

Daňovky

Daňové a právní aktuality

Daně

Právo

Tipy a triky

Ze světa

Dotace

Z judikatury

Krátce

Březen 2024

Editorial

Začněme dobrými zprávami. Podle čerstvých statistických údajů se ekonomická kondice Česka pozvolna zlepšuje. K oživení českého hospodářství došlo dokonce dříve, než ekonomové očekávali. Agentura Fitch změnila výhled úvěrového ratingu ČR z negativního na stabilní.

Firmy a podnikatelé ale musí být neustále ve střehu, protože po razantních změnách konsolidačního balíčku se hned chystá jeho novelizace. Poslanci se rozhodli napravit nepovedená opatření původního návrhu. Jedním z nich je i problematická úprava souběhu dohod o provedení práce, která by v praxi znamenala značnou komplikaci. Podle návrhu novely zákona o investičních společnostech se změny očekávané od července ruší a situaci má od ledna nově řešit zavedení zvýhodněného režimu tzv. oznámené dohody. Parametry zvýhodněného režimu a jak ho uplatnit, shrnujeme v daňové rubrice.

Jasněji je alespoň v otázce zdaňování akcí pořádaných zaměstnavatelem pro zaměstnance. Do okruhu daňově osvobozených akcí na straně zaměstnance budou i nadále spadat oblíbené vánoční večírky nebo firemní akce. To je zpráva, která mnohé potěší možná více než pozitivní výsledky národního hospodářství. A je to pochopitelné – dobrou kondici a well-being zaměstnanců se nevyplatí podceňovat.

Přeji vám, ať jste v dobré jarní kondici jak vy, tak i váš zaměstnavatel.



Pavel Rochowanski

Partner
KPMG Česká republika

2 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

© 2024 KPMG Česká republika, s.r.o., společnost s ručením omezeným založená dle právních předpisů České republiky a členská společnost globální organizace nezávislých členských společností KPMG, přidružených ke KPMG International Limited, soukromé anglické společnosti s ručením omezeným. Všechna práva vyhrazena.

Technická novela konsolidačního balíčku na obzoru

Koaliční poslanci podali v rámci druhého čtení tisku č. 570 – novely zákona o investičních společnostech – pozměňovací návrhy k zákonu o daních z příjmů a k dalším zákonům, které byly novelizovány na konci roku 2023 především v tzv. konsolidačním balíčku. Cílem jejich návrhů je vyjasnit některé nepřesnosti posledních novel.



Lenka Nováková
lnovakova@kpmg.cz
222 123 364



Iva Krákorová
ikrakorova@kpmg.cz
222 123 837



Mária Marhefková
mmarhefkova@kpmg.cz
222 123 498

Daň z příjmů fyzických osob: nepeněžní benefity

Akce pořádané zaměstnavatelem

Návrh upřesňuje okruh daňově osvobozených kulturních a sportovních akcí pořádaných zaměstnavatelem pro zaměstnance nebo rodinné příslušníky zaměstnanců. Nově je definuje jako společenské akce pořádané zaměstnavatelem, včetně těch s kulturním nebo sportovním prvkem. Tím se potvrzuje výklad konsolidačního balíčku, že pod tyto akce je možné zahrnout i vánoční večírek, oslavu výročí firmy, mikulášskou nadílku apod. Návrh doplňuje, že by se mělo jednat o příjem v nepeněžní formě. I nadále platí podmínka, že se musí jednat o obvyklé a přiměřené akce co do rozsahu a formy, pro omezený okruh účastníků a pro zaměstnavatele budou související výdaje daňově neuznatelné.

Ocenění nepeněžního příjmu u zařízení péče o dítě

Návrh novely stanovuje speciální způsob ocenění nepeněžního příjmu u zaměstnance využívajícího zařízení péče o děti, včetně mateřské školy. Příjmem zaměstnance bude buď cena obvyklá v místě a čase pro předškolní zařízení zřizovaná veřejnoprávním subjektem (např. státem, krajem nebo obcí), nebo nejvyšší měsíční úplata za předškolní vzdělávání podle vyhlášky o předškolním vzdělávání, tj. **max. 8 % z minimální měsíční mzdy platné v daném měsíci** (1 512 Kč pro rok 2024). Způsob ocenění si zvolí zaměstnavatel pro každé dítě zaměstnance zvlášť. Při ocenění je nutné zohlednit i dobu, po kterou dítě předškolní zařízení využívá v daném měsíci. Nepeněžním příjmem zaměstnance bude pak rozdíl mezi tímto oceněním a případnou úhradou, kterou zaměstnanec zaměstnavateli zaplatil. Navrhovaná úprava by se měla aplikovat zpětně, a to od 1. ledna 2024.

3 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Stravování bývalých zaměstnanců

Navrhuje se rozšířit okruh zaměstnanců, u kterých bude moci zaměstnavatel osvobodit nepeněžní plnění ve formě stravování k přímé spotřebě na pracovišti nebo k přímé spotřebě v rámci stravovacího zařízení provozovaného jiným subjektem. Bude se vztahovat i na zaměstnance, kteří bezprostředně před odchodem do starobního důchodu nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně pracovali pro daného zaměstnavatele. V úhrnu lze osvobodit částku **do výše 70 % horní hranice stravného**, které se poskytuje zaměstnancům odměňovaným platem při tuzemské pracovní cestě trvající 5–12 hodin (tj. jedná se o částku **116,20 Kč** pro rok 2024). U těchto bývalých zaměstnanců tak nebude pro účely osvobození požadováno naplnění podmínky výkonu práce alespoň tři hodiny za směnu / kalendářní den. Osvobození bude možné aplikovat na příjmy poskytnuté již od 1. ledna 2024. Tato změna se netýká peněžitého příspěvku na stravování nebo víceúčelových stravenek, které budou i nadále podléhat stávající právní úpravě.

Zmírnění u podmíněného osvobození u příjmů na obstarání bytové potřeby

Navrhuje se změna oznamovací podmínky pro osvobození příjmů z prodeje nemovitosti, ve které měl poplatník bydliště po dobu kratší než dva roky nebo v případě, že nemovitost vlastnil dobu kratší než 10 let, pokud tyto prostředky použije na obstarání vlastní bytové potřeby. Osvobození již nebude vázáno na podání oznámení. Poplatník bude i nadále povinen podat oznámení správci daně, a to do konce lhůty pro podání daňového přiznání, nesplnění oznamovací povinnosti však nepovede k zániku nároku na osvobození, jako je tomu teď. Neoznámení bude sankcionováno pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, osvobození bude zachováno. Dle přechodného ustanovení a důvodové zprávy k němu by uvedená úprava měla být aplikována zpětně již pro zdaňovací období roku 2023.

Pojistné u zaměstnaneckých akciových a opčních plánů

Chystá se synchronizace pojistných předpisů s již platnou daňovou úpravou u nabývání podílů v obchodní korporaci nebo (převoditelných) opcí na nabytí tohoto podílu zaměstnancem na základě zaměstnaneckých akciových nebo opčních plánů. Okamžik zúčtování příjmů pro pojistné účely bude navázán na okamžik zúčtování tohoto příjmu pro daňové účely (více o daňových změnách informujeme v [lednových](#) a [listopadových](#) Daňovkách). Zároveň bude-li zaměstnavatelem tento příjem snížen z důvodu poklesu tržní ceny podílu podle zákona o daních z příjmů, bude se za zúčtovaný příjem pro účely odvodů pojistného považovat tento snížený příjem.

Odvod daně z příjmů a pojistného u souběhu dohod o provedení práce

Problematické změny vyplývající z konsolidačního balíčku ohledně dohod o provedení práce, které mají nabýt účinnosti k 1. červenci 2024, doznají úpravy. Navrhuje se zavést **speciální režim tzv. „oznámené dohody“**. Účast na nemocenském a zdravotním pojištění u zaměstnance v režimu oznámené dohody vznikne v příslušném měsíci až při dosažení limitu 25 % průměrné mzdy (10 500 Kč měsíčně v roce 2024). Pokud příjem ze všech dohod o provedení práce zaměstnance u zaměstnavatele, který využil režim oznámené dohody, nedosáhne tohoto limitu, účast na pojištění nevznikne. Tento speciální režim se současně promítne i pro účely odvodu daně z příjmů ze závislé činnosti, a to tak, že plátcé daně bude moci u těchto příjmů uplatnit srážkovou daň, pokud jejich výše na základě dohody, nebo ze všech dohod u registrovaného zaměstnavatele, nedosáhne částky **10 500 Kč** měsíčně.

Příjem z dohod o provedení práce u ostatních „nezvýhodněných“ zaměstnavatelů bude podléhat odvodu nemocenského pojištění, pokud bude sjednána odměna ve výši alespoň **4 000 Kč měsíčně**, nebo bude dosaženo rozhodného příjmu v daném měsíci alespoň ve výši 4 000 Kč.

4 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Zvýhodněný režim oznámené dohody bude moci uplatnit v rámci kalendářního měsíce u zaměstnance pouze jeden zaměstnavatel, který jako první toto oznámí ČSSZ obdobným způsobem jako v případě využívání slevy u zkrácených úvazků. Pokud zaměstnavatel bude uplatňovat režim oznámené dohody, nebude mít již další povinnost vůči zdravotním pojišťovnám. Ty budou informace získávat přímo od ČSSZ.

Odvody pojistného z dohod o provedení práce ve výše uvedeném režimu by měly nabýt účinnosti až **1. ledna 2025**. Současné znění zákona, které je platné, ale zatím nenabýlo účinnosti, bude zrušeno. Do konce roku 2024 by tak u dohod o provedení práce byl aplikován stávající přístup ke zdanění a odvodu pojistného. Registrační povinnost se uplatní již od 1. července 2024.

Daň z příjmů právnických osob

Režim vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů a přechod na funkční měnu

Konsolidační balíček zavedl možnost poplatníků vstoupit do tzv. režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů pro účely daně z příjmů právnických osob. Novela rozšiřuje případy, kdy tento režim ze zákona automaticky zaniká, o situaci, kdy dochází k přechodu na funkční měnu v souladu s pravidly zákona o účetnictví. Poplatník bude postupovat jako v ostatních situacích (např. vstup do likvidace) a při přechodu na jinou měnu účetnictví upraví výsledek hospodaření o všechny dříve vyloučené nerealizované kurzové rozdíly vycházející z původní měny účetnictví.

Funkční měna a přepočty pro účely přípravy daňového přiznání

Poplatníci, kteří ve svém účetnictví používají funkční měnu, musejí stále podávat daňové přiznání v českých korunách. Novela upřesňuje, jaké kurzy pro účely přepočtu použít u majetku, dluhů, rezerv vytvářených pro daňové účely a jiných položek evidovaných v měně účetnictví. Pro položky, které jsou zachyceny v účetnictví (např. vstupní cena majetku pro účely daňových odpisů), poplatníci použijí obecný kurz, který uplatnili v účetnictví. Obecný kurz vyhlášený pro poslední den zdaňovacího období bude nově používán až jako druhotný způsob přepočtu, a to v případech, kdy neexistuje žádná návaznost na účetnictví, a tedy ani žádný účetní kurz.

Nedaňové náklady v souvislosti s plněními pro zaměstnance

Do výčtu daňově neuznatelných plnění se doplňují náklady zaměstnavatele na společenské akce, včetně těch s kulturním nebo sportovním prvkem, tak aby byla formulace stejná jako pro účely osvobození na straně zaměstnance. V souvislosti s výpočtem daňově neuznatelných nákladů v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců (náklady převyšující příjmy z těchto zařízení se považují za daňově uznatelné) se vyjasňuje, že do nákladů pro účely tohoto výpočtu se nezahrnují nedaňové náklady, které jsou daňově neuznatelné podle jiných ustanovení zákona.

Účinnost většiny ustanovení vztahujících se k dani z příjmů právnických osob se navrhuje na **1. července 2024**, případně je navázána na vyhlášení ve Sbírce zákonů.

5 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Novela zákona o DPH 2025 v detailu – část I

Návrh novely zákona o dani z přidané hodnoty, který je nyní ve vnějším připomínkovém řízení, přináší rozsáhlé změny. Novela transponuje evropské směrnice, reaguje na rozsudky SDEU a na zkušenosti z praxe. Představujeme první část těchto významných změn.



Tomáš Havel
thavel@kpmg.cz
222 123 615



Michaela Moučková
mmouckova@kpmg.cz
222 123 135



Dušan Repa
drepa@kpmg.cz
222 123 133

Plnění poskytovaná zaměstnancům

V případech, kdy zaměstnavatel poskytuje plnění svým zaměstnancům (či osobám blízkým) za symbolickou cenu, se bude základ daně nově stanovovat podle ceny obvyklé. Zaměstnanci budou moci plnění nadále přijmout za jakoukoliv cenu či s významnou slevou, nicméně novou povinností zaměstnavatele bude odvést daň na výstupu vždy z ceny obvyklé. Nová úprava vychází ze směrnice o DPH, která umožňuje zahrnout zaměstnance a jejich příbuzné do právní vazby se zaměstnavatelem. Tato změna zřejmě povede k vyšším odvodům DPH.

Změny lhůt v případě uplatnění nároku na odpočet či opravy základu daně

Novela přináší změny v délce lhůt pro uplatnění nároku na odpočet či opravy základu daně. Lhůta se u uplatnění nároku na odpočet zkracuje ze 3 let na 2 roky. Pokud chce plátce nárok uplatnit na základě vrubopisu, lhůta se nyní zkracuje dokonce na pouhých 12 měsíců. Výjimku z tohoto pravidla mají pouze přijatá plnění, u kterých má povinnost odvést daň příjemce plnění, což však obsahuje již stávající úprava zákona o DPH.

Novela také představuje významné prodloužení lhůty pro opravy základu daně, a to na 7 let od původního uskutečnění plnění. Související lhůta – lhůta pro úpravu odpočtu – je zachována a odvíjí se od lhůty pro opravy základu daně.

Neuhrazené závazky a povinnost vrátit odpočet

Novela jako reakci na judikaturu SDEU nově doplňuje, že dlužník bude povinen provést opravu a snížit odpočet daně, pokud pohledávku neuhradil do 6 měsíců po splatnosti, a to buď v částečné či v plné výši (podle skutečné úhrady). V případě, kdy je pohledávka ze zdanitelného plnění následně plně či částečně uspokojena, je plátce oprávněn svůj nárok na odpočet opět zvýšit. Z výše uvedené změny tedy plyne, že budou plátci i pro účely DPH povinni sledovat splatnost závazků.

6 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Další vybrané změny

Doporučujeme věnovat pozornost také dalším navrhovaným úpravám, k nimž patří například:

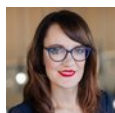
- zavedení režimu pro malé podniky,
- změny v povinné registraci,
- zrušení konceptu majetku vlastní činností,
- změny u oprav základu daně v případě nedobytných pohledávek nebo
- určité změny v oblasti dodání nemovitých věcí.

Jelikož se jedná zatím pouze o návrh novely, je vysoce pravděpodobné, že v rámci legislativního procesu ještě dojde ke změnám. Ty nejzásadnější rozebereme v dalším vydání Daňovek.

7 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Novela zákona o DPH zúží rozsah osvobozených finančních činností

Ministerstvo financí navrhuje v připravované novele zákona o DPH významně zúžit rozsah finančních činností, které jsou osvobozeny od DPH. Cílem je sjednotit český zákon o DPH s evropskou směrnicí a výklady Soudního dvora Evropské unie.



Jana Fuksová
jfuksova@kpmg.cz
724 981 205



Jana Švecová
jsvecova@kpmg.cz
222 123 180

Podle návrhu by ve výčtu osvobozených finančních činností, u nichž zároveň finanční instituce nemá nárok na odpočet DPH, už nebyly následující činnosti:

- organizování regulovaného trhu s investičními nástroji,
- obhospodařování majetku zákazníka na základě smlouvy se zákazníkem, pokud je součástí majetku investiční nástroj, s výjimkou správy nebo úschovy v oblasti investičních nástrojů,
- vedení evidence investičních nástrojů,
- vypořádání obchodů s investičními nástroji,
- obstarávání inkasa,
- vybírání rozhlasových nebo televizních poplatků,
- výplata dávek důchodového pojištění nebo vybírání opakujících se plateb obyvatelstva.

V případě prvních čtyř typů jmenovaných služeb reflektuje navrhovaná úprava podle důvodové zprávy skutečnost, že se nejedná o operace s cennými papíry, ale o správu a úschovu. Tento typ služeb nelze podle směrnice o DPH a judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudek ve věci C-44/11 Deutsche Bank) osvobodit od DPH.

U posledních tří typů jmenovaných služeb je pak důvodem pro zrušení osvobození to, že se pro účely DPH jedná o vymáhání pohledávek, nikoliv o služby platebního styku. Vymáhání pohledávek podle směrnice o DPH a judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. C-175/09 AXA UK) nemůže být osvobozeno od DPH. Pojem „vymáhání dluhů“ není ve směrnici definován a podle judikatury se může jednat i o pohledávky, které ještě nejsou splatné.

Poskytovatelé finančních služeb by měli dopady navrhované změny zanalyzovat, zrevidovat režim DPH u výstupů a posoudit také dopad na nárok na odpočet DPH na vstupu. Měli by myslet i na přenastavení IT systémů. V případě, že služba bude nově podléhat DPH, zde bude nutné začít vystavovat daňové doklady.

I na straně odběratelů uvedených služeb je třeba zvážit dopady. Např. pokud je tuzemskému odběrateli (plátcí nebo osobě identifikované) některá z uvedených služeb poskytována ze zahraničí, bude nově povinen přiznat z této služby v tuzemsku DPH. Zároveň by měl příjemce těchto služeb posoudit, zda, případně v jaké míře, má u nich nárok na odpočet DPH. Lze očekávat, že u přijímacích finančních institucí bude nárok na odpočet spíše omezený.

Tato nová úprava vyvolává řadu otázek a možné dopady jsou v současnosti předmětem diskusí mezi odbornou veřejností. [V aktuálním návrhu novely](#) je účinnost stanovena na **1. ledna 2025**. S ohledem na značný zásah do

stávajícího fungování lze očekávat návrhy na odložení účinnosti, aby měly dotčené instituce na přípravu na změny více času.

9 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

© 2024 KPMG Česká republika, s.r.o., společnost s ručením omezeným založená dle právních předpisů České republiky a členská společnost globální organizace nezávislých členských společností KPMG, přidružených ke KPMG International Limited, soukromé anglické společnosti s ručením omezeným. Všechna práva vyhrazena.

ViDA – digitální výkaznictví a e-invoicing hudbou budoucnosti

Návrh směrnice VAT in Digital Age (ViDA), která modernizuje a posouvá jednotný evropský systém DPH, nabírá nemalé zpoždění. Během španělského předsednictví Rady Unie se návrh kupředu neposunul, nicméně v programovém prohlášení Belgie, která předsedá Radě Unie v první polovině letošního roku, představuje digitalizace a zejména návrh směrnice ViDA významnou část agendy.



Veronika Výborná
vvyborna@kpmg.cz
222 123 850



Lukáš Arazim
larazim@kpmg.cz
724 855 264

Belgické předsednictví se bude věnovat problematice DPH jako jednomu z klíčových bodů svého plánu v oblasti daní a cel. Prioritou návrhu ViDA a stejně tak i belgického předsednictví je snaha eliminovat tzv. VAT Gap (rozdílnost mezi očekávanou a skutečně vybranou DPH). Návrh je zásadní pro zachování spravedlnosti a efektivity daňového systému v době, kdy digitální ekonomika získává stále větší význam. Belgické předsednictví klade důraz na modernizaci daňových pravidel, aby lépe odpovídala současným trendům a potřebám EU.

Původní návrh směrnice počítal se zavedením tzv. Pilíře 1, tj. možnosti členských států zavést povinnou elektronickou fakturaci na intrakomunitární úrovni už od roku 2024. Dále byla plánována nová pravidla pro digitální platformy (Pilíř 2) s účinností od roku 2025 a jednotná registrace pro účely DPH (Pilíř 3) účinná od roku 2028. Současné zpoždění agendy ViDA však potenciální platnost jednotlivých agend odsouvá do budoucna. Odhaduje se, že celé digitální výkaznictví v rámci Pilíře 1 bude odloženo až do roku 2030. Ostatní dva pilíře pak minimálně o jeden rok.

Tato zpoždění mohou mít významný dopad na harmonizaci a efektivitu daňového systému. Je proto důležité, aby se belgické předsednictví touto problematikou zabývalo, věnovalo jí odpovídající pozornost, řešilo palčivé otázky členských států ohledně financování výkaznictví a naléhalo na řešení této situace v rámci celé EU.

10 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

MPSV plánuje další změny v souvislosti se zaměstnáváním cizinců

Ministerstvo práce a sociálních věcí (MPSV) plánuje zpřísnění postihů za nelegální práci i zastřené zprostředkování zaměstnání. Nově má být absence pravomocné pokuty za tyto přestupky podmínkou zaměstnávání cizinců v tuzemsku. Pro tyto účely se navrhuje zřízení evidence tzv. uznaných zaměstnavatelů. Součástí návrhu novely zákona o zaměstnanosti je i rozšíření přestupkové evidence a její zpřístupnění veřejnosti.



Lubica Čáp
lubicacap@kpmg.cz
222 123 633



Richard Hajdučík
rhajducik@kpmg.cz
222 124 362

Stěžejní novinkou, kterou má návrh zákona přinést, je institut uznaného zaměstnavatele. Oprávnění k zaměstnávání cizinců na území České republiky tak má mít pouze osoba zařazená do Evidence uznaných zaměstnavatelů (Evidence). Zápis do Evidence přitom nemá být automatický a bude tak nezbytné podat si žádost o zařazení.

Návrh zákona obsahuje rovněž několik podmínek, které bude muset zaměstnavatel pro zápis do Evidence splnit ke dni podání žádosti. Předně musí zaměstnavatel podnikat v tuzemsku alespoň 24 měsíců, být daňovým rezidentem a mít alespoň jednoho zaměstnance účastného na sociálním pojištění po dobu šesti měsíců po sobě jdoucích. Pokud je žadatel zapsán v obchodním rejstříku, musí mít také řádně založené všechny účetní závěrky.

Žadající osoba rovněž nesmí mít evidovaný nedoplatek převyšující 10 tis. Kč u orgánů celní a finanční správy a na sociálním a zdravotním pojištění.

Dva roky bez pokuty

Podmínkou zápisu do evidence bude dále absence pokut v oblasti přestupků za nelegální práci a zastřeného zprostředkování zaměstnání v době 24 měsíců před podáním žádosti. Uvedené se vztahuje i na jiná porušení pracovněprávních povinností v případě, že za ně byla opakovaně uložena pokuta převyšující **50 tis. Kč**.

Uvedené požadavky budou zaměstnavatelé povinni splňovat po celou dobu vedení v Evidence a jejich soulad bude ověřován jednou za kalendářní čtvrtletí. MPSV si od toho slibuje především snížení nelegální práce, pracovního vykořisťování a zastřeného zprostředkování zaměstnání, které jsou stále značně rozšířené.

Podle návrhu má dále dojít k zařazení pachatelů přestupků, jak v oblasti nelegální práce, tak zastřeného zprostředkování zaměstnání, do veřejné evidence přestupků. MPSV tak spoléhá na preventivní účel tohoto opatření, jelikož dodavatelé mnohdy odmítají spolupracovat s takovými osobami. Součástí přestupkové evidence má být kromě základní identifikace pachatele, výše a dne uložení pokuty i sídlo této osoby a druh přestupku.

11 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Bodový systém

V neposlední řadě má být ve vztahu k zaměstnávání osob ze zahraničí zaveden tzv. bodový systém. Podle návrhu musí cizinec dosáhnout určitého bodového ohodnocení podle preferenčních kritérií pro získání povolení k zaměstnání, ale i zaměstnanecké nebo modré karty. Preferenční kritéria přitom zahrnují charakteristiky zaměstnání, jazykové znalosti, dosažené vzdělání, dále pak i věk a výkon práce ve strategických odvětvích státu. Bodové ohodnocení má stanovit vláda nařízením.

Novela zákona o zaměstnanosti má přinést mnoho nových povinností pro zaměstnavatele, kteří zaměstnávají osoby ze zahraničí. Kromě bodového systému mají všechny změny být účinné až od roku 2026.

12 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

© 2024 KPMG Česká republika, s.r.o., společnost s ručením omezeným založená dle právních předpisů České republiky a členská společnost globální organizace nezávislých členských společností KPMG, přidružených ke KPMG International Limited, soukromé anglické společnosti s ručením omezeným. Všechna práva vyhrazena.

Nové vymezení relevantního trhu v soutěžním právu

Evropská komise přijala poprvé od roku 1997 nové sdělení o definici relevantního trhu. Definice hraje zásadní roli při posuzování kartelových dohod, spojování podniků a v dalších oblastech soutěžního práva. Sdělení reaguje na vývoj rozhodovací praxe Komise, judikatury Soudního dvora EU a tržní situace, zejména na nárůst digitalizace a globalizace.



Tomáš Kočař
tkocar@kpmg.cz
222 123 658



Sabina Tichá
sticha@kpmg.cz
222 124 219

Relevantní trh

Definice relevantního trhu, který se skládá z tzv. relevantního výrobního a zeměpisného trhu, je důležitým nástrojem v oblasti hospodářské soutěže. Umožňuje totiž podnikům a soutěžním úřadům vymezit hranice mezi skutečnými a potenciálními konkurenty, vypočítat jejich podíly na trhu a posoudit tak i jejich tržní sílu. V konečném důsledku je tak klíčovým nástrojem k posouzení, zda daný podnik může například využít některých výjimek ze zákazu kartelových dohod, zjednodušeného řízení o povolení spojení nebo zda má dominantní postavení.

Komise ponechala základní koncepci vymezení relevantního trhu beze změny. Nadále tak platí, že relevantní trh je určen výrobky, které jsou vzájemně zaměnitelné a zastupitelné, a územím se stejnými podmínkami hospodářské soutěže. Relevantní trh tak může být vymezen od malé obce, přes jednotlivý stát, EU až po celý svět. Komise například uvádí, že pokud mají zákazníci po celém světě přístup ke stejným dodavatelům za podobných podmínek bez ohledu na to, kde se zákazník nachází, relevantní geografický trh bude pravděpodobně celosvětový.

Alternativní ukazatele pro výpočet tržního podílu

Mění se však způsob, kterým se přistupuje k vymezení relevantního trhu. Zatímco dříve byla klíčovým parametrem pro vymezení cena, nyní Komise uznává důležitost **necenových parametrů**, a to zejména tam, **kde je služba dostupná zdarma** (např. u vícestranných platform). Uvádí rovněž doplňující ukazatele pro určení podílů na trhu, jako například počet dodavatelů, kapacitu, počet aktivních uživatelů, počet návštěv internetové stránky, počet stažení, objem či hodnotu transakcí uzavřených prostřednictvím online platformy apod. Kvůli propagaci svých výrobků vícestranné platformy často nabízejí některé produkty zdarma (např. základní členství nebo verze aplikace). V takových případech není možné efektivně použít tradiční nástroje, jako je například tzv. test SSNIP (small but significant and non-transitory increase in price). Ten vymezuje výrobní trh prostřednictvím hledání náhrady referenčního výrobku v případě, že by se mírně zvýšila jeho cena. Komise proto kladě větší důraz na necenové parametry, jako jsou stupeň inovace, udržitelnost, trvanlivost, možnost integrace s jinými výrobky, ochrana soukromí atd., pokud je zákazníci zohledňují při rozhodování o nákupu.

13 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Vyjasnění testu SSNIP

S ohledem na digitalizaci a globalizaci se sdělení detailněji zaměřuje právě na digitální platformy (např. systémy platebních karet, sociální sítě atd.) nebo vysoce inovativní odvětví. Neméně důležité je to, že vyjasňuje některé postupy při vymezování relevantního trhu, jako je právě test SSNIP, což by mělo vést ke snazšímu vymezení relevantního trhu v praxi.

Následné trhy, balíčky a (digitální) ekosystémy

Sdělení rovněž nastiňuje způsob vymezení relevantního trhu v případech, kdy používání výrobku dlouhodobé spotřeby vede k pořízení souvisejícího sekundárního produktu (tzv. následné trhy) nebo pokud zákazníci používají několik výrobků společně jako balíček (např. balíček služeb při dovolené s cestovní kanceláří). V případě (digitálních) ekosystémů sestávajících ze základního výrobku a několika sekundárních (digitálních) výrobků propojených technologickými vazbami nebo interoperabilitou (např. produkty propojené operačním systémem, službami a aplikacemi) lze za účelem vymezení relevantního výrobového trhu či trhů použít podobné zásady jako v případě následných trhů anebo balíčku služeb.

Komise si od revidovaného sdělení slibuje posílení transparentnosti a právní jistoty všech subjektů na trhu a účinnější prosazování pravidel hospodářské soutěže. Podnikům naopak může nové sdělení pomoci vyhnout se potenciálnímu porušení soutěžního práva.

14 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Regulovaný poměr mužů a žen ve společnostech

Česká republika musí plnit povinnosti podle práva EU ohledně vyváženého zastoupení žen a mužů ve vedoucích orgánech některých kotovaných společností. Ministr pro evropské záležitosti navrhuje ukotvit nové povinnosti v novele zákona o podnikání na kapitálovém trhu.



Jiří Stratil
jstratil@kpmg.cz
222 124 374



Karolína Kubíčková
kkubickova@kpmg.cz
222 123 306

Koho se nové povinnosti dotknou?

Nové povinnosti se budou vztahovat na akciové společnosti, jejichž akcie jsou veřejně obchodovatelné na evropském regulovaném trhu. Další podmínkou je, aby takový emitent měl alespoň 250 zaměstnanců a současně aby roční úhrn jeho čistého obrátu činil 50 mil. eur nebo aktiva přesahovala 43 mil. eur. Nové povinnosti se tedy nedotknou středních a malých podniků ani mikropodniků, i kdyby byly jejich akcie obchodovány na evropském regulovaném trhu.

Klíčové povinnosti emitentů

Emitent bude muset **stanovit cíl** vyváženého zastoupení žen a mužů mezi členy vedoucího orgánu (představenstva, správní rady či dozorčí rady), a to tak, že nejméně 40 % členů nevýkonného orgánu budou ženy nebo nejméně 33 % členů veškerých členů vedoucích orgánů emitenta budou ženy. Kromě toho budou muset dotčení emitenti **zveřejňovat informace** ohledně naplňování těchto cílů na svých internetových stránkách (např. jako součást výroční zprávy). Česká národní banka zároveň bude zveřejňovat seznam emitentů, kteří cíle splňují.

Vhodnost kandidáta na pozici člena vedoucího orgánu emitent nejdříve posoudí z hlediska stanovených cílů vyváženého zastoupení mužů a žen. Při tomto předvýběru musí emitent **upřednostnit kandidáta méně zastoupeného pohlaví**, pokud bude mít stejné nebo srovnatelné kvalifikační předpoklady (způsobilost, schopnosti a očekávaná pracovní výkonnost). Výjimečně, například v zájmu plnění jiných cílů politiky rozmanitosti nebo z důvodů hodných zvláštního zřetele, může emitent vybrat jiného kandidáta. Na žádost kandidáta, který předvýběrem neprojde, mu emitent bude muset **poskytnout informace** o kvalifikačních kritériích výběru, o objektivním srovnávacím posouzení kandidátů a rovněž o důvodech, které vedly k tomu, že byl vybrán kandidát příslušící k nedostatečně zastoupenému pohlaví. O kandidátech, kteří tímto předvýběrem projdou, bude následně hlasovat (zpravidla) valná hromada.

Emitent bude rovněž mít vůči svým akcionářům (či zaměstnancům) povinnost informovat je o stanovených cílech a sankcích hrozících za porušení pravidel.

15 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Sankce

Nenaplnění stanovených cílů samo o sobě přestupkem nebude. Přestupkem budou zejména tyto případy:

- výroční zpráva nebude obsahovat požadované informace,
- emitent vůbec cíle vyváženého zastoupení žen a mužů nestanoví,
- emitent poruší pravidla pro předvýběr kandidáta na člena vedoucího orgánu,
- neúspěšnému kandidátovi neposkytne na jeho žádost emitent informace o důvodech jeho vyloučení z výběru.

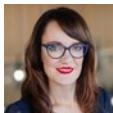
Za přestupky hrozí emitentovi pokuta až do výše 1 mil. Kč.

Účinnost zákona

V současné době je zatím čas se na nové povinnosti připravit. Zákon je v připomínkovém řízení a má před sebou ještě celý legislativní proces. Novela počítá s účinností od 28. prosince 2024, protože tímto dnem uplyne transpoziční lhůta stanovená evropskou směrnicí.

Lze prominout penále při zneužití daňového práva?

Případy zneužití práva nejsou v daních žádnou novinkou. Je možné u těchto kauz s úspěchem žádat o prominutí alespoň části penále vyplývajícího z doměření daně? Může finanční úřad nevyhovět právě z důvodu, že došlo ke zneužití práva?



Jana Fuksová
jfuksova@kpmg.cz
724 981 205



Richard Hajdučík
rhajducik@kpmg.cz
222 124 362

Uvedenou situaci se zabýval Nejvyšší správní soud (NSS) v jednom ze svých nedávných rozsudků. Finanční úřad posuzoval emisi korunových dluhopisů, kterou zhodnotil jako zneužití práva. Doměřil tak daň včetně penále, proti čemuž se společnost neúspěšně bránila v odvolacím a následně i soudním řízení. O případu jsme psali [zde](#).

Společnost současně požádala o prominutí doměřeného penále. Finanční úřad ale žádost zamítl. Dovodil, že zdrojové jednání v podobě zneužití práva bylo natolik závažné, že není možné penále prominout. Společnost se proti zamítnutí žádosti bránila před soudy.

Podle soudů zneužití práva samo o sobě nepožívá právní ochrany a tuto právní ochranu není možné poskytnout ani ve vztahu k samotnému penále. Společnost se sice bránila s tím, že daň uhradila v raných fázích daňového řízení, ani to ale soud nepřesvědčilo. Podle soudu nemůže v konkrétním případě jednání daňového subjektu požívat velkorysosti (výjimečného dobrodiní) státu v podobě prominutí penále. Opačný postup by podle soudu vedl k podpoře účelového a právo zneužívajícího jednání.

Soud se neztotožnil ani s námitkou společnosti, že pokyn Generálního finančního ředitelství k promíjení penále výslovně neobsahuje možnost zamítnout prominutí pro zneužití práva. Dle soudu je důležité, že to pokyn nevylučuje. Možnost posuzovat tzv. zdrojové jednání při promíjení sankcí dovodila judikatura NSS už v minulosti. V případě zneužití práva tak nelze spoléhat na to, že bude prominuta část penále ani v případě, kdy jsou všechny ostatní podmínky splněny.

Nová zpráva OECD k tzv. částce B u Pilíře

1

Pilíř 1 a 2 jsou iniciativy OECD, které přinášejí reformu mezinárodního zdanění. Zaměřují se na řešení daňových výzev souvisejících s digitalizací ekonomiky a na spravedlivější rozdělení zisků a práv na zdanění mezi jednotlivými zeměmi v globálním světě. Nedávným výsledkem těchto iniciativ bylo zavedení 15% globální dorovnávací daně (Pilíř 2). Nově vydaná zpráva k částce B v rámci iniciativy Pilíř 1 má ambici zjednodušit nastavení „obvyklých“ marží pro velkoobchodní distributory.



Zdeněk Řehák
zrehak@kpmg.cz
222 123 531



Hana Kopecká
hkopecka@kpmg.cz
222 123 656



David Kronovetr
dkronovetr@kpmg.cz

Pilíř 1 míří především na největší světové skupiny podniků, kdy stanovuje pravidla pro přerozdělení části jejich zisku do zemí prodeje. Mezi diskutované otázky patří přiřazování procentní ziskové marže (částka B – Amount B) v zemi prodeje zboží. Tuto oblast upravuje nová zpráva nazvaná „**Pilíř 1 – částka B**“ ze dne 19. února.

Částka B se stane součástí kapitoly IV směrnice OECD o převodních cenách, která tvoří výkladový rámec cen obvyklých i v České republice. Na rozdíl od Pilíře 2, nová pravidla pro částku B nejsou omezena velikostí skupiny nebo společnosti. Potenciálně může být směrnice implementována od 1. ledna 2025.

Zpráva nabízí jurisdikcím zavedení jednoduché matice čistých ziskových marží. Měla by se aplikovat za určitých podmínek pro velkoobchodníky nebo obchodní zástupce, kteří by tak měli jistotu správného ziskového indikátoru v jurisdikci, která směrnici schválí. A to bez rozsáhlé srovnávací analýzy. **Podmínky jsou například následující:**

- daňový subjekt provádí velkoobchod zboží, nebo je činný jako obchodní zástupce / komisionář;
- daňový subjekt neobchoduje s komoditami ani nehmotnými aktivy;
- nedistribuční aktivity musí být oddělitelné od distribuční činnosti;
- tržby z maloobchodu nepřesahují 20 % tříletého průměru tržeb;
- v rámci zkoumané transakce netvoří roční provozní náklady méně než 3 % nebo více než 20 % (30 %) tržeb.

Jurisdikce, které se rozhodnou implementovat částku B, mají na výběr ze dvou režimů. V prvním režimu se jedná o dobrovolnou aplikaci zjednodušeného přístupu pod částkou B a společnosti mohou prokázat tržní nastavení svých transakcí pomocí vlastní srovnávací analýzy (v zásadě režim „safe harbour“). Druhý režim umožňuje jurisdikci doporučit nebo vyžadovat používání ziskových marží vyplývajících ze zprávy pro všechny společnosti, které splňují daná kritéria.

I když je záměr jistě chvályhodný, vlastní zpráva přináší řadu implementačních problémů. Předně není jasné, které

státy a kdy pravidla vyplývající ze zprávy přijmou. Například Nový Zéland již oznámil, že pravidla nepřijme kvůli svému dostatečně rozvinutému daňovému systému. Rovněž Indie vyjádřila k materiálu významné připomínky. Z toho vyplývá, že pokud některá jurisdikce nová pravidla přijme a jiná ne, přinese to zvýšené administrativní náklady a může paradoxně přispět ke dvojímu zdanění. Použití zjednodušené matice ziskových indikátorů navíc předpokládá jasné určení transakce a prokázání, že byla splněna celkem robustně definovaná kritéria, což jde proti záměru zjednodušení dokumentační agendy. V neposlední řadě pak metodika, která byla použita při tvorbě matice ziskových indikátorů částky B, neodpovídá například metodice provádění srovnávacích analýz doporučené pro ČR v Pokynu D-34, což může vést k výrazně odlišným výsledkům a neochotě české daňové správy akceptovat zprávu k částce B. Zatím není jasné, jakým způsobem se ČR k novým pravidlům postaví.

Zpráva k částce B je tak zaměřena spíše na rozvojové země a je otázkou, jak bude implementována v rozvinutých daňových systémech, mezi něž se počítá i ten náš. Sledování Pilíře I a implementace částky B, případně modelaci dopadů těchto pravidel lze nicméně doporučit zejména poplatníkům, kteří mají distribuční aktivity v rozvojových zemích.

Detailní analýza KPMG je k dispozici [zde](#).

19 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Vyhlášení některých výzev OP TAK se odkládá

Ministerstvo průmyslu a obchodu aktualizovalo harmonogram výzev Operačního programu Technologie a aplikace pro konkurenceschopnost pro rok 2024, a odkládá řadu výzev určených také pro velké podniky.



Silvie Beranová
sberanova@kpmg.cz
541 421 390



Lukáš Otýpka
lotypka@kpmg.cz
541 421 323

Výzvu v programu **Úspory energie** plánuje ministerstvo nově vyhlásit ve **druhém čtvrtletí** letošního roku (namísto března). V rámci ní bude možné podpořit opatření spočívající ve využívání obnovitelných zdrojů energie, využití odpadní energie, snížení energetické náročnosti budov, modernizace výrobních procesů apod. Na druhé čtvrtletí MPO posunulo i vyhlášení výzvy zaměřené na podporu **větrných elektráren**.

K vyhlášení výzvy v programu **Aplikace** dle harmonogramu dojde až ve **třetím čtvrtletí** letošního roku. Zde budou moci podniky získat podporu na průmyslový výzkum a experimentální vývoj. Podmínkou pro velké podniky je řešení projektu v tzv. účinné spolupráci s malým nebo středním podnikem. Zároveň se u této výzvy snížila alokace z 3 mld. Kč na 1,5 mld. Kč.

Kromě zmíněných výzev můžeme v průběhu roku 2024 očekávat vyhlášení dalších výzev v oblíbených programech, např. **Potenciál** (druhé čtvrtletí), **Služby infrastruktury** (třetí čtvrtletí) či **Udržitelné hospodaření s vodou** (čtvrté čtvrtletí).

Poslední výzva v programu **Potenciál** byla určena pro MSP, small mid-caps a mid-caps podniky, tedy podniky s max. 3 000 zaměstnanci. Okruh oprávněných žadatelů bude upřesněn ve výzvě po jejím vyhlášení.

Nová judikatura k prokázání přímé souvislosti mezi výdaji a příjmy

Soudní judikatura opět potvrzuje úskalí použití speciálního ustanovení zákona o daních z příjmů, které umožňuje nedaňové náklady považovat za daňově uznatelné do výše souvisejících příjmů, resp. příjmy za nezdanitelné, pokud souvisejí s nedaňovými náklady. Zdůraznila, že přitom nestačí ekonomická souvislost mezi příjmy a výdaji, ale je nezbytné, aby se jednalo o souvislost přímou. Mezi příjmy a výdaji tedy musí existovat dostatečně intenzivní a nezprostředkovaná logická vazba.



Monika Sychrovská
msychrovska@kpmg.cz
222 123 286



Stanislava Cejnarová
scejnarova@kpmg.cz
222 124 246

Městský soud v Praze rozhodoval situaci (3 Af 4/2020 48), kdy společnost podnikající v oblasti distribuce léčiv **zohlednila typicky nedaňové náklady** (jako např. náklady na reprezentaci, daňově neuznatelné dary) **jako daňově uznatelné** z důvodu, že se tyto výdaje přímo promítaly do kalkulace jejích příjmů. Cenový model společnosti tvořil součet jejích přímých a nepřímých provozních nákladů navýšených o marži ve výši 5 %. Společnost tedy měla za to, že bezpochyby naplňuje podmínky pro aplikaci zmíněného ustanovení (§ 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů), a to včetně přímé souvislosti nákladů a výnosů.

Soud ovšem namítl, že přímá souvislost výdajů a příjmů nemůže vyplývat jen z přímého promítnutí do kalkulace ceny. Klíčové je prokázat skutečnost, že bez vynaložení dotčených nákladů by zákazník zboží nekoupil, nebo ne za takových podmínek, jako to učinil. Skutečnost, že v návaznosti na nedaňové výdaje byla stanovena cena metodou „Cost+“, nečiní z těchto výdajů výdaje přímo související s dosahovanými příjmy. Přímá souvislost nákladů a výnosů se musí dle soudu chápat tak, že dané náklady měly možnost ovlivnit výši výnosů, a to nikoliv pouze tím, že byly vynaloženy a následně zúčtovány dalším subjektům, ale zároveň tak, že jejich vynaložení přispělo k dosažení výnosů jinak než pouze jejich automatickým zvýšením. Přitom je nutné prokázat přímou vazbu ke službám poskytnutým zákazníkovi a rozlišit, zda má z nákladů skutečně prospěch zákazník, nebo spíše jenom společnost samotná. Závěry městského soudu se bude zabývat ještě Nejvyšší správní soud.

Další rozsudek (10 Afs 221/2022 – 70), tentokrát již přímo Nejvyššího správního soudu, se týká opačného úhlu pohledu. Jedná se o situaci, kdy je možné podle zvláštního ustanovení zákona o daních z příjmů **nezdaňovat výnosy do výše přímo souvisejících nedaňových nákladů**. V daném případě šlo o situaci, kdy společnost evidovala nedaňové nákladové úroky z titulu vydaných dluhopisů (nedaňové v důsledku nesplnění testu nízké kapitalizace) a zároveň vykazovala výnosové úroky ze smlouvy o zápůjčce. Dle společnosti existovala mezi dluhopisy a smlouvou o zápůjčce bezprostřední souvislost, a proto společnost dovozovala bezprostřední spojitost i se souvisejícími úroky. Společnost argumentovala tím, že pohledávka z upsaných dluhopisů a závazek ze zápůjčky byly započteny, a tudíž i příslušné úroky spolu souvisejí.

Nejvyšší správní soud však s tímto postupem nesouhlasil. Podle jeho názoru jsou úroky sice příslušenstvím pohledávky a v zásadě sledují její osud, nutně to ale neznamená, že přímá souvislost mezi pohledávkami povede

21 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

vždy k přímé souvislosti mezi jejich úroky. Je nutné tento vztah zkoumat vždy zvlášť. Není vhodné hodnotit přímou souvislost jenom podle toho, zda se jedná o příjmy a výdaje ze stejného právního titulu, aniž by byly zvažovány další okolnosti případu. Zároveň připomenul, že při hodnocení přímé souvislosti je vždy podstatná úvaha, zda by daňový subjekt získal příjem bez vynaložení neuznatelného výdaje. Vycházet lze přitom z účelu příjmů a výdajů, z pohnutek, které stály za jejich vytvořením, a z jejich vzájemné podmíněnosti nebo provázanosti.

Závěrem je možné konstatovat, že **soudní judikatura je v této oblasti dlouhodobě konzistentní**. Pokud se rozhodnete při přípravě kalkulace daně aplikovat tato speciální ustanovení zákona o daních z příjmů, vždy danou situaci důkladně zanalyzujte. Zvažte zejména, zda jste schopni **prokázat přímou souvislost mezi výdaji a příjmy** v duchu zmíněné judikatury a své závěry podpořte vhodnou argumentací pro případnou kontrolu správce daně.

NSS řešil osvobození od DPH při dodání zboží do jiného státu EU

Nejvyšší správní soud (NSS) neuznal nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU. Důvodem byly pochybnosti, zda bylo zboží dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, ale i to, zda bylo zboží do jiného členského státu vůbec přepraveno. NSS připomněl, že je v zájmu daňového subjektu opatřit si průkazné doklady a že tím, kdo nese důkazní břemeno a je povinen prokázat, že podmínky pro osvobození splnil, je daňový subjekt.



Kateřina Klepalová
kklepalova@kpmg.cz
222 124 324



Patrik Škovran
pskovran@kpmg.cz
541 421 370

Daňový subjekt dodal mrazírenské produkty do několika států EU a považoval tato dodání za osvobozená od daně z přidané hodnoty. Správce daně ale neuznal přepravní listy CMR za správně vyplněné a odpovídající skutečnosti. Doklady totiž neprokazovaly, že skutečnými příjemci zboží byly subjekty uvedené jako odběratelé na daňových dokladech. V některých případech neprokazovaly ani skutečný průběh přepravy nebo uváděly nepravdivé údaje, například o místě nakládky a vykládky.

Daňový subjekt se hájil tím, že veškeré nepřesnosti v CMR vysvětlil a vytýkané údaje na nich uvedl. Nesouhlasil s názorem správce daně, že zpochybňované dokumenty sice prokazují, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, ale neprokazují, že příjemcem zboží byl deklarovaný odběratel. Argumentoval tím, že pokud odběratelé za zboží zaplatili, nemůže být přípustný jiný závěr, než že zboží skutečně obdrželi.

NSS uvedl, že pouhé zaplacení zboží není důkazem, že byly splněny všechny podmínky pro osvobození od DPH. Již vůbec ne v případech, kdy byla úhrada provedena z bankovního účtu jiného subjektu než deklarovaného odběratele. Daňový subjekt nedisponoval ani žádnými doklady, které by prokazovaly objednání či převzetí zboží konkrétní osobou v jiném členském státě. Skutečnost, že odběratel byl z pohledu tamějšího správce daně nekontaktní, ale dle NSS nemůže jít k tíži dodavatele.

NSS připomněl, že v zájmu daňového subjektu je opatřit si takové doklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že zboží bylo do jiného členského státu skutečně dodáno. Tím, kdo nese důkazní břemeno a je povinen prokázat, že podmínky pro osvobození splnil, je daňový subjekt. Jestliže dopravu zboží do jiného členského státu daňový subjekt neuskutečňoval vlastními silami, měl dbát na to, aby disponoval věrohodnými důkazy o tom, že zboží bylo dodáno sjednaným způsobem. Zásadním důvodem, proč NSS subjektu nepřiznal osvobození od daně, byly podstatné rozpory v předložených dokladech. Ty se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit ani jinak doložit.

NSS k aplikaci esenciálních nákladů

Řada rozhodnutí správních soudů se věnuje otázce, za jakých okolností je nezbytné přihlídnout k tzv. esenciálním nákladům, i když se daňovému subjektu nepodařilo je plnohodnotně prokázat. Věcí se proto zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (NSS).



Ondřej Novák
ondrejnovak@kpmg.cz
541 451 311



Tomáš Krenický
tkrenicky@kpmg.cz
541 421 382

Esenciální náklady jsou náklady, které musely být nutně vynaloženy na dosažení nezpochybněných zdaňovaných příjmů (např. nákup auta jako podmínka možnosti získat příjem z jeho prodeje). Nejsou výslovně definovány v žádném zákonném ustanovení. Dle převažujícího odborného konsensu NSS mají své místo výhradně při vyměření daně za pomoci tzv. pomůcek, tedy v situaci, kdy standardní způsob stanovení daně prostřednictvím dokazování selhává.

Stejně tak se stávající judikatura shoduje na možnosti stanovit daň za využití pomůcek v případě tzv. „zatemnění účetnictví nebo jeho podstatné části“. Názory jednotlivých senátů NSS se však rozcházejí ve stanovení toho, co je podstatnou částí účetnictví a za jaké situace k aplikaci esenciálních výdajů přistoupit. Proto se otázka dostala před rozšířený senát ke sjednocení stanoviska.

Podle rozšířeného senátu je neudržitelné, aby poté co daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, nastoupil bez dalšího správce daně s povinností zohlednit esenciální výdaje. Zároveň nepovažuje za správné, aby správce daně přistupoval k použití pomůcek jako jediné možnosti zohlednit esenciální výdaje jen v případech zpochybnění podstatné části účetnictví. Dostatečně vysoká intenzita nesrovnalostí může totiž být zjištěna i u relativně marginální části účetnictví.

Usnesení rozšířeného senátu tak patrně rozšiřuje uplatnění esenciálních nákladů i na stanovení daně dokazováním. Uznání výdaje je založeno na tom, že daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj (skupina výdajů) skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností než uvedených na příslušných dokladech. Daňový subjekt ale i v takovém případě tíží důkazní břemeno a musí nová tvrzení hodnověrným způsobem prokázat. Očekáváme, že rozsah tohoto důkazního břemene se v budoucnu dále vyjasní.

Soudní dvůr EU: Je výkon člena představenstva akciové společnosti ekonomickou činností?

Soudní dvůr Evropské unie rozhodl v případě lucemburského člena představenstva akciových společností, že tato činnost není vykonávána samostatně, pokud člen nejedná na svůj účet ani svou odpovědnost a nenese hospodářské riziko vyplývající z jeho činnosti. A to i přesto, že si svobodně určuje podmínky výkonu své práce, sám přijímá honoráře a není ve vztahu hierarchické podřízenosti.



Veronika Výborná
vvyborna@kpmg.cz
222 123 850



Katarína Sedláčková
ksedlackova@kpmg.cz
541 421 378

SDEU v daném případě posuzoval otázku, zda je člen představenstva osobou povinnou k dani a jeho odměny za tuto funkci tedy podléhají DPH na výstupu. Jeho odměna se skládala ze dvou částí – z paušální odměny a podílu na zisku, o jehož výši rozhodovala valná hromada. Dotyčný byl zároveň členem představenstva dalších akciových společností založených podle lucemburského práva a v rámci toho plnil řadu úkolů.

Lucemburská daňová správa předložila SDEU předběžné otázky ohledně toho, zda tato činnost představuje ekonomickou činnost a dále jestli je vykonávána samostatně ve smyslu Směrnice o DPH.

SDEU posuzoval, zda vyplácená odměna naplňuje **znaky úplaty** – zejména zda existuje přímá vazba mezi odměnou a aktivitami dané osoby a tyto jsou pravidelné (jak aktivity, tak odměna). SDEU konstatoval, že znaky úplaty naplňuje paušální část odměny. Ohledně podílu na zisku by muselo být zřejmé, zda bude odměna vyplacena i v případě, kdy společnost zisku nedosáhne. Pro určení, zda je jeho aktivita samostatnou ekonomickou činností SDEU připomenul, že je třeba zjistit, jestli při výkonu činnosti existuje vztah podřízenosti (zda člen vykonává činnost svým jménem, na svůj účet a svou odpovědnost a zda nese ekonomické riziko).

Dle SDEU v posuzované situaci neexistuje vztah hierarchické podřízenosti. K posouzení „jednání svým jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost“ odkázal na rozdělení odpovědnosti mezi členy představenstva na jedné straně a společnost na straně druhé, podle lucemburského práva. To výslovně zakazuje, aby člen představenstva přebíral osobní závazky za dluhy společnosti. Pokud člen představenstva nejedná na vlastní odpovědnost, pak jedná na účet představenstva a obecně na účet společnosti, kdy musí jednat v zájmu společnosti a na její účet. Člen představenstva poskytující své odborné znalosti a know-how představenstvu nenese hospodářské riziko spojené s vlastní činností. Společnost samotná bude muset čelit případným negativním důsledkům rozhodnutí přijatých představenstvem a nese tedy hospodářské riziko vyplývající z činnosti členů představenstva. Na uvedené pak nemá vliv to, že výše odměny člena představenstva závisí na zisku společnosti, jelikož účast na zisku společnosti nelze ztotožňovat s převzetím vlastního rizika zisku a ztráty.

25 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

Dle SDEU tedy činnost lucemburského člena představenstva akciových společností nepředstavuje samostatnou ekonomickou činnost, pokud člen nejedná na svůj účet ani svou odpovědnost a nenese hospodářské riziko vyplývající z jeho činnosti. Tato činnost tedy nepodléhá DPH.

Stručné aktuality, březen 2024

Daňové a právní novinky posledního měsíce jednou nebo dvěma větami.



Lenka Fialková
lfialkova@kpmg.cz
222 123 536



Václav Baňka
vbanka@kpmg.cz
222 123 505

KRÁTCE Z DOMOVA

- Ve Sbírce zákonů vyšlo nařízení vlády č. 17/2024, kterým se mění předchozí nařízení č. 463/2022 Sb., o stanovení cen elektřiny a plynu v mimořádné tržní situaci dodávaných na ztráty v distribučních soustavách a o kompenzacích poskytovaných na dodávku elektřiny a plynu na ztráty za stanovené ceny.
- Pod č. 18/2024 vyšla novela nařízení vlády č. 36/2023 Sb., o formátu a vzoru formulářového podání pro odvod z nadměrných příjmů.
- Od 1. dubna 2024 vejde v účinnost zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, včetně doprovodného zákona. Nová úprava reaguje na příslušnou evropskou směrnici a přináší klíčové změny do právního rámce týkajícího se pojištění odpovědnosti z provozu vozidla (č. 30/2024 a 31/2024 Sb.).
- Ve Sbírce zákonů byla publikována novela vyhlášky č. 480/2020 Sb., o užívání pozemních komunikací zpoplatněných časovým poplatkem – pod č. 35/2024. Dále pak nařízení vlády č. 40/2024, kterým se mění nařízení č. 240/2014 Sb., o výši časových poplatků, sazeb mýtného, slevy na mýtném a o postupu při uplatnění slevy na mýtném a novela vyhlášky č. 470/2012 Sb. (pod č. 41/2024), o užívání pozemních komunikací zpoplatněných mýtným.
- Návrh zákona o investičních společnostech a investičních fondech míří do třetího čtení. Hlavními navrhovanými opatřeními jsou úprava tzv. nelicencovaných správců a úprava dalších dílčích oblastí, u kterých vyžaduje vyjasnění trh či ČNB. Součástí předlohy je i novela zákona o daních z příjmů a některých dalších zákonů (viz samostatný článek).
- Návrh novely o přeměnách projedná ve třetím čtení Poslanecká sněmovna. Hlavním cílem je zapracovat do českého právního řádu směrnici Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2121 ze dne 27. listopadu 2019, kterou se mění směrnice (EU) 2017/1132, pokud jde o přeshraniční přemístění sídla, fúze a rozdělení. Návrh odstraňuje i některé další změny reagující na praktické zkušenosti v oblasti přeměn obchodních korporací. Součástí předlohy je i drobná navazující novela zákona o daních z příjmů.
- Ve Finančním zpravodaji 3/2024 vyšel aktuální seznam států uvedených na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti, který schválila Rada EU.
- Dne 20. února 2024 byla v Podgorici podepsána smlouva mezi ČR a Černou Horou o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů. Předpokládána účinnost je od začátku roku 2025. Poté se ve vztahu k Černé Hoře přestane provádět stávající smlouva mezi ČR, Srbskem a Černou Horou.

KRÁTCE ZE ZAHRANIČÍ

- Několik členských států (vedle České republiky např. Irsko, Německo a Polsko) přijalo v průběhu února odůvodněná stanoviska k návrhu směrnice pro zdanění (BEFIT), ve kterých vyjadřují obavy spojené s tímto návrhem. Postoj České republiky přijatý Senátem argumentuje například zvýšením administrativní zátěže státní správy i podniků a zásahem do pravomoci členských států v oblasti přímého zdanění. Obdobné obavy vyjádřily i ostatní členské státy.

27 | Daňové a právní aktuality – březen 2024

- Rada pro všeobecné záležitosti rozhodla o vyjmutí Baham a Ostrovů Turks a Caicos z unijního seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti. Po této poslední revizi tedy seznam zahrnuje následujících dvanáct jurisdikcí: Americká Samoa, Anguilla, Antigua a Barbuda, Fidži, Guam, Palau, Panama, Ruská federace, Samoa, Trinidad a Tobago, Americké Panenské ostrovy a Vanuatu.

[LinkedIn](#) | [Twitter](#) | [Facebook](#) | [Instagram](#)

www.kpmg.cz

Tel.: +420 222 123 111

Informace zde obsažené jsou obecného charakteru a nejsou určeny k řešení situace konkrétní osoby či subjektu. Ačkoliv se snažíme zajistit, aby poskytované informace byly přesné a aktuální, nelze zaručit, že budou odpovídat skutečnosti k datu, ke kterému jsou doručeny, či že budou platné i v budoucnosti. Bez důkladného prošetření konkrétní situace a řádné odborné konzultace by neměla být na základě těchto informací činěna žádná opatření.

© 2024 KPMG Česká republika, s.r.o., a Czech limited liability company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.