

Daňovky

Daňové a právní aktuality

Daně

Tipy a triky

Právo

Ze světa

Dotace

Z judikatury

Krátce

Listopad 2023

Obsah

Editorial

Daně

Konsolidační balíček: podrobný přehled změn

Vedení účetnictví v cizí měně: jak určit funkční měnu a provést změnu účetnictví

Nová pravidla pro vykazování dorovnávacích daní v účetnictví

Navrhované změny ve zdanění zaměstnaneckých opčních a akciových programů

Prokázat odpočet na výzkum a vývoj bude jednodušší

Novela zákona o DPH 2024: oznamovací povinnost pro poskytovatele platebních služeb

ViDA: rozšíření OSS a zavedení jednotné registrace k DPH

Tipy a triky

Zásady správy daní jako základní hranice daňového řízení

Právo

Nové evropské předpisy zvýší odpovědnost poskytovatelů platebních služeb

Novinky ve zdravotním pojištění cizinců

Limit pro podporu malého rozsahu se od ledna 2024 značně zvýší

Svěřenské fondy jako možná cesta k odměňování zaměstnanců

Mobility Directive značně usnadní přeshraniční přeměny

Ze světa

Pilíř 1: První návrh mnohostranné dohody

Dotace

Získejte podporu na výzkum a vývoj v programu TREND

Přehled dotačních programů v roce 2024

Z judikatury

Marketingové služby z pohledu DPH

NSS: Je skutečně vždy možné samostatnou movitou věc odepisovat samostatně?

SDEU: Neoprávněně účtovanou DPH může ve vybraných případech vrátit i správce daně

Krátce

Stručné aktuality, listopad 2023

Editorial

Blížící se konec roku strhává také legislativní smršť v oblasti daňové. Sněmovnou konečně prošel návrh konsolidačního balíčku, který významným způsobem mění stávající daňová pravidla. Stručný přehled navržených změn přinášíme v tomto vydání Daňovek. Bohužel načasování legislativního procesu zřejmě povede k tomu, že finální publikace se novely zákonů dočkají zřejmě až těsně před Vánoci nebo během nich. Zejména změna sazeb DPH na poslední chvíli pro nás bude zásadním testem.

Ačkoli změny v konsolidačním balíčku ještě nebyly definitivně schváleny, už nyní se hovoří o jejich úpravě. Jedním z hlavních kandidátů jsou dohody o provedení práce, které jsou v současné (konsolidační) podobě jak pro zaměstnavatele, tak pro správce veřejných financí velmi obtížně použitelné. Odložená účinnost těchto změn – 1. července 2024 – možné zásadní změně ještě před účinností nasvědčuje.

Zcela nepovšimnut pak Poslaneckou sněmovnou prošel zákon o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní a vnitrostátní skupiny. K návrhu nebyl předložen žádný pozměňovací návrh a žádný poslanec nehlasoval proti (zdržel se jeden). Přestože jde o implementaci evropské normy, obdobné hlasování je u návrhu čítajícího téměř 80 stran hutného textu značně neobvyklé. Norma přináší pro velké skupiny podniků nové povinnosti zejména v reportingu a v některých případech i povinnost platby nové daně. O detailech jsme vás již informovali v článku o Pilíři 2.

Přeji vám, aby vás ani vaše účetní systémy nová daňová pravidla nezaskočila a pokud přeci jen ano, abyste měli vždy přítele na telefonu, který vám pomůže.

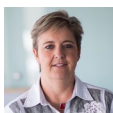


Petr Toman
Partner
KPMG Česká republika

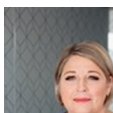
4 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Konsolidační balíček: podrobný přehled změn

Parlament schválil zákon o konsolidaci veřejných rozpočtů. Shrnujeme nejdůležitější změny v daňových a souvisejících oblastech. Většina změn je navrhována s účinností k 1. lednu 2024.



Ivana Stibůrková
istiburkova@kpmg.cz



Lenka Nováková
lnovakova@kpmg.cz



Petra Němcová
pnemcova@kpmg.cz

Daň z příjmů právnických osob a účetnictví

Zvýšení daňové sazby

Sazba daně se zvýší **z 19 % na 21 %**.

Omezení daňové uznatelnosti u vybraných nákladů

- Zavádí se omezení daňové uznatelnosti výdajů při nákupu **osobních automobilů pro podnikatelské účely**. Odpisy z částky nad 2 mil. Kč nebudou daňově účinným nákladem.
- U automobilů na elektrický pohon pořízených v období od 1. ledna 2024 do 31. prosince 2028 bude možné uplatnit **mimořádné odpisy**. Půjde o jedinou položku nově pořízeného majetku, u které bude možné mimořádné odpisy uplatnit.
- Ruší se daňová **uznatelnost tichého vína** jako daru do výše 500 Kč. Osvobození od spotřební daně zůstává zachováno.
- Výdaje na **nepeněžní benefity** poskytované zaměstnancům budou na straně zaměstnavatele daňově uznatelné, pokud budou podléhat zdanění u zaměstnance (tedy nad hodnotu osvobozeného příjmu zaměstnance) a nárok na jejich poskytnutí bude vyplývat buď ze smlouvy, vnitřního předpisu nebo kolektivní smlouvy.
- Výdaje na **stravování zaměstnanců** budou pro zaměstnavatele daňově uznatelné (současné limity pro daňovou uznatelnost se mění na limity pro osvobození na straně zaměstnance).
- Ruší se **odpočet na úhradu zkoušek** ověřujících výsledky dalšího vzdělávání.

Oznamování příjmů plynoucích do zahraničí

5 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Plátce bude mít oznamovací povinnost v případě příjmů nerezidentů – osvobozených od srážkové daně nebo nepodléhajících podle mezinárodní smlouvy zdanění v České republice – pouze u příjmů z titulu úroků, licenčních poplatků a dividend. U úrokových příjmů navíc nebude oznamovací povinnost, pokud nepřevýší **300 tis. Kč měsíčně**. Pravidla pro oznamování příjmů podléhajících srážkové dani se nemění.

Funkční měna

Účetní jednotky budou mít možnost vést účetnictví v cizí měně (konkrétně v eurech, amerických dolarech nebo britských librách), pokud je pro ně cizí měna tzv. funkční měnou. Tou se rozumí primární měna ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.

Při výpočtu daně se bude vycházet z výsledku hospodaření v cizí měně. Položky uváděné v daňovém přiznání budou přepočteny na české koruny na základě kurzů ČNB (zpravidla kurzem ke konci zdaňovacího období). Limity daně zákonem o daních z příjmů budou také přepočteny na funkční měnu.

Daň bude možné zaplatit v korunách nebo v cizí měně. Nedoplatky nebo přeplatky z titulu kurzových rozdílů nebudou vznikat, resp. nevznikne nárok na jejich vrácení.

Možnost zdaňovat pouze realizované kurzové rozdíly

Poplatník bude mít možnost nerealizované kurzové rozdíly vyloučit ze základu daně ve zdaňovacím období, ve kterém vzniknou, a zdanit je až ve zdaňovacím období, ve kterém budou realizovány. O vstupu do tohoto režimu musí poplatník správce daně informovat a musí jej poté používat na všechny kurzové rozdíly, které mu vzniknou. Období, po které bude poplatník v tomto režimu, by nemělo být kratší než tři zdaňovací období, přičemž při vystoupení z režimu bude nutné dodanit všechny dříve nezdaněné kurzové rozdíly.

Zprávy o daních z příjmů a zprávy o udržitelnosti

Velké nadnárodní skupiny budou nově mít povinnost zveřejňovat zprávu o daních z příjmů, a to za zdaňovací období započatá **22. června 2024**. Vybrané skupiny musí navíc podávat i zprávu o udržitelnosti, a to za zdaňovací období započatá **1. ledna 2024**.

Daň z příjmů fyzických osob

Rozšíření progresse

Vyšší, **23% sazba daně** bude nově uplatněna již od 36násobku průměrné mzdy stanovené zákonem o nemocenském pojištění („průměrná mzda“). Pro rok 2024 to bude od částky **1 582 812 Kč ročně** (131 901 Kč měsíčně).

Změny v odvodech u dohod o provedení práce

Limit pro uplatnění srážkové daně u dohod o provedení práce a limit pro účast na pojistném na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění bude od 1. července 2024 stanoven ve výši **25 % průměrné mzdy** v případě dohod u jednoho zaměstnavatele (**10 500 Kč** v roce 2024). Při souběhu více dohod u několika zaměstnavatelů je limit pro

6 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

úcast na důchodovém pojištění **40 % průměrné mzdy (17 500 Kč v roce 2024)**.

Změny v osvobození nepeněžních benefitů

- Zavádí se limit pro osvobození nepeněžních „volnočasových“ benefitů ve výši poloviny průměrné mzdy. V roce 2024 bude možné v úhrnu osvobodit tyto benefity do částky **21 983 Kč ročně**. Nový limit se uplatní až na plnění poskytnutá zaměstnavatelem po účinnosti novely.
- Ruší se zvýhodnění u manažerských bytů.
- Limit pro osvobození tzv. stravenkového paušálu se uplatní i na stravování poskytované nepeněžní formou.
- Ruší se osvobození plnění poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb.

Zrušení některých odčitatelných položek a slev na dani

- Ruší se i sleva na studenta a tzv. školkovné. Sleva na manžela/manželku je nově podmíněna péčí o dítě do tří let věku.
- Ruší se odpočet od základu daně na zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání a odpočet příspěvku zaplaceného odborové organizaci.

Omezení osvobození při prodeji cenných papírů / podílů

Příjem z prodeje cenných papírů při splnění časového testu tři let u cenných papírů a pěti let u podílů ve společnostech bude s účinností **od 1. ledna 2025** osvobozen pouze do výše **40 mil. Kč** na poplatníka za zdaňovací období. Poplatníci budou moci uplatnit do nákladů poměrně nabývací cenu neosvobozených cenných papírů nebo podílů. Stanovují se speciální pravidla pro určení nabývací ceny cenných papírů a podílů nabytých před 31. prosincem 2024.

Limit pro osvobození ostatních příjmů

Zavádí se roční limit pro osvobození ostatních příjmů ve výši **50 tis. Kč na poplatníka**. Limit se uplatní pouze u stanovených druhů příjmů.

Snížení hodnoty nepeněžního příjmu u zaměstnaneckých vozidel

Zaměstnanci se při používání bezemisních vozidel pro soukromé i služební účely započítává do mzdy jako nepeněžní příjem částka ve výši **0,25 % z pořizovací ceny** včetně DPH.

Nemocenské pojištění

Znovu se zavádí nemocenské pojištění pro zaměstnance ve výši **0,6 % z vyměřovacího základu**. Od **ledna 2024** se tak celkové odvody na sociální pojištění u zaměstnance zvýší **na 7,1 %** (místo 6,5 %).

Zaměstnanci pracující na základě dohody o provedení práce budou **od 1. července 2024** nově podléhat účasti na nemocenském pojistném, pokud jejich příjem ze všech dohod u jednoho zaměstnavatele překročí částku ve výši **25 % průměrné mzdy (10 500 Kč v roce 2024)** nebo ze všech dohod u vícero zaměstnavatelů částku **40 % průměrné mzdy (17 500 Kč v roce 2024)**. V případě dohod u vícero zaměstnavatelů část pojistného na sociální zabezpečení,

7 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

které hradí zaměstnanec **ve výši 7,1 %**, však bude odvádět zaměstnanec sám za sebe. Povinnost odvodu zdravotního pojištění za zaměstnance je zatím stále na zaměstnavateli.

OSVČ

Zvyšuje se minimální vyměřovací základ pro odvody pojistného na sociální pojištění OSVČ ze současných 25 % průměrné mzdy na **40 % průměrné mzdy**. Současně se zvyšuje také procento základu daně pro výpočet odvodů pojistného z aktuálních 50 % na **55 % základu daně**.

Prodloužení daňových opatření ve vztahu k Ukrajině

Následující opatření se prodlužují i pro rok 2023 (fyzické osoby) a pro zdaňovací období skončená od 1. března 2022 do 29. února 2024 (právnícké osoby):

- možnost odečíst hodnotu bezúplatných plnění až do **30 % základu daně** (platí plošně) a
- rozšíření okruhu odčitatelných darů o dary v souvislosti s Ukrajinou a Ukrajině nebo osobám tam usazeným.

Následující opatření se prodlužují i pro plnění poskytnutá v roce 2023:

- osvobození příjmu zaměstnance formou poskytnutého ubytování,
- osvobození bezúplatného příjmu za účelem podpory obranného úsilí Ukrajiny,
- možnosti uplatnit jako daňový náklad hodnotu bezúplatného nepeněžitého plnění, které není možné odečíst z důvodu nízkého základu daně.

Daň z přidané hodnoty

Snížené sazby daně se slučují do jedné **12% sazby**. Nově má tedy daň z přidané hodnoty pouze **dvě sazby ve výši 21 % a 12 %**. Dochází i k přesunu některého zboží a služeb mezi sazbami. Do základní sazby budou například přesunuty činnosti bez prokazatelného sociálního či zdravotního významu a činnosti přesunuté dříve z důvodu covidu. Jedná se například o kadeřnické služby, opravy obuvi, kožených výrobků a jízdních kol nebo opravy a úpravy oděvů. Noviny a časopisy budou nakonec podléhat 12% sazbě bez ohledu na to, jak často budou vycházet. U stravovacích služeb bude při účtování 12% DPH nutné vyjmout nápoje jiné než pitnou vodu a vybrané nápoje (např. mléko).

Dodání knih jak tištěných, tak elektronických je již od počátku navrhováno v nové kategorii osvobozených plnění s možností požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení.

V rámci třetího čtení byly blíže specifikovány **zdravotnické a diagnostické prostředky**, které budou podléhat snížené sazbě DPH. Konkrétně byla vyjmuta podmínka jejich obvyklého určení pro výlučnou osobní potřebu nemocných nebo zdravotně postižených k léčení nemoci, zdravotního postižení nebo ke zmírnění jejich důsledků. Nově jsou mezi zboží podléhající snížené sazbě DPH zahrnuty také často diskutované kontaktní čočky.

O problematice omezení odpočtu DPH u **osobních automobilů na částku DPH 420 tis. Kč** (odpovídá pořizovací ceně

8 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

2 mil. Kč) jsme již podrobně informovali a týká se automobilů zahrnutých v dlouhodobém majetku. Obecně by tedy měla postihnout i leasingové společnosti, kde by u dražších vozů mohlo docházet k dvojímu zdanění. Nelze však vyloučit, že tato “nesrovnalost” bude překlenuta výkladem zákona, jak jsme zaznamenali z diskuze se zástupci daňové správy. Ani výklad souvisejících přechodných ustanovení není jednoznačný, zejména pro případy, kdy dojde k uhrazení zálohy na konkrétní automobil do konce roku 2023. Dle textace přechodných ustanovení by bylo možné dovodit, že pokud by byla zaplacená záloha na konkrétní automobil v roce 2023, omezení odpočtu by se neaplikovalo.

Spotřební daně

Postupně se zvyšují sazby všech spotřebních daní. Výrazně naroste daň z lihu. Mírnější nárůst bude u elektronických cigaret včetně nikotinových sáčků.

Daň z hazardu

Zvyšuje se minimální daň za jeden herní automat na **13 400 Kč**. Výnos daně z hazardních her je nově z **55 %** příjmem státního rozpočtu.

Daň z nemovitých věcí

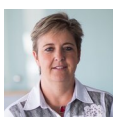
Navyšují se sazby daně, v průměru ve výši **1,8násobku aktuálních sazeb**. Navíc se jako nástroj proti znehodnocení daně v čase zavádí inflační koeficient (poprvé se uplatní v roce 2025). Další změny zahrnují například:

- možnost obce zvolit **místní koeficient nově v rozmezí 0,5–5** pro všechny nemovité věci; výjimku představují vybrané zemědělské pozemky, trvalé travní porosty a nevyužitelné plochy, u kterých obec může zvolit **koeficient pouze v rozmezí 0,5–1,5**;
- změny v předmětu daně a osvobození nebo
- zrušení omezení vzniku zpevněné plochy užívané k podnikání, která mohla doposud vzniknout pouze na určitých druzích pozemků.

9 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Vedení účetnictví v cizí měně: jak určit funkční měnu a provést změnu účetnictví

Ministerstvo financí zveřejnilo návrh změn vyhlášky pro podnikatele, která provádí zákon o účetnictví. Nové znění vyhlášky souvisí se změnami zaváděnými konsolidačním balíčkem: do vyhlášky budou přidána ustanovení upravující způsob určení funkční měny a postup při změně měny účetnictví. Návrh vyhlášky je nyní v připomínkovém řízení, její účinnost se bude odvíjet od účinnosti konsolidačního balíčku.



Ivana Stibůrková
istiburkova@kpmg.cz



Eva Fryjaufová
kpmg@kpmg.cz

Funkční měna

Účetní jednotka má možnost vést účetnictví v cizí měně, jestliže je cizí měna její funkční měnou a zároveň se jedná o **euro**, **americký dolar** nebo britskou **libru**. Funkční měna bude vymezena v souladu s mezinárodními účetními standardy jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost. Po přechodu na funkční měnu není možný přechod zpět, ledaže by se změnila funkční měna.

Pokud se účetní jednotka rozhodne změnit měnu účetnictví, uvede a odůvodní toto rozhodnutí v příloze v účetní závěrce, a to jak v závěrce za období změny funkční měny, tak za období bezprostředně předcházející. Účetní závěrka se sestavuje v měně účetnictví, položky se i nadále vykazují v celých tisících s výjimkou společností, jejichž aktiva přesáhnou **10 miliard jednotek měny účetnictví**.

Přechod na funkční měnu

Při přechodu na funkční měnu je účetní jednotka povinna přepočíst údaje za minulé účetní období obecným kurzem pro rozvahový den minulého účetního období.

Údaje ve výkazu zisku a ztráty za minulé účetní období lze přepočítávat průměrným obecným kurzem, pokud by použití obecného kurzu vedlo k významným odchylkám. Průměrný obecný kurz se určí na základě obecných kurzů účetního období. Způsob jeho výpočtu si účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem. Rozdíl v přepočtech se pak vykáže jako jiný výsledek hospodaření minulých let. Návrh vyhlášky neupravuje daňové dopady.

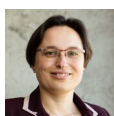
10 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Nová pravidla pro vykazování dorovnávacích daní v účetnictví

Podnikatelé, banky a pojišťovny účtující o odložené dani nebudou při jejím výpočtu zohledňovat dorovnávací daň. Budou však povinni o dorovnávací dani v požadovaném rozsahu informovat v příloze k účetní závěrce, a to již za období, ve kterých očekávají, že se poplatníky dorovnávací daně stanou.



Václav Baňka
vbanka@kpmg.cz



Eva Fryjaufová
kpmg@kpmg.cz

Ministerstvo financí zveřejnilo návrh novelizace účetních vyhlášek pro podnikatele, banky a pojišťovny. Navrhované změny navazují na zákon o dorovnávacích daních (globální minimální daň v rámci Pilíře 2), který již schválila Poslanecká sněmovna a který by měl nabýt účinnosti pro zdaňovací období zahájená po 31. prosinci 2023. Poplatníky dorovnávací daně budou **české společnosti a stálé provozovny z nadnárodních skupin s obratem přesahujícím 750 mil. eur**, a to i tehdy, pokud jim vlastní daňová povinnost k dorovnávací dani nevznikne.

Vzhledem k nejistotě ohledně přesného vyčíslení výše dorovnávací daně se navrhuje, aby účetní jednotky, které účtují o odložené dani, při jejím výpočtu nezohledňovaly případnou dorovnávací daň.

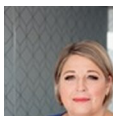
Dopad dorovnávací daně může být významný, účetní jednotky proto budou mít povinnost v příloze k účetní závěrce uvádět informace související s dorovnávací daní a jejím dopadem na účetní jednotku (včetně kvantifikace). **Tyto povinnosti zahrnují:**

- informaci o tom, že účetní jednotka je poplatníkem dorovnávací daně nebo očekává, že se jí v bezprostředně následujícím účetním období stane,
- informaci o tom, že dorovnávací daň nebyla zohledněna při výpočtu odložené daně,
- část nákladu na splatnou daň připadající na dorovnávací daň a
- popis a vyčíslení předpokládaných dopadů dorovnávací daně na účetní jednotku.

Návrh vyhlášky neobsahuje žádná zjednodušení pro účetní období předcházející účinnosti dorovnávací daně. Nová úprava se bude vztahovat již na účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti nových pravidel vyhlášky, tedy na účetní závěrky s okamžikem sestavení **k 1. lednu 2024 nebo později**, které jsou sestavovány za účetní období započatá před tímto datem.

Navrhované změny ve zdanění zaměstnaneckých opčních a akciových programů

Pokud zamýšlíte poskytnout zaměstnancům odměnu ve formě zaměstnanecké opce nebo podílu v obchodní korporaci (nejčastěji převodem akcií v rámci zaměstnaneckých akciových a opčních plánů), bude vás zajímat právě projednávaný vládní návrh zákona, kterým se mění zákony v souvislosti s rozvojem finančního trhu a podporou zajištění na stáří. Účinnosti by měla novela nabýt 1. ledna 2024.



Lenka Nováková
lnovakova@kpmg.cz

Pozměňovací návrh přednesený ve druhém čtení ve Sněmovně upravuje zdanění zaměstnaneckých opčních a akciových plánů v zákoně o daních z příjmů. Bude se týkat nabytí opcí a podílů v obchodní korporaci, která je zaměstnavatelem zaměstnance, ale i nabytí opcí/podílů od mateřské, dceřiné nebo kapitálově propojené obchodní korporace tohoto zaměstnavatele.

Novela explicitně vymezuje okamžiky, **kdy má dojít ke zdanění této formy nepeněžního benefitu na straně zaměstnance**. Ve většině situací se zcela nově vymezuje **zdanitelný okamžik**, který v dosavadní právní úpravě není obsažený. Jde o následující okamžiky:

- zaměstnanec přestane vykonávat závislou činnost u daného zaměstnavatele,
- zaměstnanec nebo zaměstnavatel se stane českým daňovým nerezidentem,
- převod akcií nebo opce,
- uplatnění opce,
- uplynutí 10 let od nabytí podílu nebo opce.

Převoditelné či nepřevoditelné opce

Navrhovaný text novely nespecifikuje, zda se jedná o „volně převoditelné“ či „nepřevoditelné“ opce. Přidělení nepřevoditelné opce dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v současné době nezakládá okamžik zdanění na straně zaměstnance. Dle neoficiálního vyjádření ministerstva financí navrhovaná úprava směřuje zejména na zdanění převoditelných opcí, nikoliv těch nepřevoditelných. Ukáže však čas, zda bude skutečně aplikován tento výklad, a to i s ohledem na skutečnost, že z navrhovaného znění zákona není tento závěr jednoznačně čitelný. Při výpočtu zdanitelného příjmu by mělo být možné nově zohlednit případné snížení hodnoty akcií nebo opce, ke kterému může v průběhu času dojít.

12 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Povinnosti zaměstnanců a zaměstnavatelů

Zaměstnanci budou mít povinnost informovat zaměstnavatele o provedení převodu akcií nebo opce, a to do konce kalendářního měsíce, ve kterém k převodu došlo. To je však jediná oznamovací povinnost, kterou novela pro zaměstnance zavádí. Jak tedy bude zaměstnavatel zjišťovat ostatní skutečnosti rozhodné pro zdanění na straně zaměstnance (jako je např. změna jeho daňového rezidentství), je zatím velká neznámá. Vzhledem k tomu, že určení daňového rezidentství zaměstnance je časově náročné a nezbytné skutečnosti mohou být určeny najisto až po skončení příslušného zdaňovací období (nehledě na to, že druhý stát může mít odlišné zdaňovací období od České republiky), lze očekávat, že mnohdy bude zaměstnavatel v prodlení s příslušnými odvody daně a pojistného, a budou mu tak hrozit případné sankce.

Pokud budou akcie nebo opce nabyty od jiné společnosti ve skupině, která není považována za plátce daně a nepůjdou k tíži zaměstnavatele, bude zaměstnanec povinen tyto příjmy uvést ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém nastane některý ze zdanitelných okamžiků.

Návrh novely zákona budeme dále sledovat a informovat vás o dalším vývoji.

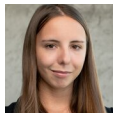
13 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Prokázat odpočet na výzkum a vývoj bude jednodušší

Poslanecká sněmovna projednávala novely zákonů v souvislosti s rozvojem finančního trhu. Ve druhém čtení podala koalice návrh na novelu ustanovení zákona o daních z příjmů, jehož cílem je zjednodušit prokazování odpočtu na výzkum a vývoj.



Michaela Thelenová
mthelenova@kpmg.cz



Michelle Černíková
mcernikova@kpmg.cz

Navrhovaná úprava reaguje na ubývajícím počet poplatníků uplatňujících odpočet na výzkum a vývoj. Nižší zájem o odpočet je spojován s vysokými požadavky na formální a obsahovou stránku projektů výzkumu a vývoje a rizikem jejich nesplnění.

Poplatníci budou mít nově možnost **prokazovat náležitosti projektové dokumentace dalšími důkazními prostředky**. Mezi náležitosti patří například doba řešení projektu, cíle projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků.

Tato rozšířená možnost prokazování nesnižuje nároky na formální stránku projektů výzkumu a vývoje a jejich úplnost z pohledu požadovaných náležitostí. Poplatníci však budou mít v případě pochybností správce daně možnost prokázat obsah náležitostí jednotlivých projektů dalšími důkazními prostředky. Účelem nového ustanovení by tedy nemělo být doplňovat povinné obsahové náležitosti projektové dokumentace, ale tyto náležitosti následně jen zpřesňovat a prokazovat ve větším detailu.

Navrhovaná změna by se měla použít již v daňových řízeních zahájených po nabytí účinnosti nové úpravy, tedy **od 1. ledna 2024**. Návrh bude v listopadu projednáván ve třetím čtení.

Novela zákona o DPH 2024: oznamovací povinnost pro poskytovatele platebních služeb

Poslanecká sněmovna schválila návrh novely zákona o DPH, která by měla nabýt účinnosti od 1. ledna 2024. Přijaty byly pozměňovací návrhy, které souvisejí především s vývojem judikatury v oblasti formulářových podání. Zároveň Generální finanční ředitelství vydalo Informaci k novým povinnostem pro poskytovatele platebních služeb týkajícím se oznamování údajů do Centrálního elektronického systému platebních informací (CESOP).



Kateřina Klepalová
kklepalova@kpmg.cz



Michaela Baumann
michaelabaumann@kpmg.cz

Návrh zákona o DPH vychází ze změn evropské legislativy, podle které vznikne [CESOP](#). Nová legislativa ukládá poskytovatelům platebních služeb povinnost vést evidenci o přeshraničních platbách a jejich příjemcích a údaje z této evidence předávat správci daně. Jeden z pozměňovacích návrhů upřesňuje, že oznámení obsahující údaje z evidence o přeshraničních platbách a jejich příjemcích bude formulářovým podáním tak, jak ho definuje daňový řád. Bude tak podzákonným právním předpisem stanoveno, jaký formát a náležitosti, včetně podrobné obsahové struktury, má dané oznámení mít.

V této souvislosti GFŘ uveřejnilo Informaci, kde oznamuje, že podání Oznámení údajů pro účely CESOP je možné testovat **od 16. října 2023**. Již nyní tedy poskytovatelé platebních služeb mohou v testovacím prostředí finanční správy vyzkoušet formulářové podání. Cílem je také eliminovat případné chyby před spuštěním ostrého provozu.

Na stránkách finanční správy jsou základní informace k CESOPu a veškerá doplňková dokumentace, k níž patří např. i pokyny vydané Evropskou komisí, které sice nejsou právně závazné, ale poskytují praktické tipy.

ViDA: rozšíření OSS a zavedení jednotné registrace k DPH

Návrh směrnice ViDA slibuje modernizaci systému DPH napříč Evropskou unií. Cílem je zvýšení daňových příjmů EU, digitalizace výkaznictví, účinnější obrana proti daňovým podvodům a posun ke konečnému systému DPH. Jaké změny přinese rozšíření režimu One-Stop-Shopu a zavedení jednotné registrace k DPH?



Veronika Výborná
vvyborna@kpmg.cz



Lukáš Arazim
larazim@kpmg.cz

Rozšíření režimu OSS

Podle návrhu směrnice se **již v roce 2025** chystá rozšíření režimu jednoho správního místa, tzv. One-Stop-Shop (OSS).

Rozšíření OSS má zahrnovat:

- dodání zboží s následnou instalací pro koncové zákazníky,
- dodávky elektrické energie, včetně tepla a chladu, a také
- dodání zboží na palubách letadel finálním zákazníkům,

dále by se mohlo týkat tuzemského dodání zboží koncovým spotřebitelům přes různé elektronické platformy (webová rozhraní) a speciálních režimů DPH – např. režimu pro použité zboží a investiční zlato. Společnosti by tedy mohly vypořádat své daňové povinnosti ve výrazně více případech prostřednictvím jednotné registrace k DPH, tj. jediného správce daně, u kterého budou registrované.

Nový režim přemístění vlastního zboží

V důsledku zrušení režimu skladu (call-off stock) bude zaveden zcela nový režim přemístění vlastního zboží do jiného členského státu EU. Přemístění zboží bude ve státě přijetí předmětem povinného **reverse-charge**. Toto přemístění bude nahlášeno prostřednictvím režimu OSS ve státě odeslání – nikoliv v rámci souhrnného hlášení jako dosud. Návrh směrnice také počítá s tím, že pokud zboží nebude hlášeno prostřednictvím OSS, nebude moci být osvobozeno od daně.

Další změny

Výše stanoveného registračního limitu pro OSS zůstává stejná, tj. **10 tisíc eur**. Limit se počítá dohromady pro všechna dodání v celé EU a tato hodnota se bude aplikovat i na poskytování elektronických služeb. Do dosažení tohoto limitu by se DPH mohlo odvádět v zemi dodavatele.

16 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Dále ViDA navrhuje rozšíření reverse-charge pro B2B dodání zboží neusazeným dodavatelem. V českém prostředí takové legislativní ustanovení již platí, takže pro české společnosti to nebude novinkou.

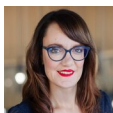
Elektronické platformy ze třetích zemí dodávající zboží finálním spotřebitelům (B2C) na území EU se budou muset povinně registrovat k režimu IOSS (import OSS). Velcí obchodníci ze třetích zemí budou vypořádávat své daňové povinnosti na měsíční bázi přímo ve státech určení zásilek. Tento režim se vztahuje také na prodej zboží v hodnotě menší než 150 eur mimo EU. Aby se zamezilo přenosu daňové povinnosti na koncového zákazníka, musí mít subjekt registrovaný k IOSS na území EU svého usazeného zástupce. Osoba povinná k dani může být z důvodu porušování pravidel z tohoto režimu vyňata.

Z režimu IOSS nelze vyjmout domnělé poskytovatele (nový koncept zavedený v rámci ekonomiky platforem, o kterém jsme vás informovali v minulém čísle [Daňovek](#)). Těm však mohou být při nedodržování pravidel uloženy jiné sankce.

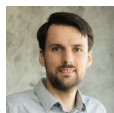
17 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Zásady správy daní jako základní hranice daňového řízení

Daňový řád je základním předpisem upravujícím správu daní. V dílčích aspektech jej modifikují zákony o jednotlivých daních. Základem daňového procesu jsou zásady správy daní. Veškerá ustanovení daňového řádu by se měla vykládat v duchu těchto zásad. Měl by je respektovat také správce daně, a to ve své každodenní činnosti.



Jana Fuksová
jfuksova@kpmg.cz



Daniel Baumann
danielbaumann@kpmg.cz

Základní zásady správy daní jsou vyjmenovány na samém začátku daňového řádu. Představují základní interpretační a aplikační pravidla. **Jedná se o následující zásady:**

- [zásada zákonnosti](#),
- [zásada legální licence](#),
- [zásada zdrženlivosti a přiměřenosti](#),
- zásada procesní rovnosti,
- zásada spolupráce,
- zásada poučovací,
- [zásada vstřícnosti a slušnosti](#),
- [zásada rychlosti a hospodárnosti](#),
- [zásada volného hodnocení](#),
- [zásada legitimního očekávání](#),
- zásada materiální pravdy,
- [zásada neveřejnosti a mlčenlivosti](#) a
- [zásada shromažďování osobní údajů](#).

Jednotlivé zásady nejsou konkrétně definovány, spíše se jedná o **obecné principy** – základní vymezení hranic, ve kterých by se správa daní měla pohybovat. Uplatnění jednotlivých zásad může blíže upravovat speciální ustanovení daňového řádu. Například v souvislosti se zásadou mlčenlivosti daňový řád v určitých ustanoveních vyjmenovává úřady a instituce, kterým je správce daně oprávněn nebo i povinen informace poskytovat, aniž by se dopouštěl porušení této zásady. Všechny zásady mají společné to, že jsou přímo závazné, a to pro celou správu daní, tedy i pro úkony mimo daňové řízení. Správce daně je tedy povinen se těmito zásadami řídit prakticky univerzálně.

Přímá závaznost základních zásad správy daní také znamená, že daňové subjekty mohou postupy správce daně s odkazem právě na ně napadat a rozporovat jejich zákonnost. Soudní přezkum postupu správce daně ve světle základních zásad správy daní představuje jejich velmi praktické využití. Obdobně jako u jiných pravidel správy daní, nestačí pouhé tvrzení, že správce daně postupoval v rozporu se základními zásadami. **Porušení zásad** je nutné prokázat a doložit, jaký vliv nezákonný postup měl na daňový subjekt a potažmo na samotné rozhodnutí správce daně.

Základní zásady správy daní nejsou pouze „pomocnou berličkou“ pro daňové subjekty, ale účinkují i opačným směrem. Platí totiž také pro daňové subjekty a všechny ostatní osoby zúčastněné při správě daní, kterým jejich počínání v rozporu s těmito zásadami může být minimálně přičteno k tíži v dalších řízeních. Daňový řád také stanovuje **peněžní pokutu** za určité nežádoucí chování osoby zúčastněné na správě daní, které vychází ze základních zásad správy daní, např. pořádková pokuta, jejímž účelem je zajištění hladkého a důstojného průběhu činnosti správce daně.

Nové evropské předpisy zvýší odpovědnost poskytovatelů platebních služeb

Evropská komise publikovala návrh směrnice o platebních službách na vnitřním trhu (tzv. PSD3) a návrh nařízení o platebních službách (tzv. PSR). Cílem je revidovat stávající úpravu vzhledem k rychle se měnícím trendům ve světě financí. Komise se především zaměřila na ochranu spotřebitelů a uživatelů, systém otevřeného bankovníctví a rozdílné postavení bankovních a nebankovních poskytovatelů platebních služeb.



Jakub Kolda
jkolda@kpmg.cz



Richard Hajdučík
rhajducik@kpmg.cz

Nové povinnosti pro poskytovatele

Stěžejním problémem současné právní úpravy je dle Komise ohrožení spotřebitelů podvody a jejich nedůvěra v platby. PSR tak zvyšuje odpovědnost poskytovatelů platebních služeb v případě podvodného jednání:

- Nově budou povinni bezplatně ověřovat soulad mezi jedinečným identifikátorem (např. IBAN) a jménem příjemce, které plátce uvedl a pokud poskytovatel plátce na nesoulad neupozorní, pak plně odpovídá za veškeré finanční ztráty na straně plátce.
- V situaci, kdy bude spotřebitel zmanipulován třetí osobou, která se vydávala za zaměstnance poskytovatele, bude poskytovatel povinen vrátit celou částku podvodné transakce spotřebiteli (pokud třetí osoba neoprávněně užila jméno, e-mailovou adresu nebo telefonní číslo poskytovatele a zároveň spotřebitel podvod bez zbytečného odkladu oznámil policii).
- Na poskytovatele rovněž dopadne povinnost sdílet data o podvodech s ostatními poskytovateli platebních služeb.

Kontrola uživatelů nad údaji se zvýší

V rámci otevřeného bankovníctví budou poskytovatelé povinni zavést specializované rozhraní pro uživatele, kde budou mít přehled o dříve udělených přístupech k otevřenému bankovníctví (tzv. **přehledy o povoleních**). Komise považuje za nezbytné, aby uživatelé měli plnou kontrolu nad svými údaji a jasné informace o povoleních přístupu k údajům. Postavení poskytovatelů platebních služeb by se ale také mělo v některých ohledech zjednodušit: například se má zrušit povinnost udržovat trvalé „záložní“ rozhraní pro účely výměny údajů s poskytovateli služeb informování o účtu a s poskytovateli služeb iniciování platby.

Konec rozdílného postavení bankovních a nebankovních poskytovatelů

Další významnou změnou je zrušení **rozlišování mezi platebními institucemi a institucemi elektronických peněz**. Nově tak budou PSD3 a PSR upravovat pouze platební instituce. Licence vydané před účinností PSD3 budou patrně platné ještě 24 měsíců od účinnosti této směrnice. Platební instituce a instituce elektronických peněz tak budou muset v této lhůtě podat novou žádost o udělení licence příslušným vnitrostátním orgánům. U nás by to měla být

i nadále ČNB.

Pokud bude vše probíhat dle plánu Komise, navrhovaná úprava nabude účinnosti **v průběhu roku 2025**. Poté bude směrnice PSD3 transponována do vnitrostátního práva, v ČR pravděpodobně novelizací zákona o platebním styku. Je však důležité včas se na tyto změny připravit.

Novinky ve zdravotním pojištění cizinců

Poslední novelizace zákona o pobytu cizinců přinesla významné změny. K některým z nich, jako například ke zrušení monopolu Pojišťovny VZP (PVZP), už došlo. Co dalšího se změnilo a co novela přinese od 1. ledna 2024?



Lubica Čáp
lubicacap@kpmg.cz



Vojtěch Kotora
vkotora@kpmg.cz

Rozšíření seznamu poskytovatelů komerčního pojištění

Občané zemí mimo EU, kteří v České republice pobývají po dobu **delší než 90 dnů**, jsou dle zákona o pobytu cizinců povinni mít platné komplexní zdravotní pojištění po celou dobu svého pobytu. Od novelizace zákona o pobytu cizinců v roce 2021 byla ke sjednávání tohoto typu pojištění oprávněna pouze PVZP. Tím fakticky i právně vznikl monopol pro poskytování komplexního zdravotního pojištění cizinců. Tato situace se však novelizací mění. **Od 20. září 2023** si žadatelé o dlouhodobá víza a dlouhodobé pobyty mohou pojištění v rozsahu komplexní zdravotní péče sjednat u jakékoliv pojišťovny, která je oprávněna tento typ pojištění poskytovat. Po dvou letech tak skončil monopol PVZP zamýšlený původně na pětileté období.

Cizinci, kteří mají už dříve sjednané pojištění u PVZP, ho mohou vypovědět ve lhůtě tří měsíců od účinnosti novely. Tím ale nevzniká nárok na vrácení už uhrazeného jednorázového pojistného.

Konec monopolu má směřovat k narovnání podmínek na trhu pojištění klientů, kdy cizinci budou mít možnost volby pojišťovny s ohledem na vlastní potřeby a preference. Současně se jedná o návrat k respektování evropského i ústavního práva. Obnovení konkurence může také vést ke snížení cen pojištění.

Zvýšení limitu pojistného plnění

Došlo také k úpravě limitu pojistného plnění. Původní limit na jednu pojistnou událost stanovený na 60 tis. eur se zvýšil na **400 tis. eur**, a to i nadále bez spoluúčasti pojištěného. Pojišťovny mají i u uzavřených pojistných smluv přímo ze zákona možnost (nikoli ale povinnost) navýšit pojistné. PVZP dle svého vyjádření k tomuto kroku přistupovat nebude a pojistné u již uzavřených smluv ponechá na původní úrovni.

Změny od 1. ledna 2024

Od 1. ledna 2024 se upravuje přístup k pojištění **cizinců mladších 18 let** pobývajících v České republice na základě platného povolení k dlouhodobému pobytu. Nově budou povinné účastníky veřejného zdravotního pojištění, bez možnosti volby nahradit jej pojištěním komerčním. V případě, že platnost stávajícího komerčního pojištění skončí až po 1. lednu 2024, nebude nutné takové pojištění rušit. Cizinec se stane účastníkem veřejného zdravotního pojištění v den následující po skončení stávajícího pojištění. Prodloužení platnosti komerčního pojištění už nebude možné.

Přechod na veřejné pojištění musí cizinec oznámit nejpozději osm dní před koncem svého komerčního pojištění vybrané veřejné zdravotní pojišťovně. Dovršením věku 18 let nebo koncem platnosti povolení k dlouhodobému pobytu pak účast ve veřejném zdravotním pojištění zaniká. Cizinci si tak po dovršení plnoletosti budou nuceni

22 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

zřídit soukromé zdravotní pojištění v rozsahu komplexní zdravotní péče.

Neopomenutelnou novinkou bude rovněž tzv. **registr zdravotního pojištění**, který by měl být zřízen do roka od účinnosti novely a jehož účelem je větší transparentnost a lepší zdravotní pojištění cizinců. Zřizovatelem bude Česká kancelář pojistitelů.

Limit pro podporu malého rozsahu se od ledna 2024 značně zvýší

Na konci roku 2023 končí platnost dvou významných předpisů v oblasti poskytování státních podpor – obecného nařízení o podpoře *de minimis* („nařízení o *de minimis*“) a nařízení o podpoře *de minimis* pro poskytovatele služeb obecného hospodářského zájmu („nařízení o podpoře *de minimis* SOHZ“). Evropská komise proto předložila nový návrh obou nařízení, na základě kterého by mělo od 1. ledna 2024 dojít ke zvýšení limitů podpory *de minimis* a dalším podstatným změnám.



Tomáš Kočar
tkocar@kpmg.cz



Ji Yun Cha
jiyuncha@kpmg.cz

Nejzásadnější a dlouho očekávanou změnou je navýšení limitu podpory *de minimis*. Pokud budou nová nařízení přijata v předložené podobě, členské státy budou moci poskytnout podnikům podporu *de minimis* nově až do výše 300 000 eur oproti dosavadním **200 000 eur**. Zvýší se i limit podpory *de minimis* pro poskytovatele SOHZ (např. poskytovatele sociálních nebo přepravních služeb či služeb odpadového hospodářství) na **700 000 eur**, a to z dosavadních 500 000 eur. Důvodem zvýšení stropu podpory *de minimis* je zejména snaha zohlednit stoupající inflaci.

Zásadně se změní také **způsob, jak stanovit tříleté období** pro limit podpory *de minimis*. Do tříletého období by se měly nově započítávat tři roky předcházející dni poskytnutí podpory, nikoliv současné účetní období a dvě jednoletá předchozí účetní období, jak tomu je nyní.

Návrh nařízení klade větší důraz na transparentnost poskytování podpory. Na rozdíl od současné úpravy, která nechává na členských státech, zda budou využívat centrální registr podpory *de minimis*, nová nařízení již ukládají členským státům **povinnost zajistit zřízení centrálního registru podpor *de minimis***. ČR už tento centrální registr využívá. Nařízení však v tomto ohledu přináší další nové požadavky, a tak bude nutné přistoupit k úpravám, včetně souvisejících legislativních změn. Přijetí nových nařízení má tedy zvýšit přehlednost a důvěryhodnost systému poskytování podpory *de minimis*.

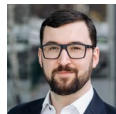
Lze očekávat, že k přijetí dojde ještě do konce letošního roku. Obě nařízení by pak měla vstoupit v platnost **od 1. ledna 2024**. S ohledem na krátký čas na úpravy a přizpůsobení se novým požadavkům obsahují obě nařízení přechodné ustanovení, které členským státům umožňuje poskytovat podpory *de minimis* podle stávajících pravidel (vč. současných limitů), a to až do 30. června 2024.

Svěřenské fondy jako možná cesta k odměňování zaměstnanců

Jednou z moderních a inovativních metod odměňování zaměstnanců je vytvoření schémat, na základě kterých se zaměstnanci podílejí na ziscích svého zaměstnavatele. V mezinárodním kontextu jsou programy na akcie (ESOP) a jiné participační zaměstnanecké programy zřizovány častěji, ale postupně se prosazují více i v ČR. Jako alternativní nástroj k odměňování zaměstnanců je možné využít svěřenský fond.



Petr Janíček
pjanicek@kpmg.cz



Šimon Dvořák
sdvorak@kpmg.cz

Svěřenský fond a jeho fungování

Svěřenský fond je právní entita, jejímž hlavním účelem je dlouhodobá správa majetku za stanoveným cílem. Zakladatel vytváří fond a následně do něj vkládá majetek, který je oddělen od jeho osobního majetku, určuje účel fondu a přijímá statut fondu obsahující pravidla jeho fungování. Fond má správce, který pečuje o majetek a řídí jej v souladu s určenými podmínkami a cíli. Obmyšlení jsou osoby, které mají nárok na určité plnění ze svěřenského fondu.

V ČR jsou svěřenské fondy přednostně využívány v jiných oblastech než odměňování zaměstnanců, konkrétně při správě majetku společností nebo soukromých osob, nebo například jako alternativní mechanismus pro mezigenerační předávání majetku.

Zaměstnanecké svěřenské fondy jako cesta k odměňování zaměstnanců

Svěřenský fond může představovat alternativní cestu k nastavení odměňování zaměstnanců. Jde o specifický nástroj primárně užívaný k jiným účelům, jehož použití v této oblasti vyžaduje pečlivou analýzu a plánování. Je nezbytné zvažovat také daňové důsledky zvoleného řešení. Tento způsob odměňování lze aplikovat jak u akciových společností, tak u společností s ručením omezeným, a to pro zaměstnance, ale také pro členy orgánů nebo jiné osoby.

Dopady svěřenského fondu na řízení společnosti

Využití svěřenského fondu pro odměňování zaměstnanců předpokládá vyčlenění akcií, podílů, dluhopisů či případně jiných cenných papírů nebo finančních prostředků do svěřenského fondu a ustanovení zaměstnanců jako obmyšlených. Obmyšlení pak za podmínek zcela volně stanovených ve statutu fondu budou mít nárok na plnění z fondu, které může ale nemusí záviset na hospodářském výsledku společnosti nebo na dosažení určitého výkonnostního cíle či uplynutí časového období.

25 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Díky svěřenským fondům se zaměstnanci mohou podílet na hospodářských výsledcích firmy, aniž by se stali přímými vlastníky akcií. To jim naprosto znemožní zasahovat do fungování společnosti z pozice akcionářů, disponovat s akciemi nebo například komplikovat prodej společnosti investorům. Tato práva bude vykonávat správce fondu, kterého určí zakladatel fondu, a zůstanou pod kontrolou společnosti jako takové nebo jejího akcionáře.

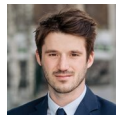
Klíčovým předpokladem pro implementaci svěřenského fondu je **nastavení vhodného právního rámce**, což zahrnuje mechanismus pro jmenování správců a obmyšlených, stanovení investiční politiky a definování pravidel pro distribuci plnění ze svěřenského fondu. Základem je pečlivě vypracovaný statut svěřenského fondu, který stanovuje základní podmínky pro jeho fungování, včetně účelu a doby, na kterou byl svěřenský fond zřízen, a možností jeho ukončení.

Mobility Directive značně usnadní přeshraniční přeměny

Společnosti v EU mohou překračovat hranice jednotlivých členských států prostřednictvím přeshraničních přeměn. Stávající směrnice 2017/1132 o některých aspektech práva obchodních společností upravuje pouze přeměny ve formě přeshraniční fúze. To se nyní podstatně mění, neboť novelizující směrnice č. 2019/2121, tzv. „Mobility Directive“, právní rámec pro přeshraniční přeměny podstatně rozšiřuje.



Petr Janíček
pjanicek@kpmg.cz



Jakub Nováček
jnovacek@kpmg.cz

Směrnice je platná již od konce roku 2019 a do vnitrostátního práva členských států měla být implementována do konce ledna letošního roku. Poměrně velká část členských států, včetně ČR, ji však dosud neimplementovala. To vede k roztržitému právní úpravě a v praxi proces přeshraničních přeměn komplikuje.

Cílem směrnice je usnadnit přeshraniční přeměny tím, že blíže upravuje pravidla jejich realizace. Zakotvuje jednotnou úpravu **tří typů přeshraničních přeměn** kapitálových společností:

- přeshraniční přemístění sídla;
- přeshraniční rozdělení; a
- přeshraniční fúze.

Nejpodstatnější změnou je, že se doplňuje úprava přeshraničního rozdělení a přeshraničního přemístění sídla. Ve vztahu k přeshraničním fúzím pak dochází ke zpřesnění a zefektivnění celého procesu v reakci na připomínky z dosavadní aplikační praxe.

Jednotný rámec EU pro přeshraniční přeměny

Směrnice stanovuje postupy ověření zákonnosti přeshraniční přeměny vnitrostátními orgány výchozího členského státu v podobě tzv. osvědčení o přeshraniční přeměně. V případě, že jej tento orgán vydá, následuje již pouze omezený přezkum vnitrostátními orgány cílového státu.

Dále zavádí **nová pravidla pro ochranu oprávněných zájmů** osob, které mohou být přeshraničními přeměnami negativně dotčeny. Jde o:

- společníky zúčastněných společností mající právo na vystoupení ze zúčastněné osoby,
- věřitele mající právo na poskytnutí dodatečné jistoty, a
- zaměstnance zúčastněných společností mající právo na informace, právo konzultovat přeměnu zaměstnavatele a právo účasti v orgánech zúčastněných společností.

Cílem směrnice je rovněž digitalizace celého procesu přeshraničních přeměn. V českém návrhu novely zákona

27 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

o přeměnách implementujícím směrnici se bude jednat například o splnění informační povinnosti prostřednictvím sbírky listin obchodního rejstříku. Směrnice rovněž do procesu přeměn implementuje systém propojení obchodních rejstříků (tzv. BRIS), kde by měly být zveřejňovány všechny relevantní informace.

Směrnice je rozhodně krokem k zajištění jednotného rámce pro přeshraniční přeměny v rámci EU. Nicméně stále ponechává prostor pro lokální specifickou úpravu. I po její implementaci tak budou v právních řádech jednotlivých členských států podstatné rozdíly, které budou přeshraniční přeměny komplikovat a jejich realizace zůstanou z právního hlediska složité a nákladné.

V této souvislosti upozorňujeme na nástroj [Mobility Directive Compass](#), který vytvořili odborníci z KPMG za účelem zpřehlednění procesu přeshraničních přeměn. Mobility Directive Compass poskytuje informace týkající se právních (a dalších) aspektů přeshraniční přeměn v jednotlivých státech, a to jak z pohledu práva státu výchozího, tak i z pohledu práva státu cílového. Lze tak dosáhnout značného zjednodušení a zefektivnění práce, zejména je-li zahrnuto několik jurisdikcí.

V ČR nebyla směrnice prozatím provedena. V současné době je implementační novela v legislativním procesu s pravděpodobnou účinností v příštím roce. Současná úprava v zákoně o přeměnách nicméně přeshraniční přeměny v podobě předpokládané směrnicí již upravuje a umožňuje (kromě rozdělení vyčleněním). Implementační novela tak především uvádí do souladu již existující právní úpravu v zákoně o přeměnách s právní úpravou směrnice.

28 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Pilíř 1: První návrh mnohostranné dohody

OECD zveřejnila první návrh mnohostranné dohody, která upravuje pravidla pro přerozdělení části zisku (tzv. částky A) velkých nadnárodních skupin do zemí, ve kterých jsou koncoví zákazníci nebo uživatelé služby (tržní jurisdikce).



Václav Baňka
vbanka@kpmg.cz



Martin Filípek
martinfilipek@kpmg.cz

Povinnost přerozdělovat část zisku do tržních jurisdikcí se vztahuje na nadnárodní společnosti s globálními příjmy nad **20 mld. eur** a ziskovou marží před zdaněním **vyšší než 10 %**.

Částka A, která bude rozdělena mezi tržní jurisdikce, se stanoví jako **25 % celkového zisku skupiny**, který převyšuje **10% ziskovost**. Přerozdělení se provede na základě výnosů, které generují zákazníci nebo koncoví uživatelé v dané jurisdikci, v poměru k celkovým výnosům skupiny.

Výše přerozdělení se upraví, pokud skupina již v dané jurisdikci zdaňuje část zisku z titulu marketingových nebo distribučních aktivit. Výše tohoto zisku (tzv. **částka B**) se stanoví na základě jednotných pravidel tzv. bezpečného přístavu pro stanovení ziskovosti marketingových a distribučních aktivit tak, aby se minimalizovaly spory mezi jednotlivými jurisdikcemi.

Smlouva bude také obsahovat mechanismus pro určení zemí, ze kterých bude zisk rozdělován, a pravidla pro zamezení dvojího zdanění, pokud tam již byl zdaněn.

Skupina by měla podávat jedno daňové přiznání prostřednictvím zmocněné společnosti, která by daň hradila za celou skupinu. Daňová správa země, kde byla zaplacená daň, by následně přerozdělila příslušnou část daně daňovým správám zemí tržních jurisdikcí.

Vzhledem k tomu, že alokace části zisku tržním jurisdikcím je určitou alternativou digitálních daní, obsahuje dohoda i přehled těchto daní a zavazuje státy přistupující k dohodě tyto daně nezavádět.

Po vyřešení sporných oblastí (jsou vyznačeny ve stávajícím textu dohody) bude dohoda otevřena k podpisu členy Inkluzivního rámce OECD (více než 130 zemí) a v platnost vstoupí až po ratifikaci alespoň 30 zeměmi, které dohromady zastupují nejméně 60 procent konečných mateřských společností spadajících do rozsahu částky A.

Více informací naleznete [zde](#).

Získejte podporu na výzkum a vývoj v programu TREND

Technologická agentura České republiky vyhlásila už 11. veřejnou soutěž v programu TREND, podprogram 2 – Nováči. Cílem soutěže je podpořit výzkumné a vývojové (VaV) aktivity u podniků, které dosud takové aktivity nerealizovaly.



Silvie Beranová
sberanova@kpmg.cz



Lukáš Otýpka
lotypka@kpmg.cz

Žádosti o podporu lze podávat do 22. listopadu 2023 a podpořeny mohou být pouze podniky, které v posledních pěti letech čerpaly podporu na VaV do maximální výše **1 mil. Kč**. Spolu s podnikem se musí projektu účastnit alespoň jedna výzkumná organizace.

Alokace soutěže činí **200 mil. Kč**, maximální výše podpory na projekt je omezena **na 15 mil. Kč**. Míra podpory pro velké podniky se pohybuje v rozmezí **od 25 % do 65 % způsobilých nákladů** v závislosti na tom, zda projekt spočívá v realizaci průmyslového výzkumu či experimentálního vývoje, nebo se realizuje v účinné spolupráci s jiným subjektem či výzkumnou organizací. Mezi způsobilé náklady lze zařadit osobní náklady, náklady na subdodávky, ostatní přímé náklady a nepřímé náklady.

Projekt je třeba zahájit v období červen–srpen 2024 a dokončit nejpozději v prosinci 2027. Výstup projektu musí být uplatnitelný v praxi. Výstupem může být např. průmyslový vzor, funkční vzorek, prototyp či software, jenž povede zejména k zefektivnění výroby nebo zavádění nových výrobků a služeb.

Hlavní uchazeč může podat maximálně jeden návrh projektu. Projekt může být realizován na celém území České republiky včetně Prahy.

Přehled dotačních programů v roce 2024

V roce 2024 přichází řada nových dotačních možností. Velké podniky budou moci získat podporu například na výzkumně vývojové aktivity, budování fotovoltaických elektráren nebo dekarbonizaci výroby. Přinášíme přehled vybraných výzev.



Silvie Beranová
sberanova@kpmg.cz



Lukáš Otýpka
lotypka@kpmg.cz

Technologická agentura České republiky

Pod záštitou TAČR budou v příštím roce vyhlášeny výzvy v několika oblíbených dotačních programech, jako např. **DOPRAVA 2030**, **TREND** nebo **THÉTA 2**.

V programu **DOPRAVA 2030** budou moci žádat o podporu projekty zaměřené na aplikovaný výzkum v dopravním sektoru, které povedou k udržitelné a bezpečné dopravě, automatizaci a digitalizaci v dopravě nebo budou řešit nízkoe emisní a ekologickou dopravu. Výzva má být vyhlášena koncem prvního čtvrtletí 2024.

Tvorbu výsledků výzkumu a vývoje a jejich využití pro vlastní podnikání bude možné podpořit v 12. veřejné soutěži programu **TREND**, a to konkrétně v podprogramu 1, který je zaměřen na podniky, jež mají zkušenost s výzkumně vývojovými aktivitami. K vyhlášení výzvy má dojít ke konci druhého čtvrtletí příštího roku.

Program **THÉTA 2** je zaměřen na projekty aplikovaného výzkumu a inovací v energetice. Cílem je transformace a modernizace energetického sektoru. Vyhlášení výzvy je plánováno na třetí čtvrtletí příštího roku.

Modernizační fond

V Modernizačním fondu na konci roku 2023 očekáváme vyhlášení výzvy v programu **RES+**, příjem žádostí bude zahájen začátkem roku 2024. Tato výzva podpoří výstavbu fotovoltaických elektráren, a to včetně systémů bateriové akumulace či systémů výroby vodíku elektrolýzou vody.

Dalším chystaným programem je **ENERG ETS**, který je určen pro velké průmyslové podniky v systému EU ETS. Cílem programu je dekarbonizace průmyslových procesů, snížení jejich nároků na energii a tím zlepšení energetické účinnosti. Výzva má být vyhlášena začátkem roku 2024.

Operační program Technologie a aplikace pro konkurenceschopnost

Na přelomu 2023 a 2024 agentura API plánuje vyhlásit výzvy v programech **Aplikace a Úspory energie**. Program Aplikace podpoří projekty zaměřené na průmyslový výzkum a experimentální vývoj. Podmínkou pro velké podniky je realizace projektu v tzv. účinné spolupráci s malým či středním podnikem. V programu Úspory energie bude možné podpořit např. snížení energetické náročnosti budov, modernizaci výrobních a technologických procesů nebo využívání obnovitelných zdrojů energie.

31 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

Marketingové služby z pohledu DPH

Nejvyšší správní soud (NSS) se v nedávném rozsudku zabýval otázkou, zda distribuce léčiv a marketingové služby představují jednotné plnění pro účely DPH, či nikoli.



Tomáš Havel
thavel@kpmg.cz



Victorie Kubínová
vkubinova@kpmg.cz

Farmaceutická společnost ELI LILLY poskytovala zahraniční společnosti ze skupiny marketingové služby. Přistupovala k nim jako k samostatnému plnění v podobě poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko. Správce daně ale služby posoudil jako vedlejší plnění, které je nedílnou součástí hlavního plnění poskytovaného společností ELI LILLY, spočívajícího v distribuci léčiv na území České republiky. Proto by dle správce daně měly být úplaty za tyto služby zahrnuty do základu daně při prodeji léčiv v tuzemsku.

NSS se už dříve zabýval totožným sporem stejných účastníků. V dřívějších rozsudcích NSS zdůraznil, že **je třeba odlišovat příjemce marketingové služby** (jímž bude ten, kdo si službu objednal a kdo z ní má prospěch) a **příjemce marketingové informace** (jímž bude ten, na něhož má obsah marketingové služby působit). Dle NSS skutkové závěry správce daně nereflektují komplexitu obchodování na přísně regulovaném trhu s léčivy.

NSS uzavřel, že společnost ELI LILLY nedodává svým zákazníkům současně s léky žádné další plnění. Jediným plněním, které zákazník (odběratel) od společnosti obdržel, bylo léčivo. V případě distribuce léků nelze tedy za součást hodnoty protiplnění považovat úplatu za marketingové služby, neboť tyto služby nebyly poskytnuty zákazníkům. Ti byli pouze příjemci marketingové informace.

NSS je toho názoru, že distribuce léčiv a poskytování marketingových služeb představují v tomto případě rozdílná plnění, jelikož byla poskytována různým subjektům, přičemž optikou průměrného zákazníka nejde o jedno nedělitelné plnění. Do základu daně tak může vstupovat pouze první uvedené plnění.

NSS: Je skutečně vždy možné samostatnou movitou věc odepisovat samostatně?

Nejvyšší správní soud (NSS) v rozsudku 8 Afs 229/2021-52 uzavřel, že technologie jako stacionární elektrárna, je technickým zhodnocením budovy, se kterou tvoří jeden funkční celek, a nikoliv samostatnou movitou věcí. Proto ji nelze odpisovat samostatně. Rozsudek se v této souvislosti zabývá aplikací Pokynu GFŘ, který vymezuje zařízení a předměty, které je možné považovat za samostatné movité věci a odpisovat v samostatné odpisové skupině.



Tomáš Krenický
tkrenicky@kpmg.cz



Zuzana Černá
zcerna@kpmg.cz

Poplatník (teplárenský podnik) pořídil jako záložní zdroj elektřiny stacionární elektrárnu, kterou následně umístil do nevyužívané budovy bývalé kotelny. Aby ji uvedl do provozu, provedl nezbytné úpravy prostor budovy podléhající stavebnímu povolení a kolaudačnímu souhlasu a následně začal elektrárnu daňově odpisovat jako samostatný hmotný majetek.

Svůj postup poplatník opíral o tehdy platný **Pokyn GFŘ D-6**, dle něž je třeba technologická zařízení na výrobu elektrické energie považovat za samostatné movité věci i přesto, že jsou pevně spojeny s budovou. Správce daně tento postup zpochybnil, když dospěl k závěru, že se jedná o technologické (technické) zhodnocení budovy, které je nutné odpisovat ve 4. odpisové skupině. Související výdaje ve formě uplatněných daňových odpisů elektrárny tak posuzoval jako daňově neuznatelné.

Pokyn GFŘ k uplatnění zákona o daních z příjmů je nutné aplikovat individuálně podle konkrétní situace

NSS ve svém rozhodnutí potvrdil závěry správce daně a posléze i krajského soudu a uvedl, že každý jednotlivý případ je vždy třeba posoudit individuálně. Zde je rozhodující vzájemné účelové a funkční propojení budov a stacionární elektrárny a účel stavebně-technického provedení budov. Poplatník pořídil elektrárnu jako celek a provedl značné stavební úpravy svých nemovitých věcí výhradně za účelem umístění elektrárny a jejího propojení s nimi.

V případě technologie elektrárny a budovy se tak jedná o propojený systém složený z technologické a stavební části tvořící jeden funkčně neoddělitelný celek. Oddělením elektrárny od budovy by přitom zanikla funkce a účel této nemovitosti. Ze strany poplatníka neustála ani argumentace technologiemi jaderné elektrárny či kremačních pecí, které jsou také součástí budov, avšak odpisují se jako samostatné věci. Pokyn D-6 dle NSS sice uvádí, že technologická zařízení na výrobu elektrické energie by měly být považovány za samostatné movité věci, nicméně při aplikaci předpisů je dle NSS vždy potřeba zvažovat konkrétní případ.

Lze tedy doporučit, aby společnosti i při pořizování významnějších zařízení, která Pokyn GFŘ vymezuje jako samostatné movité věci, zvažovaly, zda jejich zabudováním do stavby nedošlo k takovým stavebně-technickým a funkčním úpravám budovy, že by na ně mělo být nahlíženo jako na **technické zhodnocení budovy**.

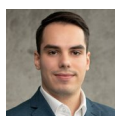
33 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

SDEU: Neoprávněně účtovanou DPH může ve vybraných případech vrátit i správce daně

Soudní dvůr Evropské unie rozhodl ve věci C-453/22, že daňový subjekt má právo požadovat po správci daně navrácení uhrazené DPH, kterou mu dodavatel neoprávněně naučtoval, ale z důvodu uplynutí promlčecí lhůty mu daň již nevrátí.



Martin Krapinec
mkrapinec@kpmg.cz



Dušan Repa
drepa@kpmg.cz

Daňový subjekt - německý zemědělec - nakupoval dřevo od svých subdodavatelů, které následně dodával svým zákazníkům. Na přijatých fakturách byla uvedena základní sazba daně, kterou si zemědělec uplatňoval na vstupu. Sám své výstupy zatěžoval sazbou sníženou.

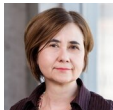
Německý soud rozhodl, že na přijatých fakturách měla být také uplatněna snížená sazba. Správce daně následně vyměřil zemědělci dlužnou DPH a úroky proto, že si na vstupu nárokoval neoprávněně vyšší daň. Subdodavatelé daňové doklady neopravili a neoprávněnou DPH nevrátili, protože uplatnili lhůtu promlčení. Daňový subjekt se tedy následně obrátil na správce daně, po kterém žádal prominutí dodatečně vyměřené DPH a úroků.

Dle SDEU lze žádost o vrácení bezdůvodně zaplacené DPH **podřadit pod nárok na vydání bezdůvodného obohacení**. Sankce spočívající v úplném odepření nároku na vrácení chybně naučtované a bezdůvodně odvedené DPH je nepřiměřená, pokud nebyl prokázán daňový únik nebo poškození rozpočtu členského státu. Jelikož by daňový subjekt získal od subdodavatelů nesprávně naučtovanou DPH jen s velkými obtížemi, je oprávněn **obrátit se s žádostí o vrácení přímo na správce daně**.

SDEU se také vyjádřil ke dvojímu riziku vrácení DPH, které podle něj neexistuje. Pokud by subdodavatelé následně daňové doklady chtěli opravit, neměli by jiný úmysl, než získat daňovou výhodu. V takovém případě by bylo následné vrácení DPH subdodavatelům vyloučeno.

Stručné aktuality, listopad 2023

Daňové a právní novinky posledního měsíce jednou nebo dvěma větami.



Lenka Fialková
lfialkova@kpmg.cz



Václav Baňka
vbanka@kpmg.cz

KRÁTCE Z DOMOVA

- Poslanecká sněmovna schválila návrh zákona o dorovnávacích daních (globální minimální daň). Návrh dál projedná Senát. Navrhovaná účinnost je od 31. prosince 2023.
- Poslanecká sněmovna projednala ve druhém čtení návrh zákona, kterým se mění zákony v souvislosti s rozvojem finančního trhu. Návrh obsahuje novelu zákona o daních z příjmů upravující daňový režim dlouhodobých spořicíh produktů. V rámci této novely byly předloženy dva koaliční pozměňovací návrhy ohledně [zdanění zaměstnaneckých akcií](#) a zjednodušení při prokazování uplatněných [odpočtů na výzkum a vývoj](#). Navrhovaná účinnost většiny ustanovení je od 1. ledna 2024.
- Poslanecká sněmovna schválila novelu zákona o investičních pobídkách. Hlavním cílem novely je přesunout schvalování jednotlivých pobídek z vlády na ministerstvo průmyslu a obchodu. Novelu nyní projedná Senát.
- Ministerstvo financí zveřejnilo návrh vyhlášky, kterou se mění některá formulářová podání při správě daní pro rok 2024.
- Seznam států uvedených na unijním seznamu jurisdikcí nespolutracujících v daňové oblasti schváleném Radou EU byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji 12/2023.
- Poslanci prostřednictvím novely zákona o státní sociální podpoře schválili navýšení rodičovského příspěvku. Ten se rodičům dětí narozených od 1. ledna 2024 navýší o 50 tis. Kč, tedy z původních 300 tis. na 350 tis. Kč. Zároveň se jeho čerpání zkrátí ze čtyř let na tři roky. Novela rovněž zjednodušuje komunikaci s Úřady práce ČR. Více informací najdete [ZDE](#).
- Novelu zákoníku práce, která zavádí valorizační mechanismus minimální mzdy, posílá MPSV do meziresortního připomínkového řízení. Více informací najdete [ZDE](#).
- Ministerstvo spravedlnosti zorganizovalo konferenci k přeshraničnímu doručování a dokazování, která se věnovala těmto tématům: digitalizace přeshraniční justiční spolupráce v EU, judikatura SDEU z poslední doby, role Evropské soudní sítě pro občanské a obchodní věci a aktuální výzvy při doručování a dokazování ve vybraných nečlenských státech EU.

KRÁTCE ZE ZAHRANIČÍ

- OECD zveřejnila prováděcí [příručku](#) k implementaci pravidel minimální daně v rámci Pilíře 2. Nevede ke změně vzorových pravidel, komentáře nebo dohodnutých administrativních pokynů ani jejich výkladu. Příručka je určena pro daňové správy a další zúčastněné strany.
- Rada EU (ECOFIN) rozhodla o zařazení Antiguy a Barbudy, Belize a Seychel na unijní seznam jurisdikcí nespolutracujících v daňové oblasti. Současně z tohoto seznamu tři jurisdikce vyňala, a to: Britské Panenské ostrovy, Kostariku a Marshallovy ostrovy.
- Rada EU (ECOFIN) schválila [směrnici](#), která zavádí výměnu informací o kryptoaktivech a některých dalších oblastech (DAC8). Konečné znění směrnice bude zveřejněno v Úředním věstníku EU a vstoupí v platnost do 20 dnů po uveřejnění. Členské státy by měly nová pravidla implementovat do 31. prosince 2025, aby mohla nabýt účinnosti od 1. ledna 2026.

35 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

- Podrobné informace z EU a mezinárodních institucí od odborníků z KPMG EU Tax Center s možností přihlášení k pravidelnému odběru naleznete [zde](#).
- Evropská komise schválila [český režim podpory](#) ve výši 2,5 mld. eur (60 mld. Kč) na pomoc výrobním podnikům při dekarbonizaci výrobních procesů a zlepšení energetické účinnosti. Cílem je podpořit přechod ke klimaticky neutrálnímu hospodářství v souladu s průmyslovým plánem Zelené dohody. Podpora bude financována z Modernizačního fondu EU a měla by mít formu přímých grantů především ve prospěch podniků, na něž se vztahuje systém EU pro obchodování s emisemi.

36 | Daňové a právní aktuality – listopad 2023

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

www.kpmg.cz

Tel.: +420 222 123 111

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

© 2025 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.