

# Daňové zprávy

září 2019

## Úvodník

Zpátky z prázdnin

Str. 02



## Legislativní proces

Návrh transpozice DAC 6 - revidovaná verze

Str. 03



## Legislativní proces

Návrh digitální daně - revidovaná verze

Str. 09



## Legislativní proces

Mezinárodní spolupráce při řešení daňových sporů v Evropské unii

Str. 16



## Investiční pobídky

Nové investiční pobídky 2019

Str. 18



## 10 (témat) pro 10 (oblastí)

Časové souvislosti

Str. 20



## Judikátové okénko

Nejvyšší správní soud poprvé na téma prokazování původu majetku

Str. 22



## Judikátové okénko

Krajský soud ohledně výkladu podmínky souvislosti platby pro účely přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně

Str. 24



## Judikátové okénko

Kauza AREX aneb od Soudního dvora EU zpět ke správci daně

Str. 26



## Legal Update

Aktuality v legislativě a nově publikovaná judikatura

Str. 28



# Úvodník

## Zpátky z prázdnin



**Libor Frýzek**

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

Jsme zpátky z prázdnin a těšíme se na Vánoce, jen přečkat podzim. Daňově je podzim pro většinu poplatníků poměrně nezajímavý. Přiznání se nepodává, zákony se nemění. Koncoroční daňové plánování už také není v kurzu, spíš po konci roku řešíme, jak zdanit vše, co máme. Podzim obvykle býval legislativní, daňové novely pro příští rok bývaly ve schvalovacím procesu. Teď sice novely ve schvalovacím či přípravném procesu jsou, ale účinnost se předpokládá spíše později než 1. ledna.

Doufal jsem, že přes prázdniny uzraje nějaké hezké daňové téma. Zrají zatím dvě, nevím, zda je lze označit jako hezká. Zrušení stravenek a digitální daň. Ani do jednoho se mi moc nechce. Ale úplně ignorovat je nelze, tak dnes stručně a maximálně nestranně.

O digitální dani jsme již psali několikrát, úplně nová daň, nová terminologie, detail vypadá strašně složitě a budeme se všichni učit, kdy a jak se uplatní. Zajímavý je pohled ministerstva financí z minulého týdne. Údajně odhadují, že se bude v Čechách týkat řádově 15 firem. Pět online zprostředkovatelů služeb a zboží (ubytování? přeprava?), tři cílená reklama na internetu a zbytek obojí. Zdá se, že perspektiva ministerstva financí je, že díky celosvětové hranici obratu by to všechno měli být globální digitální giganti - kteří povětšinou sídlí ve Spojených státech. Hodně zjednodušeně to lze vidět jako zavedení daně pro 15 amerických firem.

Nebudou v Americe naštvaní? Těžko říct. Francouzi digitální daň údajně zavedou od 1. ledna se zpětnou účinností od 1. ledna 2019. A Američané údajně naštvaní byli. Snad dokonce na oplátku chtěli

zdanit francouzské víno. A to je francouzská daň jen 3%. Skoro bych se až cítil dotčený, že naše digitální daň ve více než dvojnásobné výši nikoho nenaštvala. Podle odhadu ministerstva financí to mají být dvě a postupně až pět miliard korun. Asi jsme s těmito čísly pro globální digitální giganty nemateriální. Uvidíme.

To stravenky jsou čistě naše specialita a nikoho s nimi za hranicemi snad neštve. Doma se ale nezúčastněný čtenář musí výborně bavit probíhajícím mediálním bojem. Ministerstvo financí říká, že pro zrušení stravenek a nahrazení paušálem jsou odboráři zaměstnavatelů, kteří stravenky poskytují, i asociace restaurátérů, kteří je přijímají. Údajně tři čtvrtiny firem by raději paušál než stravenky. Méně administrativy, hotovost je jednodušší a odpadne provize stravenkovým firmám. Druhá strana vidí zaměstnance, co méně a nezdravě jedí, protože nemají poukázku na jídlo, a navíc jsou smutní, protože jim bereme něco, na co jsou zvyklí.

Ponechám to bez další analýzy. Já mám hlad pořád přibližně stejný nezávisle na druhu měny a na manipulaci s hotovostí jsem zvyklý. Navíc jsem příznivec minimalizace výjimek v daňovém právu. Chápu však - a mám to v některých oblastech podobné -, že když si na něco zvyknu, tak už to nerad měním. Takže budu proces dále nezúčastněně sledovat jako třeba derby Sparta-Slavie, i když nefandím ani jednomu z nich.

# Legislativní proces

## Návrh transpozice DAC 6 – revidovaná verze



Vladimír Sopkuliak

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

Tento dokument se týká novely EU směrnice o správní spolupráci v oblasti daní („DAC“)¹ v souvislosti s povinnou automatickou výměnou informací ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat („DAC 6“).²

V polovině března byl v rámci připomínkového řízení publikován návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie („EU“), a v srpnu byl publikován upravený návrh zákona schválený vládou. Prostřednictvím tohoto návrhu by mělo mimo jiné dojít k transpozici DAC 6 novelizací zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. O tomto jsme vás již podrobně informovali v našich dubnových a červencových daňových zprávách.

Níže shrnujeme vybrané postřehy v souvislosti s touto transpozicí reflektující upravenou verzi návrhu zákona publikovanou 20. srpna.³

### O co jde?

- Zavádí se povinnost oznámit správci daně určitá přeshraniční uspořádání.⁴
- Národní daňové úřady si budou takto získané informace automaticky vyměňovat.⁵

### Co je přeshraniční uspořádání?

- Přeshraničním uspořádáním⁶ je uspořádání, které se týká více členských států EU nebo členského státu EU a nečlenského státu a alespoň jeden účastník tohoto uspořádání
- je daňovým rezidentem v jiné jurisdikci než jiný účastník tohoto uspořádání,
- je daňovým rezidentem alespoň ve dvou jurisdikcích,
- podniká v jiné jurisdikci prostřednictvím stálé provozovny a dané uspořádání se jí týká,
- vykonává činnost v jurisdikci, kde není rezidentem ani zde nemá stálou provozovnu,

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

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

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

3 <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNBAGJR94U>

4 Dle návrhu zákona a důvodové zprávy ze skutečnosti, že správce daně na základě oznámení nepodnikne bezprostřední kroky, nelze vyvozovat, že je uspořádání v souladu se zákonem a že jeho používání nevede k vyhýbání se daňovým povinnostem.

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

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

## Která přeshraniční uspořádání podléhají oznamovací povinnosti?

- Oznamovaným přeshraničním uspořádáním je přeshraniční uspořádání, které naplňuje alespoň jeden charakteristický znak.
- Charakteristickým znakem je rys uspořádání, který je ukazatelem potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem, a tyto znaky jsou uvedeny v příloze zákona.
- Vybrané charakteristické znaky by měly být brány v úvahu, jen pokud splňují test hlavního přínosu. Test je splněn, pokud je získání daňové výhody hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů, které lze s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti přiměřeně očekávat, že z uspořádání vyplynou.<sup>7</sup>
- Tabulka níže poskytuje zjednodušený přehled charakteristických znaků uvedených v navrhované úpravě.
- Nutno zdůraznit, že DAC se nevztahuje na DPH, cla, spotřební daně či povinné příspěvky na sociální zabezpečení.

## Kdo oznamuje?

- Povinnou osobou je primárně zprostředkovatel oznamovaného přeshraničního uspořádání, kterému je toto uspořádání známo nebo který má toto uspořádání v držení nebo pod svou kontrolou.

- Uživatel oznamovaného přeshraničního uspořádání je povinnou osobou namísto zprostředkovatele
  - ode dne, kdy mu došlo sdělení o tom, že daný zprostředkovatel je vázán profesní mlčenlivostí; to neplatí, pokud má dané uspořádání jiného zprostředkovatele, který není vázán profesní mlčenlivostí; zprostředkovatel vázán profesní mlčenlivostí je povinen tuto skutečnost včas sdělit ostatním jemu známým zprostředkovatelům a uživateli daného uspořádání;
  - či pokud dané uspořádání nemá zprostředkovatele.<sup>9</sup>
- Zprostředkovatelem (hlavním) je obecně osoba, která toto uspořádání navrhuje, nabízí na trhu, organizuje, zpřístupňuje pro jeho zavedení<sup>10</sup> nebo řídí jeho zavedení<sup>11</sup> a která
  - je daňovým rezidentem v členském státě EU,
  - má stálou provozovnu v členském státě EU, prostřednictvím které poskytuje služby k danému uspořádání,
  - je zřízena dle práva či se řídí právem členského státu EU nebo

<sup>7</sup> Důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že test hlavního přínosu spočívá ve zkoumání, zda existuje příčinná souvislost mezi charakteristickým znakem uspořádání a daňovou výhodou, kterou lze očekávat, pokud bude uspořádání použito. Pokud dané uspořádání vede k daňové výhodě právě proto, že naplňuje posuzovaný charakteristický znak, a pokud by daný znak nemělo, nevedlo by k daňové výhodě, pak je splněn test hlavního přínosu. Pokud naopak dané uspořádání vede k daňové výhodě, ať již daný charakteristický znak jinak naplňuje nebo nenaplňuje, pak test hlavního přínosu splněn není, protože to není právě tento znak, který k zisku daňové výhody vede. Pokud tak například uspořádání umožňuje docílit daňové výhody bez ohledu na to, zda je veřejně známé, či nikoliv, pak nenaplňuje charakteristický znak důvěrnosti, i když je s uspořádáním nakládáno důvěrně. V daném případě má ale zachování důvěrnosti jiný důvod než získání daňové výhody, například může jít o prostou ochranu know-how zprostředkovatele. Důvodová zpráva rovněž v této souvislosti naznačuje, že mohou nastat situace, kdy jsou určité postupy činný nezávisle na získání daňové výhody, protože sledují jiný cíl, a z toho důvodu jsou dané charakteristické znaky spojeny s testem hlavního přínosu.

<sup>8</sup> V souvislosti s tímto rysem důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že si lze například představit uspořádání, jehož cílem je získat za nízkou cenu práva průmyslového vlastnictví držaná různými společnostmi tak, že je vyhledána společnost s nízkou hodnotou, ať již proto, že je ve ztrátě, nebo proto, že se k tomuto stavu blíží, je pořízena za nízkou cenu, tato práva budou převedena na jejího nabyvatele a následně bude ukončena její činnost. Jde tak také o vyvíjení vykonstruovaných kroků, avšak popsané uspořádání není zaměřeno na získání daňové výhody, a proto by nemělo spíňovat test hlavního přínosu.

<sup>9</sup> Dle důvodové zprávy nemá uspořádání zprostředkovatele například v případě, kdy bylo připraveno tzv. in-house, tedy samotným uživatelem. Pokud však uspořádání bylo připraveno v rámci skupiny jinou její členskou entitou, pak je tato jiná členská entita zprostředkovatelem uspořádání ve vztahu k těm entitám, kterým bylo uspořádání následně poskytnuto. Zprostředkovatelem dle důvodové zprávy není zaměstnanec právnické osoby vykonávající pro tuto činnost související s vytvářením, nabízením a zaváděním přeshraničních uspořádání.

<sup>10</sup> Dle důvodové zprávy pojem „zpřístupnění pro zavedení uspořádání“ zahrnuje veškerou činnost, v důsledku které může veřejnost získat přístup k navrženému uspořádání a individuálně si ho vybrat pro jeho zavedení.

<sup>11</sup> Dle důvodové zprávy pojem „řízení zavedení uspořádání“ zahrnuje i koordinační činnosti.

**Test hlavního přínosu**

Podmínka důvěrnosti ohledně daňové výhody.

Odměna odvozená od daňové výhody.

Podstatně standardizovaná dokumentace či struktura.

Umělý nákup ztrátové společnosti.<sup>8</sup>

Změna charakteru příjmu vedoucí k nižšímu zdanění.

Kruhové transakce.

Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce (ve své jurisdikci) využívá plného osvobození od daně

Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce (ve své jurisdikci) využívá výhody z preferenčního daňového režimu.

Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce je rezidentem v jurisdikci, která neukládá korporátní daň z příjmů či ukládá nulovou / téměř nulovou sazbu.

**Bez testu**

Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce není daňovým rezidentem v žádné jurisdikci.

Odpočitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce je daňovým rezidentem v jurisdikci na EU či OECD seznamu nespolupracujících jurisdikcí.

Odpis aktiva ve více jurisdikcích.

Osvobození od dvojího zdanění vůči jednomu příjmu uplatněno ve více jurisdikcích.

Převody aktiv s významným rozdílem v ocenění protiplnění z pohledu různých jurisdikcí.

Uspořádání, která mohou vést k narušení povinností souvisejících s výměnou informací o finančních účtech.

Uspořádání zahrnující netransparentní řetězec z pohledu právního či z pohledu skutečného vlastnictví.

Využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu v oblasti převodních cen.

Převod těžko ocenitelných nehmotných aktiv mezi přidruženými osobami.

Vnitroskupinový přeshraniční převod funkcí, rizik či aktiv, pokud EBIT převodce v období tří let po převodu je méně než 50 % předpokládaného EBIT bez převodu.

- ▶ je registrována v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových či poradenských služeb v členském státě EU.
- ▶ Zprostředkovatelem (vedlejším) je rovněž osoba splňující obdobné podmínky týkající se vztahu k EU uvedené výše, která ví nebo by měla vědět, že se zavázala poskytnout sama nebo prostřednictvím třetí osoby podporu, pomoc nebo poradenství, pokud jde o
  - ▶ návrh, nabízení na trhu nebo organizaci tohoto uspořádání,
  - ▶ zpřístupňování tohoto uspořádání pro zavedení nebo
  - ▶ řízení zavedení tohoto uspořádání.
- ▶ Uživatelem uspořádání<sup>12</sup> je pak obecně osoba,
  - ▶ které je toto uspořádání zpřístupněno pro zavedení,
  - ▶ která je připravena toto uspořádání zavést nebo
  - ▶ která uskutečnila první krok pro jeho zavedení.

### Na koho se uplatňuje profesní mlčenlivost?

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

### Za jakých okolností se oznamuje v ČR?

- ▶ Zprostředkovatel oznamuje správci daně informace o daném uspořádání, pokud<sup>13</sup>
  - ▶ je českým daňovým rezidentem,
  - ▶ má v ČR stálou provozovnu, jejímž prostřednictvím poskytuje služby ve vztahu k danému uspořádání, a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU,
  - ▶ je zřízen podle práva ČR (či se jím řídí) a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU ani nemá v žádném členském státě EU stálou provozovnu (jejímž prostřednictvím poskytuje služby k danému uspořádání) nebo
  - ▶ je v ČR registrován v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových nebo poradenských služeb a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU, nemá v žádném státě EU stálou provozovnu (jejímž prostřednictvím poskytuje služby k danému uspořádání), není zřízen podle (neřídí se) práva žádného členského státu EU.
- ▶ Uživatel oznamuje správci daně informace o daném uspořádání, pokud
  - ▶ je českým daňovým rezidentem,

<sup>12</sup> Uživatel uspořádání odpovídá pojmu „příslušný daňový poplatník“ dle DAC 6.

<sup>13</sup> Dle důvodové zprávy se jedná o kaskádu, přičemž je formulována tak, že vyšší stupeň této kaskády je relevantní pouze v případě, kdy v žádném členském státě Evropské unie není splněn žádný z nižších stupňů kaskády. Oznámení se pak obecně podává v tom členském státě, který je uveden v nejnižším stupni kaskády relevantním pro danou povinnou osobu. V případě, že je jiný členský stát uveden v nižším stupni této kaskády, než ve kterém je uvedena Česká republika, nemá zprostředkovatel oznamovací povinnost podle tohoto zákona.

- ▶ má v ČR stálou provozovnu, která má z daného uspořádání prospěch, a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU,
  - ▶ obdrží v ČR příjem nebo zde vytváří zisk a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU ani v žádném členském státě EU nemá stálou provozovnu, která má z daného uspořádání prospěch, nebo
  - ▶ vykonává v ČR činnost a není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU, nemá v žádném členském státě EU stálou provozovnu, která má z daného uspořádání prospěch, neobdržel v žádném členském státě EU příjem ani v žádném členském státě EU nevytváří zisk.
- ▶ V případě, kdy má vedle povinné osoby (uživatele) povinnost oznámit informace o oznamovaném přeshraničním uspořádání také jiný jeho uživatel v EU, má povinná osoba povinnost podat oznámení dle tohoto zákona, pouze pokud dohodla toto uspořádání se zprostředkovatelem tohoto uspořádání nebo řídí či koordinuje zavedení tohoto uspořádání, pokud k takové dohodě nedošlo.<sup>14</sup>
- ▶ Povinná osoba není povinna podávat oznámení, pokud podala oznámení v jiném členském státě, které obsahovalo stejné údaje, nebo pokud ve vztahu k danému uspořádání podala oznámení v některém z členských států EU jiná povinná osoba a pokud toto oznámení obsahovalo stejné údaje.<sup>15</sup>

### Obsah oznámení

- ▶ Oznámení by mělo obsahovat následující:
- ▶ identifikační údaje zprostředkovatele a uživatele daného uspořádání a seznam osob, které jsou přidruženou entitou tohoto uživatele,
  - ▶ podrobné údaje o charakteristickém znaku naplňovaném daným uspořádáním,
  - ▶ shrnutí obsahu daného uspořádání,

- ▶ den, kdy byl nebo má být učiněn první krok v zavedení daného uspořádání,
- ▶ podrobné informace o ustanoveních právních předpisů nebo mezinárodních smluv, na kterých je dané uspořádání založeno,
- ▶ hodnotu daného uspořádání,
- ▶ identifikaci členského státu EU uživatele daného uspořádání a všech dalších členských států EU, které by tímto uspořádáním mohly být dotčeny,
- ▶ identifikační údaje dalších osob, které by mohly být dotčeny tímto uspořádáním.

### Lhůta pro podání oznámení

- ▶ Oznámení by mělo být podáno do 30 dnů ode dne (který nastane dříve), kdy
  - ▶ bylo uspořádání zpřístupněno pro zavedení,<sup>16</sup>
  - ▶ bylo uspořádání připraveno k zavedení<sup>17</sup> nebo
- ▶ V případě, že oznámení podává vedlejší zprostředkovatel, oznámení se podává do 30 dnů ode dne, kdy tento zprostředkovatel poskytnul sám nebo prostřednictvím jiné osoby podporu, pomoc nebo poradenství ve vztahu k tomuto uspořádání.
- ▶ Oznámení o změně informací o typizovaném uspořádání<sup>18</sup> se podává do 30 dnů od posledního dne kalendářního čtvrtletí, ve kterém k těmto změnám došlo.
- ▶ Oznámení bude podáváno na tiskopise vydaném ministerstvem datovou zprávou.

<sup>14</sup> Dle důvodové zprávy se opět jedná o kaskádu, přičemž povinnost oznámit má ten uživatel, který je na nižším stupni kaskády.

<sup>15</sup> Dle důvodové zprávy se zdá, že toto míří na situace, kdy je ČR ve stejném stupni kaskády jako jiný členský stát EU.

<sup>16</sup> Dle důvodové zprávy se zpřístupněním pro zavedení rozumí skutečnost, že je uspořádání hotové, obchodovatelné a nabízené na trhu.

<sup>17</sup> Dle důvodové zprávy se přípravou k zavedení rozumí skutečnost, že bylo dokončeno přizpůsobení uspořádání na míru konkrétního uživatele.

<sup>18</sup> Typizovaným uspořádáním je uspořádání, které je možno bez potřeby jeho podstatných úprav zavést u uživatele.

**Pokuty**

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

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

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

V polovině března byl v rámci připomínkového řízení publikován návrh zákona, prostřednictvím něhož by mělo mimo jiné dojít k transpozici DAC 6, tj. reporting a povinná automatická výměna informací ve vztahu k oznamovaným přeshraničním uspořádáním. V srpnu byl pak publikován upravený návrh zákona schválený vládou.



# Legislativní proces

## Návrh digitální daně – revidovaná verze



Lucie Říhová

lucie.rihova@cz.ey.com

+420 225 335 504

Jak jsme vás informovali v květnových daňových zprávách, Ministerstvo financí („MF“) na svém webu publikovalo informaci,<sup>19</sup> že hodlá předložit návrh zákona na zavedení digitální daně, přičemž předpokládaný start digitální daně v ČR je polovina roku 2020. O neoficiálním znění návrhu tohoto zákona jsme vás následně informovali v našich červnových daňových zprávách.

4. července MF oficiálně publikovalo návrh zákona na zavedení digitální daně a poslalo jej do připomínkového řízení.

5. září pak MF publikovalo informaci o tom, že návrh zákona na zavedení digitální daně zasílá vládě,<sup>20</sup> a v této souvislosti byl publikován revidovaný návrh zákona.<sup>21</sup>

V tomto článku shrnujeme vybrané postřehy k tomuto návrhu.

Jak jsme již indikovali – není to jednoduché čtení a zákon jistě přinese mnoho otázek ohledně praktické implementace.

### Název daně

- Daň by se měla nazývat daní z vybraných digitálních služeb (dále rovněž „daň“ či „digitální daň“).
- Tuto daň tvoří tři dílčí daně z jednotlivých zdanitelných služeb.

### Osoba povinná k dani

- Osobou povinnou k dani je členská entita skupiny<sup>22</sup> (či samostatná entita<sup>23</sup>), která poskytla zdanitelnou službu uskutečněnou v rozhodném období, pokud
  - jsou celkové (konsolidované) výnosy této skupiny (či samostatné entity) za rozhodné období vyšší než 750 mil. EUR<sup>24</sup> a
  - je částka odpovídající úhrnu základů dílčích daní ze zdanitelných služeb (tj. úplat) za toto období připadajících na ČR za tuto skupinu (či za tuto samostatnou entitu) vyšší než 50 mil. Kč.

### Rozhodné období

- Rozhodným obdobím osoby povinné k dani je zjednodušeně poslední účetní období, za které je před prvním dnem zdaňovacího období sestavena (konsolidovaná) účetní závěrka.<sup>25</sup>

### Zdanitelná služba

- Zdanitelnou službou je pro účely daně<sup>26</sup>
  - provedení cílené reklamní kampaně,
  - využití mnohostranného digitálního rozhraní,
  - poskytnutí dat o uživateli.<sup>27</sup>

<sup>19</sup> <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/ceska-republika-zavede-digitální-dan-ve-35090>

<sup>20</sup> <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/mf-posila-vlade-navrh-zakona-o-digitální-36066>

<sup>21</sup> <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=ALBSBDRCHK9>

<sup>22</sup> TJ, účetní jednotka zahrnutá v konsolidované účetní závěrce skupiny nebo by v ní byla, pokud by cenné papíry této entity byly obchodovány na regulovaném trhu (včetně té, která byla vyloučena z důvodu významnosti).

<sup>23</sup> TJ, entita, která není členskou entitou skupiny.

<sup>24</sup> V případě že skupina nesestavuje povinně konsolidovanou účetní závěrku, použije se částka, která by byla v konsolidované účetní závěrce obsažena, pokud by ji musela její nejvyšší mateřská entita sestavit, pokud by byly její akcie nebo obdobné cenné papíry obchodovány na regulovaném trhu.

<sup>25</sup> Pokud je tedy např. účetní období kalendářní rok a účetní závěrka je sestavena na konci února, pak by pro zdaňovací období roku 2020 mělo rozhodné období nejspíše odpovídat roku 2018.

<sup>26</sup> Důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že daň je selektivní daní odváděnou z úplat obdržených z poskytování určitých digitálních služeb charakterizovaných vytvářením hodnoty uživateli. Služby podléhající dani jsou ty, u nichž podíl uživatele na digitální činnosti představuje pro společnost vykonávající tuto činnost základní vstup. Jinými slovy obchodní modely, na které je tento zákon vztážen, jsou ty, které by bez zapojení uživatele nemohly ve své současné podobě existovat.... Existuje několik způsobů, jak může zapojení uživatele přispívat k hodnotě společnosti. Digitální společnosti mohou například získávat data o aktivitách uživatelů na digitálním rozhraní, která se obvykle používají k zacílení reklamy na tyto uživatele nebo mohou být předána za protiplnění třetím stranám. Jiný způsob je aktivní a trvalé zapojení uživatelů mnohostranných digitálních rozhraní, která mohou vytvářet síťové efekty, kdy se, obecně řečeno, hodnota služeb zvyšuje s počtem uživatelů využívajících toto rozhraní. Hodnota takových rozhraní spočívá ve spojeních mezi uživateli a v interakci mezi nimi, což s sebou často může nést stahování a sdílení informací uživateli v rámci sítě. Taková mnohostranná digitální rozhraní mohou rovněž usnadnit související dodávky zboží nebo poskytování služeb přímo mezi uživateli, což představuje další zřejmou formu zapojení uživatelů.

<sup>27</sup> Důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že daň není daň ze shromažďování nebo využívání dat shromážděných společnostmi pro jejich interní účely nebo sdílení dat shromážděných společnostmi s jinými stranami zdarma.

## Plátce daně

- Plátcem daně je osoba povinná k dani, která je plátcem dílčí daně z jednotlivé zdanitelné služby.
- Plátcem dílčí daně z provedení cílené reklamní kampaně je osoba povinná k dani, která v rozhodném období v ČR uskutečnila poskytnutí provedení cílené reklamní kampaně, pokud je základ dílčí daně za tuto službu za toto období vyšší než 5 mil. Kč (částky za vícero členských entit poskytujících službu společně se sčítají<sup>28</sup>).
- Plátcem dílčí daně z využití mnohostranného digitálního rozhraní je osoba povinná k dani, která v rozhodném období v ČR uskutečnila poskytnutí zdanitelné služby využití mnohostranného digitálního rozhraní, pokud celkový počet zřízených uživatelských účtů tohoto rozhraní v tomto období přesáhl 200 000.<sup>29</sup>
- Plátcem dílčí daně z poskytnutí dat o uživatelích je osoba povinná k dani, která v rozhodném období v ČR uskutečnila poskytnutí dat o uživatelích, pokud je základ dílčí daně za tuto službu za toto období vyšší než 5 mil. Kč (částky za vícero členských entit poskytujících službu společně se sčítají).
- Plátcem dílčí daně je tedy ta osoba povinná k dani, která naplní další - výše uvedené - podmínky u té které dílčí daně.

## Předmět daně

- Předmětem daně je poskytnutí zdanitelné služby za úplatu na území ČR.

## Vznik povinnosti přiznat daň

- Povinnost přiznat daň vzniká ke dni uskutečnění zdanitelné služby. Pokud ke dni uskutečnění zdanitelné služby není výše úplaty<sup>30</sup> za její poskytnutí známa, vzniká povinnost přiznat daň ke dni, ve kterém se výše úplaty za poskytnutí zdanitelné služby stane známou.<sup>31</sup>

## Digitální rozhraní

- Digitálním rozhraním je pro účely daně software přístupný uživateli, zejména
  - internetová stránka,
  - aplikace nebo
  - mobilní aplikace.

## Uživatel digitálního rozhraní

- Uživatelem digitálního rozhraní je pro účely daně fyzická osoba, právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, které přistupují na digitální rozhraní pomocí technického zařízení (bez ohledu, zda mají na tomto digitálním rozhraní uživatelský účet).
- Českým uživatelem je uživatel digitálního rozhraní, který na něj přistoupí z technického zařízení, které se podle IP adresy nachází v ČR. Nelze-li podle IP adresy určit, ve kterém státě se takové technické zařízení nachází, je tento uživatel českým uživatelem, pokud má bydliště nebo sídlo na území ČR.
- Není-li prokázán opak, má se za to, že uživatel digitálního rozhraní, které je i jen z části zaměřeno nebo cíleno na uživatele s bydlištěm nebo sídlem na území ČR, má bydliště nebo sídlo na území ČR.<sup>32</sup>

<sup>28</sup> Dle důvodové zprávy dvě osoby poskytují zdanitelnou službu provedení cílené reklamní kampaně společně, zejména pokud navenek vystupují vůči třetím osobám jednotně, poskytují nerozlišitelný produkt a tyto činnosti jsou funkčně i organizačně propojeny.

<sup>29</sup> Důvodová zpráva uvádí, že z působnosti daně se tak vylučuje subjekt, který v rozhodném období poskytuje výlučně zdanitelnou službu využití mnohostranného digitálního rozhraní, na kterém je registrováno v tomto období nejvíce 200 000 uživatelů (celosvětově).

<sup>30</sup> Úplatou je pro účely daně částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které mají být nebo jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně.

<sup>31</sup> Dle důvodové zprávy není rozhodné, zda úplata byla skutečně zaplacená nebo zda zaplacená teprve má být. Pro účely určení základu daně je rozhodné, v jaké výši má být úplata nakonec zaplacená. Stejně tak není rozhodné, zda tuto úplatu poskytli uživatel či někdo jiný.

<sup>32</sup> Dle důvodové zprávy je digitální rozhraní zaměřeno nebo cíleno na osoby s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky, pokud je z něj patrné, že jej mají používat tyto osoby, například je v českém jazyce, poskytuje uživatelskou podporu na českých telefonních číslech, k propagaci tohoto rozhraní nebo jeho služeb je využíváno českých reálií nebo významných osob českého společenského, kulturního či sportovního života, za služby poskytované prostřednictvím digitálního rozhraní je možno platit v české měně na účet vedený u českých platebních institucí apod. Uvedená kritéria jsou pouze demonstrativní a nemusí být naplněna všechna.

## Provedení cílené reklamní kampaně

- Provedením cílené reklamní kampaně je umístění cílené reklamy na digitální rozhraní a rovněž poskytnutí doplňkové služby k umístění cílené reklamy.<sup>33</sup>
- Pokud je cílená reklama umístěna na část digitálního rozhraní, přenechanou k užití jinému, vzniká daňová povinnost tomu, komu byla přenechána.<sup>34</sup>
- Cílenou reklamou je pro účely daně reklama podle zákona upravujícího regulaci reklamy,<sup>35</sup> která je v souvislosti s přístupem uživatele na digitální rozhraní umístěna na základě dat shromážděných o tomto uživateli (nebo o jím použitým technickém zařízení).<sup>36</sup>
- Úplatnou událostí u cílené reklamy je událost, ke které se váže povinnost uhradit úplatnu za umístění cílené reklamy.
- Zdanitelná služba provedení cílené reklamní kampaně se považuje za uskutečněnou dnem, ve kterém nastala poslední úplatná událost u cílené reklamy.
- Zdanitelná služba provedení cílené reklamní kampaně je poskytnuta na území ČR, pokud v souvislosti s činností alespoň jednoho českého uživatele digitálního rozhraní dojde u této reklamy k úplatné události.

- Pokud je cílená reklama i jen z části zaměřena nebo cílena na uživatele s bydlištěm či sídlem na území ČR,<sup>37</sup> má se za to, že je uživatel digitálního rozhraní z ČR (není-li prokázán opak).

## Využití mnohostranného digitálního rozhraní

- Využitím mnohostranného digitálního rozhraní<sup>38</sup> je
  - uzavření transakce mezi uživateli mnohostranného digitálního rozhraní usnadňujícího související dodávky zboží nebo poskytnutí služeb<sup>39</sup> a
  - zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní uživateli.
- Na dílčí zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní uživateli, vztahující se k jedné úplatě, se hledí jako na samostatné poskytnutí zdanitelné služby.
- Využitím mnohostranného digitálního rozhraní není
  - poskytování regulované finanční služby regulovanou finanční entitou<sup>40</sup>,
  - provozování hazardní hry,
  - zpřístupnění digitálního rozhraní, pokud je jediným nebo hlavním účelem jeho zpřístupnění<sup>41</sup>

33 Doplňkovou službou není dle návrhu zákona vytvoření obsahu reklamy. Důvodová zpráva uvádí jako příklad služby marketingového zhodnocení reklamní kampaně, konzultační služby v souvislosti s umístěním cílené reklamy či topování, tj. přiřazení výhodnější reklamní pozice.

34 Důvodová zpráva uvádí, že pokud dodavatel reklamních služeb a provozovatel digitálního rozhraní jsou různé subjekty, neměl by být provozovatel digitálního rozhraní považován pro účely daně za poskytovatele zdanitelné služby.

35 Důvodová zpráva odkazuje na § 1 odst. 2 zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy: „Reklamou se rozumí oznámení, předvedení či jiná prezentace šířené zejména komunikačními médii, mající za cíl podporu podnikatelské činnosti, zejména podporu spotřeby nebo prodeje zboží, výstavby, pronájmu nebo prodeje nemovitosti, prodeje nebo využití práv nebo závazků, podporu poskytování služeb, propagaci ochranné známky, 1a) pokud není dále stanoveno jinak.“

36 Důvodová zpráva uvádí, že pro klasifikaci reklamního sdělení jako cílené reklamy je podstatné to, jestli je algoritmické rozhodnutí o tom, zda bude v souvislosti s daným přístupem uživatele na digitální rozhraní reklamní sdělení na toto rozhraní umístěno nebo ne, založeno na datech shromážděných o tomto uživateli, případně shromážděných o zařízení, které uživatel použil, protože v případě sděleného zařízení se shromážděná data nemusí vztahovat k jedinému uživateli. Při tom není rozhodné, kdy, kým a jak tato data byla shromážděna a které digitální rozhraní k tomu bylo využito. Cílenou reklamou naopak není zaměření umístění reklamy na digitální rozhraní bez současného vyhodnocení dat shromážděných o uživateli, který přistupuje na digitální rozhraní, nebo o jím použitým zařízení, i když v sobě obsahuje určitý prvek cílení na vybranou cílovou skupinu. Zejména tak cílenou reklamou není reklama, která je zaměřena na určitou cílovou skupinu, ale tohoto zaměření dosahuje trvalým umístěním na digitálním rozhraní zaměřením na tuto cílovou skupinu, například reklama na křovinořez trvale umístěná na internetové stránce věnované zahrádkaření a zobrazená každému návštěvníkovi této stránky bez rozdílu. Důvodová zpráva dále mimo jiné uvádí, že úplatná událost je událost, která v souladu s daným modelem zpoplatnění vede k tomu, že bylo dané jednotlivé umístění cílené reklamy zpoplatněno, přičemž úplatnou událostí může být samo umístění cílené reklamy, skutečné zobrazení cílené reklamy uživateli, kliknutí na odkaz, objednávka inzerovaného zboží apod.

37 Důvodová zpráva v této souvislosti uvádí, že zaměření či cílení může být provedeno například použitím českého jazyka, zaměřením se na české reálie, účastí osobnosti veřejného života nebo použitím typicky české pohádkové postavy. Tato domněnka se dle důvodové zprávy použije pouze v případě, kdy plátcé daně není z IP adresy použitého technického zařízení schopen určit, ve kterém státě se toto zařízení nacházelo v okamžiku přístupu na digitální rozhraní, v souvislosti s nímž došlo k úplatné události.

38 Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že mnohostranným digitálním rozhraním je např. sociální síť, internetové tržiště (kde si uživatelé mohou dohodnout dodávku zboží – včetně zboží na míru či dovození jídla) či internetová stránka, kde uživatelé mohou dohodnout poskytnutí služeb (např. ubytování, přepravu, asistenční službu, rezervaci místa v restauraci apod.).

39 Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že v případech, kdy se jedná o mnohostranné digitální rozhraní, do základu dílčí daně vstupuje pouze ta část úplaty, kterou si neposkytují účastníci transakce navzájem (tj. tedy to, co si ponechává poskytovatel). Do oblasti působnosti daně by rovněž neměl spadat prodej zboží v elektronických obchodech. Příjmy pocházející z maloobchodních a velkoobchodních činností, představujících prodej zboží nebo služeb, kdy je smlouva uzavřena online prostřednictvím internetových stránek dodavatele tohoto zboží nebo služeb a kdy dodavatel nevstupuje jako zprostředkovatel, proto nepodléhá dani. Důvodem je, že vytváření hodnoty pro obchodníka spočívá ve zboží nebo službách, a digitální rozhraní je využíváno zásadně pouze jako prostředek ke komunikaci. To, že dodavatel prodává zboží nebo služby online na svůj vlastní účet nebo poskytuje zprostředkovatelské služby, se určí s přihlédnutím k právní a ekonomické podstatě transakce tak, jak je vyjádřena v ujednáních mezi příslušnými stranami. Například dodavatel digitálního rozhraní, kde je zpřístupněno zboží třetích stran, by mohl být považován za poskytovatele zprostředkovatelské služby (jinými slovy: subjekt zpřístupňující mnohostranné digitální rozhraní), pokud se nepředpokládají žádná významná rizika související se zásobami nebo pokud cenu zboží ve skutečnosti určuje dotčená třetí strana.

40 Regulovanou finanční službou je finanční služba, k jejímuž poskytování bylo uděleno povolení regulované finanční entitě, přičemž regulovanou finanční entitou je poskytovatel finančních služeb, jejichž poskytování podléhá v souladu s právními předpisy EU regulaci, podle které k němu zapotřebí povolení a které podléhá správnímu doзору (nebo regulaci v nečlenském státě EU, která je obdobná takové regulaci).

41 Dle důvodové zprávy se tato výluka neuplatní na uzavírání transakcí mezi uživateli.

- poskytnutí digitálního obsahu uživatelům,<sup>42</sup>
  - hraní počítačové hry nebo používání jiného obdobného interaktivního softwaru určeného pro volný čas a zábavu,<sup>43</sup>
  - poskytování komunikační služby uživatelům nebo
  - poskytování platební služby uživatelům.
- Zdanitelná služba využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce mezi uživateli se považuje za uskutečněnou dnem, ve kterém jsou známi všichni účastníci této transakce. Zdanitelná služba spočívající ve zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní se považuje za uskutečněnou dnem, ve kterém je splatná úplata nebo její první část.
  - Mnohostranným digitálním rozhraním je pro účely daně digitální rozhraní, které umožňují uživateli vyhledat jiného uživatele (či jeho uživatelský účet) a interagovat s nimi.
  - Zpřístupněním mnohostranného digitálního rozhraní je pro účely daně umožnění použití mnohostranného digitálního rozhraní nebo jeho části anebo využití funkčnosti mnohostranného digitálního rozhraní.<sup>44</sup>
  - Zdanitelná služba zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní je poskytnuta na území ČR, pokud
    - je český uživatel účastníkem transakce mezi uživateli mnohostranného digitálního rozhraní, pokud zdanitelná služba spočívá v uzavření transakce mezi uživateli,<sup>45</sup> nebo
    - má uživatel zřízen uživatelský účet na mnohostranném digitálním rozhraní a v okamžiku založení tohoto účtu je tento uživatel českým uživatelem, v případě zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní.

## Poskytnutí dat o uživatelích

- Poskytnutím dat o uživatelích je poskytnutí souboru údajů shromážděných o uživatelích digitálního rozhraní a získaných (nebo vytvořených) na základě jejich aktivity na tomto rozhraní,<sup>46</sup> s výjimkou poskytnutí dat
  - získaných ze senzoru<sup>47</sup> nebo
  - regulovanou finanční entitou.
- Zdanitelná služba poskytnutí dat o uživatelích se považuje za uskutečněnou dnem, ve kterém byla tato data poskytnuta.
- Zdanitelná služba poskytnutí dat o uživatelích je poskytnuta na území ČR, pokud jsou tato data shromážděna v souvislosti s přístupem alespoň jednoho českého uživatele na digitální rozhraní.

## Osvobození vnitroskupinového poskytnutí zdanitelné služby

- Od daně je osvobozeno poskytnutí zdanitelné služby jiné členské entitě v rámci skupiny.

## Základ dílčí daně - provedení cílené reklamní kampaně

- Základ dílčí daně z provedení cílené reklamní kampaně je úhrn částí úplat za uskutečněné umístění cílené reklamy (či poskytnutí doplňkové služby k umístění cílené reklamy) připadajících na ČR.
- Část úplaty za uskutečněné umístění cílené reklamy (či poskytnutí doplňkové služby k umístění cílené reklamy) připadající na ČR činí součin

<sup>42</sup> Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že služby spočívající v dodání digitálního obsahu plátcem daně prostřednictvím digitálního rozhraní by měly být vyloučeny z působnosti daně bez ohledu na to, zda digitální obsah tento subjekt vlastní, nebo získal práva na jeho šíření. Důvodem je to, že není zcela jasné, zda uživatel hraje při vytváření hodnoty pro podnik dodávající digitální obsah ústřední úlohu. Místo perspektivy vytváření hodnoty se zaměřením přesouvá na samotný digitální obsah, který subjekt dodává. Digitálním obsahem jsou data dodávaná v digitální podobě, jako jsou počítačové programy, aplikace, hry, hudba, videa či texty, bez ohledu na to, zda jsou přístupná prostřednictvím stahování nebo přehrávání, s výjimkou dat představovaných samotným digitálním rozhraním. Účelem je zachytit různé formy, které může digitální obsah mít, když si ho uživatel pořizuje, což nic nemění na skutečnosti, že jediným nebo hlavním účelem z pohledu uživatele je pořízení digitálního obsahu. S ohledem na skutečnost, že se výluka uplatní pouze v případě dílčího předmětu dílčí daně z využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívajícího ve zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní, neuplatní se na případy poskytnutí digitálního obsahu na základě transakcí uzavřených mezi uživateli (např. transakce prodeje mobilní aplikace mezi uživatelem-vývojářem a uživatelem-držitelem mobilního telefonu).

<sup>43</sup> Dle důvodové zprávy tento dílčí předmět nenaplní například pravidelné platby za možnost hrát multiplayerové hry (tzv. MMO hry), ani za nákupy zbraní, svitků, lektvarů, kouzel a dalších předmětů a zvýhodnění uvnitř hry či platby za odemčení přístupu do vyhrazených částí herního světa. Tato výluka se uplatní jak na samotné multiplayerové hry a platby v nich, tak se uplatní na distribuční kanály, které poskytují hry pro platformy PC, Mac apod., či na platby v mobilních hrách. S ohledem na skutečnost, že se výluka uplatní pouze v případě dílčího předmětu dílčí daně z využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívajícího ve zpřístupnění mnohostranného digitálního rozhraní, neuplatní se na internetová tržiště, která fungují jako mnohostranná digitální rozhraní, kde jsou počítačové hry a obdobný volnočasový software distribuovány na základě transakcí uzavřených mezi uživateli (např. uživatel-vývojář a uživatel-hráč).

<sup>44</sup> Dle důvodové zprávy je takovýmto jiným využitím je například umožnění přístupu na samotné mnohostranné digitální rozhraní nebo do jeho vyhrazené části, poskytnutí možnosti přizpůsobit si takového rozhraní, poskytnutí možnosti využít některé jeho prémiové funkce apod.

<sup>45</sup> V tomto případě se při určování toho, zda je uživatel mnohostranného digitálního rozhraní českým uživatelem, nepřihlíží k místu dodání zboží nebo poskytnutí služby, které jsou předmětem transakce, ani k místu provedení platby.

<sup>46</sup> Dle důvodové zprávy mohou být tato data získána jak během daného zdaňovacího období, tak v průběhu jakéhokoliv předchozího zdaňovacího období - předmět daně je však naplněn tehdy, pokud jsou tato data úplatně poskytnuta v daném zdaňovacím období. Dále důvodová zpráva uvádí, že se jedná o úplatně poskytnutí dat o uživatelích, ať již jde o prodej těchto dat, nebo jiné jejich úplatně poskytnutí, například směna nebo barter, kdy by například za poskytnutí dat mohla být poskytnuta služba.

<sup>47</sup> Senzorem není klávesnice, myš, dotyková obrazovka, dálkové ovládání, herní ovladač, pohybový senzor a jiné obdobné uživatelské vstupní rozhraní technického zařízení.

- ▶ úplaty za uskutečněné umístění cílené reklamy (či doplňkové služby k umístění cílené reklamy) a
- ▶ podílu
  - počtu úplatných událostí u této cílené reklamy, které nastaly v souvislosti s přístupem českých uživatelů na digitální rozhraní, a
  - počtu úplatných událostí u této cílené reklamy, které nastaly v souvislosti s přístupem všech uživatelů na digitální rozhraní.

### **Základ dílčí daně – využití mnohostranného digitálního rozhraní**

- ▶ Základem dílčí daně z využití mnohostranného digitálního rozhraní je úhrn
  - ▶ částí úplat za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce mezi uživateli připadajících na ČR, a
  - ▶ úplat za uskutečněné využití – zpřístupnění – mnohostranného digitálního rozhraní.
- ▶ Část úplaty za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce připadající na ČR činí součin
  - ▶ úplaty za uskutečněné využití mnohostranného digitálního rozhraní spočívající v uzavření transakce mezi uživateli (bez plnění, které si v souvislosti s transakcí navzájem poskytli uživatelé účastníci se transakce) a
  - ▶ podílu
    - počtu českých uživatelů, kteří jsou účastníky této transakce, a
    - počtu všech uživatelů, kteří jsou účastníky této transakce.

### **Základ dílčí daně – poskytnutí dat o uživatelích**

- ▶ Základem dílčí daně z poskytnutí dat o uživatelích je úhrn částí úplat za poskytnutí dat o uživatelích připadajících na ČR.
- ▶ Část úplaty za poskytnutí dat o uživatelích připadající na ČR činí součin
  - ▶ úplaty za poskytnutí dat o uživatelích a
  - ▶ podílu
    - počtu přístupů na digitální rozhraní českých uživatelů, kterých se tato data týkají, a
    - počtu přístupů na digitální rozhraní všech uživatelů, kterých se tato data týkají.

### **Sazba daně**

- ▶ Sazba daně činí 7 %.<sup>48</sup>

### **Zdaňovací období**

- ▶ Zdaňovacím obdobím daně je kalendářní rok.

### **Zmocněnec zahraničního plátce**

- ▶ Plátce, který nemá sídlo na území členského státu EU, EHP nebo Švýcarska, je povinen si zvolit zmocněnce pro doručování se sídlem nebo místem pobytu v ČR.

### **Registrace k dani**

- ▶ Plátce je povinen podat přihlášku k registraci k dani nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy mu poprvé ode dne, kdy se stal plátcem, vznikla povinnost přiznat daň.<sup>49,50</sup>

<sup>48</sup> Dílčí daň se vypočte jako součin základu dílčí daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč nahoru a sazby daně, přičemž daň se vypočte jako součet dílčích daní.

<sup>49</sup> Důvodová zpráva mimo jiné uvádí, že daňová povinnost vzniká uskutečněním zdanitelné služby, jedná se tak o den, ve kterém činností plátce poprvé došlo k poskytnutí zdanitelné služby za úplatu na území ČR. Přihlášku k registraci má povinnost podat pouze plátce – tedy osoba, která v rozhodném období naplnila stanovené podmínky, ať již samostatně nebo společně s ostatními členskými entitami skupiny. Pokud tak předmět daně naplní jiná osoba, není povinna podávat přihlášku k registraci.

<sup>50</sup> Důvodová zpráva v této souvislosti mimo jiné uvádí, že tato povinnost nastane bez ohledu na to, zda je entita, která splňuje dané podmínky, usazena v ČR, EU nebo v nečlenském státě EU.

### Evidence pro účely daně

- Plátce daně je povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, přičemž v této evidenci vede plátce odděleně jednotlivé poskytnutí zdanitelné služby.

### Daňové přiznání a vyměření

- Plátce je povinen podat daňové přiznání, které se podává dle standardních pravidel pro řádné daňové tvrzení (tj. obecně nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období; s případným prodloužením o další 3 měsíce za splnění specifických podmínek).
- Daň tvrzená v daňovém přiznání se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to ve výši v něm tvrzené (a ve stejném termínu je i splatná).
- Přestože jsou tři dílčí daně, spravují se jako jediná daň – bude se podávat jediné daňové přiznání.

### Zálohy na daň

- Plátce je povinen platit zálohy v průběhu zálohového období. Zálohovým obdobím je období od prvního dne následujícího po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání za bezprostředně předcházející zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Zálohy obecně činí jednu dvanáctinu předchozí daně.
- Předchozí daní je obecně daň, která byla tvrzena plátcem v daňovém přiznání za poslední bezprostředně předcházející zdaňovací období.

- Zálohy jsou splatné měsíčně, do patnáctého dne následujícího po skončení kalendářního měsíce, za který se zálohy platí.
- Po skončení zdaňovacího období se zálohy uhrazené v jeho průběhu započítávají na úhradu splatné daně za toto zdaňovací období.
- První zálohové období plátce začne v den, kdy mu poprvé ode dne, kdy se stal plátcem, vznikla povinnost přiznat daň, přičemž zálohy v prvním zálohovém období obecně činí jednu dvanáctinu ze součinu sazby daně a základů dílčích daní ze zdanitelných služeb uskutečněných v rozhodném období připadajících na ČR.<sup>51</sup>

### Nespolehlivý plátce

- Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně z vybraných digitálních služeb, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem (a tuto skutečnost náležitě zveřejní).

### Přechodné ustanovení

- Pro účely určení základu daně se nepřihlíží k poskytnutým zdanitelným službám, které byly uskutečněny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

### Účinnost

- Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení (MF vyjadřuje ambici vstupu v platnost v polovině roku 2020).<sup>52</sup>

<sup>51</sup> Tuto částku je plátce daně povinen uvést v oznámení, které je nutno podat ve lhůtě pro podání přihlášky k registraci k dani.

<sup>52</sup> Důvodová zpráva v této souvislosti uvádí, že zdaňovací období roku 2020 tak bude mít standardní délku 1 kalendářní rok, ale zdaňovat se budou pouze skutečnosti, které nastanou po nabytí jeho účinnosti.

### Ostatní

- MF v důvodové zprávě konstatuje, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění na navrhovanou daň nedopadají. Důvodová zpráva rovněž uvádí, že se nejedná o daň, která by měla charakter daně z obrátu, a dále, že je v souladu s podmínkami, které jsou stanoveny ve směrnici o DPH.
- MF dále v důvodové zprávě odhaduje roční monetární přínos zavedení daně pro státní rozpočet v intervalu 2,4 až 6,6 mld. Kč.

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

Ministerstvo financí publikovalo informaci, že hodlá předložit návrh zákona na zavedení digitální daně, přičemž předpokládaný start digitální daně v České republice je polovina roku 2020. 4. července Ministerstvo financí oficiálně publikovalo návrh zákona na zavedení digitální daně a poslalo jej do připomínkového řízení. 5. září publikovalo revidovaný návrh a zaslalo návrh zákona vládě. V tomto článku stručně shrneme vybrané postřehy k tomuto návrhu.

# Legislativní proces

## Mezinárodní spolupráce při řešení daňových sporů v Evropské unii



**Karel Hronek**  
karel.hronek@cz.ey.com  
+420 225 335 654

Poslanecké sněmovně byl předložen návrh zákona, který procesně upravuje mezinárodní spolupráci při řešení daňových sporů v rámci Evropské unie. Předpokládaná účinnost zákona je 15. den prvního kalendářního měsíce následujícího po jeho vyhlášení, přičemž termín pro provedení související směrnice EU<sup>53</sup> byl 30. června 2019.

### Obecný koncept

Předmětem úpravy je stanovení jednotného postupu při řešení sporů o výklad či uplatnění mezinárodních daňových smluv, tj. smluv o zamezení dvojímu zdanění a úmluvy o zamezení dvojímu zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Arbitrážní konvence).<sup>54</sup>

Přestože je standardně článek o řešení případů dohodou<sup>55</sup> v mezinárodních daňových smlouvách obsažen, neexistuje v České republice prováděcí právní předpis, který by se výslovně řešením případů dohodou zabýval.<sup>56</sup> Harmonizovaný postup podle nového zákona bude možné zahájit, pokud všechny dotčené státy budou členskými státy EU a všichni dotčení poplatníci budou rezidenty některého z členských států EU.

### Zjednodušený průběh harmonizovaného postupu

#### Žádost

Harmonizovaný postup se zahajuje podáním žádosti o zahájení řízení podle mezinárodní smlouvy, při jejímž uplatňování nebo výkladu vznikla sporná otázka. Český daňový poplatník (rezident) může podat žádost u příslušného orgánu ČR (Ministerstvo financí nebo jím zmocněný správce daně), příp. i u příslušného orgánu jiného dotčeného státu EU. Velká účetní jednotka<sup>57</sup> nebo poplatník, který je součástí velké skupiny účetních jednotek,<sup>58</sup> je povinen podat žádost ve všech dotčených státech. Žádost lze podat do 3 let ode dne, kdy se poplatník dozvěděl o opatření, které vede nebo povede ke vzniku sporné otázky.

#### Jednostranné vyřešení

Příslušný orgán posuzuje přípustnost žádosti nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy mu žádost došla (příp. ode dne, kdy obdržel doplňující informace). Pokud lze žádosti vyhovět zcela nezávisle na zahraničních orgánech, může tuzemský orgán jednostranně vyřešit spornou otázku tak, že vydá zprávu o výsledku harmonizovaného postupu, ve kterém uvede, jak se má ve vztahu ke sporné otázce vykládat a uplatňovat mezinárodní smlouva. Daný orgán o jednostranném vyřešení vyrozumí příslušný zahraniční orgán.

<sup>53</sup> Směrnice Rady (EU) 2017/1852 ze dne 10. října 2017 o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii

<sup>54</sup> Sdělení č. 93/2006 Sb.m.s. o přístupu České republiky k Úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Arbitrážní konvence)

<sup>55</sup> tzv. MAP, mutual agreement procedure

<sup>56</sup> Obecně se použijí ustanovení daňového řádu

<sup>57</sup> § 1b odst. 4 zákona o účetnictví

<sup>58</sup> § 1c odst. 3 zákona o účetnictví



**Řešení sporné otázky dohodou**

Pokud jednostranné vyřešení není možné, vstoupí tuzemský orgán do jednání s příslušnými orgány ostatních dotčených států (zahájí tzv. dohodovací postup). Lhůta pro dohodovací postup je 2 roky od rozhodnutí o přípustnosti žádosti (tuto lhůtu lze o 1 rok prodloužit). Pokud příslušné orgány dospějí k dohodě o řešení sporné otázky, bude tato dohoda vtělena do zprávy o výsledku harmonizovaného postupu.

**Daňová arbitráž**

Uplyne-li marně lhůta pro dohodovací postup, oznámí tuzemský orgán poplatníkovi, že příslušné orgány nedospěly k dohodě o řešení sporné otázky, a uvede obecné důvody, proč dohody nebylo dosaženo.

Do 50 dnů může poplatník podat žádost o posouzení sporné otázky tzv. poradním orgánem. Ten posoudí spornou otázku, přičemž vychází z relevantní mezinárodní smlouvy a vnitrostátních předpisů dotčených států. K přijetí stanoviska poradního orgánu je třeba souhlasu nadpoloviční většiny všech členů (příp. rozhoduje o přijetí hlas předsedy).

Příslušné orgány se poté do 6 měsíců pokusí dosáhnout dohody o řešení sporné otázky. Po marném uplynutí této lhůty (tj. pokud nebude dohody příslušných orgánů dosaženo) se stává stanovisko poradního orgánu pro příslušné orgány závazné.

**Vydání zprávy**

Tuzemský orgán oznámí poplatníku návrh řešení sporné otázky, tj. obsah dohody příslušných orgánů, nebo závazné stanovisko poradního orgánu, a to do 30 dnů ode dne, kdy došlo k dohodě, nebo od dne, kdy se stalo stanovisko poradního orgánu závazné. Zároveň jej tuzemský orgán vyzve k poskytnutí souhlasu s návrhem do 60 dnů od dne, kdy je mu výzva oznámena.

Pokud tuzemský orgán obdrží souhlas (v plném rozsahu a bez výhrad) od všech účastníků řízení, vydá zprávu o výsledku harmonizovaného postupu. Pokud takové souhlasy tuzemský orgán nezíská, postup zastaví. Po souhlasu poplatníka se zprávou lze na základě této zprávy stanovit daň.

Zprávy o výsledku harmonizovaného postupu (příp. shrnutí těchto zpráv) budou zveřejňovány Evropskou komisí.

**Role poradního orgánu**

Součástí výše popsaného mechanismu jsou i kontrolní mechanismy, které umožní v některých fázích řízení svolat poradní orgán, který představuje panel zástupců jednotlivých příslušných orgánů a dále odborníků, kteří společně posoudí daňový spor. Poradní orgán může buď posuzovat přípustnost samotné žádosti, pokud mezi dotčenými státy nebude panovat shoda ohledně přípustnosti, nebo může provést daňovou arbitráž.

**Závěrem**

Harmonizovaný postup se jeví jako krok správným směrem k větší právní jistotě poplatníků při řešení přeshraničních daňových sporů, zejména tím, že stanoví jasný postup a pevné lhůty k řešení.

V případě zájmu o podrobnější informace prosím kontaktujte autora článku nebo manažera, se kterým spolupracujete.

Poslanecké sněmovně byl předložen návrh zákona, který procesně upravuje mezinárodní spolupráci při řešení daňových sporů v rámci Evropské unii.

# Investiční pobídky

## Nové investiční pobídky 2019



**Martin Hladký**

[martin.hladky@cz.ey.com](mailto:martin.hladky@cz.ey.com)  
+420 225 335 645

Novela zákona o investičních pobídkách, o které vás průběžně v našich daňových zprávách informujeme, nabyla účinnosti v pátek 6. září 2019.

Tématu se budeme podrobněji věnovat ve čtvrtek 3. října 2019 od 13:30, kdy se v našich prostorách uskuteční seminář k novele zákona o investičních pobídkách pořádaný agenturou CzechInvest ve spolupráci s Ministerstvem průmyslu a obchodu. Tématem budou kromě novely také nejčastější daňové otázky řešené příjemci investičních pobídek. K možnosti registrace na seminář viz rubrika Víte, že? na konci vydání těchto daňových zpráv.

Pojďme si stručně připomenout hlavní změny, mezi které patří schvalování všech pobídek vládou, zavedení testu vyšší přidané hodnoty, zrušení povinnosti tvorby dodatečných pracovních míst či novinky u strategických investičních akcí.

### Schválení vládou - přínos investiční akce

Schválení vládou budou podléhat veškeré žádosti o investiční pobídky, přičemž pravděpodobným kritériem bude tzv. přínos investiční akce - ten by měl převýšit poskytovanou investiční pobídku. Metodika pro výpočet přínosu investiční akce bere v úvahu mimo jiné budoucí daňové odvody, výchovu expertů v oblasti výzkumu a vývoje či například spolupráci s institucemi specializujícími se na výzkum a vývoj.



**Vendula Sehnalová**

[vendula.sehnalova@cz.ey.com](mailto:vendula.sehnalova@cz.ey.com)  
+420 225 336 219

### Vyšší přidaná hodnota

Parametry pro testování přidané hodnoty (stejně jako další vybrané podmínky) jsou uvedeny v prováděcím právním předpisu (Nařízení vlády ze dne 26. srpna 2019), což vládě umožní pružněji reagovat na aktuální hospodářský vývoj.

Pro investiční akce ve výrobě bude třeba (s výjimkou uvedenou níže), aby příjemce podpory měl sjednanu mzdu alespoň u 80 % zaměstnanců s místem výkonu práce v místě realizace investiční akce alespoň ve výši průměrné mzdy v kraji a současně splnit jednu z následujících podmínek:

- ▶ podíl zaměstnanců s vysokoškolským vzděláním dosáhne alespoň 10 % a zároveň bude uzavřena smlouva o spolupráci s výzkumnou organizací či vysokou školou v oblasti výzkumu a vývoje, přičemž na tuto spolupráci vynaloží prostředky nejméně v hodnotě 1 % předpokládané hodnoty celkových způsobilých nákladů uvedených v záměru získat investiční pobídku, nebo
- ▶ podíl výzkumných a vývojových pracovníků (na celkovém počtu zaměstnanců nebo v místě realizace investiční akce) dosáhne alespoň 2 %, nebo

- příjemce investiční pobídky nad rámec ostatních nákladů kvalifikujících se pro investiční pobídku pořídí strojní zařízení, a to nejméně v hodnotě 10 % předpokládané hodnoty celkových způsobilých nákladů uvedených v záměru získat investiční pobídku (takové strojní zařízení musí být pořízeno za tržní cenu, vyrobeno méně než 2 roky před zahájením jeho pořízení, nebylo předmětem účetních odpisů, nebylo uvedeno do užívání dříve než 2 roky před předložením záměru získat investiční pobídku a nebylo zahrnuto do způsobilých nákladů v rámci investiční akce).

Pokud plánujete investiční akci ve výrobě v hodnotě převyšující 100 mil. Kč (50 mil. Kč ve vybraných regionech) a akce neobsahuje vazbu na výzkum a vývoj, není ještě vše ztraceno. Výše popsaná podmínka vyšší přidané hodnoty se nepoužije, pokud bude investiční akce realizována na území státem podporovaného regionu. I v tomto případě však poskytnutí pobídek podléhá schválení vládou a bude hodnocen přínos investice.

### **Nová pracovní místa**

Novela odstraňuje povinnost tvorby nových pracovních míst pro investiční akce ve výrobě (dosud podmínka tvorby 20 dodatečných pracovních míst).

### **Strategické investiční akce**

Nařízení nově umožňuje opravárenským centrům získat hmotnou podporu na pořízení majetku ve výši 20% ze způsobilých nákladů (maximálně 500 mil. Kč), pokud je investováno alespoň 200 mil. Kč (z toho 100 mil. Kč tvoří pořizovací hodnota strojů) a vytvořeno nejméně 100 pracovních míst.

U technologických center dochází ke snížení požadovaného počtu zaměstnanců ze 100 na 70, podpora se zvyšuje na 20% (z původních 10%), maximálně však do částky 500 mil. Kč, požadovaná hodnota investice 200 mil. Kč zůstává zachována.

Pokud budete mít k výše popsané novele či obecně tématu investičních pobídek jakékoliv otázky, obraťte se prosím na autory článku nebo na náš poradenský tým, se kterým spolupracujete.

Investiční pobídky představují (spolu s odčitatelnou položkou na výzkum a vývoj) efektivní nástroje umožňující snížit daňovou povinnost. Zajistit splnění všech podmínek není zcela bez starostí, v případě správného nastavení již od počátku investice není třeba mít ze zvládnutí celého procesu obavy. Vzhledem k možnosti splnění podmínek a jednodušší administraci řada našich klientů tuto podporu preferuje například před peněžními dotacemi z různých EU fondů.

# 10 (témat) pro 10 (oblastí)

## Časové souvislosti



**Martin Hladký**  
martin.hladky@cz.ey.com  
+420 225 335 645

Po prázdninách bychom se s vámi v seriálu **10 pro 10** rádi podělili o témata, která společně často řešíme v oblasti časových souvislostí.

Na základě reakcí na náš předchozí článek nám dovolu krátkou vsuvku. Pokud některý z bodů uvedených níže budete považovat za notoricky známý a z hlediska užitečnosti přehledu nepotřebný, nezbývá než vám pográtulovat a ujistit vás, že v řadě jiných případů jsme každé z jednotlivých témat (často i opakovaně) řešili. V opačném případě by se totiž na náš přehled vypracovaný ve spolupráci s řadou zkušených daňových poradců nedostalo.

A nyní již k vybraným tématům:

**1.** Jak se postavit k rozdílu mezi vytvořenou dohadnou položkou a skutečně fakturovanou částkou? Obecně by rozdíly měly být součástí výsledku hospodaření toho období, ve kterém vzniknou. V případě, že je rozdíl materiální a společnost nedokáže obhájit, že dohadnou položku vytvořila s řádnou péčí, může správce daně tento postup zpochybnit. V takové situaci může pomoci (a skutečně již v mnoha případech pomohla) interní směrnice upravující tvorbu dohadných položek. Pozici poplatníka dále může (významně) pomoci, pokud byly materiální dohadné položky auditovány.

**2.** Pravidelně se opakující nevýznamné částky není třeba časově rozlišovat. To však neplatí v případě, kdy má být vytvořena dohadná položka (například u plateb za energie) nebo časové rozlišení (platba

nájemného). Pokud je na nájemném poskytnuta sleva, která není výsledkem snížení kvality nájmu (například nefunkční klimatizace), pak je nutné také tuto slevu časově rozlišit (podobný režim mohou mít i pobídky v nájemních vztazích). Máte nájemné v EUR? Pak je třeba zůstatek na rozvaze přeceňovat.

**3.** Dohady na bonusy jsou podle již konzistentní judikatury Nejvyššího správního soudu („NSS“) uznatelné v roce, ve kterém na bonus vzniká právní nárok.<sup>59</sup> Režim nárokových bonusů se však může změnit třeba v situaci, kdy například z důvodu přeměny či změny účetního období zavřeme knihy na konci října, zatímco nárok na bonus vznikne až ke konci kalendářního roku.

Stejně jako dohady na bonusy by se měly chovat i dohady na odběratelské bonusy. Dohad by tak měl být tvořen pouze v případě, že nárok vzniká ke konci účetního / zdaňovacího období. Potřeba mohou vzniknout například v hospodářském roce (právní nárok na bonus v roce kalendářním) nebo v situaci, kdy smlouva obsahuje dodatečné podmínky, které nastanou až v roce následujícím (třeba zaplacení faktury nebo povinnost potvrdit na internetovém portálu, že body získané z věrnostního programu chce zákazník skutečně uplatnit).

**4.** A právní nárok ještě jinak, neboli kdy by měl být zaúčtován výnos z pojistného plnění? Dva judikáty NSS,<sup>60</sup> každý s jiným závěrem, příliš nepomáhají. Je třeba zkoumat, kdy vzniká právní nárok na pojistné plnění – v roce vzniku škody, nebo v roce, kdy pojišťovna ukončila šetření?



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



**Gabriela Zábojníková**  
gabriela.zabojnikova@cz.ey.com  
+420 225 336 533

<sup>59</sup> Např.: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0001\\_8Afs\\_120\\_20121005120300\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0001_8Afs_120_20121005120300_prevedeno.pdf)

<sup>60</sup> [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2008/0101\\_2Afs\\_0800143A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0101_2Afs_0800143A_prevedeno.pdf)

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2011/0067\\_1Afs\\_11\\_20111122025627\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0067_1Afs_11_20111122025627_prevedeno.pdf)

**5.** Lze opravu chyby, která vzniká v období, které už je pro opravu uzavřené (obecně tříletá lhůta), prostřednictvím výnosů běžného roku v běžném roce nezdánit? S ohledem na předchozí judikaturu NSS (viz judikáty Horní rezervy<sup>61</sup> a Opravná položka<sup>62</sup>) existuje poměrně silná argumentace, že ano. Také oprava chyby prostřednictvím vlastního kapitálu se v běžném roce nezdaňuje, poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za období, ve kterém k chybě došlo. Pokud je toto „staré“ období uzavřené, chyba zůstane nezdaněna. Postup v případě opravy chyby přes vlastní kapitál do určité míry podporuje možnost nezdánit opravu chyby v běžném roce i v případě, že je oprava provedena přes výnosy. Tento postup může být napaden v případě daňové kontroly, pokud se oprava týká roku, který je dosud pro opravu otevřený.

**6.** Nevybraná dovolená. Přestože se váže k práci za předchozí rok, podle názoru státní správy a optikou NSS<sup>63</sup> se jedná spíše o rezervu a nárok vzniká až v okamžiku, kdy si zaměstnanec o dovolenou požádá. Dohadnou položku je tak možné zaúčtovat v případě, že zaměstnavatel má povinnost nevybranou dovolenou proplatit v případě ukončení pracovního poměru.

**7.** Daň z nemovitostí je daňově uznatelná zaplacením, nelze ji však mít v nákladech, dokud tam být nemá. Např. pokud hospodářský rok končí posledním květnem a celá daň je zaplacená v květnu, neměla by být součástí nákladů daň vztahující se k období od 1. června. Byť byla zaplacená, časově a věcně do uplynulého hospodářského roku nepatří.

**8.** Předfakturační ve stavebním průmyslu - existuje zajímavý judikát NSS,<sup>64</sup> že i v situaci, kdy je fakturováno dopředu na základě pochybného předávacího protokolu, je třeba zaúčtovat výnos až ve zdaňovacím období, ve kterém byly práce dodány.

Stejnou logikou by bylo možné podívat se na dodání forem. Jednotná metodika sice neexistuje, ale lze argumentovat, že forma je dodána v okamžiku, kdy začne sloužit k sériové výrobě, pokud smluvní dokumentace nestanoví jinak. V řadě případů však okamžik zahájení sériové výroby nastane dříve, než zákazník (automobilka) povolí vystavit fakturu - jaký okamžik účtování výnosu je pak správný?

**9.** Výnosy z reklamací? Ty je třeba účtovat až v okamžiku prokazatelně ukončeného reklamačního řízení.

**10.** Dohadné položky na audit. V praxi vidíme různé přístupy, někteří poplatníci je považují za daňově uznatelné v roce zaúčtování, jiní v roce, kdy byly služby provedeny. Přístup státní správy? Nekonzistentní.

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

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

Považujete některý z bodů týkajících se časových souvislostí za notoricky známý a z hlediska užitečnosti přehledu nepotřebný? Gratulujeme vám - u řady jiných z vás jsme totiž každé z témat poměrně často (a několikrát i opakovaně) řešili.

61 [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2009/0006\\_7Afs\\_0900074A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0006_7Afs_0900074A_prevedeno.pdf)

62 [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2015/0058\\_2Afs\\_1500078\\_20160923082908\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0058_2Afs_1500078_20160923082908_prevedeno.pdf)

63 [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0016\\_7Afs\\_120\\_20120709032013\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0016_7Afs_120_20120709032013_prevedeno.pdf)

64 [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2007/0016\\_9Afs\\_0700087A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0016_9Afs_0700087A_prevedeno.pdf)

# Judikátové okénko

## Nejvyšší správní soud poprvé na téma prokazování původu majetku



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



**Jiří Kappel**  
jiri.kappel@cz.ey.com  
+420 225 335 612

### Co je prokazování původu majetku

Jedná se o velmi silný nástroj v případech, kdy správce daně zjistí, že si poplatník „žije výrazně nad poměry“. Slovy zákonodárce: rozdíl mezi [jeho deklarovanými] příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 5 mil. Kč.<sup>65</sup>

Poplatník v takovém případě fakticky musí na výzvu finančního úřadu prokázat, že příslušné příjmy nabyl v období, která jsou již uzavřená pro doměření daně (nebo dani nepodléhají z jiného důvodu).

Pokud se mu to nepodaří a odhadovaný doměrek přesahuje 2 mil. Kč, může správce daně stanovit daň za použití pomůcek (tj. fakticky odhadem)<sup>66</sup>, které jsou oproti běžným pravidlům zpřísněné zejména v tom, že příjem je považován za dosažený v nejstarším období, za které ještě lze daň doměřit (není-li prokázán opak), a výhody pro poplatníka se zohlední, pouze pokud jsou jím prokázány. Zároveň se uplatní penále zvýšené na 50 % nebo 100 % daně (podle míry součinnosti).

Ačkoliv uvedená pravidla primárně míří na fyzické osoby, nelze vyloučit jejich využití i u právnických osob.

Jde o poměrně novou úpravu účinnou od prosince 2016, která byla předmětem intenzivních odborných diskuzí, mimo jiné ohledně

otázek její přiměřenosti (zejména s ohledem na výši sankcí nebo retroaktivní aplikaci) a možného zneužívání (ať již správci daně, nebo kvůli obavám z podpory anonymních udání).

Důkazem, že správci daně tento velmi silný nástroj v praxi využívají, může být i fakt, že jsme se již - vzhledem k průměrné době soudního řízení, poměrně brzy - dočkali prvního souvisejícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu<sup>67</sup> („NSS“).

### Co řešil NSS

Správce daně zjistil (z veřejných zdrojů), že podnikatelka pořídila mezi roky 2010 a 2016 pozemek za 1,5 mil. Kč, postavila rodinný dům s bazénem v hodnotě asi 5,7 mil. Kč a pořídila osobní automobily v hodnotě asi 0,5 mil. Kč. Vyžádal si také výpis z bankovního účtu, ze kterého vyplynuly výdaje přesahující 7,1 mil. Kč.

Vykázané příjmy přitom dosahovaly pouze cca 0,5 mil. Kč, rozdíl tedy převyšil 14 mil. Kč (!).

Výzvu k prokázání příjmů pak podnikatelka napadla procesní žalobou, jejímž cílem bylo řízení zastavit jako nezákonné. To soudy odmítly, neboť shledaly odůvodnění pochybností finančního úřadů za dostatečné. Odůvodnění rozsudku navíc indikuje, že se poplatník údaje správce daně ani nesnažil fakticky zpochybnit (např. výši ocenění).

Předmětem sporu před soudem tedy nebyl ještě samotný výsledek prokazování, byť rozsudek určité náznaky obsahuje, když zmiňuje, že podnikatelka po celou dobu zůstala pasivní, nepředložila vysvětlení původu svých příjmů a uplatňovala pouze procesní námitky; až při projednání výsledku postupu uvedla, že příjmy pocházejí od jejího manžela.

<sup>65</sup> Ani v případech podezření menších než 5 mil. Kč není finanční úřad bezbranný. Musí jen využívat „běžné“ nástroje - pak bývá nezdolka úspěšný, viz například aktuální rozsudek 9 Afs 364/2018.

<sup>66</sup> Za předpokladu, že daň nelze stanovit na základě dokazování. Pokud by odhadovaný rozdíl byl nižší než 2 mil. Kč, použijí se standardní pomůcky podle daňového řádu.

<sup>67</sup> [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2019/0064\\_9Afs\\_1900052\\_20190613150405\\_20190628132014\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2019/0064_9Afs_1900052_20190613150405_20190628132014_prevedeno.pdf)

Rozsudek okrajově zmiňuje také otázku retroaktivní aplikace na období před účinností příslušné úpravy. Krajský soud ji posoudil jako přípustnou, byť zdůraznil, že se nemůže týkat období již uzavřených pro vyměření daně. NSS se jí bohužel nezabýval, protože v kasační stížnosti nebyla namítána.

### **Praktický závěr**

Prokazování původu majetku je velmi silný nástroj, kterým finanční úřad na poplatníky přenáší povinnost prokázat, že jejich majetek a výdaje odpovídají jejich příjmům nebo byly nabyty v obdobích, za která již není možné daň doměřit.

Unést důkazní břemeno přitom nemusí být jednoduché ani pro poplatníky, kteří své povinnosti nezanedbali, ale jen nemají k dispozici dostatečně robustní dokumentaci, například kvůli příjmům plynoucím ze zahraničí, stěhování, ukončení smluvního vztahu s finanční institucí nebo v důsledku velkého časového odstupu (ten může být značný, zejména při prodlužování lhůty pro vyměření daně v důsledku daňových ztrát, případně jejich řetězení). V mezních případech proto doporučujeme pečlivou a dostatečně dlouhou archivaci relevantních dokumentů.

Jak také názorně ilustruje výše uvedený rozsudek, ve většině případů lze doporučit již od počátku řízení věcně argumentovat a vyvracet pochybnosti správce daně, neomezovat se jen na procesní námitky.

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

Jak také názorně ilustruje výše uvedený rozsudek, ve většině případů lze doporučit již od počátku řízení věcně argumentovat a vyvracet pochybnosti správce daně, neomezovat se jen na procesní námitky.



# Judikátové okénko

## Krajský soud ohledně výkladu podmínky souvislosti platby pro účely přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně



**Radek Matušík**

radek.matustik@cz.ey.com  
+420 225 335 932



**Michal Safin**

michal.safin@cz.ey.com  
+420 225 335 920

Krajský soud v Brně publikoval zajímavé a pro poplatníky pozitivní rozhodnutí č.j. 30 Af 45/2017 - 43, týkající se nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně v situaci, kdy nezákonné doměření daně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vedlo ke znemožnění uplatnění daňových ztrát a snížení nároku na slevu z titulu investiční pobídky v následných zdaňovacích obdobích.

### Skutkový základ případu

Společnost vykázala v přiznáních k dani z příjmů za zdaňovací období 2007 a 2008 daňové ztráty. Společnost byla zároveň příjemcem investiční pobídky a rok 2007 byl referenčním obdobím pro výpočet výše slevy na dani.

Daňová povinnost společnosti byla následně předmětem daňové kontroly, v níž došlo ke zrušení daňových ztrát a doměření daně za obě tato zdaňovací období.

V návaznosti na zrušení daňových ztrát, které si společnost uplatnila jako položky odčitatelné od základu daně ve zdaňovacích obdobích 2009, 2010 a 2011, správce daně společnosti doměřil za zdaňovací období 2009 daň a vyzval ji k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období 2010 a 2011. Společnost výzvám správce daně vyhověla, v průvodním dopise nicméně výslovně uvedla, že pouze plní povinnost uloženou správcem daně a nadále trvá na uplatnění daňových ztrát z let 2007 a 2008.

Doměření daně za rok 2007 mělo rovněž vliv na výši slevy na dani z titulu investiční pobídky a daňové povinnosti společnosti v letech 2011, 2013 a 2014.

Společnost brojila proti výsledkům daňových kontrol za zdaňovací období 2007 a 2008 žalobou ve správním soudnictví. V roce 2016 byly na základě rozhodnutí krajského soudu dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2007 a 2008 zrušeny, čímž došlo k obnovení původních daňových ztrát. Společnost podala dodatečná daňová přiznání za následná zdaňovací období a správce daně vyměřil daňové povinnosti v souladu s těmito dodatečnými přiznáními.

Správce daně zároveň přiznal společnosti úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek daně, penále a úroku z prodlení uhrazených za zdaňovací období 2007 a 2008. Správce daně i Odvolací finanční ředitelství nicméně odmítli přiznat tento úrok i z částek uhrazených za zdaňovací období 2009, 2010, 2011, 2013 a 2014.

Společnost podala proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství žalobu ke Krajskému soudu v Brně.

### Sporná právní otázka

Spornou právní otázkou bylo posouzení, zda byly naplněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

Podle tohoto ustanovení je pro vznik nároku na úrok nutné kumulativní splnění dvou podmínek:

- existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti nebo



z důvodu nesprávného úředního postupu – tím byly v daném případě zrušené dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2007 a 2008; a

- úhrada peněžité částky daňovým subjektem na základě nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím.

Správce daně v daném případě argumentoval, že souvislost, kterou ustanovení § 254 odst. 1 vyžaduje pro přiznání úroku, je třeba vykládat restriktivně a že tato souvislost nemohla být naplněna v případě, kdy daň za následná zdaňovací období byla vyměřena v jiných daňových řízeních (nebo dokonce na základě podání společnosti).

### Posouzení Krajským soudem v Brně

Krajský soud v Brně rozhodl zcela ve prospěch společnosti a zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

Krajský soud předně zdůraznil, že smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně je kompenzovat majetkovou újmu daňového subjektu způsobenou tím, že nemohl po určitou dobu disponovat finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí, jehož vady si sám nezpůsobil.

Krajský soud se ztotožnil s argumentací společnosti, že v projednávaném případě existuje přímá souvislost mezi zrušenými dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období 2007 a 2008 a její daňovou povinností v následných zdaňovacích obdobích.

V tomto ohledu není rozhodné, že částky daně, penále a úroku z prodlení byly vyměřeny v jiných daňových řízeních, než v jakých došlo ke zrušení daňové ztráty. Podstatná je naopak skutečnost, že v projednávaném případě došlo k pochybení správce daně při doměření daně, přičemž toto pochybení se promítlo do jiných daňových řízení.

Krajský soud rovněž uzavřel, že restriktivní výklad § 254 odst. 1 daňového řádu není namístě, neboť gramatický výklad tohoto ustanovení je zcela jednoznačný.

Proti rozsudku nebyla podána kasační stížnost.

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

Podstatná je naopak skutečnost, že v projednávaném případě došlo k pochybení správce daně při doměření daně, přičemž toto pochybení se promítlo do jiných daňových řízení.

# Judikátové okénko

## Kauza AREX aneb od Soudního dvora EU zpět ke správci daně



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



**Romana Klímová**  
romana.klimova@cz.ey.com  
+420 225 335 677

Kauza společnosti AREX CZ a.s. („AREX“) je jedním z řady případů řetězových obchodů s pohonnými hmotami, který skončil u soudu, tentokrát až u Soudního dvora EU („SDEU“). Česká Finanční správa vede se společností AREX spor o to, kde se nacházelo místo plnění při dodání pohonných hmot, dodaných již v roce 2010.

### O co se v dané kauze jedná?

Rakouský podnik prodával pohonné hmoty českému odběrateli. Pohonné hmoty byly následně několikrát přeprodány v řetězci českých zprostředkujících obchodníků, přičemž poslední subjekt v řadě (společnost AREX) pohonné hmoty v Rakousku převzal a přepravil je do České republiky vlastními vozidly. Pohonné hmoty byly do České republiky dopravované v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, kterou hradil oprávněný příjemce, který nebyl ve vztahu ke zboží kupujícím/prodávajícím (tj. správu spotřební daně poskytoval jako službu pro některého z obchodníků v řetězci).

Správce daně zamítl společnosti AREX nárok na odpočet DPH, který uplatňovala u nákupu pohonných hmot od českých dodavatelů, s odůvodněním, že dodavatelé tuto daň uplatnili neoprávněně. Správce daně argumentoval tím, že společnost AREX zajišťovala přepravu mezi členskými státy, a proto se jednalo o intra-komunitární transakci (tj. transakci s místem plnění v Rakousku). Český dodavatel měl tedy společnosti AREX fakturovat bez české DPH a AREX měla přiznat českou DPH z titulu pořízení zboží z jiného členského státu.

Rozhodnutí správce daně AREX napadla u soudu. Ve své argumentaci vycházela AREX zejména z tvrzení, že dopravu nelze přičíst k poslednímu prodeji, jelikož zboží bylo do České republiky přepraveno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a zjednodušeně řečeno, že uplatnění spotřební daně a DPH musí být shodné. V případě, že je zboží přepravováno v tomto režimu, jsou možnosti nakládání s ním natolik omezené, že společnost AREX nemohla v průběhu přepravy nakládat se zbožím jako jeho vlastník.

Nejvyšší správní soud se rozhodl předložit SDEU několik předběžných otázek, jejichž cílem bylo určit, kterému z dodání v řetězci má být přičtena doprava (tj. které z dodání se kvalifikuje jako dodání mezi dvěma členskými státy EU).

### Rozsudek SDEU<sup>68</sup>

SDEU předně smetl ze stolu argumentaci, že režim spotřební daně je pro přiřazení přepravy jakkoliv určující.

Pro účely určení, kterému pořízení v řetězci musí být přičtena přeprava, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností daného případu a zejména určit, v kterém okamžiku došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost AREX. V případě, že k tomuto převodu došlo před tím, než se uskutečnila přeprava, musí být tato přeprava přičtena pořízení uskutečněnému společností AREX.

Určení okamžiku, ve kterém přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník na společnost AREX, ponechal SDEU na NSS. Nad rámec rozsudku SDEU naznačil, že vše nasvědčuje tomu, že právo nakládat se zbožím jako vlastník na AREX přešlo již v Rakousku. Vycházel přitom ze skutečnosti, že prodávající dal společnosti AREX pokyn, aby si zboží vyzvedla (převzala) v rakouské rafinerii.

<sup>68</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-414/17 AREX CZ a.s.

Podle tehdy platného českého občanského zákoníku kupující nabýval vlastnické právo převzetím věci (nebylo-li sjednáno jinak). Nabytím vlastnického práva zároveň společnost AREX nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník.

### Rozsudek NSS<sup>69</sup>

NSS shledal, že žalované Odvolací finanční ředitelství se otázkou přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník dostatečně nezabývalo. Odvolací finanční ředitelství se totiž až příliš soustředilo jen na aspekt zajištění dopravy a přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník podcenilo (nedostatečně odůvodnilo). Proto nemohl NSS ověřit tvrzení žalovaného, že k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník na AREX došlo při nakládce pohonných hmot v Rakousku.

Z výše uvedeného důvodu NSS zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Odvolací finanční ředitelství zavázal, aby v rámci dalšího řízení přezkoumalo a doplnilo své vyjádření k právní otázce okamžiku převodu vlastnického práva u dotčených řetězových dodávek.

NSS významně posunul chápání pojmu „převod práva nakládat jako vlastník se zbožím“. Doposud se soudilo, že se jedná o unijní koncept v řadě případů odlišný od převodu vlastnického práva, jak je upraveno jednotlivými národními předpisy. Soud prvně připustil, že k převodu práva nakládat se zbožím dochází v zásadě shodně (současně) s převodem vlastnického práva. Pouze ve výjimečných, specifických případech může převod práva nakládat se zbožím jako vlastník předcházet převodu právního vlastnictví, nebo se naopak může opožďovat.

Pokud by vás tato problematika zajímala více, můžete kontaktovat autory tohoto článku, nebo si přečíst jejich články v odborných publikacích uvedených v odkazu pod čarou.<sup>70</sup>

### A jak to bude dál?

Jak celý spor nakonec dopadne, lze jen stěží předvídat. Pokud však obchodujete v rámci EU a do vašeho obchodního řetězce jsou zapojeny více jak dva subjekty, je vhodné pečlivě analyzovat všechny okolnosti takového obchodu, abyste předešli podobným sporům se správcem daně.

NSS významně posunul chápání pojmu „převod práva nakládat jako vlastník se zbožím“. Doposud se soudilo, že se jedná o unijní koncept v řadě případů odlišný od převodu vlastnického práva, jak je upraveno jednotlivými národními předpisy. Soud prvně připustil, že k převodu práva nakládat se zbožím dochází v zásadě shodně (současně) s převodem vlastnického práva. Pouze ve výjimečných, specifických případech může převod práva nakládat se zbožím jako vlastník předcházet převodu právního vlastnictví, nebo se naopak může opožďovat.

<sup>69</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 137/2016

<sup>70</sup> Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, časopis Daňový expert, ročník 2011, č. 3, str. 10-12,

Uplatnění DPH při dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu, tištěný Bulletin Komory daňových poradců č. 2/2014, str. 42-45, Alokace přepravy u řetězových transakcí v rámci EU, tištěný Bulletin Komory daňových poradců č. 1/2017, str. 26-29.

# Legal Update



## Aktuality v legislativě

- Novela směrnice o digitalizaci v právu obchodních společností
- Novela zákona o registru smluv

## Nově publikovaná judikatura

- Neplatnost doručení výpovědi z pracovního poměru
- Porušení povinností při výkonu funkce člena voleného orgánu obchodní korporace

Dokument ke stažení zde

## Víte, že?

- Ivo Novotný z EY komentoval výzkum zaměřený na oblasti stresu a stress managementu?<sup>71</sup>
- V prostorách EY se ve čtvrtek 3. října 2019 od 13:30 uskuteční seminář k novele zákona o investičních pobídkách pořádaný agenturou CzechInvest ve spolupráci s Ministerstvem průmyslu a obchodu? Tématem budou kromě novely také nejčastější daňové otázky řešené příjemci investičních pobídek? V případě zájmu se prosím na seminář registrujte zde:

<https://www.czechinvest.org/cz/Homepage/Akce/Novela-zakona-o-investicnich-pobidkach-Praha>

## EY | Audit | Daně | Transakce | Poradenství

### Informace o EY

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

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

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

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

### Kontaktní údaje

#### Zdanění společností

Jan Čapek +420 731 627 002  
Libor Frýzek +420 731 627 004  
Ondřej Janeček +420 731 627 019  
René Kulínský +420 731 627 006  
Lucie Řihová +420 731 627 058

#### DPH a cla

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

#### Zdanění fyzických osob

Martina Kneiflová +420 731 627 041

### EY

Tel: +420 225 335 111  
E-mail: [ey@cz.ey.com](mailto:ey@cz.ey.com)

© 2019 Ernst & Young, s.r.o.  
Všechna práva vyhrazena.

### ED None

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

[ey.com/cz](https://ey.com/cz)

<sup>71</sup> <https://www.hrnews.cz/rozhovory/lide-soutezi-v-prescasech-i-nevycerpane-dovolene-stres-se-a-lid-3816330>