

Daňové a právní zprávy

leden 2023



<u>Úvodník</u>	<u>02</u>	<u>EU</u>	<u>05</u>	<u>Převodní ceny</u>	<u>09</u>	<u>DPH</u>	<u>11</u>
Pohádka o dani nedani		EU oficiálně schválila implementaci Píříře 2 iniciativy BEPS 2.0		Jak na převodní ceny v době energetické krize dle daňové správy		Podmínky pro uplatnění zjednodušení u třístranného obchodu	
<u>Výměna informací</u>	<u>15</u>	<u>Právo</u>	<u>19</u>	<u>Judikátové okénko</u>	<u>24</u>	<u>Judikátové okénko</u>	<u>27</u>
Nová oznamovací povinnost provozovatelů digitálních platforem (DAC7) - otázky a odpovědi		Balíček aktů Evropské unie o správě, sdílení a využívání dat v digitálním prostředí		Pohled NSS na metodiku převodních cen u společností s omezeným funkčním a rizikovým profilem		NSS ke zneužití práva u nákladů financování	



Jana Wintrová
jana.wintrova@cz.ey.com
+420 731 627 020



Pohádka o dani nedani

Bez pohádek si většina z nás konec roku jednoduše nedokáže představit. Filmaři i televizní stanice se každoročně předhánějí, kdo přijde s lepším nápadem, komu se podaří náročného diváka překvapit nebo něčím zcela výjimečným zaujmout.

Zákonodárce se zřejmě rozhodl, že se letošního souboje o neoriginálnější vánoční počin rovněž zúčastní. Proto již s mírným předstihem (30. listopadu 2022) publikoval ve Sbírce zákonů novelu energetického zákona, která do české právní úpravy zavedla tzv. odvod z nadměrných příjmů. Předmět odvodu je vymezen jako kladný rozdíl mezi dosaženým tržním příjmem z prodeje elektřiny a zákonem stanoveným cenovým stropem tržního příjmu. Tedy zjednodušeně částka, o kterou výrobce nebo distributor prodává elektřinu dráž, než je stanovený cenový strop. Výše odvodu dosahuje imponantních 95 %.

Dovolte mi pro začátek malou exkurzi do daňové teorie. Současná právní i ekonomická literatura se vesměs shoduje v tom, že pojem daň lze definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní.

Na první pohled by se mohlo zdát, že mezi výše uvedenou definicí daně a odvodem z nadměrných příjmů není žádný významný rozdíl (i nám to tak ostatně připadá). Odvod z nadměrných příjmů je bezesporu povinnou a nenávratnou platbou, která je příjmem státního rozpočtu. Osoba povinná k úhradě tohoto odvodu za něj nedostává žádné protiplnění. Při správě odvodu se postupuje podle daňového řádu, zákon používá shodně s daňovou

úpravou instituty záloh, hlášení nebo vyúčtování. Správu odvodu sice poměrně překvapivě vykonává Energetický regulační úřad, ten však může o provedení úkonů dožádat Specializovaný finanční úřad nebo jiný orgán Finanční správy. Osobu povinnou k úhradě odvodu zákon dokonce označuje jako poplatníka. Ale pozor, daň to není, jasný pane.

Pokud by vám výše popsaná situace trochu připomínala pohádku Boženy Němcové O chytré horáky, případně těm mladším Werichovu Královnu Koloběžku I., která byla nucena za králem přijet-nepřijet, ustrojená-neustrojená, učesaná-neučesaná a přivést dar-nedar, nejste v tom sami.

Důvod snahy zákonodárce o vyčlenění odvodu z nadměrných příjmů z daňového systému je přitom poměrně prostý. Odvod vychází z části evropského nařízení Rady (EU) 2022/1854, a pokud by se jednalo o daň, musela by taková úprava (na úrovni EU) být jednomyslně schválena všemi členskými státy. Stačí však zmíněný poplatek nenazývat daní, ale například odvodem nebo dočasným solidárním příspěvkem, a tím se (možná) této nepříjemné komplikaci elegantně vyhnout.

Z pohledu daňového poradce je daň-nedaň zajímavá více aspekty. Například již samotným zrychleným legislativním procesem či datem účinnosti pouhý jeden den po datu vyhlášení ve Sbírce zákonů. Nebo kombinací různých délek odvodových období, kdy prvním odvodovým obdobím je kalendářní měsíc (prosinec 2022), kdežto druhým odvodovým obdobím je kalendářní rok (rok 2023). První odvodové období nepodléhá zálohové povinnosti, zatímco druhé ano. Výsledkem je poměrně zamotaná úprava, kdy záloha za druhé odvodové období je splatná dříve (27. února 2023) než platba za první odvodové období (28. února 2023).

A vznikají i další otázky - může se poplatník odvodu z nadměrných příjmů svobodně rozhodnout, že pro něj není ekonomicky racionální prodávat elektřinu za částku převyšující cenový strop, protože zatímco jeho zisk se zvýší jen zcela nepatrně, dopady na kvalitu jeho vztahů s obchodními partnery mohou být násobně významnější? Lze takto odůvodněnou cenu považovat za obvyklou cenu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů? Pokud ne, lze takovou cenovou strategii (v případě spojených osob) brát za uspokojivé doložení rozdílu podle úpravy v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů?

Důležité je také nezaměňovat tento odvod s 60% daní z neočekávaných zisků, která naopak součástí daňového balíčku je a její schválení se těšilo značné pozornosti ze strany veřejnosti i médií.

Jedno však mají odvod z nadměrných příjmů i daň z neočekávaných zisků společné. Ani jeden z těchto zákonů se zákonodárci prostě nepovedl. Kolik peněz daňových poplatníků budou ještě stát následné žaloby a soudní spory, bohužel ukáže až čas.

Přesto bych Vám ráda popřála krásný a úspěšný rok 2023. Ať se Vám daří.

Na první pohled by se mohlo zdát, že mezi výše uvedenou definicí daně a odvodem z nadměrných příjmů není žádný významný rozdíl (i nám to tak ostatně připadá).

EU





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



EU oficiálně schválila implementaci Pilíře 2 iniciativy BEPS 2.0

Po náročném procesu vyjednávání EU oficiálně schválila směrnici implementující GloBE pravidla Pilíře 2 iniciativy BEPS 2.0 (zjednodušeně minimální úroveň 15% zdanění).

Níže přinášíme prvotní a zjednodušený přehled našeho aktuálního porozumění vybraných parametrů této úpravy.

Metody výběru dorovnávací daně (top-up tax)

- ▶ dle pravidla pro zahrnutí příjmů (Income inclusion rule - IIR) - daň vypočítává a hradí typicky nejvyšší mateřská entita (UPE), ale nemusí to být vždy tato společnost.
- ▶ dle pravidla pro nedostatečný zdaněný zisk (Undertaxed profit rule - UTPR) - jedná se o dorovnávací daň, která nebyla vybrána dle IIR.
- ▶ dle pravidel pro kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň (Qualified domestic top-up tax - QDTT) - jednotlivé jurisdikce mají možnost vybrat si „svou“ dorovnávací daň z nadměrného zisku všech níže zdaněných členských subjektů, jež se nacházejí v dané jurisdikci.

Účinnost

- ▶ IIR od období začínajících od 31.12.2023; UTPR obecně s ročním posunem.

Na koho úprava dopadá

- ▶ Na EU entity patřící do nadnárodní skupiny (či velké domácí skupiny) s ročními konsolidovanými výnosy alespoň 750 mil. EUR (alespoň ve 2 z posledních 4 období).
- ▶ Naopak úprava nedopadá na vyloučené entity:
 - ▶ vládní entita;
 - ▶ mezinárodní organizace;
 - ▶ nezisková organizace;

- ▶ penzijní fond;
- ▶ investiční fond či subjekt investování do nemovitostí (real estate investment vehicle), který je UPE;
- ▶ a vybrané další entity vlastněné těmito subjekty za splnění určitých podmínek.

Z čeho se vychází?

- ▶ Obecně se vychází z účetních čísel dle účetního standardu konsolidovaných výkazů UPE před konsolidačními úpravami.
- ▶ Směrnice následně předepisuje řadu úprav - např.:
 - ▶ daně z příjmů;
 - ▶ vybrané dividendy;
 - ▶ vybrané přecenění účastí či výsledek z prodeje vybraných účastí;
 - ▶ asymetrické kurzové rozdíly atd.

Jak se kalkuluje efektivní sazba daně (ETR) a dorovnávací daň (top-up tax)?

- ▶ Obecně se kalkuluje za každou jurisdikci dle následujících kroků:
 1. Spočítá se efektivní sazba daně (ETR) jurisdikce (tj. poměr zahrnutých daní a tzv. GloBE zisku);
 2. Určí se procentní sazba dorovnávací daně (15% - ETR jurisdikce);

3. Tato procentní sazba se aplikuje na tzv. nadměrný zisk jurisdikce (tj. rozdíl mezi GloBE ziskem a substantivní výjimkou jurisdikce);

4. Dorovnávací daň (top-up tax) jurisdikce se rozalokuje na jednotlivé entity dle poměru zisku.

- ▶ Substantivní výjimka (resp. vyloučení příjmu na základě ekonomické podstaty) - obecně % ze mzdových nákladů a hmotných aktiv v dané jurisdikci (po přechodnou dobu 10 let navýšeno na 10 %, resp. 8 % a postupně snižováno).

Administrace

- ▶ Bude podáváno roční přiznání k dorovnávací dani (bud' entitou, UPE či pověřenou entitou) obecně do 15 měsíců (18 měsíců pro první rok) od konce účetního období.
- ▶ Je nutno řádně evidovat/hlásit zvolené „rozhodnutí“ (elections).
- ▶ Členské státy nastaví postihy za nesplnění těchto povinností.

Přechodná ustanovení

- ▶ Obecně budou brány v úvahu „vstupní“ odložená daňová aktiva/ závazky prezentované ve finančních výkazech (avšak obecně max. v 15% sazbě a s určitými výjimkami).
- ▶ U vnitroskupinového transferu aktiv od 1.12.2021 do začátku prvního roku aplikace nových pravidel se obecně neuznají navýšené daňové báze aktiv (s výjimkou zásob).

- ▶ Substantivní výjimka - obecně % ze mzdových nákladů a hmotných aktiv v dané jurisdikci (po přechodnou dobu 10 let navýšeno na 10 %, resp. 8 % a postupně snižováno).
- ▶ Speciální 5letá výjimka pro vybrané skupiny (působící v max. 6 zemích a mající čistou hodnotu aktiv mimo hlavní jurisdikci do 50 mil EUR).
- ▶ Možnost pro členský stát neuplatňovat IIR/UTPR po dobu 6 let, pokud mají nejvýše 12 UPE podléhajících těmto pravidlům (dorovnávací daň vyberou ostatní státy).

Ostatní

- ▶ De minimis výjimka (tj. dorovnávací daně se neuplatní) v jurisdikci s
 - ▶ výnosy pod 10 mil. EUR a
 - ▶ ziskem pod 1 mil. EUR (průměry za 3 období).
- ▶ Možná budou (přechodná) zjednodušená aplikace GloBE pravidel - tzv. „safe harbour rules“.
- ▶ Tzv. kvalifikovaný vratný daňový zápočet (qualified refundable tax credit) se účtuje do výnosů (nekvalifikovaný - např. sleva na dani v pobídkách - nikoliv).
- ▶ Speciální limitace existují pro určité vnitroskupinové financování.
- ▶ Zisk stálé provozovny se obecně nezahrnuje do zisku ústředí.
- ▶ Sazba pro kalkulaci odložené daně se obecně uplatní maximálně ve výši 15 %.
- ▶ Evropská komise připraví seznam jurisdikcí s ekvivalentními pravidly.

Specifické situace

Příklady situací, které typicky mohou vést k nižší než 15 % ETR za jurisdikci, mohou být:

- ▶ čerpání investiční pobídky ve formě slevy na dani;
- ▶ uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje;
- ▶ působení v jurisdikci s nízkou nominální korporátní daňovou sazbou;
- ▶ působení v jurisdikci se speciálním daňovým režimem (např. speciální druh osvobození či „super-odpis/odpočet“);
- ▶ materiální daňový odpis aktiva nabytého vnitroskupinovým prodejem od 1.12.2021 do začátku prvního roku aplikace nových pravidel (s významným navýšením hodnoty oproti hodnotě u prodávajícího).

Tuto iniciativu a vše, co s tím souvisí, budeme nadále monitorovat.

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

Po náročném procesu vyjednávání EU oficiálně schválila směrnici implementující GloBE pravidla Pilíře 2 iniciativy BEPS 2.0 (zjednodušeně minimální úroveň 15% zdanění).

Převodní ceny

2.4567

3.5290

4.1234

5.1569

6.6795



Lucie Karpíšková
lucie.karpiskova@cz.ey.com
+420 731 627 067



Jak na převodní ceny v době energetické krize dle daňové správy

Generální finanční ředitelství (GFŘ) čerstvě publikovalo stručné vyjádření k otázce, jakým způsobem promítnout do vnitroskupinových transakcí skokový růst energií, a zejména pak k otázce zohlednění či nezohlednění těchto narůstajících nákladů v konstrukci převodní ceny nízkorizikových entit (naleznete ho [ZDE](#)).

Podstatu sdělení GFŘ chápeme tak, že stávající situace - obdobně jako tomu bylo u covidové krize - obecně není důvodem pro odklon od dosavadní praxe a zaběhlých principů (zejména důraz na skutečně vykonávané funkce a související nesená rizika). V této souvislosti se nám vrací památný výrok zástupců daňové správy, že „*covid není riziko - jen „aktivuje“ spoustu rizik, která někdo nese*“.

GFŘ v této souvislosti konstatuje, že u výrobních společností s omezeným funkčním profilem bývá jejich odměna obvykle stanovována metodou nákladů a přírážky, přičemž náklady na energie jsou jedním z nákladů, které vstupují do základny pro aplikaci obvyklé ziskové přírážky. Nárůst či pokles této nákladové položky nehraje dle GFŘ žádnou roli v posuzování toho, zda by tyto náklady měly do nákladové základny vstupovat či nikoliv.

Samotné zvýšení či v budoucnu snížení cen energií se dle GFŘ v odměňování těchto podniků projeví v rámci přírážky, která je zjišťována u srovnatelných nezávislých podniků, jelikož i tyto nezávislé podniky jsou zatíženy fluktuací cen energií. Výrazný nárůst cen se následně projeví v poklesu ziskovosti

nezávislých podniků, a tím pádem se promítne i do přírážky zjištěné z trhu, kterou v rámci cenotvorby využívají spojené osoby při aplikaci metod převodních cen.

Tolik pohled GFŘ. My dodáváme, že jako vždy platí, že pro posouzení nejvhodnějšího praktického přístupu k řádnému nastavení převodních cen je určující detail. Rádi ho s vámi v případě vašeho zájmu probereme.

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

Podstatu sdělení GFŘ chápeme tak, že stávající situace - obdobně jako tomu bylo u covidové krize - obecně není důvodem pro odklon od dosavadní praxe a zaběhlých principů (zejména důraz na skutečně vykonávané funkce a související nesená rizika). V této souvislosti se nám vrací památný výrok zástupců daňové správy, že „*covid není riziko - jen „aktivuje“ spoustu rizik, která někdo nese*“.

DPH





Jevgenija Bajžíková
jevgenija.bajzikova@cz.ey.com
731 627 061



Nikola Kratochvílová
nikola.kratochvilova@cz.com
+420 735 729 309



Podmínky pro uplatnění zjednodušení u třístranného obchodu

O pravidlech pro uplatnění DPH u tzv. třístranných obchodů a o souvisejících častých problémech a nejasnostech z praxe jsme Vás informovali v našich Daňových a právních zprávách v říjnu 2021 ([ZDE](#)). Článek neztratil nic na své aktuálnosti. Pokud se Vás problematika třístranných obchodů týká, doporučujeme si článek znovu přečíst. To Vám také usnadní pochopení následujícího textu.

V článku jsme mimo jiné jsme upozorňovali na rakouskou předběžnou otázku u Soudního dvora EU ve věci [C-247/21](#) Luxury Trust Automobil GmbH. Tento případ měl vnést nový pohled na možnost dodatečného zhojení podmínek pro třístranný obchod. Nyní Soudní dvůr EU tento případ rozhodl.

Rozsudek Soudního dvora EU v případě C-247/21 Luxury Trust Automobil GmbH

Soudní dvůr EU potvrdil formalistický přístup vyslovený již generální advokátkou (o názoru generálního advokáta jsme Vás informovali [ZDE](#)). Neúplná reference na fakturu prostřední společnosti má za důsledek nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek pro zjednodušení a tuto podmínku nelze splnit zpětně.

Případ se týkal situace, kdy prostřední společnost se sídlem v Rakousku nakoupila luxusní auta z Velké Británie (před brexitem) a prodala je české společnosti. Česká společnost se mezitím stala nekontaktní a DPH z pořízení v ČR neodvedla. Dle rakouského správce daně nebyla splněna jedna z podmínek pro třístranný obchod, protože na faktuře rakouského prostřední společnosti nebylo explicitně uvedeno, že povinnost odvést DPH je přenesena na kupujícího. Na faktuře bylo uvedeno pouze sdělení, že se jedná osvobozenou intrakomunitární třístrannou transakci. Rakouský správce daně proto doměřil prostřední společnosti rakouskou DPH, neboť při pořízení zboží z Velké Británie bylo použito rakouské DIČ.

Soudní dvůr EU potvrdil, že pokud faktura prostřední společnosti neobsahuje větu „daň odvede zákazník“ (v angličtině „reverse-charge“), není splněna jedna z podmínek pro uplatnění zjednodušení pro třístranný obchod. Jinými slovy jde o hmotněprávní podmínku. A dále uvedl, že tato podmínka nemůže být zpětně zhojena opravou již vystaveného dokladu. To má pro prostřední společnost s nesprávně vystaveným dokladem v praxi následující dopady:

- ▶ Povinnost registrace k DPH ve státě ukončení přepravy (stát finálního zákazníka) z titulu pořízení zboží z jiného členského státu a následně lokální zdanitelné dodání zboží finálnímu zákazníkovi a s tím spojený potenciální odvod DPH ve státě ukončení přepravy¹.
- ▶ Zároveň však vzniká povinnost odvodu DPH u pořízení zboží z jiného členského státu i ve státě, jehož DIČ bylo v rámci třístranného obchodu použito pro toto pořízení, tak jak se stalo ve výše uvedeném případě v Rakousku². V takovém případě nemá prostřední společnost nárok na odpočet DPH u tohoto pořízení zboží³. Prostřední společnost může opravit výši DPH (nárokovat si vrácení odvedené DPH) až poté, co splní povinnosti dle předchozího bodu v členském státě ukončení dopravy⁴.

Uvedený rozsudek je dalším důkazem toho, že podcenit uplatnění DPH v mezinárodním obchodě se nevyplácí. Každý obchodník by si měl dobře zmapovat všechny své přeshraniční transakce a zrevidovat, zda u nich správně uplatňuje DPH, a to včetně pravidel pro vystavování faktur.

Nesprávná implementace unijních pravidel

Dle Směrnice o DPH⁵ a judikatury Soudního dvora EU spočívá zjednodušení pro třístranný obchod v tom, že prostřední osoba pořizuje zboží z jednoho

členského státu do členského státu ukončení přepravy a toto pořízení nebude při splnění podmínek zdaněno. Následné dodání tohoto zboží lokálně finálnímu zákazníkovi má podléhat režimu přenesení daňové povinnosti.

Tuzemská implementace Směrnice o DPH není zcela přesná, protože uvádí, že kupující je povinen přiznat daň u dodání zboží prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Tomu odpovídá i zavádějící vykazování v českém přiznání k DPH, kdy poslední kupující nákup zboží od prostřední společnosti vykazuje jako standardní pořízení zboží z EU (ř. 3, 4 a 43 přiznání k DPH a oddíl A.2 kontrolního hlášení), byť by se mělo spíše vykazovat jako přenesení daňové povinnosti při lokálním nákupu zboží (ř. 12, 13 a 43 přiznání k DPH).

Fakturace prostřední společnosti

Závěry SDEU tak vedou také k zamyšlení nad tím, jaké fakturační požadavky klade na prostřední společnost český zákon o DPH. Požadavek na větu „daň odvede zákazník“ („reverse-charge“) není v ustanovení § 17 zákona o DPH uveden. Při izolovaném čtení tohoto ustanovení lze dojít k závěru, že stačí, aby doklad prostřední společnosti obsahoval sdělení, že se jedná o třístranný obchod. Zákon nicméně takový požadavek ukládá v obecných ustanoveních o vystavování daňových dokladů (§29 odst. 2 písm. c) ZDPH).

- 1 Pokud je státem ukončení dopravy Česká republika, prostřední osoba zpravidla nebude v Česku usazena, a proto DPH z tuzemského dodání odvede v režimu přenesení daňové povinnosti zákazník, je-li registrován jako český plátc. Prostřední osoba se tak může v České republice registrovat z důvodu pořízení zboží z jiného členského státu jen jako identifikovaná osoba.
- 2 Pokud prostřední osoba použije české DIČ, podle § 11 odst. 2 ZDPH bude místem pořízení zboží Česká republika. Podle tohoto ustanovení je místem plnění při pořízení zboží z EU také členský stát, jehož DIČ bylo použito, pokud pořizovatel neprokáže, že pořízení bylo zdaněno ve státě ukončení přepravy dle základního pravidla, nebo pokud neprokáže, že byly splněny podmínky pro triangulaci. Jedná se o implementaci článku 41 Směrnice o DPH.
- 3 Nemožnost uplatnit odpočet DPH, která byla odvedena z důvodu použití DIČ prostřední osobou, nevyplývala zcela jednoznačně ze Směrnice o DPH. Zákaz odpočtu daně dovedl zcela jednoznačně až Soudní dvůr EU v případě C-539/08 - Facet Trading BV. Zákaz odpočtu daně byl implementován do českého zákona o DPH prostřednictvím § 11 odst. 2 až od 1. července 2017.
- 4 Do českého zákona o DPH je toto pravidlo promítnuto prostřednictvím § 11 odst. 3.
- 5 Článek 141 Směrnice o DPH

Povinnost kombinace obou ustanovení není na první pohled zřejmá a doufejme, že zákonodárci po zveřejnění rozsudku SDEU zákon o DPH v tomto ohledu novelizují.

O fakturačních pravidlech české legislativy měl evidentně pochybnosti i předkládající rakouský soud, který se v jedné z otázek ptal, zda se na prostřední subjekt vztahují fakturační pravidla země finálního zákazníka (zde České republiky). Dle rakouského soudu česká legislativa nevyžaduje, aby faktury obsahovaly sdělení o přenesení daňové povinnosti na zákazníka. Soudní dvůr EU se touto otázkou bohužel nezabýval a konstatoval, že odpověď na uvedenou otázku by neměla vliv na výsledek sporu.

Naším klientům každopádně radíme, aby jako prostřední článek v třístranném obchodě uváděli na daňových dokladech pro finálního zákazníka nejen informaci, že se jedná o třístranný obchod, ale také explicitní sdělení že povinnost odvést DPH z dodaného zboží má kupující („reverse-charge“).

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

Dle SDEU nesprávně vystavená faktura prostřední společnosti při třístranném obchodě vede k nesplnění podmínek pro zjednodušení a toto pochybení nelze zhojit zpětně.

Výměna informací



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



Nová oznamovací povinnost provozovatelů digitálních platforem (DAC7) - otázky a odpovědi

Průběžně vás informujeme o nové oznamovací povinnosti provozovatelů digitálních platforem. Českou implementaci této povinnosti naleznete [ZDE](#).

Obecně k úpravě

Hlavním cílem této úpravy je rozšíření rámce automatické výměny informací o nový okruh informací oznámených provozovateli digitálních platforem. Platformou se zjednodušeně rozumí software umožňující spojení prodejce s jiným uživatelem za účelem provádění vymezených oznamovaných činností za protiplnění. Těmito činnostmi obecně jsou 4 okruhy aktivit:

- ▶ poskytnutí nemovité věci, a to všemi způsoby přenechání věci k užití jinému, např. nájmem, pachtem či poskytnutím ubytování, přičemž nemovitá věc zahrnuje např. bytové jednotky, domy, zemědělskou půdu, parkovací stání.
- ▶ poskytnutí dopravního prostředku, např. automobilů, motocyklů, kol či koloběžek.
- ▶ osobní služba, kterou se rozumí činnost fyzické osoby založená na čase nebo úkolu na žádost uživatele platformy (např. činnost úklidu, provedení řemeslné práce apod.)

- ▶ prodej zboží, v praxi se může jednat např. o různá webová tržiště nebo e-shopy, které zprostředkovávají prodej zboží jiných prodejců.

Pravidla obsahují řadu výjimek z oznamujících provozovatelů platforem, resp. z oznamovaných prodejců. Podobně jako u ostatních oznamovacích povinností novela zákona v této souvislosti rovněž zavádí dodatečné registrační či ohlašovací povinnosti, detailní postupy náležitě péče k identifikaci a prověření prodejců a dále např. sankce za porušení souvisejících povinností.

Vybraní provozovatelé platforem budou mít jednou ročně (vždy do 31. ledna) povinnost správci daně oznámit informace týkající se příjmů dosažených vybranými uživateli těchto platforem (prodejci).

Rok 2023 bude prvním obdobím, za které se bude reportovat (tj. v r. 2024).

Čerstvé otázky a odpovědi

V této souvislosti Generální finanční ředitelství (GFR) publikovalo otázky a odpovědi k této nové povinnosti (blíže [ZDE](#)). Níže stručně shrnujeme vybrané postřehy.

Aplikace DAC7

- ▶ Finanční správa bude provozovat tzv. Autentizovanou zónu DAC7 (či aplikaci DAC7), což má být prostředí na portálu MOJE daně, kam se provozovatel platformy přihlásí a odkud může oznámit změnu registračních údajů, ohlásit zánik oznamovací povinnosti, ohlásit splnění podmínky pro vyloučení z oznamovací povinnosti apod.

Ohlášení českého oznamujícího provozovatele platformy

- ▶ Ohlášení českého oznamujícího provozovatele platformy k oznamovací povinnosti je možné podat pouze elektronicky, a to prostřednictvím portálu MOJE daně. Po zpracování podaného ohlášení český oznamující provozovatel platformy obdrží vyrozumění o přidělení přístupu do aplikace DAC7.
- ▶ Formulář ohlášení českého oznamujícího provozovatele platformy k oznamovací povinnosti je dvojjazyčný – správce daně akceptuje vyplnění v českém nebo anglickém jazyce. Není však vyloučeno, že mohou nastat situace, kdy správce daně může dodatečně požadovat překlad do českého jazyka.
- ▶ Provozovatel platformy, který se stal českým oznamujícím provozovatelem platformy nejpozději do 75 dnů ode dne nabytí účinnosti předmětného zákona (tj. od 1. 1. 2023), podá ohlášení nejpozději do 3 měsíců ode dne nabytí účinnosti daného zákona, tedy do 3. dubna 2023.

Registrace neusazeného oznamujícího provozovatele

- ▶ V případě, že neusazený oznamující provozovatel nemá možnost autentizace, podá žádost o registraci neusazeného provozovatele platformy (obecně akceptováno vyplnění v anglickém jazyce) bez autentizace. SFÚ po zpracování žádosti o registraci neusazeného provozovatele platformy vydá rozhodnutí o registraci, v rámci kterého neusazenému oznamujícímu provozovateli platformy přidělí identifikační číslo platformy (IIN) a také přidělí heslo pro přihlášení do aplikace DAC7.

Praktické příklady

- ▶ Jako příklad toho, na co nedopadá oznamovací povinnost dle DAC7, GFR uvádí např.:
 - ▶ Inzertní stránky umožňující pouze propagaci (inzerát formou jen tzv. „náštěnky“ bez poskytování dalších funkcí ze strany provozovatele platformy), např. pronájem nemovitosti, kdy inzerce nabízí spojení s prodejcem pouze formou přímého kontaktu, např. uvedení telefonního nebo emailového kontaktu přímo na prodejce. Ke spojení prodejce s uživatelem tak dochází napřímo, nikoliv prostřednictvím dané inzertní platformy.
 - ▶ E-shop, kde jsou nabízeny koncovým spotřebitelům produkty pouze jménem provozovatele e-shopu – prodej vlastních výrobků jménem a na účet provozovatele e-shopu bez další ingerence třetí osoby.
 - ▶ Provozovatel platformy má na svých stránkách v nabídce zařazenou oznamovanou činnost prodejce včetně kontaktních údajů na uvedeného prodejce. Kupující kontaktuje prodávajícího napřímo. Uzavření smlouvy mezi kupujícím a prodávajícím není umožněno prostřednictvím platformy a ani hodnota protiplnění za oznamovanou činnost není vybírána přes platformu.

- ▶ Jako příklad toho, na co naopak dopadá oznamovací povinnost dle DAC7, GFŘ uvádí např.:
 - ▶ Provozovatel platformy má na svých stránkách v nabídce zařazenou oznamovanou činnost prodejce včetně kontaktních údajů na uvedeného prodejce a ceny za oznamovanou činnost. Provozovatel platformy usnadňuje uzavření smlouvy mezi kupujícím a prodávajícím přes platformu, např. umožňuje zadat objednávku. Nicméně protiplnění za oznamovanou činnost není vybíráno přes danou platformu a finální částka protiplnění zaplacená prodejci může být vyšší, stejná nebo nižší než částka uvedená na stránkách provozovatele platformy.
 - ▶ Provozovatel platformy má na svých stránkách v nabídce zařazenou oznamovanou činnost prodejce včetně kontaktních údajů na uvedeného prodejce a ceny za oznamovanou činnost. Provozovatel platformy usnadňuje uzavření smlouvy mezi kupujícím a prodávajícím přes platformu a vybírá protiplnění za oznamovanou činnost prostřednictvím platformy.
 - ▶ E-shop nabízející zboží jiných prodejců, pokud při prodeji produktů vstupují do smluvního vztahu s kupujícím také ostatní prodejci, jejichž produkty jsou nabízeny na daném e-shopu.
 - ▶ Co se týče „pronajímatelů softwaru - e-shopového řešení, tj. pouhé pronajímání prostor a softwaru provozovateli e-shopu“, pak GFŘ naznačuje, že se nejspíše nejedná o oznamujícího provozovatele platformy, přičemž dodává, že v případě, že by e-shop či webové stránky provozované v pronajatém prostoru naplňovaly znaky platformy dle zákona, poté by byl oznamujícím provozovatelem platformy nájemce/provozovatel daného e-shopu či webových stránek, který vystupuje vůči uživatelům dané platformy.

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

Finanční správa bude provozovat tzv. Autentizovanou zónu DAC7 (či aplikaci DAC7), což má být prostředí na portálu MOJE daně, kam se provozovatel platformy přihlásí a odkud může oznámit změnu registračních údajů, ohlásit zánik oznamovací povinnosti, ohlásit splnění podmínky pro vyloučení z oznamovací povinnosti apod.

Právo





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



Ondřej Pajatsch
ondrej.pajatsch@cz.eylaw.com
+420 735 729 421



Balíček aktů Evropské unie o správě, sdílení a využívání dat v digitálním prostředí

Minulý měsíc jsme vás informovali o přijetí dlouho očekávaného balíčku nařízení Evropské unie reformujících online prostředí, ve kterém společnosti nabízejí a využívají digitální služby na vnitřním trhu EU ([Nařízení o digitálních službách](#)⁶ a [Nařízení o digitálních trzích](#)⁷). V tomto čísle navážeme na minulé vydání. Tentokrát vám představíme legislativní počiny EU zaměřující se na správu a sdílení dat v digitálním prostředí.

Návrh aktu o datech

Již počátkem minulého roku navrhla Evropská komise znění [nařízení o datech](#),⁸ které má v případě přijetí zajistit konkurenceschopnější trh s daty ve všech hospodářských odvětvích EU. V EU se totiž v současné době nevyužívají data na dostatečné úrovni, což má negativní dopady zejména pro spotřebitele a malé a střední podniky. Brání tomu několik faktorů, zejména nedostatečná ochrana malých a středních podniků, které nejsou v postavení, ve kterém by mohly vyjednat spravedlivější podmínky o sdílení dat s většími hráči na trhu, a také nedostatečně harmonizovaná

úprava umožňující společnostem mít přístup k datům generovaným připojenými zařízeními, jelikož data z nich často shromažďují výhradně jejich výrobci.

Momentálně neexistuje na území EU jednotná úprava, která by se zabývala tím, kdo může využívat data u chytrých zařízení získávajících informace při jejich používání z vnějšího prostředí, tedy výrobků, které jsou připojeny k internetu a shromažďují a zpracovávají data, která získávají při interakci s okolím – ať už při interakci s lidmi, nebo jinými vnějšími podněty. Ve většině případů je přítom (buď fakticky, nebo na

⁶ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2022/2065 ze dne 19. října 2022 o jednotném trhu digitálních služeb a o změně směrnice 2000/31/ES (nařízení o digitálních službách).

⁷ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2022/1925 ze dne 14. září 2022 o spravedlivých trzích otevřených hospodářské soutěži v digitálním odvětví a o změně směrnic (EU) 2019/1937 a (EU) 2020/1828 (nařízení o digitálních trzích).

⁸ Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) o harmonizovaných pravidlech pro spravedlivý přístup k datům a jejich využívání (Akt o datech) je dostupný [ZDE](#).

základě smlouvy) oprávněn nakládat s těmito daty pouze výrobce těchto výrobků, ačkoli se ve velké množině případů jedná o data fyzických osob, které si výrobek zakoupily či jej používají.

Akt o datech by měl umožnit větší kontrolu nad daty, která tyto chytré výrobky získávají, jak spotřebitelům, tak i jednotlivým podnikům. Uživatelům chytrých zařízení nařízení umožní spravedlivější přístup k datům, jejich přenositelnost a interoperabilitu mezi systémy. Uživatelé chytrých automobilů budou například moci předat data o jízdě pojišťovně, což jim usnadní vyřízení pojistných událostí a rovněž prokázání určitých skutečností o případné havárii. V případě poruchy naopak mohou využít k opravě i jiné než výrobcem autorizované servisy, jelikož těmto servisům mohou zákazníci rovněž zpřístupnit data o automobilu, která jsou nezbytná pro navrácení automobilu do jeho původního stavu.

Volnější přístup k datům by měl taktéž motivovat malé a střední podniky k tomu, aby se do digitální sféry více zapojily, což by mělo napomoci jejich konkurenceschopnosti. Podnikům využívajícím chytré stroje naopak mohou nově získaná data pomoci k optimalizaci jejich výrobních procesů a do popředí by se mohly dostat i tzv. chytré továrny.⁹

Ačkoli budou mít subjekty daleko větší přístup k datům generovaným jimi používanými výrobky, neznamená to, že by výrobci těchto výrobků ztratili sami možnost využívat údaje z jimi vyrobených výrobků. Tato možnost zůstane nedotčena. Návrh nařízení navíc stanoví záruky, jež by měly zabránit situacím, kdy by byla data použita způsobem, který by mohl negativně ovlivnit podnikatelské příležitosti výrobce. To zahrnuje případy, kdy by data mohla být použita k vývoji produktu nebo služby, jež by soutěžily s původním produktem nebo službou, který data vygeneroval.

K ochraně postavení malých a středních podniků při vyjednávání smluvních podmínek o sdílení dat nařízení obsahuje tzv. klauzuli

poctivosti, dle které nepřiměřené smluvní podmínky týkající se (i) přístupu k datům a jejich využívání nebo (ii) odpovědnosti a prostředků nápravy v případě porušení nebo (iii) zániku s daty souvisejících povinností uložených mikropodniku, malému nebo střednímu podniku nejsou závazné, pokud byly uloženy jednou smluvní stranou a druhá smluvní strana neměla reálnou možnost vyjednat jejich obsah. Nepřiměřené jsou přitom podmínky, pokud jsou takové povahy, že jejich použití se podstatně odchyluje od poctivých obchodních zvyklostí v oblasti přístupu k datům a jejich využívání, nebo které jsou v rozporu se zásadami dobré víry a poctivého jednání.

Návrh rovněž uvádí, které konkrétní podmínky se výslovně považují za nepřiměřené. Jedná se například o podmínky, jež mají za cíl nebo účinek:

- ▶ vyloučit nebo omezit odpovědnost strany, která jednostranně uložila podmínku, za úmyslné jednání nebo hrubou nedbalost;
- ▶ nepřiměřeně omezit prostředky nápravy v případě neplnění smluvních závazků;
- ▶ nepřiměřeně omezit odpovědnost v případě porušení smluvních závazků;
- ▶ poskytnout smluvní straně, která podmínku jednostranně uložila, výlučné právo určit, zda jsou poskytnutá data v souladu se smlouvou, nebo vykládat některou z podmínek smlouvy; nebo
- ▶ vyloučit prostředky nápravy, které má k dispozici strana, jíž byla podmínka jednostranně uložena, v případě neplnění smluvních závazků.

⁹ Chytrá továrna umožňuje digitální propojení výrobního systému, včetně strojů, výrobních linek, skladů a dodavatelského řetězce.

Nařízení nemá za cíl zasahovat do smluvní svobody smluvních stran. Z posuzování nepřiměřenosti budou vyňaty smluvní podmínky vymezující hlavní předmět smlouvy a také ujednání o ceně. Komise by navíc měla vypracovat nezávazné vzorové smluvní podmínky, o které by se malé a střední podniky mohly při vyjednávání opřít.

Nařízení o správě dat

Členské státy EU schválily [nařízení o evropské správě dat](#)¹⁰, které má zlepšit podmínky pro sdílení dat na vnitřním trhu, a tím umožnit rozsáhlejší sdílení osobních i neosobních údajů v rámci EU. Nařízení se použije od 24. září 2023. Zlepšení podmínek pro sdílení dat by se mělo dosáhnout zejména:

- ▶ zpřístupněním údajů držených veřejným sektorem pro občany i podniky;
- ▶ zákazem dohod o exkluzivitě, tj. výhradních dohod o opakovaném použití údajů veřejné správy;
- ▶ vytvořením právního rámce pro zprostředkovatele dat; a
- ▶ vytvořením rámce pro dobrovolné poskytnutí osobních dat pro altruistické účely.

Akt o správě dat stanoví pravidla pro opakované použití veřejně přístupných dat v držení orgánů veřejné moci fyzickými nebo právními osobami, a to pro komerční účely i pro osobní potřebu. Nařízení také zakotvuje mechanismus, na základě kterého mohou být zpřístupněny i určité kategorie dat držené veřejným sektorem, které se nedají považovat za volně přístupné z důvodu práv třetích osob, například z důvodu ochrany obchodního tajemství, ochrany práv duševního

vlastnictví třetích osob nebo ochrany osobních údajů. Nařízení vychází z předpokladu, že i z těchto dat lze získat řadu poznatků, aniž by byla ohrožena jejich chráněná povaha.

Veřejná správa by měla navíc pomoci získat uživateli souhlas jednotlivce s opakovaným použitím jeho osobních údajů nebo údajů osoby, jejíž práva mohou být opakovaným užíváním dotčena. Orgány veřejné správy budou oprávněny vybírat poplatky za povolení opakovaného používání dat. Tyto poplatky nicméně nesmějí překročit nezbytné náklady veřejné správy s tím spojené. Nařízení rovněž stanoví povinnost každého členského státu zřídit jednotné informační místo, které bude přijímat dotazy nebo žádosti o opakované použití údajů.

Zavádí se také zákaz dohod o exkluzivitě, což znamená, že v zásadě nebude možné uzavírat dohody nebo se účastnit jiných praktik, jejichž účelem nebo důsledkem je poskytnutí výhradních práv nebo omezení dostupnosti údajů pro opakované použití jinými osobami. Uzavření výhradní dohody o opakovaném použití údajů veřejného sektoru bude možné v rozsahu nezbytném pro poskytnutí služby nebo produktu ve veřejném zájmu, které by jinak nebylo možné.

Mnoho společností se v současné době také obává, že sdílení jejich údajů by znamenalo ztrátu konkurenční výhody a riziko zneužití. Akt o správě dat proto upravuje podmínky pro poskytovatele služeb zprostředkování dat, jejichž cílem je zajistit větší bezpečnost fyzických a právnických osob, které své údaje sdílejí. Poskytovatelé zprostředkovatelských služeb mají vystupovat jako neutrální poskytovatelé, jejichž úloha bude omezena na zprostředkování transakcí. Použití vyměňovaných údajů pro jiné účely je tedy zakázáno.

10 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/868 ze dne 30. května 2022 o evropské správě dat a o změně nařízení (EU) 2018/1724 (akt o správě dat).

Akt o správě dat také poskytne jednotlivcům a podnikům snadnější sdílení údajů na základě jejich souhlasu pro účely obecného zájmu, jako jsou účely vědeckého výzkumu či zlepšení veřejných služeb (například sdílení údajů uživatelů chytrých hodinek o jejich zdravotním stavu pro účely zdravotnického výzkumu). Akt rovněž umožní organizacím, jež chtějí shromažďovat údaje pro účely obecného zájmu, zaregistrovat se jako tzv. organizace pro datový altruismus uznávané v EU, aby se zvýšila důvěra v jejich činnost.

Nařízení výslovně nestanoví sankce a poukazuje na úlohu členských států přijmout vnitrostátní ustanovení o sankcích za porušení povinností a rovněž veškerá nezbytná opatření k zajištění jejich vymáhání.

Závěr

Zatímco akt o správě dat zavádí postupy a struktury, aby se usnadnilo sdílení dat mezi společnostmi, jednotlivci a veřejným sektorem, akt o datech objasňuje, které subjekty jsou oprávněny z dat vytvářet konkrétní hodnoty, respektive využívat data pro svou vlastní potřebu či k podnikatelským účelům, a podmínky, za kterých to je možné. EU doufá, že tato nařízení vytvoří jednotný společný trh s daty založený na harmonizovaném právním rámci, což by mělo vést k dynamickému rozvoji nových technologií.

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

EU představila dva akty pro vytvoření jednotného společného trhu s daty založeného na harmonizovaném právním rámci. Návrh znění aktu o datech objasňuje, které subjekty jsou oprávněny z dat vytvářet konkrétní hodnoty, respektive produkty a služby. Již přijaté nařízení o správě dat zavádí postupy a struktury, aby se usnadnilo sdílení dat mezi společnostmi, jednotlivci a veřejným sektorem.

Judikátvé okénko



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



Lucie Karpíšková
lucie.karpiskova@cz.ey.com
+420 731 627 067



Pohled NSS na metodiku převodních cen u společností s omezeným funkčním a rizikovým profilem

Nejvyšší správní soud (NSS) v nedávné době vydal velmi zajímavý rozsudek, v němž se v detailu vyjádřil k metodice používané pro stanovení převodních cen u společností s omezeným funkčním a rizikovým profilem.

Situace

- ▶ V roce 2013 společnost vyráběla a prodávala většinu svých produktů jiným společnostem ve skupině. Společnost byla klasifikována jako smluvní výrobce, tedy jako společnost s omezenými funkcemi a riziky. Odměna společnosti byla stanovena na základě transakční metody čistého rozpětí (tzv. TNMM) tak, aby společnost dosáhla stanovené provozní marže.
- ▶ Provozní marže byla stanovena společností v rámci mezikvartilového rozpětí průměrných provozních marží dosažených srovnatelnými nezávislými subjekty v letech 2011-2013 a určených na základě provedené srovnávací analýzy s využitím databáze AMADEUS.
- ▶ Správce daně označil srovnatelnost vzorku nezávislých společností a způsob výpočtu mezikvartilového rozpětí provedené společností

za nesprávný a vyhotovil vlastní analýzu. Na základě této provedené analýzy doměřil společnosti daň z příjmů právnických osob.

- ▶ Krajský soud se obecně ztotožnil se závěry správce daně.

Předmět sporu

- ▶ V rámci podané kasační stížnosti společnost namítala zejména následující:
 - ▶ Správce daně při analýze srovnatelnosti cen vycházel z jiné komerční databáze (TP Catalyst) než společnost (AMADEUS). Zároveň analýza správce daně byla provedena k jinému datu než analýza provedená společností.

- ▶ Správce daně vyřadil ze vzorku srovnatelných subjektů společnosti dosahující záporné provozní marže, a to bez podrobnější analýzy.
- ▶ Správce daně použil jinou metodu pro výpočet váženého průměru provozní marže než společnost a nijak neodůvodnil, proč její výběr metody nebyl respektován (i když zákon závazný způsob tohoto výpočtu nestanovuje).
- ▶ Správce daně řádně neodůvodnil, proč vzorek srovnatelných společností, se kterým pracoval, lze považovat za dostatečný pro provedení srovnávací analýzy. S touto námitkou se navíc krajský soud vůbec nevypořádal.

Pohled NSS

- ▶ NSS konstatoval, že se krajský soud nevypořádal s výše uvedenou námitkou, a napadený rozsudek zrušil z důvodu nepřezkoumatelnosti. Zabýval se však rovněž ostatními námitkami společnosti.
- ▶ Z daňového pohledu je zcela nepodstatné, jakou verzi databáze společnost při své interní analýze použila. Nezávislé ceny ve srovnatelných transakcích lze zjistit objektivně, a tedy není možné zohlednit míru obezřetnosti či úsilí daňového subjektu. Společnost tedy musí nést následky toho, že použila databázi, která neobsahovala veškeré potřebné informace.
- ▶ Paušálně vyřadit z provedené srovnávací analýzy společnosti, které dosahovaly záporné provozní marže bylo nesprávné. Závěr, že pokud je společnost smluvním výrobcem a měla by tedy vždy dosahovat přiměřený zisk, označil za čistou spekulaci, bez jakékoli opory ve správním spisu a tedy nepřezkoumatelný. Pokud chtěl správce daně učinit takový závěr, měl provést analýzu provozních marží nezávislých společností fungujících jako smluvní výrobci (tedy subjekty s omezeným funkčním a rizikovým profilem). Správce daně

vybrané nezávislé společnosti v tomto ohledu vůbec nehodnotil. Zároveň NSS uvedl, že správce daně přezkoumatelným způsobem nevysvětlil, proč zvolil daná kritéria (např. NACE kód) výběru srovnatelných subjektů.

- ▶ Není úkolem NSS určovat, která z použitých metod výpočtu váženého průměru provozních marží je přesnější. Společnost ani správce daně neuvedli, v čem je jimi použitá metoda přesnější a proč poskytuje informace s vyšší vypovídající hodnotou.
- ▶ Dále NSS specificky uvedl, že z analýzy správce daně neplyne, proč zvolil transakční metodu čistého rozpětí, a ne jiné metody. Zároveň není zřejmé, proč správce daně zvolil jako referenční období 2011-2013, a nikoli např. období pěti let nebo naopak jen rok odpovídající aktuálnímu zdaňovacímu období.
- ▶ V neposlední řadě pak NSS zpochybnil použití mezikvartilového rozpětí pro stanovení tržního rozpětí provozních marží srovnatelných subjektů s odůvodněním, že správce daně nezdůvodnil, z čeho usuzuje na existenci určitého trendu v těchto hodnotách a proč určité marže již shledal odlehlými hodnotami (hodnoty reprezentované prvními a posledními 25 % hodnot vzorku), zatímco jiné ještě ne. Zároveň správce daně neuvedl ani žádnou úvahu o tom, proč je vůbec potřeba výsledný vzorek provozních marží „ořezat“ a z jakého důvodu nelze akceptovat všechny hodnoty.

Závěr

- ▶ NSS dospěl k závěru, že správce daně upravil daňovou povinnost společnosti na základě zcela nepřezkoumatelné analýzy, což nemůže být považováno za akceptovatelný postup. NSS tedy stanovil správci daně provést analýzu výše uvedených aspektů pro stanovení převodních cen tak, aby byla přezkoumatelná, tj. opřena o racionální důvody.

- ▶ NSS požaduje po správci daně zdůvodnit řadu postupů, které dnešní praxe - jak poplatníci, tak správci daně - obvykle považuje za správné, rutinně používané a oboustranně nesporné. Najít je v zákoně však může být obtížné.
- ▶ Samotný text rozsudku představuje určitý návod jak pro správce daně, tak i pro poplatníky, jak v daném případě postupovat. Provedení samotné analýzy v rozsahu požadovaném NSS může být značně obtížné, a to zejména s ohledem na dostupnost informací potřebných k provedení požadovaných analýz a poskytnutí racionálních zdůvodnění.
- ▶ Bude zajímavé sledovat, zda toto rozhodnutí bude obecnějším impulsem pro méně rutinní, podrobnější a individualizovanější přístup k dokumentaci nastavení převodních cen - a to jak na straně daňové správy, tak poplatníků.

V případě otázek se prosím obraťte buď na autory článku, nebo na členy týmu, se kterými obvykle spolupracujete.

NSS zpochybnil významné aspekty v praxi běžně využívané metodiky pro stanovení převodních cen u společností s omezeným funkčním a rizikovým profilem (tzv. smluvních výrobců), a to z důvodu jejich nepřezkoumatelnosti. Dle NSS správce daně neuvedl dostatečné ekonomické a racionální důvody obhajující jednotlivé kroky v použitém postupu.



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



NSS ke zneužití práva u nákladů financování

Už delší dobu je zřejmé, že daňová správa a ani soudy nejsou příznivci korunových dluhopisů. Jeden by mohl říci, že rozsudek 7 Afs 175/2022 – 37 z 21. prosince minulého roku je jen dalším nepřekvapivým rozhodnutím. Myslím, že se naopak jedná o rozhodnutí zásadní, protože uvažování daňové správy i soudů fakticky mění pravidla pro uplatnění zneužití práva, samozřejmě v neprospěch poplatníků.

Situace

- ▶ Společnost s ručením omezeným vznikla v roce 2012, jedinými společníky a zároveň jednatelem byli dva manželé – lékaři.
- ▶ V listopadu roku 2012 společníci rozhodli o tom, že společnost emituje dluhopisy, přičemž touto emisí byla financována koupě části obchodního závodu (stomatologické praxe) od jednoho ze společníků.
- ▶ Společnost v prosinci 2012 vydala celkem 10 000 000 ks dluhopisů se jmenovitou hodnotou 1 Kč v zaknihované podobě ve formě na jméno (korunové dluhopisy) s pevnou úrokovou sazbou 9,9 % p. a. (se splatností vždy ve dvou splátkách v kalendářním roce), přičemž konečná splatnost dluhopisů měla nastat za 25 let (s možností předčasné splatnosti z rozhodnutí emitenta). Jedinými upisovateli dluhopisů se stali společníci.

- ▶ K úhradě emisního kurzu a zaplacení kupní ceny došlo v prosinci 2012, přičemž na úhradu kupní ceny byly použity prostředky získané danou emisí dluhopisů a z menší části i prostředky z vlastního kapitálu společnosti.
- ▶ Společnost jako daňově uznatelný náklad uplatnila úrok z dluhopisů.

Pohled správce daně

- ▶ V následné daňové kontrole správce daně dospěl k závěru, že ze strany společnosti došlo ke zneužití práva.
- ▶ Společností zvolený způsob financování převodu části podniku emisí korunových dluhopisů neměl rozumné ekonomické opodstatnění. Jeho hlavním smyslem bylo získání daňové výhody v rozporu se zákonem o daních z příjmů.

- ▶ Správce daně tedy k uplatněným úrokovým nákladům nepřihlédl a společnosti doměřil daň.

Pohled soudů

Oba soudy se postavily na stranu správce daně. Hlavní argumenty Nejvyššího správního soudu (NSS) jsou tyto:

- ▶ Záměr provést transformaci podnikání z fyzické na právnickou osobu a způsob jeho provedení úplatným převodem podniku jsou v dané situaci ekonomicky racionálně zdůvodnitelné, tj. jakkoliv negativně nepřispívají k analýze zneužití práva. Přesto může zvolený způsob financování této operace zneužití práva představovat.
- ▶ Dle NSS je podstatné, že existovaly jiné - ekonomicky racionální - možnosti, jak společnosti zajistit možnost disponovat s částí podniku jejího společníka a jak tuto operaci financovat. Takovými možnostmi byly dle NSS především vklad podniku do vlastního kapitálu, zápůjčka společníka podle obvyklých tržních podmínek nebo rozložení platby ceny převodu do splátek. Dle NSS se pro společnost jednalo o možnosti ekonomicky výhodnější ve srovnání se zvoleným úplatným převodem, který společnost dle NSS neúměrně zatížil úrokovými náklady po dobu 25 let.
- ▶ Úplatný převod podniku proběhl mezi spojenými osobami. K jeho financování byly použity prostředky pocházející rovněž od osob spojených se společností a získané na základě emise korunových dluhopisů. K platbě ceny převodu sice došlo, prodejce však fakticky žádnou protihodnotu za převedený podnik neobdržel, jelikož mu ze strany společnosti bylo poskytnuto pouze to, co předtím společnosti z titulu úpisu dluhopisů sám plnil (respektive za převod podniku obdržel protihodnotu v poloviční výši, která odpovídala prostředkům poskytnutým za úpis dluhopisů jeho manželkou, tedy rovněž spojenou osobou, která s ním fakticky sdílela majetkovou sféru). Ve výsledku

tak došlo k situaci, kdy platba ceny převodu byla fakticky odsunuta na dobu za 25 let. Z toho dle NSS vyplývá, že faktická potřeba zaplatit cenu převodu společníkovi v době převodu absentovala.

- ▶ Poskytnutí prostředků od společníka - jednatele společnosti na úhradu vlastní pohledávky tak dle NSS nenaplňuje smysl externího financování, ani jiný legitimní ekonomický smysl. „Ekonomicky výhodná“ se tato operace dle NSS stává až v důsledku nezdaněných úrokových příjmů pro společníky emitenta dluhopisů. Poskytnutí daňové výhody v podobě snížení základu daně o náklady z titulu úroků z dluhopisů zde tedy dle NSS odporuje smyslu a účelu relevantních pravidel zákona o daních z příjmů, čímž je dle NSS naplněn objektivní prvek zneužití práva.
- ▶ Skutečnost, že společnost nehodlala k financování převodu využít fakticky externí zdroje, dokládá dle NSS fakt, že dluhopisy vydané v roce 2012 nenabídla k úpisu třetím osobám. NSS tuto okolnost považuje za podstatnou z hlediska hodnocení převažujícího účelu posuzované transakce. Tato okolnost dle NSS výrazně zpochybňuje tvrzený účel emise dluhopisů v podobě zajištění prostředků na úhradu převodu podniku. NSS konstatuje, že v případě úpisu korunových dluhopisů třetími osobami by se jednalo o transakci se zřejmým ekonomickým účelem jiným než pouze získání daňových výhod spojených s korunovými dluhopisy, a sice účelem skutečně financovat jednorázové zaplacení ceny převodu podniku.
- ▶ Jak si výše uvedené úvahy stojí ve vztahu k jiným možnostem realizace transakce, které NSS jako alternativy sám uvádí, jmenovitě financování zápůjčkou společníka nebo prodeji na splátky, NSS blíže nerozvádí.

Co si z toho vzít?

Zobecňovat názory NSS je potřeba opatrně. Vždy je nutno zvážit detail a kontext konkrétní transakce. Nicméně při čtení výše uvedené argumentace NSS mě napadají následující praktické úvahy:

- ▶ Je nutno posuzovat každý jednotlivý krok celkové transakce. Rozumný ekonomický záměr celku nemusí před zneužitím práva zachránit, avšak slabý záměr celku může vše pohřbít.
- ▶ Opatrnost je na místě ohledně zjednodušené úvahy, že při stejném počtu kroků si poplatník může vybrat i dle daňového zacházení.
- ▶ Absence „externích peněz“ v transakci může být dle kontextu velké minus.
- ▶ Použití nástroje, který je nepřiměřeně složitý nebo jinak neobvyklý s ohledem na danou situaci, je velké minus.
- ▶ Důležitá je schopnost vyčíslit nedaňový benefit, a to i ve srovnání s jinými dostupnými variantami.
- ▶ Správné nastavení převodních cen je podmínka nutná, ale samo o sobě nic neřeší.
- ▶ Snížení ziskovosti entity o více než málo ve srovnání s jinými dostupnými variantami může být dle kontextu velké minus.

V případě dotazů kontaktujte autora článku nebo poradenský tým EY, se kterým spolupracujete.

Dle NSS je podstatné, že existovaly jiné – ekonomicky racionální – možnosti, jak společnosti zajistit možnost disponovat s částí podniku jejího společníka a jak tuto operaci financovat.

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

Zdanění společností

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?

- ▶ Pokud chce mít velký podnik zastropované ceny energií již na leden 2023, je potřeba dle MPO poskytnout prohlášení svému dodavateli energií do 15. ledna 2023? [↗](#)
- ▶ Ministerstvo financí zveřejnilo pokyn GFR-D-58 o promíjení příslušenství daně? [↗](#)
- ▶ Zásadní novela zákona o významné tržní síle vstoupila na Nový rok 2023 v účinnost? [↗](#)
- ▶ Jak je to s okamžikem doručení v případech, kdy okamžik doručení datové zprávy fikcí připadne na sobotu, neděli nebo státní svátek? [↗](#)
- ▶ Generální finanční ředitelství vydalo pokyn D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů (nahrazuje pokyn GFR D-22)? [↗](#)