

Daňové a právní zprávy

říjen 2020

Úvodník

Černý a bílý daňový svět

Str. 02



Nemovitosti

Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí

Str. 03



Digitální daň

Návrh digitální daně v ČR - ve zkratce

Str. 05



10 (témat) pro 10 (oblastí)

10 pro 10: Judikatura ke lhůtě pro stanovení daně v případě daňových ztrát

Str. 07



Judikátové okénko

Uplatnění DPH u výstavby a zhodnocení cizího majetku (tzv. vyvolané investice)

Str. 10



Judikátové okénko

Kdy lze nahradit zaměstnance externistou?

Str. 12



Úvodník

Černý a bílý daňový svět



Libor Frýzek

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

Covidové novinky a nápady na záchranu ekonomiky ovládly mediální prostor a velkou část (alespoň mé) mozkové kapacity. Pojdme se podívat, v zájmu zachování zdraví zbytku mé mozkové kapacity, na nějaké nadčasové, daňově hodně technické téma.

Stahují se nám mračna nad platbami do zahraničí. Jakýmikoliv. Dividendy, úroky, licenční poplatky, vybrané služby. Jejich osvobození od (srážkové) daně je závislé na prokázání skutečného příjemce příjmu a jeho daňového rezidenství. Potud zákon. Jak to přesně prokázat, zákon neřeší. Doposud jsme si užívali krásný černobílý svět správní praxe. Potvrzení daňového domicilu a deklarace skutečného vlastníka (skutečným vlastníkem) dávaly za poslední dekádu téměř jistotu bezproblémového osvobození. Krásně černobílé pro obě strany. Poplatník přesně ví, co má mít, správce daně přesně ví, co kontroluje.

Mezinárodní zdanění ale doznává v posledních několika letech radikálních změn a míra jistoty se dramaticky snižuje. Daňové správy, včetně té české, se už nechtějí spoléhat jen na nějaká prohlášení a skutečného vlastníka příjmů chtějí fakticky prověřovat. Prázdný holding bez zaměstnanců a bez kanceláře už zřejmě nemusí fungovat. Jenže nevíme, jak daleko hodlají zajít, a zkušenosti jsou zatím omezené. Soudy také nejsou úplně jednotné, ostatně nejedná se o technickou právní otázku, ale spíše o (do určité míry) subjektivní posouzení faktického stavu.

V této fázi tudíž nevíme, jestli svět nakonec bude úplně černý a skutečný vlastník příjmů bude vždy až ten na úplném konci řetězce (pokud vůbec toho „správného“ skutečného vlastníka půjde nalézt), tj. vlastník samotného hmotného aktiva u licenčních poplatků, UBO u dividend nebo někdo ještě dál. Nebo svět možná bude úplně bílý

(s trochou šedivého nádechu, ať nejsme úplní utopisté) a jakýkoliv příjemce bude skutečný vlastník (téměř jako doposud), protože mu příjem přistál na účtu a bez jeho aktivního kroku nikam sám neodejde.

Zní to jako velká teorie, ale svět se takový, dokonce uvnitř Evropské unie, skutečně zdá být. Už ne černobílý, ale černý a bílý. Dvě nedávná rozhodnutí dvou soudů ve dvou zemích Evropské unie na stejné téma.

Italský soud posuzoval úrok vyplacený italskou společností lucemburskému holdingu. Uzavřel, že lucemburský holding je skutečný vlastník příjmu, a tudíž osvobozen. A to přesto, že zaměstnanců a aktiv má poskrovnu, úrok v podstatě okamžitě přeposílá dalšímu věřiteli a nechává si jen minimální marži.

Španělský soud posuzoval dividendu vyplácenou španělskou společností lucemburskému holdingu. Uzavřel, že holding není skutečný vlastník a osvobodit nelze. A to přesto, že holding měl další investice, lucemburského ředitele a existoval pro jiné než daňové důvody.

Několik českých soudních rozhodnutí již také máme... a jsou černá... i bílá.

Pokud si chcete udělat lepší představu, kam daňový svět spěje nejen u plateb do zahraničí, tak navštivte náš webinář - podrobnosti naleznete zde:

https://www.ey.com/cs_cz/webcasts/2020/10/danova-judikatura-nejvyssiho-spravniho-soudu-xx.

Mezinárodní zdanění ale doznává v posledních několika letech radikálních změn a míra jistoty se dramaticky snižuje. Daňové správy, včetně té české, se už nechtějí spoléhat jen na nějaká prohlášení a skutečného vlastníka příjmů chtějí fakticky prověřovat. Prázdný holding bez zaměstnanců a bez kanceláře už zřejmě nemusí fungovat.

Nemovitosti

Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí



Eva Zemanová
eva.zemanova@cz.ey.com
+420 731 627 027

K 26. září 2020 definitivně s účinností příslušného zákona č. 386/2020 Sb. došlo ke zrušení daně z nabytí nemovitých věcí. Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí se v souladu s uvedeným zákonem uplatní zpětně pro nabytí, u kterých lhůta pro podání příznání uplynula 31. března 2020 nebo později, tj. pokud k zápisu vkladu v katastru nemovitostí došlo v prosinci 2019 nebo později (v případě nemovitých věcí, které nejsou evidovány v katastru nemovitostí, se zpětně zrušuje daň vzhledem k nabytím proběhlým v prosinci 2019 a později).

Jaké jsou další kroky, pokud se vás zrušení týká

Dle aktuální informace Finanční správy¹ poplatníkům, kteří ve výše uvedených případech daň uhradili a kterým vznikne v souvislosti se zrušením daně vratitelný přeplatek, jej správce daně vrátí pouze na základě poplatníkem podané žádosti. Doporučujeme se tak v této věci bez odkladu obrátit na místně příslušného správce daně.

Poplatníci, na které se zrušení daně z nabytí nemovitých věcí vztahuje a kteří dosud nepodali daňové příznání ani daň neuhradili, nemají již vůči správci daně žádné povinnosti.

Novelizace zákona o daních z příjmů spojená se zrušením daně z nabytí

V souvislosti se zrušením daně z nabytí nemovitých věcí došlo k následujícím změnám v zákoně o daních z příjmů:

- Prodloužení lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí, které neslouží k obstarání bytových potřeb, ze současných 5 let na 10 let. U těchto nemovitých věcí nabytých před

1. lednem 2021 se uplatní při jejich prodeji stávající pětiletá lhůta pro osvobození. U později nabytých nemovitostí se již uplatní nová lhůta 10 let.

- Snížení limitu pro daňový odpočet úroků z úvěrů použitých na financování bytových potřeb z 300 000 Kč na 150 000 Kč pro bytové potřeby obstarané od 1. ledna 2021.² Rok 2020 je tak posledním rokem, kdy lze obstarat bytovou potřebu při zachování odčitelnosti až 300 000 Kč.

Historický exkurz³

Nestává se příliš často, že by se v České republice rušila nějaká daň. Proto si dovolueme krátké připomenutí historie této daně.

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, nás provázelo od rekonstrukce soukromého práva v roce 2014, kdy s účinností „nového“ občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích došlo k 31. prosinci 2013 také ke zrušení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (neformálně zvaného také „zákon o trojdani“).

Jak název zákona zrušeného v roce 2013 naznačuje, nepředstavovala daň z nabytí nemovitých věcí žádný nový koncept. Základní rys, kterým se daň měla lišit od svého předchůdce, vyplýval z jejího názvu. K tomuto cíli však vedla ještě trnitá cesta, neboť 12. září 2013 Senát zamítl variantu, která předpokládala, že poplatníkem daně bude nabyvatel nemovité věci, a Poslanecká sněmovna nestihla jeho veto přehlasovat, protože byla 20. srpna 2013 rozpuštěna. Z tohoto důvodu následně byla

¹ <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni-zruseni-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-10927>

² V návaznosti na poněkud nejasně sepsané přechodné ustanovení a diskuzi v Poslanecké sněmovně vznikla nejistota ohledně toho, zda se jedná o bytové potřeby obstarané nebo úvěry obstarané od 1. ledna 2021. V souladu s původní důvodovou zprávou (která řešila zrušení daňového odpočtu namísto jeho omezení) a aktualizovanou [tiskovou zprávou Ministerstva financí](#) chápeme, že rozhodující by mělo být obstarání bytové potřeby. V souvislosti s diskuzí při přijímání zákona však bohužel nelze zcela vyloučit ani druhý výklad.

³ Zdroj: ZEMANOVÁ, Eva a VÁCLAV TOMAN. Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. Komentář. 1. vydání. Praha. Wolters Kluwer, 2016

daň z nabytí nemovitých věcí jako jedna z mála součástí českého právního řádu stanovena formou zákonného opatření Senátu (v souladu s čl. 33 Ústavy). Zákonné opatření však bylo přijato v pozměněné formě a poplatníkem zůstal převodce (nabyvatel zůstal ručitelem). Teprve s účinností od 1. listopadu 2016 bylo stanoveno, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel.

Předchůdkyně daně z nabytí - daň z převodu nemovitostí - byla zavedena v roce 1993. Ani tehdy se však nejednalo o novinku. Daň tehdy nahradila notářské poplatky vybírané státním notářstvím, do jejichž historie si však již netroufáme zabředávat. Na historii daně z převodu nemovitostí je asi nejzajímavější vývoj jejích sazeb: od klouzavé progresivní daně v rozmezí 4 % - 20 % v roce 1993 k dále již vždy fixní: 5 % v letech 1994-2003, 3 % v letech 2004-2012 a 4 % v roce 2013. Na 4% sazbu navázala i daň z nabytí nemovitých věcí a zachovala si ji po celou svou existenci.

Daň z nabytí nemovitých věcí a její předchůdci nás tak provází již po generace. Bude nepochybně zajímavé sledovat ekonomické dopady jejího zrušení, byť za současné situace se bude ekonomům a statistikům zřejmě těžko odlišovat efekt jejího zrušení od ostatních ekonomických změn.

Zrušením daně z nabytí nemovitých věcí jsme se zařadili po bok Slovenska, které také žádnou podobnou daň neuplatňuje. Naopak v Německu a Rakousku je úprava o poznání přísnější a zahrnuje i převody společností (v Polsku také převody podléhají poplatku, ale paralela je poněkud složitější).

Dopady

Jak už jsme shrnovali v květnovém čísle našich daňových zpráv, novela, která kromě zrušení daně z nabytí nemovitých věcí zavádí výše uvedená omezení z hlediska daně z příjmů, může na některé poplatníky mít i čistě negativní dopad (v situacích, kdy by dle dosavadních pravidel byla transakce stejně od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozena). Množina takových poplatníků se

však výrazně ztenčila v návaznosti na skutečnost, že odpočet úroků nebyl zrušen, ale pouze došlo k snížení jeho maximální výše. Řadě poplatníků se však stále může výrazně vyplatit uspišit akvizici ještě v roce 2020.

I nadále bude nicméně zajímavé sledovat, jak se změní způsob, jímž se v České republice uzavírají velké transakce s nemovitými věcmi.

Závěrem malé postesknutí: Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí krutě a disproporčně dopadá zejména na jednu velmi malou skupinu obyvatelstva: daňové poradce a správce daně, kteří se studiem a aplikací této daně spojili velkou část své profesní kariéry. Nám takto postiženým nezbývá než všechny dosud nabyté zkušenosti nechat ladem a svůj zájem upnout k novým daňovým tématům. Naštěstí nám jich zákonodárci jak z tuzemska, tak z Evropské unie přichystali celou řadu.

V případě dotazů se prosím obraťte na autory článku či na daňový tým EY, se kterým pravidelně spolupracujete.

K 26. září 2020 definitivně s účinností příslušného zákona č. 386/2020 Sb. došlo ke zrušení daně z nabytí nemovitých věcí. Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí se v souladu s uvedeným zákonem uplatní zpětně pro nabytí, u kterých lhůta pro podání přiznání uplynula 31. března 2020 nebo později, tj. pokud k zápisu vkladu v katastru nemovitostí došlo v prosinci 2019 nebo později.

Digitální daň

Návrh digitální daně v ČR – ve zkratce⁴



Radek Matušík

radek.matustik@cz.ey.com
+420 603 577 841



Jakub Tměj

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

- ▶ Návrh zákona byl schválen vládou a právě prochází druhým čtením v Poslanecké sněmovně (stále tedy může podléhat změnám).⁵
- ▶ O parametrech nové daně ve znění vládního návrhu jsme vás informovali v daňových zprávách z listopadu 2019. Nyní přinášíme krátké shrnutí se zohledněním poslaneckých pozměňovacích návrhů.
- ▶ Digitální dani by měly podléhat následující služby:
 - ▶ provedení cílené reklamní kampaně,
 - ▶ využití mnohostranného digitálního rozhraní,
 - ▶ poskytnutí dat o uživatelích.
- ▶ Plátcem daně má být obecně členská entita skupiny (či samostatná entita), která poskytla zdanitelnou službu uskutečněnou v rozhodném období, pokud jsou splněna následující čtyři kritéria:
 - ▶ celkové (konsolidované) výnosy této skupiny (či samostatné entity) za rozhodné období jsou vyšší než 750 mil. EUR a
 - ▶ částka odpovídající úplatám za zdanitelné služby za rozhodné období připadajících na ČR - za tuto skupinu (či za tuto samostatnou entitu) - je vyšší než 100 mil. Kč a
 - ▶ úplaty za zdanitelné digitální služby v rozhodném období přesahují 10 % skupinových celkových výnosů (v rámci EU/EHP/Švýcarska) a

- ▶ je splněna minimální úroveň zdanitelných služeb za entitu (částky za vícero členských entit poskytujících službu společně se sčítají)
 - ▶ v rozhodném období v ČR uskutečnila provedení cílené reklamní kampaně, pokud je základ dílčí daně za tuto službu za toto období vyšší než 5 mil. Kč nebo
 - ▶ v rozhodném období v ČR uskutečnila využití mnohostranného digitálního rozhraní, pokud celkový počet zřízených uživatelských účtů na tomto mnohostranném digitálním rozhraní v tomto období přesáhl 200 000 nebo
 - ▶ v rozhodném období v ČR uskutečnila poskytnutí dat o uživatelích, pokud je základ dílčí daně za tuto službu za toto období vyšší než 5 mil. Kč.
- ▶ Zákon obsahuje alokační klíče - obecně odvozené od úplat českých uživatelů či od poměru aktivit českých uživatelů k aktivitám všech uživatelů - dle kterých by mělo docházet ke kalkulaci zdanitelných částek připadajících ČR.
- ▶ Sazba daně činí 7 %, přičemž pozměňovací návrh navrhuje snížení na 5 %.
- ▶ V souladu s pozměňovacím návrhem by tento zákon měl nabýt účinnosti 1. ledna 2021 (původně byl záměr účinnosti k polovině roku 2020).

⁴ Jedná se pouze o zjednodušující informativní materiál nepředstavující daňovou radu

⁵ <https://psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&t=658>

- ▶ Pro účely posouzení souladu navrhované daně s mezinárodními závazky ČR (zejm. smlouvy o zamezení dvojímu zdanění) je důležitá otázka, zda se jedná o daň přímou (obdobnou dani z příjmů), či nepřímou. Ačkoliv MF v důvodové zprávě konstatuje, že se jedná o daň nepřímou a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění na navrhovanou daň nedopadají, nemusí být odpověď na tuto otázku zcela jednoznačná.

Novelu budeme nadále monitorovat. V případě dotazů se prosím obraťte na autory článku či na daňový tým EY, se kterým pravidelně spolupracujete.

Pro účely posouzení souladu navrhované digitální daně s mezinárodními závazky ČR (zejm. smlouvy o zamezení dvojímu zdanění) je důležitá otázka, zda se jedná o daň přímou (obdobnou dani z příjmů), či nepřímou. Ačkoliv MF v důvodové zprávě konstatuje, že se jedná o daň nepřímou a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění na navrhovanou daň nedopadají, nemusí být odpověď na tuto otázku zcela jednoznačná.

10 (témat) pro 10 (oblastí)

10 pro 10: Judikatura ke lhůtě pro stanovení daně v případě daňových ztrát



Ladislava Zamazalová

ladislava.zamazalova@cz.ey.com
+420 731 627 029



Michaela Marková

michaela.markova@cz.ey.com
+420 731 627 071

V posledním roce jste jistě zaznamenali přelomové rozsudky Nejvyššího správního soudu („NSS“)⁶ k tématu lhůt pro stanovení daně v případech daňových ztrát. O jednotlivých rozsudcích jsme vás průběžně informovali, nyní vám v 10 bodech přinášíme rámcový přehled platných pravidel a výkladových změn. Odkaz na právní úpravu a příslušné nejnovější judikáty najdete v poznámkách pod čarou.

1. Obecná úprava⁷

Dle daňového řádu činí lhůta pro stanovení daně (prekluzivní lhůta) 3 roky. Daňový řád dále stanoví, za jakých okolností dojde k jejímu prodloužení, novému běhu či pozastavení, přičemž maximální délka této lhůty je 10 let.⁸ V případě daně z příjmů právnických osob začíná prekluzivní lhůta daného období běžet dnem, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za toto období.

2. Speciální úprava v případě daňové ztráty⁹

Zákon o daních z příjmů („ZDP“) stanoví speciální úpravu prodlužující prekluzivní lhůtu v případě daňové ztráty. Prekluzivní lhůta zdaňovacího období, v němž daňová ztráta vznikla, a zdaňovacích období, za která bylo možné ji uplatnit, končí současně s prekluzivní lhůtou posledního období, za které bylo možné tuto ztrátu uplatnit. Např. pokud ztráta vznikla v roce 2015, poslední zdaňovací období, za které bylo možné ji uplatnit, je rok 2020, jehož prekluzivní lhůta uplyne 1. 4. 2024. K tomuto datu pak končí prekluzivní lhůta všech zdaňovacích období od 2015 do 2020 včetně.

Tato úprava vznikla v roce 2000 s cílem poskytnout správci daně delší lhůtu ke kontrole daňové ztráty. Podle tehdejších interpretací se však vztahovala pouze na příjemce investičních pobídek. Na ostatní poplatníky se začala vztahovat až na základě novely ZDP z roku 2007 a poprvé se uplatnila na daňovou ztrátu stanovenou za zdaňovací období roku 2008.

3. Skutečné uplatnění daňové ztráty

Prodloužení prekluzivní lhůty nezáleží na období, kdy byla daňová ztráta skutečně uplatněna. Posledním obdobím, za které lze daňovou ztrátu uplatnit a od kterého se odvíjí prekluzivní lhůta i u předchozích období, je tedy vždy páté zdaňovací období po vzniku daňové ztráty (v našem příkladu 2020), i kdyby byla daňová ztráta fakticky uplatněna například hned v prvním možném období (2016).

4. Dodatečné zrušení a vznik daňové ztráty

Pokud je daňová ztráta dodatečně zrušena na základě dodatečného přiznání nebo daňové kontroly, prodloužená lhůta dle ZDP zůstává zachována. Cílem je, aby v případě zrušení daňové ztráty zůstala otevřená období, ve kterých byla tato ztráta uplatněna, a bylo možné toto uplatnění opravit. Tento postup potvrdila novela z roku 2017, která upravila znění v ZDP.

Stejně tak v případě dodatečného vzniku daňové ztráty (např. na základě dodatečného přiznání podaného v prekluzivní lhůtě) se uplatní prodloužená lhůta dle ZDP v tomto i následujících období, za která lze nově daňovou ztrátu uplatnit.

⁶ Rozhodnutí NSS č.j. 8 Afs 58/2019-48 z 13. května 2020, k dispozici na stránkách Nejvyššího správního soudu [zde](#)

Rozhodnutí NSS č.j. 2 Afs 388/2019-70 z 18. června 2020, k dispozici na stránkách Nejvyššího správního soudu [zde](#)

Rozhodnutí NSS č.j. 9 Afs 81/2020-40 z 2. července 2020, k dispozici na stránkách Nejvyššího správního soudu [zde](#)

Rozhodnutí NSS č.j. 4 Afs 101/2020-41 ze 17. července 2020, k dispozici na stránkách Nejvyššího správního soudu [zde](#)

⁷ § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

⁸ Maximální prekluzivní lhůta může být prolomena v trestněprávních případech, kterými se v tomto textu nezabýváme

⁹ § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (toto ustanovení bylo novelizováno v roce 2020 - viz bod 10)

5. Zákaz řetězení ztrát

V minulosti nebylo zcela jasné, zda se při výpočtu otevřených let uplatní tzv. řetězení ztrát. Při tomto postupu by se prekluzivní lhůta odvíjela od posledního zdaňovacího období, za které bylo možné uplatnit „nejnovější“ daňovou ztrátu, přičemž takto stanovená prekluzivní lhůta by se uplatnila i pro zdaňovací období, za které vznikla a za která mohla být uplatňována „starší“ daňová ztráta. Například pokud by v našem příkladu vznikla daňová ztráta i v roce 2020, prekluzivní lhůta zdaňovacích období 2020-2025 by končila 1. 4. 2029. Prodloužení prekluzivní lhůty zdaňovacího období 2020 by při uplatnění konceptu řetězení ztrát vedlo k prodloužení prekluzivních lhůt zdaňovacích období 2015-2019 rovněž do 1. 4. 2029.

Přelomový rozsudek NSS v roce 2020 řetězení ztrát odmítl a v návaznosti na něj další rozsudky tento přístup potvrdily a dále rozvedly. Dle NSS daňová ztráta ovlivňuje pouze běh lhůty „svých“ pěti zdaňovacích období, v nichž může být uplatňována, a nelze aplikovat řetězení vůči žádnému období před vznikem této daňové ztráty. V našem případě by tak prekluzivní lhůta zdaňovacích období 2015-2019 zůstala 1. 4. 2024 a změnila by se pouze u období 2020, za které byla ztráta vyměřena.

Obdobné pravidlo prodlužující prekluzivní lhůtu stanovuje ZDP i v případě nároku na slevu na dani z titulu investičních pobídek. V tuto chvíli není zřejmé, zda se závěry NSS použijí i v těchto případech.

6. Úkon ovlivňující prekluzivní lhůtu u posledního období, za které bylo možné uplatnit ztrátu

Úkony, které dle daňového řádu vedly ke změně prekluzivní lhůty u posledního období, za které bylo možné uplatnit daňovou ztrátu (v našem příkladu 2020), dle dřívějšího výkladu státní správy ovlivňovaly i prekluzivní lhůtu předchozích období (2015-2019).

Dle nového výkladu má prekluzivní lhůta každého období svůj zcela samostatný režim. Jelikož smyslem úpravy je umožnit dokončení řízení vztahující se k danému období, týká se změna vždy jen tohoto daného období a neovlivňuje prekluzivní lhůtu žádného jiného období, s nímž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu.

7. Délka prekluzivní lhůty na základě judikatury NSS

Z nové judikatury lze dovodit, že daňový řád vždy vymezuje počátek prekluzivní lhůty, nicméně v případě poplatníka, který generuje daňovou ztrátu, se na stanovení délky prekluzivní lhůty nepoužijí lhůty dle daňového řádu, ale dle speciální úpravy v ZDP (tj. obecně od 8 let u období vzniku daňové ztráty po 3 roky u posledního období, ve kterém lze ztrátu uplatnit). V případě zahájení daňové kontroly začíná tato lhůta tedy běžet znovu ve stejné délce, jak stanovil ZDP. Např. v případě daňové kontroly roku 2016 z našeho příkladu začíná zahájením kontroly běžet nová, opět sedmiletá lhůta.

8. Maximální délka prekluzivní lhůty

Maximální prekluzivní lhůta (10 let) se dle judikatury NSS uplatní samostatně za každé zdaňovací období. V příkladu uvedeném v bodě výše by zahájením daňové kontroly v roce 2022 došlo k prodloužení prekluzivní lhůty na více než 10 let (počátek lhůty 1. 4. 2017, původní konec lhůty 1. 4. 2024 - sedmiletá lhůta, v roce 2022 začíná běžet nová sedmiletá lhůta). V takovém případě by se uplatnila maximální desetiletá prekluzivní lhůta, v rámci níž by byl správce daně povinen daňovou kontrolu ukončit.

9. Období, za které se podává daňové přiznání

Daňovou ztrátu lze uplatnit v 5 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Období, za které se podává daňové přiznání (např. období kratší než 12 měsíců při přechodu na hospodářský rok), není dle ZDP zdaňovacím obdobím. Přesto však pokud se takovéto období nachází mezi 5 zdaňovacími obdobími, ve kterých bylo možné uplatnit daňovou ztrátu, lze dle pokynu GFŘ D-22 i v tomto období daňovou ztrátu uplatnit (a vedle toho i v těch 5 zdaňovacích obdobích). Při určení posledního zdaňovacího období, za které bylo možné uplatnit daňovou ztrátu, se pak pro účely stanovení prekluzivní lhůty od tohoto zkráceného období odhlíží.

10. Novela ZDP z roku 2020 - zpětné uplatnění daňové ztráty a vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty

V případě uplatnění daňové ztráty ve dvou zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících období, za které byla daňová ztráta stanovena (tzv. loss carry-back), dochází k prodloužení prekluzivní lhůty dle ZDP také u těch předcházejících období, ve kterých byla ztráta skutečně uplatněna.

Nově se poplatník může prostřednictvím oznámení správci daně rovněž vzdát práva na uplatnění daňové ztráty v následujících obdobích a ponechat si možnost uplatnění pouze v předcházejících obdobích. Cílem je umožnit poplatníkovi omezit prodloužení prekluzivní lhůty v následujících obdobích. V případě uplatnění ztráty v předcházejícím období a vzdání se práva na uplatnění ztráty do budoucna by pak jeho prekluzivní lhůta končila současně s prekluzivní lhůtou období vzniku ztráty (a nikoliv 5. zdaňovacího období po vzniku ztráty).

Závěr

Problematika prekluzivních lhůt je poměrně složitá a je třeba vždy posoudit každou situaci individuálně. V praxi společnosti v případě hrozící daňové ztráty často volí přerušení daňových odpisů, díky čemuž dosáhnou kladného základu daně a nedojde k prodloužení prekluzivních lhůt.

Cílem seriálu 10 pro 10 je upozornit na témata, se kterými se často setkáváme a která mohou mít (případně již měla) materiální dopad na daňovou pozici poplatníků. Vzhledem k zaměření a rozsahu článku však vybraných deset bodů nemůže nahradit kompletní přehled všech otázek, které v oblasti prekluzivních lhůt v případě daňových ztrát společně řešíme.

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

Přelomová rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v roce 2020 významně změnila správní praxi v oblasti prekluzivních lhůt u daňových ztrát, a to ve prospěch daňových poplatníků.

Judikátové okénko

Uplatnění DPH u výstavby a zhodnocení cizího majetku (tzv. vyvolané investice)



David Kužela

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



Tomáš Synák

tomas.synak@cz.ey.com
+420 735 729 371

Jak jsme již stručně informovali v našem alertu,¹⁰ Soudní dvůr EU („SDEU“) vydal v průběhu září rozsudek v případě C-528/19 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, v němž se zabýval uplatněním DPH u takzvaných vyvolaných investic. Konkrétně se jednalo o stavební práce na obecní komunikaci vedoucí k vápencovému lomu.

Provozovatel vápencového lomu obdržel povolení k rozšíření těžby. Povolení bylo podmíněno vyprojektováním a zajištěním výstavby veřejné komunikace, aby k lomu mohla zajíždět těžká nákladní vozidla. Komunikace zůstala ve vlastnictví obce a byla neomezeně přístupná veřejnosti. Náklady na její vybudování nesl provozovatel lomu. Německý správce daně napadl uplatnění odpočtu DPH na vstupu provozovatelem lomu (resp. DPH skupinou, jejíž součástí provozovatel byl).

Odpočet DPH na vstupu

SDEU připomíná, že uplatnění odpočtu DPH vyžaduje přímou a bezprostřední souvislost vstupů se zdanitelnými výstupy dané osoby povinné k dani (alternativně mohou přijatá plnění souviset s celkovou hospodářskou činností dané osoby).

Soudní dvůr EU potvrzuje přímou vazbu na plnění na výstupu, protože vybudování komunikace bylo nezbytné pro provoz lomu (prakticky i právně) a náklady na výstavbu komunikace tvoří součást nákladů na plnění, která provozovatel lomu uskutečňuje. To nemůže změnit ani fakt, že je obecní komunikace přístupná veřejnosti.

SDEU zdůrazňuje, že předmětné práce nebyly provedeny pro potřeby obce nebo za účelem veřejné dopravy, ale s cílem přizpůsobit ji provozu těžkých nákladních vozidel pro potřeby lomu.

S odkazem na své dřívější rozhodnutí¹¹ SDEU uzavírá, že je nutné ověřit, zda se výstavba komunikace skutečně omezila na rozsah, který je nezbytný pro zajištění provozu lomu. Odpočet daně by totiž nebyl možný v té části, která by takový rozsah překročila.

Protiplnění přijaté od obce?

V další části rozsudku se soud zabýval tím, zda provozovatel lomu neobdržel od obce protiplnění spočívající v povolení provozovat lom. V takovém případě by výstavba komunikace byla považována za úplatné plnění a provozovateli by vznikla povinnost odvést DPH na výstupu.

SDEU uzavřel, že se o protiplnění nejedná. Důvody spočívají zejména v tom, že povolení k provozování lomu bylo vydáno jiným orgánem obvodní správy a že povolení představuje jednostranné rozhodnutí takového orgánu. Pokud by výstavba komunikace nebyla v určeném termínu dokončena, povolení k provozu lomu by pozbylo platnosti. Dle SDEU tato skutečnost neprokazuje protiplnění, jedná se jen podmínku pro výkon práva.

Odvod DPH na výstupu

Stěžejní otázkou bylo, zda plátcí z bezúplatně poskytnutých prací na obecní silnici vzniká povinnost odvést DPH.

Podle českých pravidel by tomu tak spíše nebylo, neboť služba (stavební práce) poskytnutá bezúplatně nepodléhá DPH v případě, kdy souvisí s ekonomickou činností plátce.

¹⁰ https://www.ey.com/cs_cz/tax/alerts/odpocet-dph-u-vystavby-a-zhodnoceni-ciziho-majetku-tzv-vyvolane-investice

¹¹ Viz rozsudek ve věci C-12/14 Iberdrola.

Podle německého práva se ale poskytnutí stavebních prací považuje za dodání zboží (nemovitosti).¹² Bezúplatné dodání zboží přitom obecně podléhá DPH bez ohledu na to, zda s ekonomickou činností plátce souvisí, nebo nikoli.

Soudní dvůr EU i přesto uzavřel, že v daném případě provozovatel lomu DPH na výstupu odvádět nemusí.

V odůvodnění přitom SDEU argumentuje zejména tím, že práce na komunikaci byly provedeny za účelem uspokojení potřeb provozovatele lomu a výsledek těchto prací (komunikace uzpůsobená provozu těžkých nákladních vozidel) je používán především pro jeho potřeby. SDEU také zdůrazňuje, že vzhledem k okolnostem případu nemohlo dojít k nezdanění konečné spotřeby ani k porušení zásady rovného zacházení.

Praktické dopady

Závěr SDEU, že bezúplatné dodání zboží nemusí za určitých okolností podléhat DPH, se jeví jako převratný, a to nejen ve srovnání se stávající českou praxí, ale i v kontrastu s předchozími rozsudky Soudního dvora.¹³

V praxi nicméně k vyvolaným investicím ve formě dodání zboží doporučujeme přistupovat obezřetně.

Lze očekávat, že se k závěrům SDEU budou správci daně stavět zdrženlivě a argumentovat například specifičností německé DPH úpravy nebo konkrétních okolností daného případu. Doporučujeme proto pečlivě zvažovat i další možnosti, jak strukturovat konkrétní vyvolané investice daňově efektivně, aby bylo riziko vleklého a nákladného sporu minimalizováno.

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

Závěr SDEU, že bezúplatné dodání zboží nemusí za určitých okolností podléhat DPH, se jeví jako převratný, a to nejen ve srovnání se stávající českou praxí, ale i v kontrastu s předchozími rozsudky Soudního dvora.

¹² Tento přístup umožňuje článek 14(3) Směrnice 2006/112/ES (dříve Slo o článek 5(5) šesté směrnice).

¹³ Viz například rozsudek ve věci C-48/97, Kuwait Petroleum

Judikátové okénko

Kdy lze nahradit zaměstnance externistou?



Adam Linek

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



Barbora Suchá

barbora.sucha@cz.eylaw.com
+420 704 865 122

Nejvyšší soud („NS“) rozhodoval v zajímavé kauze (sp. zn. 21 Cdo 2128/2019) trojice operních pěvkyní, kterým jejich zaměstnavatel v rámci organizačních změn vypověděl pracovní smlouvu z důvodů uvedených v § 52 písm. c) zákoníku práce, tedy z důvodu nadbytečnosti.

Sólistky opery a jejich situace

Podkladem pro výpovědi bylo rozhodnutí zaměstnavatele o organizační změně za účelem snížení nákladů a zvýšení efektivnosti práce, na jehož základě snížil počet zaměstnanců na pozici „sólista opery“. Zaměstnavatel nepřijal jiné sólisty opery do pracovněprávního vztahu a nadále místo pracovní činnosti zaměstnankyň využíval hostující (externí) umělce, se kterými uzavíral „autorské smlouvy“.

Zaměstnankyně se u soudu domáhaly neplatnosti výpovědí, protože podle jejich názoru „neexistuje příčinná souvislost mezi rozhodnutím o organizační změně a nadbytečností zaměstnankyň“, ze strany žalovaného se jednalo o účelový krok, aby se mohl zbavit pro něj nepohodlných zaměstnankyň, že jeho skutečným záměrem je „uvolnění prostoru pro obsazování rolí externisty“ a že nadbytečnost zaměstnankyň není dána, neboť zaměstnavatel by jim objektivně mohl přidělovat práci; jedné ze zaměstnankyň byla navrhnutá možnost další spolupráce formou polovičního úvazku, kterou však odmítla. Rovněž zaměstnankyně požadovaly po zaměstnavateli náhradu nemajetkové újmy a zveřejnění vysvětlení na webových stránkách zaměstnavatele, že důvodem propuštění nebyly pochybnosti o jejich uměleckých kvalitách.

Soud prvního stupně v části týkající se výpovědí z pracovního poměru zaměstnankyním vyhověl a označil výpovědi za neplatné (ostatní nároky zaměstnankyň však zamítl). Odvolací soud rozhodnutí změnil a výpovědi posoudil jako platné. Následně podaly zaměstnankyně dovolání.

NS k organizačním změnám

NS se v rozsudku zaměřil na otázku, „za jakých podmínek je zaměstnavatel oprávněn rozhodnout, že určité činnosti dosud vykonávané jeho zaměstnanci bude nadále zajišťovat jinak než prostřednictvím osob zaměstnávaných v pracovněprávním vztahu, a zrušit proto pracovní místa dotčených zaměstnanců a dát jim z tohoto důvodu výpověď z pracovního poměru“.

Nejprve NS potvrdil ustálené závěry o tom, že zaměstnavatel je oprávněn prostřednictvím organizačních změn regulovat počet a kvalifikační složení svých zaměstnanců; že v případě nadbytečnosti zaměstnavatel neztrácí možnost práci zaměstnanci přidělovat, avšak jeho práce není (vůbec nebo v původním rozsahu) pro zaměstnavatele v dalším období potřebná; a že o výběru nadbytečného zaměstnance rozhoduje zaměstnavatel.

Dále se musel vypořádat s předchozí rozhodovací praxí, podle které bylo možné zaměstnance propustit z důvodu nadbytečnosti a nahradit jej „externistou“ pouze tehdy, pokud činnost dosud vykonávaná zaměstnancem nespočívá v plnění běžných úkolů zaměstnavatele, vyplývajících z předmětu jeho činnosti.

Tyto závěry však vycházely z dřívějšího znění zákona o zaměstnanosti (účinného do konce roku 2006), dle kterých byla právnická nebo fyzická osoba povinna plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti zajišťovat svými zaměstnanci, které k tomu účelu zaměstnává v pracovněprávních vztazích podle zákoníku práce. Takovou povinnost však již současná právní úprava zaměstnavatelům nestanoví.

NS k závislé práci

V současnosti platí základní pravidlo, že závislá práce může být vykonávána výlučně v pracovněprávním vztahu (není-li upravena zvláštními právními předpisy), tedy na základě pracovní smlouvy, dohody o pracovní činnosti nebo dohody o provedení práce. Nejvyšší soud toto pravidlo vyložil tak, že *„zaměstnavatelé mohou plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu jejich činnosti (stejně jako plnění ostatních úkolů) zajišťovat jinak než prostřednictvím osob zaměstnávaných v základním pracovněprávním vztahu, nikoli ale tím způsobem, že by fyzické osoby pro ně vykonávaly závislou práci na základě jiných smluv a dohod, než jsou pracovní smlouva a dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr. Závislá práce vykonávaná fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah se považuje za nelegální práci“*.

Jako základní definiční znak závislé práce NS vytkl to, že tato práce je vykonávána ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti mezi smluvními stranami. Dalším odlišujícím znakem od občanskoprávních a obchodněprávních vztahů je dle NS skutečnost, že pracovněprávní vztahy vytvářejí zvláštní osobní vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem se zvláštními právy a povinnostmi na obou stranách. Zaměstnanec je především povinen vykonávat práci osobně a nemůže se nechat při výkonu práce zastupovat. Pracovní vztah rovněž zakládá závazek loajality zaměstnance vůči zaměstnavateli.

Společným rysem všech znaků závislé práce je pak dle NS *„osobní či hospodářská závislost zaměstnance na zaměstnavateli, neboť tyto znaky slouží k odlišení závislé práce od jiných ekonomických aktivit, zejména od samostatné výdělečné činnosti“*.

NS a výkonní umělci

Závislou prací může být za výše uvedených podmínek i činnost výkonného umělce - pokud znaky závislé práce vykazuje, lze ji vykonávat pouze v pracovněprávním vztahu. Činnost výkonného umělce, u níž je kladen důraz na kreativitu, samostatnost a mnohdy i improvizaci, však lze dle NS provádět i v právním vztahu relativně nezávislém, zejména v podobě samostatné výdělečné činnosti na základě občanskoprávních smluv (dohod), přičemž takovýto umělec svou činnost zpravidla vykonává v rámci většího počtu závazkových vztahů pro různé subjekty a není trvale vázán jen k jednomu z nich.

Je tedy na subjektech využívajících činností výkonných umělců a na těchto umělcích samotných, jakou formu vztahu si zvolí - zda závislou, či nezávislou. NS výslovně připouští i kombinaci obou variant u jednoho subjektu, tj. s některými výkonnými umělci lze uzavřít za účelem vykonávání závislé práce pracovní smlouvu nebo dohodu o pracích konaných mimo pracovní poměr a s jinými vytvořit právní vztahy na občanskoprávní bázi, aniž by šlo o výkon závislé práce. A rovněž právo těchto subjektů způsob zajišťování své činnosti - v závislosti na svých potřebách - také měnit.

Na základě výše uvedeného NS uzavřel, že zaměstnavatelé *„mohou rozhodnout o tom, že činnost dosud zajišťovanou prostřednictvím výkonných umělců zaměstnávaných v základním pracovněprávním vztahu budou nadále zabezpečovat na základě občanskoprávních smluv (dohod) uzavíraných s výkonnými umělci, popřípadě s menším počtem zaměstnávaných výkonných umělců při zvýšení počtu těch, kteří u nich působí na občanskoprávní bázi. Takové rozhodnutí může mít povahu rozhodnutí o organizačních změnách ve smyslu ustanovení § 52 písm. c) zák. práce, vzhledem k nimž se zaměstnávaný výkonný umělec stane nadbytečným“*.

Daňový pohled

Rozsudek je zajímavý nejen z pracovněprávního hlediska, ale i z pohledu daňového. V dané situaci totiž jedna část umělců působila na základě pracovních smluv, kdežto druhá část umělců byli tzv. externisté, tedy jednotlivci působící na základě občanskoprávních smluv. V praxi tedy první skupina umělců danila příjmy jako příjmy ze závislé činnosti a druhá skupina (pravděpodobně) jako příjmy ze samostatné činnosti.

NS v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu („NSS“) konstatuje, že některé činnosti mohou být vykonávány jak v právním vztahu závislém, tak v právním vztahu relativně nezávislém. NSS takové činnosti nazývá jako tzv. obojetné činnosti a jako příklad uvádí různá svobodná povolání, účetní, poradce či např. kadeřníky.

Bohatá judikatura NSS sice jednoznačně nestanoví hranice, kdy se ještě jedná o nezávislou činnost a kdy už jde o činnost závislou, nicméně poskytuje různá vodítka, která mohou při posouzení pomoci - mezi vybrané aspekty lze řadit např. délku trvání vztahu, odpovědnost za odvedenou práci nebo dodané výstupy, (ne) používání vlastních pomůcek a zařízení při výkonu činnosti, podobnost dodavatelského vztahu a vztahu mezi společností a zaměstnanci (nárok na dovolenou, zaměstnanecké benefity) apod.

Je potřeba zmínit, že NS se v daném případě nezabýval otázkou, zda činnost externistů naplňovala znaky závislé činnosti tak, jak je definována v § 6 zákona o daních z příjmů, nebo zda šlo o nezávislý vztah. NS pouze konstatuje, že v případě těchto obojetných činností je na rozhodnutí smluvních stran, jaký vzájemný právní vztah zvolí - je však důležité dodat, že občanskoprávní vztah je možné uzavřít jen v situacích, kdy skutečně nedochází k výkonu závislé práce, což mj. výslovně uvádí v rozsudku NS („... s jinými [výkonnými umělci] vytvoří právní vztahy na občanskoprávní bázi, aniž by šlo o výkon závislé práce“).

Závěr

NS konstatoval, že zaměstnance v pracovním poměru lze nahradit externisty a zaměstnance z těchto důvodů propustit pro nadbytečnost. Činnost externisty ovšem nesmí mít povahu závislé práce, jinak by se jednalo o nelegální práci, za kterou hrozí „zaměstnavateli“ i „zaměstnanci“ sankce ze strany inspekce práce. Navíc je zde riziko přehodnocení příjmů jako příjmů ze závislé činnosti ze strany správce daně.

I nadále v situacích využívání externích dodavatelů služeb tedy bude odběratel služby muset velmi pečlivě posoudit, zda se skutečně jedná o činnost nezávislou, která nenaplní znaky závislé činnosti, nebo zda se sám dostává do pozice zaměstnavatele a dodavatel je ve skutečnosti zaměstnancem. Pozor, toto posouzení není zcela totožné z pohledu právního a z pohledu daňového. V obou případech však obecně platí, že rozhodující je skutečný obsah právního jednání (vztahu), a nikoli jeho formální nastavení. Nestačí tedy nastavit smlouvu tak, že nevykazuje znaky závislé činnosti - klíčové je, jak vztah ve skutečnosti funguje.

V jednom z příštích vydání daňových zpráv se budeme judikatuře NS a NSS týkající se posouzení činnosti jako závislé nebo nezávislé věnovat podrobněji.

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

Soud konstatoval, že zaměstnance v pracovním poměru lze nahradit externisty a zaměstnance z těchto důvodů propustit pro nadbytečnost. Činnost externisty ovšem nesmí mít povahu závislé práce, jinak by se jednalo o nelegální práci, za kterou hrozí „zaměstnavateli“ i „zaměstnanci“ sankce ze strany inspekce práce. Navíc je zde riziko přehodnocení příjmů jako příjmů ze závislé činnosti ze strany správce daně.

Víte, že?

- ▶ přehled zajímavých alertů z produkce EY k aktuálním daňovým tématům najdete na ey.cz/tax?
- ▶ archiv daňových a právních zpráv z uplynulých dvou let najdete na https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-news-archive?
- ▶ se můžete zúčastnit webináře Daňová judikatura Nejvyššího správního soudu XX?¹⁴
- ▶ Evropská komise vydala studii ohledně tzv. VAT gap v jednotlivých členských státech?¹⁵
- ▶ ministryně Schillerová stále indikuje plán zrušení superhrubé mzdy?¹⁶

EY | Audit | Daně | Transakce | Poradenství

Informace o EY

EY je předním celosvětovým poskytovatelem odborných poradenských služeb v oblasti auditu, daní, transakčního a podnikového poradenství. Znalost problematiky a kvalita služeb, které poskytujeme, přispívají k posilování důvěry v kapitálové trhy i v ekonomiky celého světa. Výjimečný lidský a odborný potenciál nám umožňuje hrát významnou roli při vytváření lepšího prostředí pro naše zaměstnance, klienty i pro širší společnost.

Název EY zahrnuje celosvětovou organizaci a může zahrnovat jednu či více členských firem Ernst & Young Global Limited, z nichž každá je samostatnou právníkou osobou. Ernst & Young Global Limited, britská společnost s ručením omezeným garancí, služby klientům neposkytuje. Pro podrobnější informace o naší organizaci navštivte prosím naše webové stránky ey.com.

Nepřejete-li si odebrat Daňové zprávy EY, prosím kontaktujte Elišku Rozsivalovou e-mailem na adrese eliska.rozsivalova@cz.ey.com nebo telefonicky na čísle: +420 225 335 261.

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

Kontaktní údaje

Zdanění společností

Jan Čapek +420 731 627 002
Libor Frýzek +420 731 627 004
Ondřej Janeček +420 731 627 019
René Kulínský +420 731 627 006
Lucie Říhová +420 731 627 058
Jana Wintrová +420 225 335 248

DPH a cía

Stanislav Kryl +420 731 627 021

Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

Právo

Ondřej Havránek +420 703 891 387

EY

Tel: +420 225 335 111
E-mail: ey@cz.ey.com

© 2020 Ernst & Young, s.r.o.
Všechna práva vyhrazena.

ED None

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

ey.com/cz

¹⁴ <https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:6716626388226461696/>

¹⁵ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en

¹⁶ <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-medich/2020/rozhovor-ministrvne-schillerove-k-rozpoc-39623>