

Daňové zprávy

červen 2020

Úvodník

Daň z koronaviru

Str. 02



Daňové ztráty

Blíží se institut zpětného uplatnění daňové ztráty

Str. 03



DAC6

Návrh transpozice DAC 6 - aktuální stav

Str. 05



Mezinárodní zdanění

Ratifikační listina k multilaterálnímu instrumentu uložena

Str. 11



Mezinárodní zdanění

Plán Evropské komise na podporu oživení Evropy má financovat nová daň z příjmů

Str. 12



Sociální pojištění

Legislativa v oblasti sociálního zabezpečení ve vztahu k pandemické situaci

Str. 13



10 (témat) pro 10 (oblastí)

Lhůty

Str. 15



Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud znovu potvrdil, že technické zhodnocení na pronajatém majetku nelze prodat

Str.18



Judikátové okénko

Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-401/18 Herst s.r.o.

Str. 20



Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud k okamžiku vyhotovení projektu výzkumu a vývoje a k potřebné míře jeho ucelenosti

Str. 22



Úvodník

Daň z koronaviru



Jan Čapek

jan.capek@cz.ey.com
+420 731 627 002

Zdá se, že epidemie způsobená koronavirem je konečně na ústupu. Ještě dlouho se bude diskutovat o přiměřenosti přijatých opatření a jejich dopadu na národní i světovou ekonomiku. Odhady dopadů pandemie na hrubý domácí produkt se pohybují od optimistického „V“ (co spadlo, hned zase vyroste) po pesimistické „L“ (budeme se dlouho plazit na nízkých hodnotách).

Vedle snížení HDP vidíme další dva negativní ekonomické dopady, jejichž vliv na ekonomiku může být mnohem závažnější a dlouhodobější, než jsme si ochotni připustit. Pandemie se především stala vítaným důvodem pro neúspěšné státy, politiky a manažery. Dnes je přeci tak snadné svést nesplněné plány na bezprecedentní pandemii, se kterou nikdo nemohl počítat. Rozpočty, které byly blízko krachu, a neúspěšní manažeři, kteří snad již konečně byli blízko svého kariérního konce, dostanou další šanci.

Druhý negativní dopad pandemie spočívá v tom, že je situace využívána k prosazení návrhů tak nesmyslných, že by je za normálních okolností pro jejich absurditu snad nikdo nemohl brát vážně.

Do této kategorie podle našeho názoru patří i návrh na zavedení zvláštní daně z příjmů právnických osob, která by měla částečně financovat program Next Generation EU, představený Evropskou komisí počátkem června.

Navrhnout jako nástroj financování novou daň, když sami autoři návrhu očekávají její fiskální přínos ve výši pouhých 10 miliard eur (cca 1,3 % z navrhovaného objemu programu), je pomýlené.

Dobrou zprávou je, že dani by měly podléhat jenom společnostem, které krizi přežijí (prý mimo jiné díky přímé a nepřímé unijní i vnitrostátní podpoře). Proč by nepřímá vnitrostátní podpora (tedy např. dobře zvládnutá pandemie v konkrétním členském státě) měla být jakýmsi kritériem dodatečného zdanění, není z návrhu zřejmé.

Méně zábavný je rozsah subjektů postižených navrhovanou daní. Jedná se o společnosti, které „mají obrovský prospěch z vnitřního trhu“. Definice snad bude ve směrnici, i když se přímo nabízí jednodušší řešení. Takové subjekty by mohli vybírat sami úředníci Evropské komise, kteří vědí o prospěchu z vnitřního trhu mnoho.

K nové dani se přidává evropská digitální daň a znovu (pokolikáté už?) oživený nápad sjednotit zdanění příjmů právnických osob v rámci Evropské unie, a vzít tak členským státům zbytky jejich fiskální suverenity.

Jak správně uvádí hned první odstavec návrhu Evropské komise, „nepřízeň osudu je ... často příležitostí“.

Druhý negativní dopad pandemie spočívá v tom, že je situace využívána k prosazení návrhů tak nesmyslných, že by je za normálních okolností pro jejich absurditu snad nikdo nemohl brát vážně.

Daňové ztráty

Blíží se institut zpětného uplatnění daňové ztráty



Lucie Říhová

lucie.rihova@cz.ey.com
+420 731 627 058

V rámci tzv. protikrizového balíčku,¹ který byl schválen ve zrychleném řízení Poslaneckou sněmovnou (a po vrácení Senátem o něm budou muset poslanci hlasovat znovu), je mimo jiné navrhováno zavedení institutu zpětného uplatnění daňové ztráty (tzv. tax loss carry back). Níže shrnujeme z našeho pohledu hlavní elementy tohoto instrumentu.

- ▶ Od základu daně by mělo být možné odečíst daňovou ztrátu nebo její část, a to **ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících** zdaňovacímu období (nebo období, za které se podává daňové přiznání), za která se daňová ztráta stanoví, nebo - jako doposud - v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví.
- ▶ Oproti původnímu návrhu však byl schválen limit - ve zdaňovacích obdobích předcházejících období, za které se daňová ztráta stanoví, lze tuto daňovou ztrátu odečíst od základu daně pouze **do souhrnné výše nepřesahující 30 000 000 Kč**.
- ▶ U poplatníka daně z příjmů fyzických osob by **nemělo být možné odečíst** daňovou ztrátu **oproti základu daně z příjmů ze závislé činnosti**.
- ▶ Zjednodušeně tedy poplatník, který bude mít za zdaňovací období roku 2020 vyměřenou daňovou ztrátu, může tuto ztrátu uplatnit ve zdaňovacím období roku 2019 a eventuálně i zdaňovacím období roku 2018 a tuto daňovou ztrátu si odečíst od základu daně za tato zdaňovací období (prostřednictvím dodatečného daňového přiznání). Za předpokladu, že měl poplatník za zdaňovací období let 2019 a 2018 kladnou daňovou povinnost a již ji zaplatil, **vznikne poplatníkovi přeplatek**.



Václav Toman

vaclav.toman@cz.ey.com
+420 730 191 853

- ▶ Nově se navrhuje **možnost vzdát se práva na uplatnění daňové ztráty** jako položky odčitatelné od základu daně **ve zdaňovacích obdobích následujících** po období, za které byla stanovena. Toto vzdání se musí poplatník učinit vůči správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, za které se tato daňová ztráta stanoví, a vztahuje se vždy na všechna následující zdaňovací období a na celou daňovou ztrátu. Smyslem tohoto institutu je omezit prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů („ZDP“) - viz níže související bod.
- ▶ Rovněž se stanovuje **povinnost poplatníka uvést** v daňovém přiznání při uplatnění daňové ztráty, kterou daňovou ztrátu uplatňuje a v jaké výši.
- ▶ Dle důvodové zprávy by neuplatnění daňové ztráty za období předcházející období, za které byla stanovena, nemělo být porušením podmínek pro uplatnění slevy podle § 35a ZDP, tj. **u příjemců investičních pobídek**.
- ▶ I při zpětném uplatnění daňové ztráty bude třeba naplnit podmínky stanovené tzv. **testem podstatné změny, resp. testem zachování stejné činnosti** v § 38na ZDP. V této souvislosti se dle důvodové zprávy „upřesňuje“ vymezení pojmu „změna ve složení osob“, přičemž není zcela zřejmé, zda se nějak posouvá praktický výklad tohoto pojmu - v rámci vypořádání připomínek zástupci ministerstva financí naznačují, že obsahová změna není cílem.

¹ https://psp.cz/saw/historie_saw?o=8&t=874

- ▶ V případě **přeměn** by nemělo jít daňovou ztrátu stanovenou poplatníkovi za období po přeměně uplatnit vůči základu daně právního předchůdce (zaniklé společnosti), který byl stanoven v období před přeměnou. Poplatník, který při přeměně nezaniká, by měl být obecně schopen uplatnit daňovou ztrátu, která mu byla stanovena za období po přeměně, vůči svému základu daně, který mu byl stanoven za období před přeměnou, avšak pouze tu část ztráty, která se vztahuje ke stejným činnostem, které tento poplatník vykonával již v období před přeměnou.
- ▶ Při aplikaci zpětného uplatnění daňové ztráty dochází k **prodloužení lhůty pro stanovení daně** pro daná období, a to obecně do konce lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možno daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.
 - ▶ Nicméně by mělo platit, že pokud poplatník nevyužije možnosti zpětného uplatnění daňové ztráty, tato lhůta (pro zdaňovací období, které předchází období, za které byla daňová ztráta stanovena) by neměla být prodlužována.
 - ▶ Vzdal-li se poplatník práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, které předchází období, za které byla daňová ztráta stanovena, a ve kterém byla daňová ztráta uplatněna, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za období, ve kterém byla daňová ztráta stanovena.
- ▶ Podle navrhovaného přechodného ustanovení je tato nová úprava **použitelná již** na daňovou ztrátu pravomocně stanovenou **za zdaňovací období, která skončila 30. června 2020** nebo později.
- ▶ Dále se navrhuje **urychlení** možnosti zpětného **uplatnění ztrát za první období aplikace** této úpravy (a to pouze v prvním zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím období, za které byla daňová ztráta určena) - a to v podobě zrychlené možnosti uplatnit ztrátu v očekávané výši (již v průběhu zdaňovacího období, za které vzniká).

- ▶ Pokud bude skutečně stanovená daňová ztráta odlišná od částky, kterou poplatník jako stanovenou daňovou ztrátu určil, nebo daňová ztráta nevznikne, znamená to, že jeho daň za bezprostředně předcházející zdaňovací období, ve kterém snížil základ daně o fiktivní stanovenou daňovou ztrátu, není správná;
 - ▶ pokud má jeho daň být vyšší (tedy skutečná daňová ztráta je nižší než částka, kterou určil, případně mu daňová ztráta nevznikla), než je poslední známá daň, musí podat dodatečné daňové přiznání a rozdíl, včetně úroků z prodlení, doplatit;
 - ▶ pokud ztráta bude naopak vyšší (tedy skutečná daňová ztráta je vyšší než částka, kterou určil), měl by mít poplatník možnost podat dodatečné daňové přiznání.

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

V rámci tzv. protikrizového balíčku, který byl schválen ve zrychleném řízení Poslaneckou sněmovnou, je mimo jiné navrhováno zavedení institutu zpětného uplatnění daňové ztráty (tzv. tax loss carry back).

DAC 6

Návrh transpozice DAC 6 - aktuální stav



René Kulínský

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

Tento dokument se týká novely EU směrnice o správné spolupráci v oblasti daní („DAC“)² v souvislosti s povinnou automatickou výměnou informací ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat („DAC 6“).³

V polovině března 2019 byl v rámci připomínkového řízení publikován návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie („EU“), a v srpnu 2019 byl publikován upravený návrh zákona schválený vládou. Prostřednictvím tohoto návrhu by mělo mimo jiné dojít k transpozici DAC 6 novelizací zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní („novela“).

Tato novela byla 5. června schválena Poslaneckou sněmovnou. Pro dokončení legislativního procesu je tedy ještě nutné schválení Senátem, podpis prezidentem a uveřejnění ve Sbírce zákonů. Stále tedy ještě může být pozměněna.

Níže shrnujeme vybrané postřehy v souvislosti s touto transpozicí reflektující aktuální podobu návrhu zákona.⁴

O co jde?

- ▶ Zavádí se povinnost oznámit správci daně určitá přeshraniční uspořádání.⁵
- ▶ Národní daňové úřady si budou takto získané informace automaticky vyměňovat.⁶



Karel Hronek

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

Co je přeshraniční uspořádání?

- ▶ Přeshraničním uspořádáním⁷ je uspořádání, které se týká více členských států EU nebo členského státu EU a nečlenského státu a alespoň jeden účastník tohoto uspořádání
 - ▶ je daňovým rezidentem v jiné jurisdikci než jiný účastník tohoto uspořádání,
 - ▶ je daňovým rezidentem alespoň ve dvou jurisdikcích,
 - ▶ podniká v jiné jurisdikci prostřednictvím stálé provozovny a daně uspořádání se jí týká,
 - ▶ vykonává činnost v jurisdikci, kde není rezidentem ani zde nemá stálou provozovnu,

nebo toto uspořádání může dopadat na automatickou výměnu informací nebo na identifikaci skutečných majitelů.

Která přeshraniční uspořádání podléhají oznamovací povinnosti?

- ▶ Oznamovaným přeshraničním uspořádáním je přeshraniční uspořádání, které naplňuje alespoň jeden charakteristický znak.
- ▶ Charakteristickým znakem je rys uspořádání, který je ukazatelem potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem, a tyto znaky jsou uvedeny v příloze zákona.
- ▶ Vybrané charakteristické znaky by měly být brány v úvahu, jen pokud splňují test hlavního přínosu. Test je splněn, pokud je získání daňové výhody hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů, které lze s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti přiměřeně očekávat, že z uspořádání vyplynou.⁸

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32011L0016>

³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=OJL:2018:139:TOC>

⁴ https://www.psp.cz/sqw/historie_sqw?o=B&t=572

⁵ Dle návrhu zákona a důvodové zprávy ze skutečnosti, že správce daně na základě oznámení nepodnikne kroky, nelze vyvozovat, že se jedná o předběžné daňové rozhodnutí.

⁶ K první výměně informací by mělo dojít 1. listopadu 2020.

⁷ K pojmu „uspořádání“, který není v zákoně blíže vymezen, důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že je lze vymezit následujícím způsobem: oznamované přeshraniční uspořádání je záměrně vytvořeným nebo záměrně sděleným popsatelem a dostatečně určitým předpisem určitého chování sestávajícím z jednoho nebo více kroků, naplňujícím alespoň jeden vymezený charakteristický znak a majícím přeshraniční účinky, který byl alespoň v hrubých rysech projevem navenek, bez ohledu na to, zda byl poskytnut za úplat, nebo nikoliv.

⁸ Důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že test hlavního přínosu spočívá ve zkoumání, zda existuje příčinná souvislost mezi charakteristickým znakem uspořádání a daňovou výhodou, kterou lze očekávat, pokud bude uspořádání použito. Pokud dané uspořádání vede k daňové výhodě právě proto, že naplňuje posuzovaný charakteristický znak, a pokud by daný znak nemělo, nevedlo by k daňové výhodě, pak je splněn test hlavního přínosu. Pokud naopak dané uspořádání vede k daňové výhodě, ať již daný charakteristický znak jinak naplňuje nebo nenaplňuje, pak test hlavního přínosu splněn není, protože to není právě tento znak, který k zisku daňové výhody vede. Pokud tak například uspořádání umožňuje docílit daňové výhody bez ohledu na to, zda je veřejně známé, či nikoliv, pak nenaplňuje charakteristický znak důvěrnosti, i když je s uspořádáním nakládáno důvěrně. V daném případě má ale zachování důvěrnosti jiný důvod než získání daňové výhody, například může jít o prostou ochranu know-how zprostředkovatele. Důvodová zpráva rovněž v této souvislosti naznačuje, že mohou nastat situace, kdy jsou určité postupy činné nezávisle na získání daňové výhody, protože sledují jiný cíl, a z toho důvodu jsou dané charakteristické znaky spojeny s testem hlavního přínosu.

► Tabulka níže poskytuje zjednodušený přehled charakteristických znaků uvedených v navrhované úpravě.

Test hlavního přínosu	Bez testu
Podmínka důvěrnosti ohledně daňové výhody.	Odpočitatelné přeshraniční platby mezi přidruženými entitami, kdy příjemce není daňovým rezidentem v žádné jurisdikci.
Odměna odvozená od daňové výhody.	Odpočitatelné platby mezi přidruženými entitami, kdy příjemce je daňovým rezidentem v jurisdikci na EU či OECD seznamu nespolupracujících jurisdikcí.
Podstatně standardizovaná dokumentace či struktura.	Odpis aktiva ve více jurisdikcích.
Umělý nákup ztrátové společnosti. ⁹	Osvobození od dvojího zdanění vůči jednomu příjmu uplatněno ve více jurisdikcích. ¹⁰
Změna charakteru příjmu vedoucí k nižšímu zdanění.	Převody aktiv s významným rozdílem v ocenění protiplnění z pohledu různých jurisdikcí.
Kruhové transakce.	Uspořádání, která mohou vést k narušení povinností souvisejících s výměnou informací o finančních účtech. ¹¹

⁹ V souvislosti s tímto rysem důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že si lze například představit uspořádání, jehož cílem je získat za nízkou cenu práva průmyslového vlastnictví držená různými společnostmi tak, že je vyhledána společnost s nízkou hodnotou, ať již proto, že je ve ztrátě, nebo proto, že se k tomuto stavu blíží, je pořízena za nízkou cenu, tato práva budou převedena na jejího nabyvatele a následně bude ukončena její činnost. Jde tak také o vyvíjení vykonstruovaných kroků, avšak popsané uspořádání není zaměřeno na získání daňové výhody, a proto by nemělo splňovat test hlavního přínosu.

¹⁰ Z aktuálního znění tohoto charakteristického znaku není zcela zřejmé, zda míří pouze na osvobození či šířeji na jakoukoliv úlevu (což se jeví jako záměr DAC 6). V tuto chvíli - do okamžiku případné odlišné oficiální interpretace - bychom se spíše přiklínili k tomu, vykládat tento znak v souladu s DAC 6.

¹¹ V souvislosti s tímto charakteristickým znakem důvodová zpráva uvádí, že vedlejším zprostředkovatelem může být banka, pokud se vědomě podílí na realizaci kroků obcházejících Společný standard pro oznamování OECD. Pokud však banka pouze umožní otevření bankovního účtu, aniž by měla znalost o tom, že má být tento účet použit v rámci uspořádání, jehož cílem je obcházení společného standardu pro oznamování, pak vedlejším zprostředkovatelem nebude.

Odpočitatelné přeshraniční platby mezi přidruženými entitami, kdy příjemce je rezidentem v jurisdikci, která neukládá korporátní daň z příjmů či ukládá nulovou / téměř nulovou sazbu.	Uspořádání zahrnující netransparentní řetězec z pohledu právního či z pohledu skutečného vlastnictví.
Odpočitatelné přeshraniční platby mezi přidruženými entitami, kdy příjemce (ve své jurisdikci) využívá plného osvobození od daně. ¹²	Využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu v oblasti převodních cen.
Odpočitatelné přeshraniční platby mezi přidruženými entitami, kdy příjemce (ve své jurisdikci) využívá výhody z preferenčního daňového režimu.	Převod těžko ocenitelných nehmotných aktiv mezi přidruženými entitami. ¹³
	Vnitroskupinový přeshraniční převod funkcí, rizik či aktiv, pokud předpokládáný EBIT převodce v období tří let po převodu je méně než 50 % předpokládaného EBIT bez převodu.

- Nutno zdůraznit, že DAC se nevztahuje na DPH, cla, spotřební daně či povinné příspěvky na sociální zabezpečení.

¹² Z aktuálního znění tohoto charakteristického znaku není zcela zřejmé, zda odkazuje na daňový režim dané platby (což se jeví jako záměr DAC 6) či poplatníka jako celku. V tuto chvíli - do okamžiku případné odlišné oficiální interpretace - bychom se spíše přiklínili k tomu, vykládat tento znak v souladu s DAC 6.

¹³ Důvodová zpráva v souvislosti s tímto charakteristickým znakem zmiňuje investiční nástroje jako deriváty. Není zřejmé, co přesně bylo záměrem této poznámky (finanční instrumenty nejsou běžně chápány jako podmožina HTVI).

Kdo oznamuje?

- ▶ Povinnou osobou je primárně zprostředkovatel oznamovaného přeshraničního uspořádání, kterému je toto uspořádání známo nebo který má toto uspořádání v držení nebo pod svou kontrolou.
- ▶ Uživatel oznamovaného přeshraničního uspořádání je povinnou osobou namísto zprostředkovatele
 - ▶ ode dne, kdy mu došlo sdělení o tom, že daný zprostředkovatel je vázán profesní mlčenlivostí ve vztahu k danému uspořádání; to neplatí, pokud má dané uspořádání jiné zprostředkovatele, který není vázán profesní mlčenlivostí; zprostředkovatel vázáný ve vztahu k danému uspořádání profesní mlčenlivostí je povinen tuto skutečnost včas sdělit ostatním jemu známým zprostředkovatelům a uživateli daného uspořádání;
 - ▶ či pokud dané uspořádání nemá zprostředkovatele.¹⁴
- ▶ Zprostředkovatelem (hlavním) je obecně osoba, která toto uspořádání navrhuje, nabízí na trhu, organizuje, zpřístupňuje pro jeho zavedení¹⁵ nebo řídí jeho zavedení¹⁶ a která
 - ▶ je daňovým rezidentem v členském státě EU,
 - ▶ má stálou provozovnu v členském státě EU, prostřednictvím které poskytuje služby k danému uspořádání,
 - ▶ je zřízena dle práva či se řídí právem členského státu EU nebo
 - ▶ je registrována v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových či poradenských služeb v členském státě EU.
- ▶ Zprostředkovatelem (vedlejším) je rovněž osoba splňující obdobné podmínky týkající se vztahu k EU uvedené výše, která ví nebo by měla vědět, že se zavázala poskytnout sama nebo prostřednictvím třetí osoby podporu, pomoc nebo poradenství, pokud jde o
 - ▶ návrh, nabízení na trhu nebo organizaci tohoto uspořádání,
 - ▶ zpřístupňování tohoto uspořádání pro zavedení nebo
 - ▶ řízení zavedení tohoto uspořádání.

- ▶ Uživatelem uspořádání¹⁷ je pak obecně osoba,
 - ▶ které je toto uspořádání zpřístupněno pro zavedení,
 - ▶ která je připravena toto uspořádání zavést nebo
 - ▶ která uskutečnila první krok pro jeho zavedení.

Na koho se uplatňuje profesní mlčenlivost?

- ▶ Profesní mlčenlivostí (pro účely těchto povinností) je povinnost zachovávat mlčenlivost podle
 - ▶ zákona o daňovém poradenství,
 - ▶ zákona o advokacii,
 - ▶ notářského řádu,
 - ▶ zákona o auditorech
 - ▶ práva jiného členského státu EU v rozsahu, v jakém se vztahuje na výměnu informací o oznamovaných přeshraničních uspořádáních.

Za jakých okolností se oznamuje v ČR?

- ▶ Zprostředkovatel oznamuje správci daně informace o daném uspořádání, pokud¹⁸
 1. je českým daňovým rezidentem,
 2. má v ČR stálou provozovnu, jejímž prostřednictvím poskytuje služby ve vztahu k danému uspořádání, a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU,
 3. je zřízen podle práva ČR (či se jím řídí) a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU ani nemá v žádném členském státě EU stálou provozovnu (jejímž prostřednictvím poskytuje služby k danému uspořádání) nebo
 4. je v ČR registrován v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových nebo poradenských služeb a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU, nemá v žádném státě EU stálou provozovnu (jejímž prostřednictvím poskytuje služby k danému uspořádání), není zřízen (neřídí se) podle práva žádného členského státu EU.

¹⁴ Dle důvodové zprávy nemá uspořádání zprostředkovatele například v případě, kdy bylo připraveno tzv. in-house, tedy samotným uživatelem. Pokud však uspořádání bylo připraveno v rámci skupiny jinou její členskou entitou, pak je tato jiná členská entita zprostředkovatelem uspořádání ve vztahu k těm entitám, kterým bylo uspořádání následně poskytnuto. Zprostředkovatelem dle důvodové zprávy není zaměstnanec právnické osoby vykonávající pro tuto činnost související s vytvářením, nabízením a zaváděním přeshraničních uspořádání.

¹⁵ Dle důvodové zprávy pojem „zpřístupnění pro zavedení uspořádání“ zahrnuje veškerou činnost, v důsledku které může veřejnost získat přístup k navrženému uspořádání a individuálně si ho vybrat pro jeho zavedení.

¹⁶ Dle důvodové zprávy pojem „řízení zavedení uspořádání“ zahrnuje i koordinační činnosti.

¹⁷ Uživatel uspořádání odpovídá pojmu „příslušný daňový poplatník“ dle DAC 6.

¹⁸ Dle důvodové zprávy se jedná o kaskádu, přičemž je formulována tak, že vyšší stupeň této kaskády je relevantní pouze v případě, kdy v žádném členském státě EU není splněn žádný z nižších stupňů kaskády. Označení se pak obecně podává v tom členském státě, který je uveden v nejnižším stupni kaskády. V případě, že je jiný členský stát uveden v nižším stupni této kaskády, než ve kterém je uvedena Česká republika, nemá zprostředkovatel oznamovací povinnost podle tohoto zákona.

- ▶ Uživatel oznamuje správci daně informace o daném uspořádání, pokud
 1. je českým daňovým rezidentem,
 2. má v ČR stálou provozovnu, která má z daného uspořádání prospěch, a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU,
 3. obdrží v ČR příjem nebo zde vytváří zisk a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU ani v žádném členském státě EU nemá stálou provozovnu (která má z daného uspořádání prospěch) nebo
 4. vykonává v ČR činnost a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU, nemá v žádném členském státě EU stálou provozovnu, která má z daného uspořádání prospěch, neobdržel v žádném členském státě EU příjem ani v žádném členském státě EU nevytváří zisk.
- ▶ V případě, kdy má vedle povinné osoby (uživatele) povinnost oznámit informace o oznamovaném přeshraničním uspořádání také jiný jeho uživatel v EU, má povinná osoba povinnost podat oznámení dle tohoto zákona, pouze pokud
 1. dohodla toto uspořádání se zprostředkovatelem tohoto uspořádání nebo
 2. řídí či koordinuje zavedení tohoto uspořádání, pokud k takové dohodě nedošlo.¹⁹
- ▶ Povinná osoba není povinna podávat oznámení, pokud podala oznámení obsahující stejné údaje v jiném členském státě (podle obdobného ustanovení), nebo pokud ve vztahu k danému uspořádání podala oznámení v některém z členských států EU jiná povinná osoba a pokud toto oznámení obsahovalo stejné údaje.²⁰
- ▶ Na základě výše uvedeného není - dle našeho názoru - možno udělat jednoduchý závěr o tom, že vícero subjektů z různých členských států EU se může volně dohodnout na tom, v jakém státě EU bude oznámení podáno.

Obsah oznámení

- ▶ Oznámení by mělo obsahovat následující:
 - ▶ identifikační údaje zprostředkovatele a uživatele daného uspořádání a seznam osob, které jsou přidruženou entitou tohoto uživatele,
 - ▶ podrobné údaje o charakteristickém znaku naplňovaném daným uspořádáním,
 - ▶ shrnutí obsahu daného uspořádání,
 - ▶ den, kdy byl nebo má být učiněn první krok v zavedení daného uspořádání,
 - ▶ podrobné informace o ustanoveních právních předpisů nebo mezinárodních smluv, na kterých je dané uspořádání založeno,
 - ▶ hodnotu daného uspořádání,
 - ▶ identifikaci členského státu EU uživatele daného uspořádání a všech dalších členských států EU, které by tímto uspořádáním mohly být dotčeny,
 - ▶ identifikační údaje dalších osob, které by mohly být dotčeny tímto uspořádáním (které jsou spojeny s členským státem EU).

¹⁹ Dle důvodové zprávy se opět jedná o kaskádu, přičemž povinnost oznámit má ten uživatel, který je na nižším stupni kaskády.

²⁰ Dle důvodové zprávy se zdá, že toto míří na situace, kdy je ČR ve stejném stupni kaskády jako jiný členský stát EU.

Lhůta pro podání oznámení

- ▶ Oznámení by mělo být podáno do 30 dnů ode dne (který nastane dříve), kdy
 - ▶ bylo uspořádání zpřístupněno pro zavedení,²¹
 - ▶ bylo uspořádání připraveno k zavedení²² nebo
 - ▶ byl učiněn první krok v zavedení daného uspořádání.
- ▶ V případě, že oznámení podává vedlejší zprostředkovatel, podává se do 30 dnů ode dne, kdy tento zprostředkovatel poskytl sám nebo prostřednictvím jiné osoby podporu, pomoc nebo poradenství ve vztahu k tomuto uspořádání.²³
- ▶ Oznámení o změně informací o typizovaném uspořádání²⁴ se podává do 30 dnů od posledního dne kalendářního čtvrtletí, ve kterém k těmto změnám došlo.
- ▶ Oznámení bude podáváno na tiskopise vydaném ministerstvem datovou zprávou.
- ▶ Zákon rovněž obecně stanoví 10letou lhůtu pro uchování dokumentů týkajících se této povinnosti.

Pokuty

- ▶ Správce daně může v této souvislosti povinné osobě / zprostředkovateli uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy či pořádkovou pokutu do 500 000 Kč.

Účinnost a přechodné ustanovení - povinnost platí již od 25. června 2018

- ▶ Tato novelizace zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní nabývá účinnosti od 1. července 2020.
- ▶ Nicméně se dle přechodného ustanovení uplatní rovněž na oznamovaná přeshraniční uspořádání, k jejichž zavedení byl učiněn první krok v období od 25. června 2018 do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Lhůta pro podání oznámení pro toto přechodné období by měla být do 31. srpna 2020.

- ▶ Zatím bohužel nemáme informaci o tom, zda ministerstvo financí plánuje využít možnosti odsunout počátek DAC6 reportingu v ČR o 6 měsíců tak, jak je údajně (podle neoficiálních zpráv) dohodnuto na úrovni EU (údajně je to ponecháno na uvážení členských států).

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

Poslaneckou sněmovnou byl schválen návrh zákona, prostřednictvím něhož by mělo mimo jiné dojít k transpozici DAC 6, tj. reportingu a povinné automatické výměny informací ve vztahu k oznamovaným přeshraničním uspořádáním.

²¹ Dle důvodové zprávy se zpřístupněním pro zavedení rozumí skutečnost, že je uspořádání hotové, obchodovatelné a nabízené na trhu.

²² Dle důvodové zprávy se přípravou k zavedení rozumí skutečnost, že bylo dokončeno přizpůsobení uspořádání na míru konkrétního uživatele.

²³ I v tomto případě však dle důvodové zprávy platí objektivní základní limit této lhůty.

²⁴ Typizovaným uspořádáním je uspořádání, které je navrženo, nabízeno na trhu, připraveno k zavedení nebo zpřístupněno tak, že je možno jej bez podstatných úprav zavést u uživatele. Pro tento typ uspořádání mohou platit pravidla odlišná od těch naznačených v tomto dokumentu.

Mezinárodní zdanění

Ratifikační listina k multilaterálnímu instrumentu uložena



Vladimír Sopkuliak
vladimir.sopkuliak@cz.ey.com
+420 730 191 770



Jakub Majer
jakub.majer@cz.ey.com
+420 730 191 805

- ▶ Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám („MLI“) byla podepsána v červnu 2017.
- ▶ MLI je nástroj, jehož prostřednictvím může dojít ke změně mnoha smluv o zamezení dvojího zdanění (v tuto chvíli je pokryto 52 smluv uzavřených ČR).
- ▶ MLI byl předložen parlamentu k souhlasu s ratifikací (sněmovní tisk 264) - schváleno parlamentem 28. listopadu 2019 a 13. května 2020 byla v Paříži uložena ratifikační listina České republiky.
- ▶ ČR implementuje jen nutné minimum - tzv. minimální standard - preambuli o účelu smlouvy, pravidlo proti zneužití (tzv. principal purpose test) a úpravu procedury řešení případů dohodou (MAP).
- ▶ Úmluva vstoupí pro Českou republiku v platnost dne 1. září 2020, přičemž okamžik účinnosti ve vztahu k té které smlouvě je obecně odvozen (s určitým posunem) od ratifikace oběma MLI signatáři (potenciálně odlišně pro srážkovou daň a ostatní daně).
- ▶ Změny vyplývající z MLI se obecně uplatní tehdy, pokud i druhý smluvní stát podřadí danou smlouvu pod režim MLI a oba státy souhlasí s aplikací daného ustanovení.

- ▶ Údaje o stavu ratifikace a dopadu MLI na jednotlivé smlouvy poskytuje seznam signatářů a tzv. MLI Matching Database (dostupné na webu OECD). OECD v této souvislosti vydala návod k vydání tzv. syntetizovaných textů zohledňujících dopad MLI. Ministerstvo financí syntetizované texty údajně vydávat neplánuje, ale prý vydá sdělení o účinnosti. Případné dotazy adresujte autorům článku nebo se obraťte na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

13. května 2020 byla v Paříži uložena ratifikační listina České republiky k MLI.

²⁵ <http://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>

²⁶ <https://www.psp.cz/snw/historie.snw?o=8&t=264>

²⁷ <https://www.psp.cz/snw/historie.snw?o=8&t=264>

²⁸ <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/aktuality/2020/ceska-republika-ulozila-ratifikacni-list-38455>

²⁹ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

³⁰ <http://www.oecd.org/tax/treaties/ml-matching-database.htm>

³¹ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-guidance-for-the-development-of-synthesised-texts.pdf>

Mezinárodní zdanění

Plán Evropské komise na podporu oživení Evropy má financovat nová daň z příjmů



Jakub Majer

jakub.majer@cz.ey.com
+420 730 191 805

- ▶ Evropská komise zveřejnila rozsáhlý plán na podporu oživení Evropy po krizi způsobené koronavirem. S tímto plánem mj. souvisí navržený instrument „Next Generation EU“, který by měl zajistit 750 miliard EUR. Mezi možnými zdroji financování tohoto instrumentu byla rovněž zmíněna nová korporátní daň mířící na velké společnosti („new corporate tax based on operations that will be levied on companies that draw huge benefits from the EU single market and will survive the crisis“).
- ▶ Další vývoj výše uvedeného plánu je v tuto chvíli těžko odhadnutelný, stejně tak není známa konstrukce případné nové korporátní daně. Prvotní informace hovoří o zamýšlené účinnosti od roku 2024.

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

Evropská komise zveřejnila rozsáhlý plán na podporu oživení Evropy po krizi způsobené koronavirem.

Sociální pojištění

Legislativa v oblasti sociálního zabezpečení ve vztahu k pandemické situaci



Adam Linek

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

Vláda v minulých týdnech předložila dva významné návrhy zákonů v oblasti pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti, které by měly alespoň částečně pomoci zaměstnavatelům postiženým řadou omezujících opatření a propadem tržeb.

První z návrhů již prošel celým legislativním procesem, druhý je v okamžiku redakční uzávěrky těchto daňových zpráv schválen Poslaneckou sněmovnou a postoupen Senátu.

Zákon o snížení penále na pojistném na sociální zabezpečení

Dne 27. května 2020 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon o snížení penále z pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti placeného zaměstnavateli jako poplatníky v souvislosti s mimořádnými opatřeními při epidemii v roce 2020 a o změně některých zákonů (zákon č. 255/2020 Sb.), o kterém jsme vás již informovali.

Podle zákona může být zaměstnavatelova část pojistného na sociální zabezpečení za měsíce květen, červen a červenec 2020 uhrazena v náhradní lhůtě do 20. října 2020, přičemž penále bude sníženo o 80 %. Podmínkou snížení penále je řádný odvod části pojistného sráženého zaměstnancům ve standardním termínu. Zaměstnavatelé budou také nově povinni podávat měsíční přehled o vyměřovacím základu a výši pojistného příslušné OSSZ výlučně elektronickou formou s výjimkou prokazatelných objektivních technických důvodů (účinnost 1. září 2020), což má zjednodušit a



Stanislav Kafka

stanislav.kafka@cz.ey.com
+420 735 729 163

zefektivnit komunikaci s úřadem.

Zákon také v souvislosti s elektronizací komunikace výrazně zkracuje lhůtu pro oznámení OSSZ o nástupu zaměstnance do zaměstnání a o skončení doby zaměstnání ze současných osmi kalendářních dní na pracovní den následující po nástupu do zaměstnání/skončení doby zaměstnání. Změna je v tuto chvíli účinná od 1. září 2020. Vzhledem k velmi negativnímu vlivu na zaměstnavatele byl však při projednávání zákona o prominutí pojistného na sociální zabezpečení (viz níže) v Poslanecké sněmovně přijat pozměňující návrh, který tuto lhůtu opět vrací na osm dní.

Podle vyjádření zástupců MPSV není možné souběžně využít odklad splatnosti pojistného a čerpání podpory v rámci programu Antivirus. Zaměstnavatelé proto mohou stát před složitou volbou, kdy mohou buď dosáhnout na částečnou kompenzaci mzdových nákladů na své zaměstnance (ale musí nejdříve plně uhradit mzdové náklady včetně veškerých souvisejících odvodů), nebo mohou využít snížení penále za neodvedení těchto plateb, avšak poté již nesplní nutnou podmínku pro nárok na státní kompenzaci.

Z praktického pohledu by tak mohli zaměstnavatelé, kteří se programu Antivirus účastní, například zvážit odvod veškerého pojistného z náhrad mezd u zaměstnanců, na které čerpají podporu z programu Antivirus, a odložit odvod pojistného jen u ostatních zaměstnanců.

Zákon o prominutí pojistného na sociální zabezpečení (tzv. Antivirus C) některým zaměstnavatelům

Druhým návrhem v oblasti pojistného na sociální zabezpečení je návrh zákona o prominutí pojistného na sociální zabezpečení některým zaměstnavatelům, přičemž prominutí se vztahuje na pojistné za měsíce červen, červenec a srpen 2020. Tento návrh byl přijat Poslaneckou sněmovnou 29. května 2020 a postoupen Senátu.

Prominutí pojistného na sociální zabezpečení, které je povinen platit zaměstnavatel, by mělo být dle návrhu možné za následujících podmínek:

- ▶ Počet zaměstnanců v pracovním poměru, kteří jsou účastni nemocenského pojištění, nepřesahuje k poslednímu dni daného měsíce 50, a zároveň činí alespoň 90 % počtu zaměstnanců v pracovním poměru ke konci března 2020.
- ▶ Úhrn vyměřovacích základů zaměstnanců v pracovním poměru činí alespoň 90 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců v pracovním poměru za březen 2020.
- ▶ Zaměstnavatel řádně odvede pojistné srážené zaměstnancům.
- ▶ Zaměstnavatel nečerpá v daném měsíci podporu v rámci programu Antivirus A ani B.

Prominutím pojistného se pak rozumí snížení vyměřovacího základu zaměstnavatele za kalendářní měsíc o vyměřovací základy zaměstnanců, jejichž pracovní poměr trvá k poslednímu dni daného kalendářního měsíce, a to maximálně do výše 1,5násobku průměrné mzdy podle § 23b odst. 4 zákona o pojistném na sociální zabezpečení (tedy do výše 52 253 Kč) za každého zaměstnance.

I zde budou zaměstnavatelé muset pečlivě zvážit, zda se jim při splnění veškerých podmínek vyplatí snížení vyměřovacího základu na pojistné (a tím pádem nižší odvod pojistného), nebo zda využijí čerpání podpory v rámci programu Antivirus A a B, přičemž v prvním kroku budou povinni provést veškeré zákonné odvody pojistného.

Senát návrh Poslanecké sněmovně vrátil 10. června 2020 s dílčími pozměňovacími návrhy, konkrétně:

- ▶ Počet zaměstnanců v pracovním poměru, kteří jsou účastni nemocenskému pojištění, nepřesahuje v kalendářním měsíci počet **150**.
- ▶ Počet jeho zaměstnanců v pracovním poměru, kteří jsou účastni nemocenského pojištění, činí v kalendářním měsíci aspoň 90 % počtu těchto zaměstnanců v kalendářním měsíci březnu 2020, přičemž se nezohledňují zaměstnanci, jejichž pracovní poměr skončil z jiného důvodu než výpovědí podle § 52 písm. a) až c) zákoníku práce,
- ▶ Úhrn vyměřovacích základů zaměstnanců v pracovním poměru činí alespoň **80 %** úhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců v pracovním poměru za březen 2020.
- ▶ Do úhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců v pracovním poměru za měsíc březen se **nezahrnuje** vyměřovací základ osob, kterým vznikl v daném měsíci nárok na dávku z nemocenského pojištění nebo na rodičovský příspěvek
- ▶ Počtem zaměstnanců se rozumí **průměrný přepočtený počet zaměstnanců** v daném měsíci určený podle vyhlášky, kterou se provádí zákon o zaměstnanosti.

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

Vláda v minulých týdnech předložila dva významné návrhy zákonů v oblasti pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti, které by měly alespoň částečně pomoci zaměstnavatelům postiženým řadou omezujících opatření a propadem tržeb.

10 (témat) pro 10 (oblastí)

10 (témat) pro 10 (oblastí): Lhůty



Martin Hladký

martin.hladky@cz.ey.com
+420 731 627 030

V posledním dílu seriálu **10 pro 10** se budeme věnovat lhůtám. Téma je vzhledem k blížícímu se termínu pro podání daňového přiznání (u většiny z vás) velmi případné. Pozdní podání nebo nepodání daňového přiznání totiž může mít mnohem větší dopad, než případná chyba ve výpočtu nebo nesprávně uplatněný náklad. Kromě toho, že správce daně bude pozdní podání sankcionovat (a jistota je v tomto případě sto procentní), je také alarmující rychlost nárůstu pokuty za pozdní podání. V praxi proto řada poplatníků často (třeba po neúspěšné žádosti o prodloužení lhůty) raději přistoupí k podání daňového přiznání na základě neúplných dat s tím, že následně podají dodatečné daňové přiznání.



Ladislava Zamazalová

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

V přehledu níže se specificky nevěnujeme odkladu lhůt v souvislosti s nouzovým stavem (opatření Ministerstva financí z března tohoto roku)³³, veškerá související témata jsme pro vás podrobně zpracovali v rámci našich **alertů** a **webcastů**. Pokud ještě nejste mezi odběrateli našich daňových zpráv a přáli byste si aktuální novinky pokrývající široké spektrum daňových témat získávat pravidelně, registrujte se prosím [zde](#).

1. Daňové přiznání (DP) musí být nejen podáno včas, ale také na správný finanční úřad podle místní příslušnosti poplatníka. Pokud je DP podáno na územní pracoviště v jiném kraji, než ve kterém má poplatník místní příslušnost, není podáno. Ačkoliv by si finanční úřady měly takové DP neprodleně předat, může se stát, že finanční úřad přesto vyměří pokutu za nepodání. Ještě před zavedením povinnosti podávat daňová přiznání elektronicky postačovalo ke splnění lhůty, pokud bylo přiznání podané u jakéhokoliv správce daně.

Datové schránky sice odstranily nutnost cestování na potenciálně vzdálený finanční úřad, na druhou stranu pokuty za nepodání nebo pozdní podání přiznání mohou být poměrně vysoké, v případě vykázané daňové ztráty často až neúměrně. Pro ilustraci - pokud má poplatník ztrátu například 300 mil. Kč, pak maximální pokuta 300 tisíc vznikne během 10 dnů.

2. Lhůty pro podání DP se obecně řídí daňovým řádem, který obsahuje jak lhůty pro podání standardních přiznání, tak i specifické zkrácené lhůty, např. v případě zániků společností. Navíc obecnou lhůtu zkracuje v některých specifických případech i zákon o daních z příjmů (ZDP). Konkrétně pro období, která jsou specifikovaná v § 38ma odst. 1 zákona ZDP, platí, že nejsou vymezena jako zdaňovací období, a tudíž se na ně nevztahují lhůty podle daňového řádu. Tyto lhůty pak upravuje § 38ma odst. 2 ZDP, podle kterého se DP podává nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, do kterého spadá u obchodní korporace den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace, pokud je tento den dnem pozdějším rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku nebo den, který je posledním dnem období, za které se DP podává, pokud není podle textu výše stanoven jiný den.

³³ <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2020/financni-zpravodaj-cislo-4-2020-37851>

3. Řádná lhůta pro podání DP uplyne 3 měsíce po konci zdaňovacího období. Pokud má společnost povinný audit (kritéria musí být splněna dva roky po sobě), zažádala o prodloužení lhůty³⁴ nebo DP připravuje daňový poradce na základě plné moci uplatněné ve tříměsíční lhůtě po konci zdaňovacího období, uplyne lhůta pro podání 6 měsíců po konci zdaňovacího období. V případě, že součástí zdaňovaných příjmů jsou i příjmy plynoucí ze zahraničí, dle §36 odst. 4 daňového řádu lze požádat správce daně o prodloužení lhůty až o 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

4. V souvislosti se změnou zákona o účetnictví od 1. ledna 2016 se pravidla pro povinnost auditu (a tedy i automatické prodloužení lhůty pro podání DP) v souvislosti s kategorizací účetních jednotek do jisté míry zkomplikovala a vždy je nutno v detailu posoudit splnění jednotlivých limitů.

5. Pokud dojde k fúzi sloučením, musí se pro určení kategorizace nástupnické společnosti vzít v potaz informace za minimálně dvě předchozí účetní období. Například jestliže mikro účetní jednotka nabude jmění zanikající malé účetní jednotky, nástupnická společnost (původně mikro účetní jednotka) převezme kategorii dle zanikající malé účetní jednotky a stane se tedy od rozhodného dne fúze malou účetní jednotkou. Musí pak sledovat, zda došlo k překročení alespoň jednoho limitu pro povinný audit (aktiva 40 mil. Kč, obrat 80 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců 50), a dochází tak k automatickému prodloužení lhůty pro podání DP. V případě fúze splynutím by se kategorie účetní jednotky měla určit stejně, jako by se jednalo o nově vzniklou účetní jednotku, což potvrdilo i Generální finanční ředitelství ve své informaci.³⁵

6. Pokud dojde k fúzi zpětně a rozhodný den je prvním dnem hospodářského nebo kalendářního roku, pak se přiznání pro období do rozhodného dne podává ve standardní lhůtě. V případě fúze do budoucna (zápis fúze proběhne k rozhodnému dni, který ještě nenastal) panuje určitá nejistota, zda DP není nutné podat již do 30 dnů, protože došlo k zániku právnické osoby.

7. Ve stanovených případech je nutno ve zkrácených lhůtách podat všechna DP, která dosud nebyla podána. Sjednocení lhůt platí pro právnické osoby při likvidaci s právním nástupcem, vstupu do likvidace bez právního nástupce, vyplacení likvidačního zůstatku, přechodu privatizovaného majetku, rozhodnutí o úpadku a při zpracování konečné zprávy. Pokud tedy standardní lhůta pro podání DP za rok 2019 uplyne 1. července 2020, ale poplatník například vstoupil do likvidace 1. března 2020, pak musel do 30 dnů podat nejen DP za část zdaňovacího období před vstupem do likvidace, ale také řádné DP za celé zdaňovací období 2019.

8. Pokud společnost zjistí, že její daňová povinnost je vyšší, než byla uvedena v řádném DP, je povinna podat dodatečné DP do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byla tato skutečnost zjištěna. Lhůta se liší od řádného DP, které se podává až v první den následujícího měsíce. Také pro dodatečné DP je potřeba dodržet tříletou lhůtu.

9. Pokud není DP podáno a daň uhrazena ve stanovené lhůtě, první 4 pracovní dny po uplynutí lhůty pro podání není vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně ani úrok z prodlení. Za den úhrady daně se považuje až den připsání daně na bankovní účet správce daně. U daňových přiznání, která mají termín podání 1. července 2020, je posledním dnem, kdy nebude vyměřena pokuta ani úrok z prodlení, středa 8. července 2020 (důvodem posunu jsou červencové státní svátky).

³⁴ Podle našich praktických zkušeností Specializovaný finanční úřad žádosti o prodloužení lhůty v řadě případů nevyhoví.

³⁵ Informace GFŘ ze dne 25. února 2019 dostupná na stránkách Finanční správy zde: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/hovinky/2019/info-ofr-mozna-zmena-kategorizace-uj-9620>

10. V posledních měsících byla připravována novela daňového řádu, podle které měla být výše uvedená 4denní „toleranční doba“ zrušena. Poslanecká sněmovna však 22. dubna 2020 původní i senátní znění novely nepřijala. Vláda rychle předložila upravený návrh novely a ten již prošel Poslaneckou sněmovnou. Nyní čeká na projednání Senátem. Aktuální novela výše popsanou „toleranční dobu“ oproti původnímu návrhu zachovává, pouze by mělo dojít k jejímu zkrácení na 3 kalendářní dny. Navržená účinnost novely³⁶ je 1. ledna 2021. Novela dále prodlužuje standardní 3měsíční lhůtu pro podání DP na 4 měsíce, pokud poplatník využije elektronické podání.

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 lhůt společně řešíme.

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

Podle připravované novely daňového řádu by současná 4denní „toleranční doba“, během které není vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně ani úrok z prodlení, měla být zkrácena na 3 dny. Na druhou stranu by v případě elektronického podání DP měla být řádná lhůta pro podání prodloužena ze 3 na 4 měsíce. Předpokládaná účinnost novely je 1. ledna 2021.

³⁶ Návrh zákona dostupný zde: https://www.psp.cz/sqw/historie_sqw?o=8&t=841

Judikátové okénko

NSS znovu potvrdil, že technické zhodnocení na pronajatém majetku nelze prodat



Martin Novák
martin.novak@cz.ey.com
+420 603 577 929

Nejvyšší správní soud („NSS“) po nějaké době opět rozvířil diskuzi ohledně možnosti prodeje technického zhodnocení provedeného nájemcem na pronajatém majetku. Nedávný rozsudek NSS (4 Afs 226/2017 - 37) potvrdil, že nájemce k takovému prodeji není oprávněn. Kromě toho nabízí rozsudek prostor k úvahám nad dalšími dosud ne zcela jasnými daňovými oblastmi, zejména možnostmi technického zhodnocení pozemku.

Situace

Společnost v roce 2003 uzavřela nájemní smlouvu o pronájmu areálu bývalé trafostanice. Objekt trafostanice se souhlasem vlastníka přestavěla na výrobní halu k provádění dokončovacích prací při výrobě skla. Rovněž vybudovala posuvnou vjezdovou bránu (místo původních plechových vrat) a příjezdovou a manipulační komunikaci. Na základě souhlasu vlastníka výše uvedený majetek odpisovala.

Před skončením nájmu se společnost rozhodla prodat technické zhodnocení novému nájemci areálu. Podle § 24 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů uplatnila v roce prodeje (2012) daňovou zůstatkovou cenu výše popsaných technických zhodnocení jako daňově uznatelný náklad.

Správce daně však daňovou uznatelnost tohoto nákladu napadl a doměřil daň včetně penále. Důvodem byla dle správce daně neoprávněnost k uplatnění daňové zůstatkové ceny jakožto daňově uznatelného nákladu. Ke stejnému závěru dospělo také Odvolací finanční ředitelství a Krajský soud v Ústí nad Labem („KS“), který se zabýval žalobou vznesenou společností.



Filip Šenfeld
filip.senfeld@cz.ey.com
+420 735 729 367

Právní hodnocení NSS

a) Posouzení provedených stavebních úprav

NSS se nejdříve zabýval otázkou, zda provedené úpravy představují technické zhodnocení, či nikoliv. Stejně jako KS pak dospěl k závěru, že všechny tři provedené úpravy jsou skutečně technickým zhodnocením, a to včetně vybudování příjezdové a manipulační komunikace. Zpevněním šterkového povrchu v areálu asfaltovo-betonovým povrchem představoval dle NSS takový zásah do pronajatého majetku, který měl za následek změnu jeho technických parametrů, a odpovídá proto definici rekonstrukce.

Lze tak dospět k závěru, že NSS nepřímo připouští možnost provedení technického zhodnocení pozemku, což je otázka, o které se dodnes vedou odborné diskuze.

b) Převod technického zhodnocení

NSS se ztotožnil s argumentací KS a potvrdil, že práva k technickému zhodnocení nelze prostřednictvím soukromoprávního úkonu převést, tedy například prodat, neboť se jedná o nepřevoditelná veřejná subjektivní práva. Pokud společnost zamýšlela soukromoprávním úkonem (např. kupní smlouvou či jiným úkonem) převést práva k technickému zhodnocení před ukončením nájemního vztahu na nového nájemce areálu, z pohledu zákona o daních z příjmů k takovému převodu nedošlo a dojít nemohlo. Společnost tudíž pro nesplnění podmínky „prodeje hmotného majetku“ nebyla oprávněna uplatňovat za daňově účinný výdaj zůstatkovou cenu technického zhodnocení. NSS kasační stížnost společnosti tedy zamítl.

Závěr NSS opřel také o své předchozí rozsudky v obdobné věci. Konkrétně se NSS odkázal na rozsudek 7 Afs 28/2013 - 23, ve kterém se již dříve vyjádřil, že veřejné subjektivní právo uplatňování daňových odpisů nelze „převádět“ mezi nájemcem, který technické zhodnocení provedl, a dalším nájemcem, který se jím stal poté, co byla vylepšení provedena.

V navazujícím řízení (rozsudek 2 Afs 62/2015 - 28) již však NSS připustil, že pokud soukromoprávní ujednání mezi aktéry (původním a novým nájemcem) nepostrádají ekonomickou racionalitu, zásadně jim nelze bránit a je třeba je i uznávat jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto smyslu byla otázka převodu technického zhodnocení projednávána Komorou daňových poradců ČR a zástupci GFŘ v rámci Koordinačního výboru. GFŘ se přitom jasně vyjádřilo, že technické zhodnocení nelze z povahy věci koupit, směnit či darovat. Avšak v případě cese nájemní smlouvy mezi dvěma nájemci, při níž zároveň dojde k náhradě výdajů vynaložených původním nájemcem na technické zhodnocení, připustilo u nového nájemce uplatnění daňových odpisů převáděného technického zhodnocení.

Z výše uvedeného lze usoudit, že v případě ukončení nájmu k převodu technického zhodnocení na nového nájemce dojít nemůže. Při cesi nájemní smlouvy však k takovému postupu určitý prostor nalézt lze.

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

Nejvyšší správní soud znovu dospěl k závěru, že nájemce, který provede technické zhodnocení na pronajatém majetku, není při ukončení nájmu oprávněn právo k tomuto technickému zhodnocení převést na jiného (nového) nájemce. Dle soudu nedochází při takovém převodu k naplnění podmínky „prodeje hmotného majetku“, a nájemce tak není oprávněn uplatnit zůstatkovou cenu technického zhodnocení jako daňově uznatelný náklad v roce „prodeje“.

Judikátové okénko

Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-401/18 Herst s.r.o.



Stanislav Kryl
stanislav.kryl@cz.ey.com
+420 731 627 021

Soudní dvůr Evropské unie („SDEU“ nebo „Soud“) v dubnu konečně zveřejnil rozsudek ve věci C-401/18 Herst s.r.o. („Herst“). Po AREXU³⁷ jde o další z českých předběžných otázek před SDEU, která směřuje na stanovení místa plnění u řetězových přeshraničních dodávek zboží.

Příběh Herstu je odborné veřejnosti dobře znám, přesto připomeňme bodově, o co šlo:

- ▶ Pohonné hmoty (PHM) byly přepravovány v řetězci několika českých dodavatelů, až je nakonec nakoupil Herst a uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých faktur;
- ▶ Poslední prodávající česká firma v řetězci dala Herstu instrukce, aby si zboží vyzvednul u prvního prodávajícího, kterým byla rafinérie v Rakousku či v jiných státech EU. Herst přepravoval PHM vlastními dopravními prostředky (cisternami). Náklady na dopravu svým bezprostředním dodavatelům nepřeučtoval;
- ▶ PHM byly do ČR přepravovány v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně;
- ▶ Český správce daně zamítl nárok na odpočet DPH z přijatých faktur od českých dodavatelů s argumentem, že nákup PHM souvisel s dopravou, která započala v jiném členském státě. Nákup tedy nebyl předmětem české DPH, protože místo plnění bylo také v jiném členském státě. Čeští dodavatelé uplatnili DPH nesprávně, a proto Herst neměl nárok na odpočet daně.

Přiřazení dopravy k transakci

Z ustálené judikatury SDEU³⁸ plyne, že v řetězci dodávek je možné pouze k jedné dodávce přiřadit přepravu a pouze tuto jednu dodávku lze považovat za intrakomunitární. SDEU ale dosud nikdy nevynechal komplexní kritéria, podle kterých se doprava jednoznačně přiřadí k jedné transakci. Máme sice konstantní judikaturu, která říká, že je nutné vzít v potaz všechny okolnosti případu, ale pouze pro situace, kdy už bylo najisto postaveno, že dopravu zajišťuje obchodník uprostřed řetězce a šlo jenom o to, zda dopravu přiřadit k nákupní nebo prodejní transakci.³⁹ Soud také postuloval pravidlo, že dopravu nelze přiřadit některé z předchozích transakcí, pokud kupující nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník v zemi odeslání.

Tato dosti plytká kritéria se generální advokátka pokusila nahradit jedním jednoduchým kritériem, a sice, aby doprava byla přiřazena subjektu, který „nese riziko náhodné ztráty zboží během přepravy“.

Zdá se, že generální advokátka kritérium zjednodušila až příliš. Není totiž jasné, proč by například společnost, která zboží sama do jiného členského státu nedopravuje (ani třetí osoba na účet této společnosti), měla být považována za tu, která zajistila přepravu jenom proto, že během dopravy z obchodních důvodů nesla nebezpečí nahodilé ztráty zboží.

³⁷ C-414/17 AREX CZ

³⁸ C-245/04 EMAG Handel Eder

³⁹ Viz článek „Alokace přepravy u řetězových transakcí v rámci EU“ v Bulletin KDPČR 1/2017

Dle našeho očekávání ani v jednom z rozsudků (AREX ani Herst) SDEU tuto myšlenku advokátky nezopakoval. Názory advokátky bez potvrzení Soudu přitom nelze považovat za závazné a v podstatě neplatí.

Je zajímavé, že Evropská komise ve vysvětlivkách k nové legislativě „Quick fixes“ odkazuje na názor advokátky, aniž by vyčkala na rozhodnutí SDEU. Nicméně i zde Komise dodává, že kritérium vyslovené advokátkou nemusí ve všech případech fungovat.

Právo nakládat se zbožím jako vlastník

SDEU nejprve zopakoval, že okamžik převodu vlastnického práva podle vnitrostátní právní úpravy není pro DPH určující. Dále také není nutné, aby subjekt, na který přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, zboží fyzicky držel během přepravy nebo ho následně fyzicky obdržel.

Naopak SDEU přišel s vlastním konceptem, a to že na Herst přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník již ve státě odeslání, pokud již v tomto okamžiku „má právo přijímat rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci zboží, včetně, mimo jiné, rozhodnutí o jejich prodeji“.

S ohledem na závěry v předchozím rozsudku AREX se SDEU již nevěnoval vztahu DPH a spotřebních daní a znovu zopakoval, že přeprava v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nemá vliv na stanovení okamžiku převodu práva nakládat jako vlastník pro účely DPH.

In dubio mitius versus přednost unijního práva

Soud se zabýval i další významnou otázkou, a to, zda je možné uplatnit českou ústavní zásadu „v pochybnostech ve prospěch poplatníka“ na vnitrostátní právo, které je transpozicí evropské směrnice. Důvodem dle předkládajícího českého soudu je, že česká právní úprava není zcela jednoznačná, zejména pokud jde o kolizi pravidel pro spotřební daně a DPH.

SDEU použití českého ústavního principu *in dubio mitius* rázně odmítl, neboť tato zásada by vedla k omezení časového účinku jeho rozsudků (tj. výkladu práva EU) a to je dle SDEU možné pouze ve výjimečných případech, zejména když existuje riziko vážných obtíží a zároveň všechny strany jednaly v dobré víře. Je to podle nás poprvé, co se SDEU tak jasně vyjádřil k hierarchii unijních a národních výkladových principů ve vztahu k uplatnění DPH a dal tím najevo, že evropské právo má absolutní přednost.

Ve světle výše uvedeného nabývá na významu znalost unijního práva a judikatury SDEU. Bez této znalosti si prakticky nikdy nemůžete být jisti, že uplatňujete DPH správně.

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

Dle Soudu je pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastník důležité (a možná i určující) zejména právo přijímat rozhodnutí o jeho dalším prodeji. Soud rovněž rázně odmítl možnost uplatnění českých ústavních zásad na úkor správného výkladu Směrnice DPH.

Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud k okamžiku vyhotovení projektu výzkumu a vývoje a k potřebné míře jeho ucelenosti⁴⁰



Martin Hladký
martin.hladky@cz.ey.com
+420 731 627 030



Vladislav Pejchal
vladislav.pejchal@cz.ey.com
+420 735 729 358

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje („VaV“) je daňovými poplatníky v praxi často využíván, a proto se správci daně na tuto oblast intenzivně zaměřují. Důkazem je aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu („NSS“) zabývající se primárně otázkou okamžiku vyhotovení projektu VaV a potřebné míry jeho ucelenosti v případě zachycení na více listinách.

Předmětem sporu bylo, zda společnost splnila zákonné (zejména formální) požadavky pro uplatnění odpočtu na VaV, a náklady proto mohou být uplatněny jako odpočet dle § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.

Správce daně dospěl k názoru, že společnost výše uvedené skutečnosti dostatečně neprokázala, a doměřil jí daň a penále. Poplatník s takovou interpretací nesouhlasil a spor se dostal až k NSS, který se přiklonil na stranu správce daně.

Níže stručně rekapitulujeme vybrané zajímavé argumentační body NSS:

- ▶ Odpočet na podporu VaV představuje výjimku ze základního daňového principu, podle něž platí, že jeden výdaj lze v základu daně uplatnit u téhož poplatníka pouze jednou. Výdaje uplatněné v rámci odpočtu na VaV je určité dobrodiní ve formě bonusu či dotace. Bezchybné formální náležitosti, resp. existence kvalitně zpracovaného projektu VaV ještě před zahájením jeho realizace,⁴¹ jsou základní podmínkou pro bezproblémové uplatnění odpočtu.

- ▶ Poplatník nepředložil celý písemný projekt hned napoprvé. Dokumentaci k projektu předkládal postupně v rámci daňové kontroly; poslední část projektu poskytl poplatník až v rámci odvolacího řízení. Tento postup vzbudil u správce daně pochybnosti, zda byl písemný projekt zpracován před zahájením řešení projektu.
- ▶ Krajský soud obecně nevyločil, že písemný projekt VaV může být tvořen souborem dokumentů, které představují jeden celek. Z předkládaných dokumentů však nebyla patrná jejich vzájemná provázanost a jednotlivé dokumenty nebyly datovány. Datum jejich přijetí z nich tak nebylo možné zjistit. NSS následně potvrdil, že není úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně propojovali jinak nesouvisějící dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu VaV.
- ▶ Správce daně neměl povinnost poplatníkovi radit, jak konkrétně měl unést své důkazní břemeno. Poplatník měl povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně, přičemž výběr prostředků, kterými toho dosáhne, byl na uvážení poplatníka.
- ▶ NSS potvrdil v současné době již ustálený výklad,⁴² že správce daně pochybil, pokud hodnotil technické aspekty projektu VaV, aniž však k tomu disponoval odbornými znalostmi. Tento bod však neměl vliv na celkový závěr rozsudku.

⁴⁰ Rozhodnutí NSS č.j. 8 Afs 72/2018-52 z 25. května 2020, dostupné na stránkách Nejvyššího správního soudu [zde](#).

⁴¹ Spor se týkal uplatnění odpočtu na VaV ještě podle původních pravidel, nyní obecně (při splnění dalších podmínek) stačí projekt vypracovat do termínu pro podání daňového přiznání.

⁴² Například rozhodnutí č.j. 10 Afs 24/2014 - 119 z 11. června 2015, dostupné na stránkách Nejvyššího správního soudu [zde](#).

Na co dát pozor

Výrok soudu i naše praktické zkušenosti z daňových kontrol potvrzují, že prokazování přítomnosti ocenitelného prvku novosti a vyjasnění technické nejistoty nemusí při daňové kontrole činit největší obtíže. Často jsou to právě formální a materiální nedostatky písemného projektu, které v řadě případů vedou k odmítnutí odpočtu na VaV správcem daně a následnému daňovému doměrku. Doporučujeme proto ještě před uplatněním odčitatelné položky v daňovém přiznání pečlivě prověřit, zda jste schopni splnění všech zákonem stanovených náležitostí v případě daňové kontroly prokázat.

Pokud vás oblast odpočtu na VaV zajímá nebo k ní máte jakékoli otázky, obraťte se prosím na autory článku nebo tým, se kterým obvykle spolupracujete.

NSS potvrdil, že není úkolem správce daně a správních soudů, aby sami aktivně a teprve dodatečně propojovali jinak nesouvisející dokumenty a dovozovali z nich formální a obsahové náležitosti projektu VaV.

Víte, že?

- ▶ přehled zajímavých alertů z produkce EY k aktuálním daňovým tématům najdete na ey.cz/tax?
- ▶ Parlament posvětil odklad EET do konce roku 2020?⁴³

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 odebírat 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

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

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

⁴³ <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/parlament-posvetil-odklad-eet-do-konce-r-38597>