

# Daňovky

Daňové a právní aktuality

**Daně**

**Tipy a triky**

**Právo**

**Dotace**

**Z judikatury**

**Krátce**

**Duben 2024**

# Editorial

Bedlivě sledované poslanecké pozměňovací návrhy, které mají napravit některé nepřesnosti zavedené konsolidačním balíčkem, se před Velikonoci na program Sněmovny nedostaly a na jejich další projednání si musíme počkat. Jasnější obrysy zato získaly chystané změny v zaměstnávání cizinců ze třetích zemí, které mají platit od července. Očekává se, že na českém trhu práce bude jejich dopad značný.

Nedostatek pracovníků je v českém prostředí už evergreen. Vzdělaná a kvalifikovaná pracovní síla je přitom pro úspěch a konkurenceschopnost jakékoli společnosti klíčová. Naplnit poptávku po odbornících bude velkou výzvou nejen pro příští roky, ale s velkou pravděpodobností spíše pro příští dekády.

To platí i v situaci, kdy český trh práce vykazuje první náznaky ochlazení. V Německu, které je páteří české ekonomiky, se začalo opatrně propouštět. Jak ukazuje čerstvá analýza KPMG, jedním z problémů je právě to, že se našemu sousedovi nedaří přijímat kvalifikované lidi ze třetích zemí – mimo jiné kvůli složitému a nepružnému systému. Vyplatí se proto sledovat novelizaci zákona o zaměstnanosti, která mění procesy spojené s oznamováním volných pracovních míst a s testem trhu práce. Nová pravidla rozebíráme s našimi odborníky v Audiodaňovkách.

Věřím, že v newsletteru najdete užitečné odpovědi na otázky k problémům, které vás právě pálí. Rádi s vámi problematické oblasti probereme osobně. Jednou z příštích příležitostí je setkání 9. dubna, kde ukážeme, jak se nechytit do nástrah zastřené agenturního zaměstnávání. Můžete přijít [osobně](#), nebo se s našimi odborníky spojit [online](#). Jsme tu pro vás.



**Pavel Gorel**  
Partner  
KPMG Česká republika

## 2 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

# Novela zákona o DPH 2025 v detailu – část II

Pokračujeme v přehledu nejvýznamnějších změn, které přináší návrh novely zákona o dani z přidané hodnoty. Tentokrát se zaměříme na obor stavebnictví, a to především změny v definicích, v podmínkách pro osvobození dodání nemovité věci či vypuštění konceptu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností a s ním související změny v uplatňování odpočtu.



**Tomáš Havel**  
thavel@kpmg.cz  
222 123 615



**Michaela Moučková**  
mmouckova@kpmg.cz  
222 123 135

## Definice staveb pro bydlení

Novela přináší zpřehlednění definic staveb pro bydlení a pro sociální bydlení. Nově se zákon o DPH nebude odkazovat na stavební zákon, ale přímo na **zápis v katastru nemovitostí**, ze kterého nyní bude třeba vyjít při posuzování konkrétní nemovité věci. To samé platí i pro stavby pro sociální bydlení. V jejich případě se navíc změní způsob výpočtu podlahové plochy, který by měl být stanoven vyhláškou ministerstva financí.

## Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností

Vypouští se koncept dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, kdy v průběhu výstavby plátcí uplatňovali plný nárok na odpočet DPH a krátili jej až k okamžiku zařazení. Plátce, který bude zhotovovat vlastní činností dlouhodobý majetek (nebo provádět vlastní činností technické zhodnocení tohoto majetku) a za tímto účelem bude pořizovat zboží a služby, bude u těchto přijatých plnění krátit nárok na odpočet daně již v okamžiku jeho uplatnění.

V této souvislosti dojde k dalším změnám – v případě, že plátce uplatňuje jeden z koeficientů při pořizování dlouhodobého majetku, kdy majetek pořizuje po delší časové období (např. výstavba trvající déle než jeden rok), bude nutné tento **poměrný či krátcí koeficient „srovnat“** na koeficient platný v roce zařazení dlouhodobého majetku. Pro následnou úpravu odpočtu se použije součet daně na vstupu u jednotlivých zdanitelných plnění, která jsou součástí daného dlouhodobého majetku.

## Osvobození dodání nemovité věci

V případě dodání vybrané nemovité věci se **ruší pětiletý časový test pro osvobození**. Zdaněna bude pouze první dodávka po dokončení stavby či její podstatné změny, a to do konce druhého roku po jejím dokončení. Každá další

## 3 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

dodávka bude osvobozena, přičemž je zachována možnost zdanění.

**Podstatná změna** bude nově definována přímo v zákoně o DPH a bude se drobně lišit oproti definici v Informaci GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí. Podstatná bude taková změna, jejímž cílem je upravit využití nebo podmínky obývání stavby, pokud se cena po této změně zvýší o 30 % oproti ceně vybrané nemovité věci před zahájením změny (oproti aktuální hranici 50 % zjištěné ceny nebo směrné hodnoty). Pokud není tato podmínka splněna, může se plátce rozhodnout, že se bude jednat o podstatnou změnu v případě nástavby alespoň o jedno nadzemní podlaží, nebo přístavby, díky které se podlahová plocha navýší o více než o 50 %.

#### **Další vybrané změny související s nemovitými věcmi**

Nově bude přímo v zákoně o DPH upraveno, že pokud se v důsledku stavebních či montážních prací změní účel stavby, která je stavbou pro bydlení nebo pro sociální bydlení, a na základě těchto prací se **změní charakter stavby** tak, že ji nadále nelze považovat za stavbu pro (sociální) bydlení, uplatní se na tyto práce základní sazba.

Úpravy dozná také **uplatnění nároku na odpočet při registraci k DPH**. Nově bude možné uplatnit nárok na odpočet i v případě, kdy je pořízovaný dlouhodobý majetek uveden do stavu způsobilého k užívání až poté, co se osoba stane plátcem. V případě přeměn bude možné uplatnit odpočet i z přijatých plnění pro osobu, která nebyla ke dni předcházejícímu dni zápisu plátcem (za období, do něhož spadá den zápisu).

Legislativní proces novely zákona o DPH dále monitorujeme. Aktuálně skončilo připomínkové řízení a ministerstvo financí jako předkladatel předložené připomínky zpracovává.

## **4 | Daňové a právní aktuality – duben 2024**

# Zásady správy daní: vstřícnost a slušnost v daňovém řízení

Podle zásady vstřícnosti a slušnosti by se správce daně měl snažit vyjít vstříc osobám zúčastněným na správě daní. Zároveň by se obě strany měly během daňového řízení vyvarovat jakýchkoliv nezdvořilostí. Je tato zásada „pouhým“ odrazem etikety ve správním řízení nebo její dodržování může daňovým subjektům přinést i hmatatelné výhody?



**Viktor Dušek**  
vdusek@kpmg.cz  
222 123 746



**David Mlíkovský**  
dmlikovsky@kpmg.cz  
222 123 250

Ačkoliv může správce daně v daňovém řízení rozporovat skutečnosti tvrzené daňovými subjekty, je záhodné, aby se tento „argumentační boj“ odehrál v mezích slušného vyjadřování a formální komunikace. Situace nemusí být z pohledu obou zúčastněných stran vždy jednoduchá, jelikož se zpravidla „hraje“ o nemalé finanční prostředky. Obě strany by na vzájemné argumenty měly reagovat věcně a s respektem, nikoliv se snažit druhého poučovat či jeho argumentaci zlehčovat.

Při dodržení výše zmíněného bude pro správce daně snazší vycházet daňovým subjektům v průběhu daňového řízení vstříc, nezatěžovat je přehnanou byrokracií a neprotahovat délku jednotlivých správních úkonů.

## Co když se správce daně slušně nechová?

Pokud byste měli pocit, že správce daně jedná v rozporu se zásadou vstřícnosti a slušnosti, můžete na jeho chování podat stížnost podle daňového řádu. Správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti a ve lhůtě 60 dnů od jejího podání rozhodne, zda byla důvodná, a případně zjedná nápravu.

Pro jistotu podotýkáme, že stížnost nemůže jít k vaší tíži, což znamená, že by ji správce daně neměl brát v úvahu při svém rozhodování v jiných věcech, i když bude shledána nedůvodnou.

## Slušné a vstřícné chování se vyplácí i daňovému subjektu

Není to však jen správce daně, kdo by se měl touto zásadou řídit. Slušná a vstřícná komunikace se správcem daně se totiž vyplácí i vám. Váš způsob komunikace může například hrát zcela hmatatelnou roli při rozhodování správce daně o prominutí příslušenství daně. Prominutí není nárokové, ale je na uvážení správce daně, zda takové žádosti vyhoví.

Žádáte-li například o prominutí penále, bude správce daně pro posouzení rozsahu prominutí brát v úvahu i vaši součinnost v rámci postupu vedoucího k doměření daně. Neshledá-li správce daně jiné důvody, pro které lze snížit rozsah promíjeného penále, platí, že pouze díky vaší součinnosti a slušnému vystupování může prominout až **75 % penále**.

## 5 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

Komunikujte tedy se svým správcem daně vstřícně a slušně. Z naší zkušenosti víme, že se to zpravidla vyplatí, a to nejen finančně.

## 6 | Daňové a právní aktuality – duben 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.

# Zaměstnávání cizinců ze třetích zemí čekají další změny

Od 1. července 2024 dojde v zákoně o zaměstnanosti k poměrně významným změnám, které se dotknou cizinců ze zemí mimo Evropskou unii bez volného přístupu na trh práce. Novelizací projdou primárně procesy spojené s oznamováním volných pracovních míst a s testem trhu práce.



**Barbora Cvinerová**  
bcvinerova@kpmg.cz  
733 591 361



**Vojtěch Kotora**  
vkotora@kpmg.cz  
222 123 834

## Test trhu práce

Zaměstnavatelé, kteří plánují obsadit pracovní místo cizincem bez volného přístupu na trh práce, jsou povinni nejprve oznámit volné pracovní místo příslušné krajské pobočce Úřadu práce ČR. Pracovní pozice pak standardně prochází tzv. testem trhu práce. Cílem tohoto postupu je zjistit, zda danou pozici nelze obsadit občanem ČR, EU, případně cizincem ze země mimo EU, který má volný přístup na trh práce. Test obvykle trvá 10 až 30 dnů a v jeho průběhu se na pozici nemohou hlásit uchazeči bez volného přístupu na trh práce.

Od 1. července 2023 se zrušil test trhu práce u pracovních míst určených k obsazení držiteli modré karty – tedy cizinci s vysokou kvalifikací. U držitelů zaměstnaneckých karet ale test trhu práce zůstal, úřady práce jen získaly oprávnění test s ohledem na aktuální situaci na trhu práce zkrátit až na minimum 10 dnů. Nadále ale není možné, aby se cizinci bez volného přístupu na trh práce na tato místa hlásili a podávali své pobytové žádosti okamžitě.

V reakci na současnou situaci ministerstvo práce a sociálních věcí pravidla pro test trhu práce a proces ohlašování volných pracovních míst dále zmírňuje. Od letošního července bude, v závislosti na aktuálních podmínkách na trhu práce, možné od testu trhu práce upustit i v případě pracovních pozic obsaditelných držiteli zaměstnaneckých karet.

## Evidence volných pracovních míst

Další změny, které novela přinese, se dotknou evidence volných pracovních míst. Úřad práce bude nově vyřazovat neobsazená pracovní místa po šesti měsících ode dne jejich oznámení. Výjimkou budou pracovní místa, u kterých bude v dané době vedeno řízení o vydání pobytového oprávnění. Dále bude úřad práce oprávněn vyřazovat z evidence pracovní místa, u jejichž obsazení neposkytne zaměstnavatel úřadu potřebnou součinnost.

## Rozšíření kategorií osob s volným přístupem na trh práce

Velmi významnou změnou projde výčet výjimek z povinnosti disponovat povolením k zaměstnání nebo patřičným pobytovým oprávněním. Tyto výjimky vyjmenovává ustanovení zákona o zaměstnanosti, které bude nově doplněné o kategorii státních příslušníků zemí, jejichž seznam stanoví vláda svým nařízením. Fakticky tak bude vybraným státním příslušníkům udělen volný přístup na trh práce. Pravidla pro jejich zaměstnání tak budou v zásadě

## 7 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

obdobná jako u občanů EU.

### **Oznamování vyslání pracovníka z jiného členského státu EU do ČR**

Nové ustanovení zákona bude upravovat postup při oznamování vyslání zaměstnance zaměstnavatele usazeného v jiném státě EU do ČR za účelem poskytování služeb. Specifikuje formu i údaje, které musí zaměstnavatel ohlásit. Oznámení se v tomto případě bude nově zasílat Státnímu úřadu inspekce práce, nikoli úřadu práce. Významnou novinkou je povinnost poskytnout inspekci práce také dokumenty prokazující existenci pracovněprávního vztahu mezi pracovníkem a jeho zaměstnavatelem, a to v českém nebo slovenském jazyce.

## **8 | Daňové a právní aktuality – duben 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.



# Chystané novinky v oblasti zaměstnávání osob se zdravotním postižením

Ministerstvo práce a sociálních věcí (MPSV) předložilo návrh změn týkající se zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Novela zákona o zaměstnanosti obsahuje nové podmínky výplaty příspěvku na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením a dále přináší technická zpřesnění a zpřehlednění celé úpravy.



**Lubica Čáp**  
lubicacap@kpmg.cz  
222 123 633



**Richard Hajdučík**  
rhajducik@kpmg.cz  
222 124 362

## Příspěvek na osoby zdravotně znevýhodněné

Jednou ze základních navrhovaných změn je zrušení příspěvku poskytovaného zaměstnavatelům na zaměstnávání osob zdravotně znevýhodněných na chráněném trhu práce. V současné době může zaměstnavatel pobírat až 6 tis. Kč na skutečně vynaložené mzdové a pojistné náklady těchto zaměstnanců. MPSV zrušení příspěvku odůvodňuje zejména tím, že pokrytí potenciálních nákladů už reflektuje sleva na sociálním pojištění ve výši 5 % v případě zaměstnávání těchto osob na kratší pracovní úvazek. Tito zaměstnanci se ale i nadále budou započítávat pro splnění povinného podílu na zaměstnávání osob se zdravotním postižením pro účely uznání zaměstnavatele na chráněném trhu práce.

## Náklady na zvýšení příspěvku na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením

Novela přináší rovněž **zastropování maximální částky** pro zvýšení příspěvků na další provozní náklady zaměstnavatele vynaložené v souvislosti se zaměstnáváním těchto osob. Zejména se jedná o náklady na zajištění provozního asistenta, dopravu nebo přizpůsobení provozovny. Z praktických poznatků MPSV totiž vyplývá, že se zaměstnavatelé mnohdy snaží účelově získat maximální zvýšení, přestože to neodpovídá vynaloženým finančním prostředkům. Maximální hodnota proto má nově odpovídat **0,8násobku** čtvrtletní částky náležejícího mzdového příspěvku.

Navrhovaná právní úprava taktéž zpřesňuje další uznatelné náklady pro zvýšení tohoto příspěvku. Z důvodu chybějící specifikace takových nákladů totiž jednotlivá pracoviště úřadu práce k jejich uznávání přistupují rozdílně. Za náklady na přizpůsobení provozovny tak budou považovány pouze vícenáklady oproti zaměstnávání zaměstnanců bez zdravotního postižení. Zároveň nebude možno uplatňovat uznatelné náklady na dopravu a pracovní asistenci mezi majetkově propojenými společnostmi.

## Posuzování bezdlužnosti

Modifikace se má dočkat také podmínka bezdlužnosti, kterou musí zaměstnavatel splňovat pro přiznání příspěvku na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Podle současné právní úpravy platí, že bezdlužnost splňuje pouze ten zaměstnavatel, jehož daňové a pojistné nedoplatky nepřesáhly 10 tis. Kč a zaměstnavatel je

## 9 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

uhradil do 15. dne kalendářního měsíce následujícího po kalendářním čtvrtletí, za které o poskytnutí příspěvku žádá, nebo do pěti pracovních dnů od doby, kdy se o těchto nedoplatecích dozvěděl na základě sdělení úřadu práce.

Novela by měla hranici 10 tis. Kč odstranit. Podmínka bezdlužnosti tak bude splněna vždy, pokud zaměstnavatel nedoplatek zcela uhradí bez ohledu na jeho výši. Současně se navrhuje prodloužení lhůty, během níž zaměstnavatel musí nedoplatky uhradit.

Návrh novely zákona o zaměstnanosti je v současné době projednáván v meziresortním připomínkovém řízení. Plánovaná účinnost novely je navržena až na **1. ledna 2025**.

## 10 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

# Nevýkonné úvěry – regulace obchodníků s úvěry a inkasních agentur

V návaznosti na evropskou směrnici byl schválen nový zákon o trhu s nevýkonnými úvěry. Přináší regulaci do sektoru obchodování s úvěry a do jejich správy. Inkasní agentury budou povinny získat licenci a budou podléhat dohledu České národní banky. Zákon dopadá i na osoby, které úvěry odkupují, zpravidla za účelem jejich vymožení. Ty nebudou muset disponovat zvláštní licencí, budou ale muset splňovat řadu povinností. Zákon nabyde účinnosti 1. května 2024.



**Jiří Stratil**  
jstratil@kpmg.cz  
222 124 374



**Richard Hajdučík**  
rhajducik@kpmg.cz  
222 124 362

V návaznosti na evropskou směrnici byl schválen nový zákon o trhu s nevýkonnými úvěry. Přináší regulaci do sektoru obchodování s úvěry a do jejich správy. Inkasní agentury budou povinny získat licenci a budou podléhat dohledu České národní banky. Zákon dopadá i na osoby, které úvěry odkupují, zpravidla za účelem jejich vymožení. Ty nebudou muset disponovat zvláštní licencí, budou ale muset splňovat řadu povinností. Zákon nabyde účinnosti 1. května 2024.

Zákon se vztahuje pouze na obchodování a správu nevýkonných úvěrů. Těmi se rozumí odložené platby, peněžité zápůjčky, úvěry nebo obdobné finanční služby, pokud byly poskytnuty bankou, spořitelním nebo úvěrním družstvem nebo zahraniční bankou vykonávající svou činnost na území EU. Důležité tedy je, že se zákon nevztahuje na zápůjčky a úvěry poskytnuté nebankovními poskytovateli spotřebitelských úvěrů. Zákon se rovněž nevztahuje na správu nevýkonného úvěru vykonávanou obhospodařovatelem investičního fondu, advokáty, notáři nebo exekutory při poskytování jejich služeb.

**Skutečnost, zda je úvěr nevýkonný, se bude posuzovat k okamžiku jeho převodu.** Většinou se tak bude jednat o situace, kdy je úvěr více než 90 dnů po splatnosti a správce nevýkonného úvěru bude mít za to, že dlužník své úvěrové závazky pravděpodobně nesplatí v plném rozsahu, aniž by správce nevýkonného úvěru musel přistoupit k realizaci zajištění.

Správce nevýkonného úvěru bude muset získat licenci od České národní banky. Správa přitom zahrnuje nejen výběr a vymáhání splatného dluhu, ale i jednání o změně závazku, vyřizování stížností a reklamací dlužníka nebo informování dlužníka o změně úrokové sazby. Dosavadní licence bude některým subjektům stačit. Zpravidla to budou banky, spořitelní a úvěrní družstva, ale i nebankovní poskytovatelé spotřebitelského úvěru. V licenčním řízení bude muset žadatel prokázat odbornost osob ve vedení společnosti, jejich bezúhonnost v oblasti poskytování úvěrů, průhlednost a nezávadnost původu finančních zdrojů a bude muset mít nastavený systém správy a řízení.

**Přechodné období** pro provozování činností správy úvěrů skončí 29. června 2024. Pokud však osoba podá žádost v této lhůtě, může činnost nadále provozovat i po uplynutí lhůty až do pravomocného rozhodnutí o poskytnutí licence.

Kromě správců nevýkonných úvěrů dopadá zákon i na obchodníky s nevýkonnými úvěry. Pokud budou chtít

nevýkonné úvěry i spravovat, tedy především vymáhat, budou muset buď sami disponovat licencí nebo mít uzavřenou smlouvu s licencovaným správcem nevýkonného úvěru.

Zákon také stanoví informační povinnosti obchodníků s úvěry a poskytovatelů úvěrů. České národní bance se tak budou hlásit zejména informace o nabízených a převedených nevýkonných úvěrech, ale i uzavřených smlouvách o správě nevýkonných úvěrů.

## 12 | Daňové a právní aktuality – duben 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.

# Velká novela soudního řádu správního – evoluce, nebo revoluce?

Po více než dvaceti letech čeká soudní řád správní významná novelizace, která má zohlednit rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (NSS), nebo ji naopak překonat či odstranit nedostatky předchozích nedůsledných novel. Řízení před správními soudy má být podle zákonodárce efektivnější a hospodárnější. Zda to nebude na úkor ochrany veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob, je však otázkou.



**Pavlína Rampová**  
prampova@kpmg.cz  
222 123 765



**Karolína Kubíčková**  
kkubickova@kpmg.cz  
222 123 306

## Náhrada nákladů řízení správnímu orgánu

V případě sporu před správními soudy nyní nemají správní orgány nárok na náhradu nákladů řízení, pokud vyhrají. Podle nynější soudní praxe má totiž stát (jako vykonavatel veřejné správy) dostatečný aparát a personální vybavení pro účast v soudním řízení a nevznikají mu tak náklady nad míru obvyklou jeho běžné činnosti. To by se ale mělo změnit. Novela s odvoláním na princip rovnosti účastníků řízení navrhuje, že v případě prohry musí žalobce (právnická nebo fyzická osoba) správnímu orgánu nahradit náklady řízení. Předložení rozhodnutí správních orgánů (např. Odvolacího finančního ředitelství v daňových věcech) k soudnímu přezkumu by se tak mohlo v případě neúspěchu v řízení značně prodrazdit.

## Omezení přezkumu u NSS

Když je žalobce neúspěšný v řízení před krajským soudem, může podat kasační stížnost k NSS. Ten v závislosti na kasačních námitkách věc posoudí ze skutkového i z právního pohledu. Novela ale omezuje rozsah kasačních námitek pouze na právní námitky. To může být problematické zejména u daňových sporů, ve kterých krajské soudy nejednou posvětili nezákonný postup finančních úřadů (např. při dokazování). NSS toto krajským soudům následně vytkne s tím, že skutková zjištění, která učinily, jsou nezákonná a vrátí jim (či přímo orgánům finanční správy) věc k dalšímu řízení, přičemž názor NSS je pro další řízení závazný. Tímto způsobem by už ale NSS nemohl rozsudky krajských soudů přezkoumávat po skutkové stránce a chyby by musel hledat pouze v právním posouzení. Rozšířit se mají rovněž důvody nepřijatelnosti kasační stížnosti.

## Elektronizace justice

Řízení před správním soudem se typicky zahajuje návrhem účastníka řízení. Ten podle současné právní úpravy tak musí učinit v listinné podobě či v elektronické podobě s elektronickým podpisem. Pokud účastník řízení učiní podání bez elektronického podpisu, musí podání soudu dodat v listinné podobě, jinak se k němu nepřihlíží. To se má ale změnit – novela navrhuje zrovnoprávnění forem podání. Pokud tedy účastník k podání např. e-mailem nepřipojí elektronický podpis, soud ho má vyzvat k jeho doplnění. Zároveň se zakotvuje povinnost osobám, kterým byla zřízena datová schránka, aby povinně činily úkony v soudním řízení právě skrz tuto datovou schránku.

## 13 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

## A co dál?

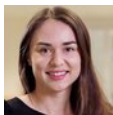
Cílem zákonodárce je zkrátit a zefektivnit soudní řízení. Tak jak je novela navržena, lze uzavřít, že by mohla posílit postavení správních orgánů na úkor fyzických a právnických osob. To by mělo mimo jiné závažný dopad na daňové spory, ve kterých se daňový subjekt (fyzická či právnická osoba) mnohdy domůže spravedlnosti až v řízení před NSS. Novelu ještě čeká **celý legislativní proces** a navrhovaná právní úprava může doznat podstatných změn. Vzhledem k jejímu zásadnímu dopadu vás budeme informovat, jak se bude její schvalování vyvíjet.

## 14 | Daňové a právní aktuality – duben 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.

# 0 podporu na elektromobilitu už lze žádat

Národní rozvojová banka ve spolupráci s ministerstvem průmyslu a obchodu zahájila 18. března 2024 příjem žádostí o podporu ve výzvě I. – Záruka Elektromobilita, která je vyhlášena v rámci Národního plánu obnovy.



**Silvie Beranová**  
sberanova@kpmg.cz  
541 421 390



**Lukáš Otýpka**  
lotypka@kpmg.cz  
541 421 323

Žádosti o podporu je možné podávat až **do 30. září 2025**. Výzva je určena i pro **velké podniky**. Podpořit lze **pořízení bezemisních vozidel** (bateriová a vodíková elektrická) a pořízení neveřejných **dobíjecích stanic**. Výzva se tedy nevztahuje na pořízení hybridních vozidel. Konkrétně je možné získat podporu na vozidla kategorie M1 (osobní), N1 a N2 (nákladní do 4,25 t). Pořizovací cena osobního bezemisního vozidla může být maximálně 1,5 mil. Kč bez DPH. Maximální finanční příspěvek na jedno osobní vozidlo je 200 tis. Kč a hodnota finančního příspěvku na jednu dobíjecí stanici se pohybuje v rozmezí od 50 tis. Kč do 150 tis. Kč v závislosti na typu a výkonu stanice.

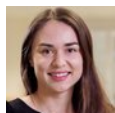
Podpora je poskytována formou **bankovní záruky** za komerční úvěr v kombinaci s **finančním příspěvkem**. Podmínkou získání finančního příspěvku je pořízení vozidla na úvěr, jenž bude v rámci výzvy zaručen. Celková podpora, tedy záruka za úvěr společně s finančním příspěvkem, nesmí přesáhnout limit **de minimis**. Záruka je poskytována do hodnoty 70 % zaručovaného úvěru. Pro pořízení jednoho osobního bezemisního vozidla musí činit výše úvěru min. 300 tis. Kč a maximálně 1,5 mil. Kč. Minimální délka úvěru je stanovena na 12 měsíců a délka ručení nesmí přesáhnout pět let.

**Alokace výzvy činí 1,95 mld. Kč**, z toho 1,65 mld. Kč je určeno na pořízení bezemisních vozidel a 300 mil. Kč na dobíjecí infrastrukturu. Pořizované vozidlo musí splňovat definici nového dopravního prostředku (musí být dodán do šesti měsíců ode dne prvního uvedení do provozu a mít najeto méně než šest tis. km). V rámci jednoho projektu je možné pořídit i flotilu vozidel. Počet dobíjecích stanic nesmí překročit počet pořizovaných vozidel. Projekt musí být realizován do 31. prosince 2025.

## 15 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

# Probíhá příjem žádostí o dotaci na fotovoltaické elektrárny

Od 1. března 2024 je možné žádat o dotaci na instalaci fotovoltaických elektráren (FVE) ve výzvě RES+ č. 1/2024 – Fotovoltaické elektrárny 10 kW – 5 MW s vlastní spotřebou. Výzva je vyhlášena v rámci Modernizačního fondu pod správou Státního fondu životního prostředí ČR (SFŽP).



**Silvie Beranová**  
sberanova@kpmg.cz  
541 421 390



**Lukáš Otýpka**  
lotypka@kpmg.cz  
541 421 323

Přijem žádostí o podporu probíhá **do 31. října 2024**. Alokace výzvy činí 3 mld. Kč (z toho 0,5 mld. Kč je přednostně určeno pro Karlovarský, Moravskoslezský a Ústecký kraj) a o podporu mohou žádat **stávající nebo budoucí držitelé licence pro výrobu elektřiny** bez omezení velikosti podniku. Vyřízení licence probíhá až ve chvíli, kdy je FVE dokončena a v provozu (licenci uděluje Energetický regulační úřad a její vyřízení by nemělo představovat zásadní administrativní překážku).

Podpořit lze **instalaci FVE s výkonem od 50 kWp** (v Praze od 10 kWp, ovšem pouze pro obce, kraje, státní podniky apod.) **do 5 MWp s primárně vlastní spotřebou vyrobené elektřiny**. Zároveň lze získat podporu i na systémy bateriové akumulace vyrobené elektřiny a na elektrolyzéry. Rezervovaný výkon FVE může činit maximálně 30 % instalovaného výkonu v případě FVE s výkonem do 1 MWp a maximálně 20 % instalovaného výkonu v případě FVE s výkonem nad 1 MWp.

**Maximální výše podpory je omezena na 30 % způsobilých výdajů** a zároveň se výše podpory odvíjí od instalovaného výkonu FVE. Lze využít [Interaktivní nástroj](#) pro výpočet dotace, který zveřejnil SFŽP na svých stránkách. Po aktualizaci znění výzvy lze do způsobilých výdajů zahrnovat výdaje vzniklé ode dne vyhlášení výzvy.

Společně s žádostí o podporu je nutné přiložit i další dokumenty, přičemž nově je vyžadováno i doložení **stavebního povolení** s nabytím právní moci v den podání žádosti o podporu. Z tohoto důvodu je nezbytné začít řešit projekt co nejdříve. Zdlouhavé může být i vyřízení smlouvy o připojení FVE k distribuční soustavě, případně smlouvy o uzavření budoucí smlouvy o připojení.

Projekt musí být realizován do tří let od vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace a může být realizován na celém území ČR.

V případě vašeho zájmu vám rádi pomůžeme s přípravou žádosti o dotaci.

## 16 | Daňové a právní aktuality – duben 2024



# Nové judikáty ohledně úroků z půjček v neprospěch daňových subjektů

Nejvyšší správní soud (NSS) vydal z kraje roku 2024 dva rozsudky týkající se nákladových a výnosových úroků z půjček z pohledu daně z příjmů právnických osob. V prvním rozsudku se NSS zabýval daňovou uznatelností nákladů vzniklých v důsledku smluvního navýšení úrokových sazeb. Druhý rozsudek se týkal účtování a zdanění výnosových úroků z půjčky po uplynutí data splatnosti příslušné pohledávky.



**Mirka Malá**  
mmala@kpmg.cz  
222 123 873



**Adéla Weczerková**  
aweczerkova@kpmg.cz  
222 123 101

V případě **4 Afs 119/2022 – 47** se jednalo o financování výstavby solární elektrárny, kterou měla společnost zajištěnou jak bankovním úvěrem, tak z půjček od investorů. Z důvodu zhoršení ekonomických ukazatelů požadovala banka pro vyplacení zbývajících částí úvěru po společnosti navýšení minimálních vlastních zdrojů financování. Společnost tvrdí, že dané prostředky mohla získat pouze od investorů, kteří tento krok podmínili navýšením úrokové sazby z jejich půjček na 19 % místo původních 6 % p. a. Navýšení úrokových sazeb bylo stvrzeno uzavřením dodatků k původním úvěrovým smlouvám.

Správce daně ovšem **doměřil společnosti daň z příjmů**, a to z nákladů ve výši rozdílu mezi úroky spočtenými ze zvýšené úrokové sazby a z původní úrokové sazby. Dle jeho názoru společnost neprokázala, že se jednalo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně totiž zjistil, že investoři se na začátku projektu v patronátní smlouvě zavázali poskytnout společnosti potřebné finance pro realizaci projektu, a to i v případě zvýšení příslušných nákladů. Dle správce daně dodatečný požadavek banky na zvýšené financování z vlastních zdrojů představoval právě zmiňované zvýšení projektových nákladů, které měli bez dalších podmínek financovat investoři.

Poté co společnost neuspěla s odvoláním proti platebnímu výměru u krajského soudu se případ dostal před NSS. Ten se ztotožnil se závěry krajského soudu, že dodatky ke smlouvám o půjčce s investory nebylo nutné uzavírat, neboť na jejich základě společnost nezískala žádné další prostředky. Na poskytnutí dodatečných zdrojů měla společnost právo vyplývající již z dříve uzavřené patronátní smlouvy s investory. NSS tedy uzavřel, že **zvýšení úrokové sazby** v tomto případě vedlo pouze ke **zvýšení příjmu věřitelů** a žádným způsobem nepřispělo k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů společnosti.

Druhý rozsudek Nejvyššího správního soudu **2 Afs 79/2023–62** se týkal několika situací, kdy správce daně **doměřil společnosti daň z příjmů z důvodu nesprávného účtování**. Ve vztahu k výnosovým úrokům z úvěru řešil NSS otázku, do jakého okamžiku o nich měla společnost účtovat. Společnost totiž o výnosových úrocích přestala účtovat v okamžiku splatnosti úvěru s argumentem, že pohledávku shledala nedobytnou. Nedobytnost opírala mimo jiné o skutečnost, že k pohledávce vytvořila 100% účetní opravnou položku.

NSS potvrdil rozhodnutí krajského soudu a názor správce daně, že o **úrocích z obchodních vztahů (tedy z úvěru)** je

## 17 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

**třeba účtovat až do okamžiku splacení jistiny**, bez ohledu na to, zda obchodní partner úroky platí či nikoliv. Zaúčtované výnosové úroky pak představují zdanitelný příjem, který v tomto případě společnosti chyběl. Argument společnosti o nedobytnosti pohledávky shledal NSS neprokázaným a upozornil, že z tohoto důvodu se otázkou účtování úroků u nedobytných pohledávek dále nezabývá. Dle soudu nelze za doklad o nedobytnosti považovat subjektivní rozhodnutí společnosti účtovat k pohledávce účetní opravnou položku. K tíži společnosti přičetl i skutečnost, že nedoložila žádný důkaz o zániku vztahu s dlužníkem či o jednostranném vzdání se práva na pohledávku. Naopak bylo zjištěno, že společnost o dva roky později uzavřela se smluvním partnerem dohodu o uznání dluhu.

# Případ podvodně vystavené faktury: kdo odvádí DPH?

Soudní dvůr Evropské unie se ve svém rozsudku vyjádřil k otázce, kdo je považován za osobu povinnou odvést daň v případě faktur podvodně vystavených zaměstnancem společnosti.



**Veronika Výborná**  
vvyborna@kpmg.cz  
222 123 850



**Victorie Kubínová**  
vkubinova@kpmg.cz  
222 123 198

Zaměstnankyně podvodně vystavovala daňové doklady bez souhlasu a vědomí společnosti, která ji zaměstnávala. Na sporných daňových dokladech byla uvedena DPH, která se sice týkala reálně uskutečněných plnění, nicméně s jinými subjekty než těmi, které byly uvedeny na vystavených dokladech. Daňové doklady nebyly vedeny v účetnictví společnosti a odpovídající DPH společnost neodvedla do státního rozpočtu ani neuvedla v daňových přiznáních.

SDEU upřesnil, že vystavitel faktury je povinen odvést DPH, kterou uvede na daňovém dokladu, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdánlivé plnění a také bez ohledu na jakékoliv zavinění, existuje-li nebezpečí ztráty daňových příjmů. V projednávaném případě bylo zjištěno, že zaměstnankyně sporné doklady vystavila přímo za účelem podvodu. DPH byla totiž fakturována fiktivně, aby příjemci těchto daňových dokladů mohli podvodně uplatnit nárok na odpočet.

Dle SDEU společnost **nepostupovala s veškerou řádnou péčí** požadovanou k tomu, aby vystavení podvodných daňových dokladů zabránila. Zaměstnankyně byla pověřena fakturací a mohla mj. vystavovat daňové doklady s DPH mimo elektronický fakturační systém, aniž k tomu musela získat zvláštní souhlas svého zaměstnavatele. V takové situaci může být podvodné jednání zaměstnance přičítáno zaměstnavateli, tudíž musí být považován za osobu, která fakticky uvedla DPH na sporných daňových dokladech.

**Povinnost řádné péče** musí mít v rámci článku 203 **směrnice o DPH** zaměstnavatel vůči svému zaměstnanci, zejména pokud je tento zaměstnanec pověřen vystavovat jménem svého zaměstnavatele a na jeho účet daňové doklady uvádějící DPH.

V závěru SDEU sdělil, že zaměstnanec, který vystavil falešné daňové doklady uvádějící DPH a použil totožnost svého zaměstnavatele jako osoby povinné k dani bez jeho vědomí a souhlasu, by byl považován za osobu, která uvedla DPH, pokud by společnost prokázala řádnou péči, která po ní mohla být rozumně vyžadována ke kontrole jednání svého zaměstnance.

# SDEU potvrdil svůj postoj v otázce dodání zboží konkrétnímu příjemci

V nedávném případě předloženém českými soudy se Soudní dvůr EU vyjádřil k otázce dodání zboží do jiného členského státu konkrétnímu příjemci (C 676/22 B2 Energy). Dle SDEU není možné osvobození od DPH přiznat, protože nebylo dodáno příjemci, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani. Tím potvrdil svůj již dříve vyjádřený názor v rozsudku C 154/20 Kemwater ProChemie.



**Martin Krapinec**  
mkrapinec@kpmg.cz  
222 123 499



**Lukáš Arazim**  
larazim@kpmg.cz  
724 855 264

Český správce daně daňovému subjektu odmítl přiznat osvobození dodání zboží do jiného členského státu. Nebylo to proto, že by rozporoval fyzické dodání z jednoho do druhého členského státu – daňový subjekt totiž předložil robustní dokumentaci k daným dodávkám. Důvodem bylo, že neprokázal dodání zboží osobě uvedené na daňových dokladech a ani to, že bylo dodáno osobě registrované v jiném členském státě (Polská republika). Připomeňme, že v rámci dřívějšího rozsudku SDEU v případě Kemwater ProChemie byl evropský soud toho názoru, že pokud není zjištěna identita dodavatele, pak jsou podmínky nároku na odpočet DPH splněny, má-li správce daně k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento dodavatel postavení plátce DPH měl.

Český soud předložil předběžnou otázku SDEU: může správce daně odepřít osvobození, pokud dodavatel neprokázal, že příjemce uvedený na daňových dokladech jednal v postavení osoby povinné k dani? A to přesto, že správce daně má k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě EU v tomto postavení jednal?

## SDEU shrnul hmotné právní podmínky pro přiznání osvobození:

1. musí dojít k fyzickému dodání zboží z jednoho členského státu do druhého,
2. pořizovatel musí jednat v postavení osoby povinné k dani (což však neznamená, že zboží musí být dodáno konkrétnímu příjemci uvedenému na daňovém dokladu).

SDEU tímto uzavřel: nárok na osvobození je možné odepřít pouze tam, kde dodavatel neprokázal, že zboží dodal příjemci, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani, a nelze-li s ohledem na skutkové okolnosti a informace poskytnuté dodavatelem ověřit, zda příjemce toto postavení měl.

Nicméně otázkou zůstává, zda bude mít tento rozsudek po implementaci Quick Fixes vůbec nějaké praktické využití. Novelou z roku 2020 přibyla právě podmínka pro využití osvobození dodání zboží do jiného členského státu, která vyžaduje po dodavateli, aby získal DIČ kupujícího z jiného členského státu, a toto číslo správně uvedl v souhrnném hlášení.

## 20 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

# Stručné aktuality, duben 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 v březnu vyšly mimo jiné tyto předpisy:
  - vyhláška č. 50/2024 Sb., kterou se mění vyhláška č. 358/2013 Sb., o poskytování údajů z katastru nemovitostí;
  - vyhláška č. 51/2024 Sb., kterou se mění vyhláška č. 245/2016 Sb., k provedení některých ustanovení celního zákona;
  - nařízení vlády č. 55/2024 Sb. o nepřijatelnosti žádostí občanů třetích zemí o udělení oprávnění k pobytu na území České republiky podávaných na zastupitelských úřadech;
  - nařízení vlády č. 63/2024 Sb. o některých podrobnostech poskytování ubytování a souvisejících služeb osobám s udělenou dočasnou ochranou;
  - sdělení MPSV č. 37/2024 Sb. o rozhodné částce pro určení celkové výše mzdových nároků vyplacených jednomu zaměstnanci podle zákona č. 118/2000 Sb., o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele;
  - nařízení vlády 70/2024 Sb. o maximální částce příspěvku na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením na chráněném trhu práce.
- Vláda schválila vytvoření Digitálního regulatorního sandboxu, který v oblasti finančních inovací a decentralizovaných technologií podpoří rychle rostoucí společnosti, jako jsou startupy a spin-offy. Sandbox bude poskytovat podporu od poradenství, přes právní konzultace, až po technické testování inovativních produktů. CzechInvest tento sandbox spustí do poloviny letošního roku.
- Na březnové Radě ECOFIN proběhlo společné jednání s ministry zemí EU zodpovědnými za oblast zaměstnanosti a soc. politiky (Rada EPSCO) o významu sociálních investic pro zvýšení konkurenceschopnosti EU. Ministři financí se dále seznámili s hodnotící zprávou Evropské komise o implementaci Nástroje pro oživení a odolnost (RRF) v letech 2021 až 2023. Prostřednictvím národních plánů obnovy bylo členským státům EU přiděleno již 224 mld. eur, ČR zatím vyčerpala zhruba 2 mld. eur.
- Nákup kolkových známek, respektive výměna poškozených nepoužitých za nové, případně zpětný odkup nepoškozených kusů bude možný jen do konce tohoto roku a pouze na vybraných pobočkách České pošty, kde bude úkon zpoplatněn dle aktuálního ceníku.
- Od 1. dubna 2024 je účinný nový zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla (30/2024) a vyhláška 69/2024 Sb. Úprava reaguje na evropskou směrnici. Ruší se zelené karty pro prokazování pojištění odpovědnosti při provozu vozidla na území ČR a nahradí je on-line evidence pojištění. Kontrola tak bude možná i bez zastavení vozidla, nicméně pro cesty do zahraničí bude zelená karta nadále potřebná či vhodná pro zamezení komplikací. Zjednoduší se také evidenční úkony při změnách v registru silničních vozidel. K přechodu na online systém výměny dat a s tím související zrušení zelené karty pro vnitrostátní účely dojde po uplynutí šestiměsíčního přechodného období, tedy od 1. října 2024.
- Ministerstvo průmyslu a obchodu hledá cesty, jak zapojit do vyřizování živnostenského oprávnění umělou inteligenci a tím usnadnit tak komunikaci živnostníků se státem. Loni resort spustil nový Portál živnostenského podnikání na adrese <https://www.rzp.cz/>, který výrazně rozšiřuje stávající služby registru živnostenského podnikání pro veřejnost.

## 21 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

- Vláda předložila novelu energetického zákona, jejímž cílem je úprava pravidel trhu s elektřinou a zároveň lepší ochrana zákazníků. Novela ukotví akumulaci, tedy ukládání přebytečné elektřiny, flexibilitu sítě a agregaci. Spotřebitelé tak budou moci lépe řídit svoji spotřebu.
- Vláda předložila Sněmovně návrh zákona o lobbování včetně doprovodného zákona, který stanovuje transparentní pravidla pro lobbování a jeho vymezení v rámci legislativního a jiných rozhodovacích procesů. Cílem je omezit nežádoucí jevy jako korupce, střet zájmů nebo klientelismus.
- Vláda v polovině března schválila novelu zákoníku práce, jež zavádí mechanismus valorizace minimální mzdy. MPSV bude minimální mzdu pro každý příslušný kalendářní rok vyhlášovat do 30. září předchozího roku. Výše min. mzdy bude odvozena z legislativních parametrů. Vláda také schválila návrh nařízení o maximální částce příspěvku na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením na chráněném trhu práce. Dosavadní částka 14 200 Kč se od dubna 2024 zvyšuje o 1 500 Kč.
- Ministerstvo financí předložilo do připomínkového řízení návrh novely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. Návrh implementuje směrnici Rady (EU) 2023/2226 ze dne 17. října 2023, tzv. DAC 8. Zavádí nový druh automatické výměny informací oznamovaných poskytovateli služeb souvisejících s kryptoaktivy a další opatření posilující nástroje mezinárodní spolupráce, jako je zahrnutí tzv. e-money do režimu výměny informací oznamovaných finančními institucemi.
- Ministerstvo financí předložilo do připomínkového řízení návrh novely zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa. Jde o implementaci nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859 ze dne 13. prosince 2023, kterým se zřizuje jednotné evropské přístupové místo k veřejně dostupným informacím o finančních službách, kapitálových trzích a udržitelnosti.

## KRÁTCE ZE ZAHRANIČÍ

- Zpráva generálního tajemníka OECD ministrům financí a guvernéřům centrálních bank G20, publikovaná 29. února 2024 v souvislosti se zavedením globální minimální daně (Pilíř 1) upozorňuje, že do konce roku 2024 bude 60 % nadnárodních skupin (MNE) spadajících do tohoto rámce pokryto pravidlem pro zahrnutí příjmů (IIR). S aktivací pravidla pro nedostatečně zdaněné platby (UTPR) v roce 2025 se pokrytí rozšíří na 90 % MNE náležejících do tohoto rámce. K Pilíři 1 zpráva dále konstatuje, že se stále počítá s podpisem mnohostranné úmluvy do konce června 2024.
- Evropský parlament přijal stanovisko k návrhu Evropské komise týkajícímu se směrnice o rychlejší a bezpečnější vracení nadměrné srážkové daně (FASTER). Parlament navrhuje tyto změny: prodloužení lhůty pro vydání elektronického certifikátu daňové rezidence ze dvou na tři dny, zkrácení lhůty pro registraci finančních zprostředkovatelů v národních registrech ze tří na dva měsíce a zakotvení povinnosti finančních zprostředkovatelů ověřit rizika zneužití elektronických certifikátů daňové rezidence v investičních schématech.

## 22 | Daňové a právní aktuality – duben 2024

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

[www.kpmg.cz](http://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.