

Daňové zprávy

únor 2020

Úvodník

Úvodník jako (skoro) neomylná prognóza

Str. 02



10 (témat) pro 10 (oblastí)

Náklady na zaměstnance (benefity)

Str. 03



Brexit

Daňové dopady brexitu

Str. 06



Stálé provozovny

Nový metodický pokyn ke zdaňování příjmů stálých provozoven

Str. 10



Judikátové okénko

Ubytovací služby, nebo pronájem?

Str. 11



Úvodník

Úvodník jako (skoro) neomylná prognóza



Jan Čapek

jan.capek@cz.ey.com
+420 225 335 625

Většina čtenářů Daňových zpráv považuje naše úvodníky za potměšitou snahu odlehčit jinak stresující čtení o stále se měnících a často zcela absurdních daňových pravidlech.

Naše úvodníky však často obsahují zásadní predikce budoucího vývoje.

Například již v září 2011 jsme informovali, že plánované zrušení stravenek bude mít (tedy alespoň podle expertů stravenkových firem) děsivý dopad na (zdravotní) stav pracujícího lidu i národního hospodářství. Na počátku roku 2020 potvrzuje nejchmurnější představy studie slovnuté Vysoké školy ekonomické v Praze. Pouhé zavedení stravovacího paušálu (ne zrušení stravenek, ale jenom zavedení smysluplné alternativy) prý srazí tržby restaurací o 35 miliard korun ročně a více než 30 tisíc zaměstnanců přijde o práci. Vliv hladu na produktivitu práce těch ostatních studie v této fázi raději nevyčísľuje.

V říjnu 2015 jsme připomínali OECD, že definice stálé provozovny byla vytvořena v první polovině minulého století pro skladiště uhlí v mezinárodním přístavu. Její aplikace pro skladiště dat v mezinárodním cloudu nám již tehdy přišla obtížná. OECD nyní plánuje do konce roku 2020 připravit zcela nová pravidla, která budou právo danit odvozovat nejenom od fyzické přítomnosti nerezidenta na území státu, ale i od dalších „nehmotných“ faktorů, jako jsou tržby, zákazníci atd.

Šance na reálné zavedení digitální daně jsme v červnu 2019 hodnotili skepticky. Poté, co si toto dobrodružství zřejmě rozmyslela Francie, se naše prognóza opět zdá jako velmi pravděpodobná.

V květnu minulého roku jsme naznačovali, že se zrušením časového testu u cenných papírů to nebude tak horké, protože nějaké cenné papíry vlastní spousta poslanců zleva doprava. Poslední pracovní návrh novely nechává časový test u cenných papírů netknutý.

Můžeme tedy jenom doporučit úvodníky pozorně číst a nepřeskakovat.

Naše úvodníky často obsahují zásadní predikce budoucího vývoje.

10 (témat) pro 10 (oblastí)

10 (témat) pro 10 (oblastí): Náklady na zaměstnance (benefity)



Michaela Felcmanová

michaela.felcmanova@cz.ey.com
+420 225 335 949

V dalším, sedmém pokračování seriálu **10 pro 10** se budeme věnovat nákladům na zaměstnance pohledem daně z příjmů právnických osob.

Od změny zákona o daních z příjmů z roku 2007, která novelizovala ustanovení § 24/2/j/5 a úpravou § 25/1/d zrušila výslovnou daňovou neuznatelnost peněžních plnění vedle mzdy,¹ není uznatelnost nebo neuznatelnost pro daň z příjmů právnických osob to jediné či hlavní, oč v řadě případů jde. Zásadnější budou často odvody na straně zaměstnance.

Celkový odvod na straně zaměstnance (daň z příjmů fyzických osob a sociální a zdravotní pojistné) totiž výrazně přesahuje případné daňové zatížení u zaměstnavatele, kterým je „pouze“ 19% daň z příjmů právnických osob. Kromě toho, je-li zaměstnancům z jejich benefitů spočtena daň a pojistné, projeví se to poklesem jejich čisté mzdy, což většinou vnímají negativně, a předmětný benefit proto nemusí splnit zamýšlený účel.

Vzhledem k tomu, že oblast zdanění zaměstnanců významně přesahuje rozsah a cíle tohoto článku, omezili jsme svůj komentář pouze na daň z příjmů právnických osob. Vaše případné otázky ohledně zdanění zaměstnanců či příslušných odvodů na sociální a zdravotní pojištění s vámi rádi prodiskutujeme individuálně.



Ladislava Zamazalová

ladislava.zamazalova@cz.ey.com
+420 225 335 177

1. Již zmíněné ustanovení § 24/2/j/5 zákona o daních z příjmů dovoluje považovat za daňově uznatelné náklady na plnění, na které je nárok zakotven v pracovní smlouvě, interní směrnici, kolektivní smlouvě či jiné smlouvě. Musí se ovšem jednat o i) výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví či zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců, ii) jejichž daňovou uznatelnost zákon o daních z příjmů neomezí na jiném místě. Dle tohoto ustanovení lze za uznatelné považovat mnohé běžně poskytované benefity, jako například penzijní připojištění hrazené za zaměstnance, přechodné ubytování hrazené zaměstnancům nebo třeba svoz zaměstnanců na pracoviště.

2. Na základě výše uvedeného ustanovení se v praxi považují za uznatelné také náklady související s využitím firemních automobilů pro soukromé účely zaměstnanců (například benzín spotřebovaný na soukromě ujeté kilometry).

¹ Poskytovaných nad rámec umožněný zvláštním právním předpisem

3. Obdobně by s využitím výše uvedeného ustanovení bylo za určitých okolností možno považovat za daňově uznatelné náklady na účast zaměstnance v akciovém plánu zaměstnavatele (nebo jiné společnosti ze skupiny, pokud právní zaměstnavatel nese související náklady). Je ovšem potřeba dát si pozor na okamžik, v němž lze daňovou uznatelnost přiznat.

Velmi často je nárok zaměstnance na čerpání z takového plánu například podmíněn setrváním v pracovním poměru po dobu několika dalších let či jinak odložen do budoucna. Pokud zaměstnavatel účtuje o nákladech na toto budoucí plnění (například prostřednictvím dohadných položek), budou tyto náklady velmi pravděpodobně daňově neúčinné až do doby, kdy ke vzniku nároku na poskytnutí akcií skutečně dojde. K posouzení (okamžiku) daňové uznatelnosti je třeba vždy detailně a komplexně zhodnotit podmínky konkrétního plánu.

4. Na základě povinnosti stanovené zvláštním právním předpisem (například zákoník práce) je daňovým nákladem i poskytování pitné (a to pouze neperlivé) vody a za určitých podmínek ochranných nápojů, či náklady vynaložené na zajištění bezpečného a zdraví prospěšného prostředí na pracovišti. Daňově neuznatelná je ale hodnota jiných nápojů poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti (káva, džusy apod.).

5. Daňově neuznatelné jsou náklady na benefity poskytované zaměstnancům ve formě nepeněžních příspěvků na kulturní či sportovní akce a zájezdy nebo v podobě možnosti využívat vzdělávací, zdravotnická, rekreační či sportovní zařízení. Nejběžnějšími příklady jsou tzv. multisport karty, volné vstupenky do divadel či kin, předplacená členství ve sportovních zařízeních či poukázky na nákup vymezených služeb či knih.

6. Vzdělávání zaměstnanců lze považovat za daňově uznatelný náklad, pokud souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele. Čím se oblast vzdělávání dostává dále od toho, co zaměstnanec potřebuje ke své práci, tím může být posouzení obecně problematictější. Například pokud zaměstnavatel hradí zaměstnanci víkendové kurzy japonštiny, ačkoliv ten ji ke své práci nepotřebuje, bude se velice pravděpodobně jednat o benefit zaměstnance, který je daňově neuznatelným nákladem dle předchozího bodu.

7. Nepeněžní příspěvky zaměstnancům na umístění jejich dětí v mateřské škole nebo provozování školky pro děti vlastních zaměstnanců bylo historicky přípustné poskytovat pouze z nedaňových nákladů. Od poměrně nedávné doby však zákon o daních z příjmů připouští možnost považovat takové náklady u společnosti za daňově uznatelné. Tato volba ovšem s sebou ponese negativní dopady na zdanění (a odvod pojistného) u zaměstnance.

8. V situaci mezinárodního pronájmu pracovní síly, kdy zahraniční pracovníci vykonávají práci podle pokynů přijímající společnosti, byť jim příjmy za tuto práci vyplácí jiná osoba (jejich právní zaměstnavatel), někdy přijímající společnost poskytuje zahraničním pracovníkům zaměstnanecké benefity například. Pro daňovou uznatelnost nákladů na tyto benefity platí obdobná pravidla jako u standardních zaměstnanců. To mimo jiné znamená možnost dosáhnout daňové uznatelnosti některých plnění pro tyto pracovníky tím, že jejich nárok na benefity bude zakotven v závazné interní směrnici či například ve smlouvě mezi společnostmi upravující podmínky pronájmu pracovní síly.

9. U závodního stravování poskytovaného zaměstnancům rozlišuje zákon o daních z příjmů dvě formy. Vlastní stravovací zařízení, jejichž provoz zajišťuje kompletně sám zaměstnavatel, jsou spíše v menšině. Častější je situace, kdy zaměstnavatel ve vlastních prostorách nechává provozovat jídelnu jiný subjekt, případně zajišťuje dovoz jídel do vlastní výdejny, nebo poskytuje zaměstnancům stravenky (tzv. „cizí stravování“). V takovém případě je (za splnění dalších podmínek a v rámci maximální absolutní částky) daňově uznatelných 55 % ceny každého jídla. U tohoto způsobu stravování je nutné dát pozor na možné vedlejší náklady fakturované poskytovatelem stravovací služby a vyhodnotit jejich uznatelnost. Například při poskytnutí stravenek zaměstnancům je nutné dělit i náklady na provizi zprostředkovateli na daňově uznatelnou a daňově neuznatelnou část, stejně jako se dělí náklady na samotnou stravenku. Tento postup potvrdila i judikatura Nejvyššího správního soudu.²

10. Povinné pojistné na sociální a zdravotní pojištění hrazené společností v souvislosti se zaměstnanci je daňově uznatelným nákladem pouze tehdy, pokud bylo uhrazeno do konce měsíce následujícího po konci zdaňovacího období (při pozdějším uhrazení pak až ve zdaňovacím období úhrady). Většinou toto ustanovení nečiní velké problémy, je však dobré si uvědomit, že podmínka úhrady například nebude splněna, pokud se společnost dohodne se zdravotní pojišťovnou na splátkovém kalendáři.

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 nákladů na zaměstnance a jejich benefitů společně řešíme.

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

Pro daňovou uznatelnost nákladů na benefity poskytované zahraničním zaměstnancům platí obdobná pravidla jako u standardních zaměstnanců. Daňové uznatelnosti některých plnění pro tyto pracovníky je tak možné dosáhnout tím, že jejich nárok na benefity bude zakotven přímo ve vnitřním předpise společnosti či například ve smlouvě mezi společnostmi upravující podmínky pronájmu pracovní síly.

² Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 AfS 33/2013 - 34 ze dne 20. února 2014 dostupné zde: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0033_7Afs_130_20140310085233_prevedeno.pdf

Brexit

Daňové dopady brexitu



Stanislav Kryl

stanislav.kryl@cz.ey.com
+420 225 335 311

Po několika hlasováních a odložených termínech vystoupila v pátek 31. ledna Velká Británie formálně z EU. Stalo se tak na základě Dohody o vystoupení,³ kterou schválil britský parlament a následně i Evropský parlament a Rada EU („Dohoda“). Dohoda mimo jiné v článku 126 stanoví, že do 31. prosince 2020 bude trvat tzv. přechodné období („PO“), během kterého se na Velkou Británii a ve Velké Británii použije právo EU (není-li v Dohodě stanoveno jinak).

Během PO Velká Británie a EU budou vyjednávat vzájemnou dohodu o budoucím uspořádání vztahů, což musí stihnout v horizontu 11 měsíců. Prioritou je uzavření dohody o volném obchodu, ale zda se to podaří v tak krátkém termínu, nelze předvídat. PO je možné na základě článku 132 Dohody jednorázově prodloužit o jeden nebo až dva roky za předpokladu, že toto prodloužení bude schváleno do 1. července 2020.

Níže jsme pro vás připravili krátké shrnutí vybraných daňových aspektů brexitu během PO i po něm. Vzhledem k tomu, že Velká Británie již avizovala, že o prodloužení přechodného období nemá zájem, doporučujeme promyslet a nastavit všechny změny s časovým předstihem.



Jevgenija Bajzíkova

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

Daň z přidané hodnoty

Přechodné období

Během PO se na veškeré transakce mezi subjekty z členských států EU a subjekty z Velké Británie („VB“) uplatní Směrnice o DPH.⁴

V praxi to znamená, že po dobu PO bude zachován současný stav, tj. způsob zdanění ani vykazování transakcí se nezmění. Potvrzuje to i oficiální sdělení Generálního finančního ředitelství k brexitu.⁵

Dohoda o vystoupení v článku 51 upravuje některé specifické situace pro oblast DPH:

- ▶ Zdanění zboží, u něhož bude přeprava mezi EU a VB zahájena před koncem PO a ukončena až po skončení PO, se bude řídit Směrnicí o DPH;
- ▶ Práva a povinnosti související s plněními, která se uskuteční během PO (nebo přeprava zboží zahájená před koncem PO), se budou nadále řídit Směrnicí o DPH po dobu 5 let od konce PO. To se zřejmě bude týkat všech následných oprav u již poskytnutých plnění a případně i některých situací, kde práva a povinnosti „dobíhají“ delší dobu (např. dočasné užití zboží);

³ Dohoda o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (odkaz na Dohodu)

⁴ Směrnice Rady 2006/112/ES

⁵ https://www.financnisprava.cz/dane/novinky/2020/danove_dopady-BREXIT-10324

- Žádosti o vrácení DPH zaplacené ve VB za rok 2020 musí být podány nejpozději dne 31. března 2021 (na rozdíl od běžného termínu 30. září 2021);
- Přiznání k DPH v režimu „MOSS“ podaná ve VB nebo v EU před koncem PO lze měnit do 31. prosince 2021 (na rozdíl od běžné lhůty 3 roky).

Dohoda dále v člancích 99-100 a v příloze IV části III upravuje přechodná období pro různé oblasti spolupráce, pro přístup do vzájemných informačních systémů a pro výměnu informací mezi finančními úřady obou stran. Například do informačního systému VIES bude mít VB přístup až do konce roku 2024.

Pro VB budou závazné všechny rozsudky SDEU⁶ vydané před koncem PO nebo po skončení PO v řízeních zahájených před koncem PO.

Tzv. „irská pojistka“, která měla zamezit vytvoření viditelné hranice mezi Irskou republikou a britským Severním Irskem, byla v zájmu dosažení dohody vyjmuta a nahradil ji Protokol o Irsku/Severním Irsku. Severní Irsko zůstane součástí celního území VB, ale zároveň bude nadále podléhat vybraným pravidlům vnitřního trhu EU, aby nevznikla celní, daňová a regulatorní hranice napříč ostrovem. Mimo jiné se na Severní Irsko bude vztahovat Směrnice o DPH.

Po skončení přechodného období

(i) Zboží

K 1. lednu 2021 (pokud nebude prodlouženo PO) dojde k úplnému oddělení VB od unijních struktur a všech stávajících pravidel a VB se tak stane přes noc třetí zemí. Pohyby zboží mezi EU a VB budou považovány za dovoz a vývoz. Z celního pohledu bude rozhodující, zda se během PO podaří uzavřít dohodu o volném obchodu. Neuzavření dohody by znamenalo zavedení celních kontrol a celních sazeb na pohyb zboží mezi EU a VB a s tím souvisejících administrativních formalit.⁷ Společnosti, které s vývozem a dovozem nemají zkušenosti, by měly začít tím, že požádají o přidělení identifikačního čísla EORI a pokusí se určit sazební zařazení zboží. Bude také nutné přehodnotit podmínky Incoterms ve smlouvách s britskými partnery s ohledem na budoucí povinnost celního řízení, aby bylo zřejmé, která strana bude zboží proclívat a potenciálně také platit clo a dovozní DPH.

Dopady na zdanění DPH po uplynutí PO jsou, na rozdíl od cel, zřejmé už teď. U obchodu se zbožím je nutné počítat s tím, že veškeré zbožové zjednodušující struktury fungující v rámci členských států EU přestanou pro VB fungovat. To zpravidla povede k registraci britských subjektů k DPH v EU a naopak. Jako příklady lze uvést režim konsignačního skladu, výjimky z přemístění zboží, zaslání zboží a třístranný obchod.

(ii) Služby

U služeb podléhajících základnímu pravidlu zdanění dle § 9 ZDPH dojde pouze ke změně ve vykazování v českých výkazech k DPH. Je ale třeba pamatovat na pravidlo skutečného užití podle § 9a ZDPH, které dokáže za určitých podmínek místo plnění „přenést“ z třetí země zpět do ČR. Podobné pravidlo pak může uplatňovat zrcadlově i VB a na služby poskytnuté české společnosti aplikovat lokální DPH.

U služeb se speciálními pravidly zdaňování může být dopad o něco zajímavější a někdy i dost komplikovaný. Například při poskytnutí stravovací služby na palubě dopravního prostředku nebo služby přepravy zboží (oboje v režimu B2C) již nebude možné stanovit místo plnění podle místa zahájení přepravy, ale bude nutné službu zdaňovat tam, kde byla skutečně poskytnuta. Elektronické, telekomunikační a rozhlasové služby poskytnuté v režimu B2C do VB nebude možné obsluhovat přes český MOSS a bude nutná registrace k DPH ve VB. Na druhou stranu brexit bude mít příznivý dopad na finanční služby, kde poskytnutí takové služby britskému zákazníkovi přinese nárok na odpočet DPH. U cestovních služeb poskytnutých ve VB bude příznivější režim zdanění než u služeb na území EU. Přepravní a logistické služby se v některých případech kvalifikují pro osvobození od DPH jako služby vázané na dovoz a vývoz.

⁶ Soudní dvůr EU
⁷ Více detailů je možné nalézt v tomto letáku Celní správy

Daň z příjmů právnických osob

Dohoda o vystoupení neobsahuje výslovnou úpravu přímých daní. Na základě obecných ustanovení, zejména čl. 127, se tak po dobu PO bude VB považovat za členský stát EU a rezidenti VB budou považováni za rezidenty jiného členského státu. V praxi tak bude pro transakce mezi českými rezidenty a rezidenty VB do konce PO zachováno:

- osvobození příjmů z podílu na zisku vyplácených dceřinou společností mateřské společnosti a příjmů z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti;
- osvobození licenčních poplatků a úroků plynoucích rezidentovi VB od české korporace;
- osvobození příjmů instituce penzijního pojištění, která je povolena ve VB a provozuje tam penzijní pojištění;
- kvalifikace daru rezidentovi VB, který splňuje podmínky, jako položky snižující základ daně.

Po uplynutí PO bude VB považována pro účely daně z příjmů právnických osob za třetí stát, na který se nebude aplikovat unijní právo a odvozená vnitrostátní pravidla. Pro transakce mezi českými rezidenty a rezidenty VB budou poté relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů pro rezidenty třetích států (včetně např. zajištění daně), smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a VB a případně obchodní dohoda uzavřená mezi EU a VB (pokud bude uzavřena).

Imigrační problematika

- Občané VB (a jejich rodinní příslušníci), kteří už v ČR pobývají nebo se na území ČR přesunou před koncem PO, budou mít právo v ČR dále pobývat bez větších problémů/administrativní zátěže. Výjimkou by mohla být výdělečná činnost britských občanů, kteří jsou na území ČR vysláni svým zahraničním zaměstnavatelem. Pro tyto pracovníky může být po konci PO nutné zajistit pracovní povolení na Úřadu práce ČR. Ministerstvo práce a sociálních věcí si tímto dosud nebylo jisté, v příštích měsících budeme jejich stanovisko a navrhované kroky dále zjišťovat.

- Pro prokázání pobytu v ČR před skončením PO by měl občan VB požádat o potvrzení o přechodném pobytu vystavené Ministerstvem vnitra České republiky, případně o povolení k trvalému pobytu (pokud na něj má nárok).
- Zatím není jisté, jak bude ČR nahlížet na občany VB, kteří se budou do ČR přesouvat až po konci PO. Je možné, že budou v postavení ostatních cizinců z tzv. třetích zemí (státy mimo členských zemí EU a Islandu, Lichtenštejnska, Norska a Švýcarska), tj. budou pro svůj pobyt v ČR potřebovat pracovní povolení a/nebo vízum či povolení k dlouhodobému pobytu. Hovoří se o vzájemně nastaveném bezvízovém styku umožňujícím volný pohyb celkem až na 90 dnů v jakémkoli pohyblivém období 180 dnů. Takovýto bezvízový styk ale na území ČR zpravidla neumožňuje výdělečnou činnost. Vyřízení povolení k dlouhodobému pracovnímu pobytu pro občana ze třetí země běžně trvá několik měsíců.
- Pokud ale bude v průběhu přechodného období vyjednána dohoda obdobná např. té mezi EU a Švýcarskem, občanů VB pobývajících v ČR/přesouvajících se do ČR by se brexit nakonec v imigrační oblasti nijak zásadně nedotknul - jejich pobyt a výkon výdělečné činnosti v ČR by nebyl zásadně omezen.

Problematika z pohledu sociálního a zdravotního pojištění

- Pro oblast sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění platí, že během PO budou nadále platit současná evropská pravidla - nařízení o koordinaci systémů sociálního zabezpečení č. 883/2004 a 987/2009, která mj. zakotvují princip jediného pojištění, upravují používání Evropského průkazu zdravotního pojištění a poskytování nezbytné zdravotní péče, používání formulářů A1 a S1 atd.
- Skončením přechodného období dojde ke zrušení všech dříve platných pravidel týkajících se koordinace v oblasti sociálního a zdravotního pojištění v rámci EU, pokud nedojde k vyjednání jiné dohody mezi EU a VB.
- V tuto chvíli v obecné rovině platí, že po skončení PO bude na občany VB v ČR nahlíženo jako na osoby z tzv. „třetích zemí“, tj. jejich případná příslušnost k českému systému sociálního a zdravotního pojištění se bude řídit výhradně českými předpisy.
- V případě některých skupin britských občanů bude možné postupovat dle nařízení EP a Rady (EU) č. 2019/500, kterým se stanoví alternativní opatření v oblasti koordinace sociálního zabezpečení po vystoupení VB z EU. Toto nařízení mimo jiné obsahuje pravidlo o rovném zacházení, princip asimilace skutečností a sčítání dob pojištění a bude se vztahovat na občany VB, kteří již byli před datem brexitu příslušní českému systému zdravotního pojištění, aniž by museli mít v ČR trvalý pobyt.

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

Po několika hlasováních a odložených termínech vystoupila v pátek 31. ledna Velká Británie formálně z EU. Stalo se tak na základě Dohody o vystoupení, kterou schválil britský parlament a následně i Evropský parlament a Rada EU. Tato Dohoda mimo jiné v článku 126 stanoví, že do 31. prosince 2020 bude trvat tzv. přechodné období, během kterého se na Velkou Británii a ve Velké Británii použije právo EU (není-li v Dohodě stanoveno jinak).

Stálé provozovny

Nový metodický pokyn ke zdaňování příjmů stálých provozoven



Libor Frýzek

libor.fryzek@cz.ey.com
+420 225 335 310

Generální finanční ředitelství na konci prosince v tichosti na svém webu publikovalo metodický pokyn⁸ ke zdaňování příjmů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.

Níže uvádíme úvodní postřehy:

- ▶ Pokyn připouští, že komentář k modelové smlouvě OECD se v praxi používá jako výkladový dokument, resp. interpretační vodítko, přičemž že se vždy bere v úvahu aktualizovaný text (tj. ne text v okamžiku podpisu smlouvy?). To však platí pouze, pokud se text konkrétního ustanovení v aplikované smlouvě neliší od toho, ze kterého vychází komentář.
- ▶ Organizační složka ani DPH provozovna není automaticky stálou provozovnou. A naopak.
- ▶ Příklad, kdy německý subjekt montuje výrobní linku do již hotové haly české společnosti více než 6 měsíců, vede ke vzniku stálé provozovny německého subjektu.
- ▶ Prodej v rámci trhů či stánkový prodej nejspíše založí stálou provozovnu, nikoliv však jednorázová účast na prodejní výstavě, kdy je hlavním cílem prezentace podniku.
- ▶ Pokyn potvrzuje závěry koordinačního výboru z roku 2009 - výjimky ze vzniku stálé provozovny dle článku 5/4 smluv o zamezení dvojího zdanění musí být činnostmi, které mají pro podnik vždy jen přípravný či pomocný charakter (tj. nesmí se jednat o součást hlavní činnosti podniku).



Vladimír Sopkuliak

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

- ▶ Pouhé zmapování trhu pro případné rozšíření odběratelů nezakládá vznik stálé provozovny (pokud se ovšem nejedná o společnost zaměřenou na provádění průzkumů trhu).
- ▶ Skladová hala obvykle nezaloží stálou provozovnu, pokud slouží výhradně k uskladnění zboží dané firmy - a pokud skladovací činnost není součástí hlavní činnosti. Stálá provozovna však vznikne, pokud je hala současně i místem prodeje konečným zákazníkům.
- ▶ Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění neobsahuje definici tzv. službové stálé provozovny, pak se aplikují obecná kritéria - tj. umístění, stálost (obecně v kontextu 6 měsíců) a výkon činnosti. To potvrzuje současnou praxi vzniku stálé provozovny po 6 měsících, i pokud to smlouva o zamezení dvojího zdanění výslovně neuvádí.
- ▶ U závislých zástupců musí být naplněna podmínka pravidelnosti, tj. nejde o nárazové činnosti. Uzavíráním kontraktů je i sjednání podstatných náležitostí, které jsou pro zahraniční osobu závazné, bez ohledu na to, kdo kontrakt formálně podepíše.
- ▶ Stanovení základu daně zvláštním způsobem (tj. ne z účetnictví) je „plně v kompetenci daňového subjektu“. Zaprotočované dohody se správcem daně předem tedy už patrně nebudou možné. Nově lze ale od roku 2018 žádat o závazné prosouzení.
- ▶ „Vnitropodnikové“ transakce se pro účely stanovení základu daně uznávají, ale pouze v rámci tzv. „non-Authorized OECD Approach“ dle komentáře platného do roku 2010.

S dotazy se prosím obraťte na svého oblíbeného daňového poradce.

Judikátové okénko

Ubytovací služby, nebo pronájem?



David Kužela
david.kuzela@cz.ey.com
+420 225 335 107

Ačkoli by se na první pohled mohlo zdát, že pokuta za neoznačení provozovny dle živnostenského zákona do daňových zpráv nepatří, aktuální rozhodnutí Nejvyššího správního soudu („NSS“)⁹ má i své daňové důsledky.

NSS v něm řešil otázku, zda nájemní smlouvy nepředstavují zastřené ubytovací služby, k jejichž poskytování je třeba získat živnostenské oprávnění a příslušnou provozovnu řádně označit.

Pokuta

Majitel nabízel k pronájmu rekreační chatu poblíž Lipna pro 6 až 8 osob. Nájemné zahrnovalo také energie, poskytnutí ložního prádla, dřeva v omezeném množství a zapůjčení lodí. Provedení úklidu bylo možné doobjednat za poplatek.

Živnostenský úřad došel k závěru, že se jedná provozovnu, ve které jsou poskytovány ubytovací služby. Za porušení povinnosti ji řádně označit majiteli uložil pokutu ve výši 9 tisíc Kč.

Rozhodnutí NSS

Majitel se bránil u soudu, kde argumentoval, že uzavírá nájemní smlouvy, a nejedná se tudíž o provozování živnosti. Zdůraznil také, že kromě pronájmu neposkytuje ubytovaným žádné významné služby a chatu pronajímá pouze v období, kdy není využita pro potřeby jeho vlastní rodiny.

NSS tyto argumenty odmítl a potvrdil závěr živnostenského úřadu, že se jedná o ubytovací služby. V odůvodnění zdůraznil, že pronájem chaty není zajišťována bytová potřeba jiných osob, pronájmy jsou krátkodobé a jsou provázeny doplňkovými službami.

Praktické závěry

Rozlišování nájmu a ubytovacích služeb je důležité i pro daňové účely - odlišná pravidla se mohou uplatnit nejen z pohledu daně z příjmů fyzických osob (a souvisejících odvodů), ale i EET nebo DPH. Podobně jako pro živnostenské předpisy bude i pro daňové účely zásadní také to, zda se jedná o činnost soustavnou.

Nelze také vyloučit, že obdobné pokuty by mohly za neoznačení ubytovacích provozoven začít systematicky udělovat i jiné obce, např. Praha (s ohledem na deklarovaný záměr magistrátu omezit Airbnb a podobné služby).

Ačkoli se pokuta 9 tisíc Kč může jevit poměrně vysoká za pouhé neoznačení provozovny, její výše nebyla předmětem sporu. Lze nicméně konstatovat, že soudy snižování udělených pokut obecně nebývají příliš často nakloněny. Příkladem může být nedávný rozsudek NSS¹⁰, který potvrdil pokutu dle zákona o účetnictví ve výši 1,5 % hodnoty aktiv(!), v daném případě více než 300 tis. Kč, za nedoložení inventarizace a nedostatečnou skladovou evidenci. Obdobně NSS akceptoval¹¹ i pokutu uloženou finančním úřadem ve výši 6,5 tis. Kč za neevidování přijaté tržby ve výši pouhých 10 Kč a odmítl její snížení krajským soudem na 1 tis. Kč z důvodu nepřiměřenosti.

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

Rozlišování nájmu a ubytovacích služeb je důležité i pro daňové účely - odlišná pravidla se mohou uplatnit nejen z pohledu daně z příjmů fyzických osob (a souvisejících odvodů), ale i EET nebo DPH. Podobně jako pro živnostenské předpisy bude i pro daňové účely zásadní také, zda se jedná o činnost soustavnou.

⁹ Rozsudek NSS ve věci 3 As 360/2017

¹⁰ Rozsudek NSS ve věci 2 Afs 392/2018, který mj. citoval závěr krajského soudu: „Pro dosažení účelu trestu musí být uložena sankce z povahy věci citelným zásahem do sféry přestupce.“

¹¹ Rozsudek NSS ve věci 7 Afs 230/2019

Víte, že?

- ▶ Ministerstvo financí publikovalo makroekonomickou predikci pro ČR?¹²
- ▶ „OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS“ vydala v souvislosti s diskutovanou změnou mezinárodních daňových pravidel v podobě dvoupilířového přístupu prohlášení avizující ambici nalézt konsensus ohledně řešení do konce roku 2020?¹³
- ▶ Poslanecká sněmovna schválila ve 3. čtení novelu daňového řádu, kterou se nyní bude zabývat Senát? Novela například ruší pětidenní toleranční lhůtu pro pozdní zaplacení daně, během které nevzniká úrok z prodlení nebo efektivně prodlužuje lhůtu pro vrácení nadměrných odpočtů na 45 dní od podání daňového tvrzení. Pokud Senát návrh nevrátí zpět Poslanecké sněmovně, potom zákon může nabýt účinnost už před 1.7. 2020 - poplatníci budou v takovém případě muset daňovou povinnost hradit ke dni podání daňových tvrzení (bez toleranční lhůty), aby se vyhnuli vzniku úroku z prodlení.

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 právnickou 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
Líbor Frýzek +420 731 627 004
Ondřej Janeček +420 731 627 019
René Kulínský +420 731 627 006
Lucie Říhová +420 731 627 058

DPH a cla

Jan Čapek +420 731 627 002
René Kulínský +420 731 627 006

Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

EY

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

© 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

¹² <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/mf-ocekava-v-letosnim-roce-hospodarsky-r-37430>

¹³ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>