KPMG

Daňovky

Daňové a právní aktuality

Daně
Právo
Ze světa
Z judikatury
Krátce

Listopad 2017

Editorial

Volby do Poslanecké sněmovny přinesly nejasný výsledek, který se jistě promítne i do schvalování nové legislativy. Politické strany měly řadu plánů především v daňové oblasti. Shoda na jejich alespoň dílčím prosazení se však bude hledat těžko a dlouho.

Česká republika má nicméně i řadu závazků vyplývajících ze schválené evropské legislativy. V průběhu roku 2018 by se měla transponovat směrnice, která do právních řádů všech členských států přenáší jednotným způsobem některé závěry z iniciativy OECD známé pod zkratkou BEPS. Pravděpodobně největší dopad budou mít nová pravidla pro omezení odečitatelnosti úroků od základu daně, která by u nefinančních subjektů měla od roku 2019 nahradit tzv. nízkou kapitalizaci. Je však otázkou, jestli celý legislativní proces může být ukončen do konce roku 2018.

Čeká nás také ratifikace mnohostranné úmluvy, která je dalším výstupem iniciativy BEPS a jejímž schválením dojde k úpravě všech smluv o zamezení dvojího zdanění. Úmluva především doplňuje smlouvy o princip, jenž se snaží zamezit umělému využívání smluv o zamezení dvojího zdanění v rozporu s ekonomickou podstatou podnikových transakcí.

V této souvislosti je třeba dodat, že další výstupy iniciativy BEPS vešly v život prostřednictvím novelizace směrnice OECD o převodních cenách a novelizace komentáře OECD k modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění – tedy aniž by bylo třeba jejich přímého legislativního zachycení.

Změny však nepřicházejí jen prostřednictvím nových předpisů či novelizací. Sledovat je třeba i judikaturu, která čas od času přinese nové pohledy na zažité postupy. I bez daňových změn vyplývajících z volebních programů nás tedy čeká novinek více než dost.



Pavel Rochowanski
Partner
KPMG Česká republika

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

Kuchařka GFŘ k projektům výzkumu a vývoje

Judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje, že bezchybný projekt výzkumu a vývoje je nezbytnou podmínkou pro uplatnění daňového odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Generální finanční ředitelství (GFŘ) vydalo Informaci shrnující judikované závěry do jednoho dokumentu. Odchýlení od popsaných náležitostí může znamenat vyšší riziko sporu než doposud.



Michaela Thelenová
mthelenova@kpmg.cz
222 123 520



Hana Greiff
hcurikova@kpmg.cz
222 123 590

Do určité míry a s jistou nadsázkou lze vydanou Informaci označit za „kuchařku“ pro daňové poplatníky k projektu výzkumu a vývoje. Obsahuje však recept v kuchařce všechny ingredience tak, jak je předepisuje zákon?

V první řadě GFŘ uvádí, že projekt výzkumu a vývoje musí být sepsán a schválen před samotným zahájením výzkumné či vývojové aktivity. Je tedy nutné, aby aktuálnímu stavu před zahájením projektu odpovídaly například základní identifikační údaje společnosti. Dále se musí jednat o projekt písemný, základní a ucelený, cíleně a vědomě utvořený, který má být následně poplatníkem realizován. Informace zdůrazňuje, že není povinností správce daně aktivně sjednocovat několik dokumentů, aby získal veškeré zákonné náležitosti projektové dokumentace.

Další zásadní náležitostí projektu je definice cílů projektu. K této podmínce GFŘ uvádí, že by měla být specifikována podstata výzkumné či vývojové činnosti. Zároveň doporučuje popsat stávající stav a jeho limity či nedostatky. Popis aktuálního stavu napomáhá zdůvodnit, proč je potřeba ho změnit. Výsledkem nového stavu může být zcela nové a jedinečné řešení. Na druhou stranu GFŘ připouští, že výsledek samotný se svou podstatou může blížit řešení již známému a využívanému, avšak samotná výzkumná či vývojová aktivita musí běžnou úroveň stávajícího stavu významně přesahovat.

GFŘ klade důraz i na vedení průběžné dokumentace a evidence postupů řešení projektu, a to nejen v souvislosti s podmínkou jeho pozdější kontroly a hodnocení. Při vedení evidence by se měl daňový poplatník zaměřit na vyhodnocování stanovených cílů. Přestože lze vedení podpůrné evidence doporučit, zákon samotný takovou podmínku přímo neobsahuje.

V samém závěru Informace GFŘ naznačuje, že nesplnění všech zákonných náležitostí projektu může vést k tomu, že správce daně odpočet na podporu výzkumu a vývoje neuzná. Je patrné, že správce daně bude klást důraz zejména na formální stránku projektu výzkumu a vývoje. Doporučujeme proto věnovat zvýšenou pozornost popisu vykonávaných aktivit. V případě zájmu prověříme vaši stávající dokumentaci k uplatňovanému odpočtu a posoudíme, zda by vyhověla představám finanční správy.

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

Pronajímáte přes Airbnb? Podléháte daním, vzkazuje finanční správa

Poskytovatelé ubytování, kteří využívají internetové portály jako např. Airbnb, by měli zpozornět. Generální finanční ředitelství vydalo v říjnu 2017 Informaci s cílem upozornit na daňové povinnosti v této oblasti – a to nejen z pohledu daní z příjmů a daně z přidané hodnoty (DPH), ale také z hlediska elektronické evidence tržeb.



Klára Sauerová
ksauerova@kpmg.cz
222 123 613



Barbora Havlíková
bhavlikova@kpmg.cz

Finanční správa v Informaci sděluje, že činnosti, které poskytovatelé ubytování provádějí prostřednictvím internetových platforem jako např. Airbnb, považuje v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie v oblasti DPH za ubytovací služby a nikoliv za nájem.

Z pohledu daně z příjmů fyzických osob je podstatné, zda poskytování ubytování naplňuje všechny znaky podnikání (tj. samostatný výkon výdělečné činnosti na vlastní účet a odpovědnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku). Je-li tomu tak, pak příjmy z ubytování podléhají dani z příjmů fyzických osob jako příjmy ze samostatné činnosti. Pokud poskytovatel ubytování neuplatní výdaje ve skutečné výši, může uplatnit výdajový paušál ve výši 60 % nebo 40 % z příjmů v závislosti na tom, zda vlastní živnostenské oprávnění.

Poskytuje-li ubytovací služby právnická osoba, měla by příjmy z ubytovacích služeb vykazovat ve svém přiznání k dani z příjmů právnických osob, jelikož předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

Z hlediska daně z přidané hodnoty je dle Informace GFŘ poskytování ubytovacích služeb výkonem ekonomické činnosti a osoba, která takové služby poskytuje, je osobou povinnou k dani. Tato plnění pak vstupují do výpočtu zákonného obratu pro povinnou registraci k DPH. V případě, že poskytovatel ubytování již plátcem DPH je, představují poskytnuté ubytovací služby zdanitelné plnění, které je nutno uvádět v daňovém přiznání. Poskytovatelé ubytovacích služeb musí vzít v úvahu i služby, které přijímají od osoby provozující internetový portál (Airbnb). Není-li taková osoba usazená v České republice a poskytuje-li elektronické služby, např. servisní poplatky za použití internetového portálu, je poskytovatel ubytování povinen z tohoto plnění přiznat a zaplatit DPH. Jestliže plátcem DPH ještě není, z přijetí elektronické služby od osoby neusazené v České republice mu plyne povinnost registrace k DPH jako identifikované osoby.

Poskytovatelé ubytovacích služeb by neměli zapomínat ani na povinnosti související s elektronickou evidencí tržeb. Přijímá-li poskytovatel za tyto služby platby v hotovosti, platební kartou nebo jiným obdobným způsobem, je povinen je evidovat podle zákona o evidenci tržeb. Ačkoli se Informace finanční správy nezmiňuje o sociálním a zdravotním pojištění, tento výklad má dopad i do povinného odvodu sociálního a zdravotního pojištění.

Informace měla především cílit na sdílené služby poskytované přes internetové portály typu Airbnb. Vzhledem k velké variabilitě situací, které mohou v reálném životě při využívání nemovitostí nastat, se domníváme, že

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

v praxi mnohdy nebude snadné výklad vyplývající z této Informace jednoznačně aplikovat na konkrétní případy. Je tedy možné, že v budoucnosti bude nutné, aby GFŘ tuto Informaci ještě upravilo.

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

DPH: víte, že jste měli vědět?

V nedávné době nalezli vybraní plátci DPH ve své datové schránce na první pohled ne zcela jasné Sdělení ve věci přijetí odpovídajících opatření („Sdělení“). Správce daně v něm uvádí příkladný seznam doporučovaných preventivních opatření.



Petra Němcová
pnemcova@kpmg.cz
222 123 781



Veronika Výborná
vvyborna@kpmg.cz
222 123 850

Na frekventované výzvy ze strany správce daně ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů v souvislosti s kontrolním hlášením si již plátci daně zvykli. Nově však tento institut doznává další podoby a využití. Díky kontrolnímu hlášení a deklarovaným datům získala finanční správa dokonalý přehled o transakcích jednotlivých plátců. Jak se zdá, je tak schopna identifikovat případná rizika a podvody na DPH ještě o něco dříve než plátci samotní.

Soudíme tak podle výše zmíněného Sdělení. V něm vás správce daně může informovat například o tom, že zaznamenal vaši transakci s dodavatelem, který zajišťuje službu poskytování pracovní síly dle právního vztahu uzavřeného v jakékoliv formě či jakýmkoliv způsobem. Správce daně je toho názoru, že uskutečňování transakcí se subjekty vykonávajícími ekonomickou činnost v tomto sektoru může vést k účasti na podvodu v oblasti DPH, a to v případě, že subjekt neprojevuje dostatečnou součinnost se správcem daně a postupuje evidentně nestandardním způsobem.

Sdělení v této souvislosti obsahuje příkladný výčet nestandardních skutečností, které sice samy o sobě zpravidla nezákonné nejsou, ale ve svém souhrnu mohou svědčit o tom, že obchodní transakce je zatížena podvodem na DPH. Jde o první případ, kdy správce daně oficiálně zveřejnil indicie, jež mohou daňovému subjektu poskytnout představu o tom, jak správce daně rizikové transakce vyhodnocuje.

Správce daně dále nabádá, abyste přijali veškerá preventivní opatření a nevystavovali se riziku ručení za případnou neodvedenou daň. Příjemce zdanitelného plnění ručí za daň neodvedenou dodavatelem mimo jiné v případě, kdy věděl nebo vědět měl a mohl, že tato daň nebude úmyslně dodavatelem zaplacena. Pouhé přijetí Sdělení z vaší strany pak dle správce daně značí, že jste o riziku věděli, nebo vědět měli a mohli. Uvedené indikuje, že správce daně mění strategii a buduje si pozici pro případný daňový spor.

Alternativou je institut zajištění této daně příjemcem, jak ve Sdělení připomíná správce daně. To znamená, že příjemce uhradí daň přímo na bankovní účet finančního úřadu, nikoli na bankovní účet dodavatele. V tomto případě doporučujeme, abyste uzavřeli písemnou dohodu s dodavatelem plnění.

Nezbývá než doporučit, abyste v případě, že jste Sdělení obdrželi, zvážili možnost využít institutu zajištění daně souběžně se zavedením preventivních opatření.

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

PSD2: novelizace platebních služeb

Před pár dny byla přijata novela zákona o platebním styku. Do českého práva zapracovává tzv. směrnici PSD2. Novela přinese důležité změny především v oblasti online plateb.



Iva Baranová
kpmg@kpmg.cz



Linda Kolaříková
lkolarikova@kpmg.cz
222 123 889

Směrnice 2015/2366/EU o platebních službách na vnitřním trhu, známá pod zkratkou PSD2, přináší několik novinek, které mají zvýšit bezpečnost plateb. U plateb na internetu bude při autentizaci platby nezbytné tzv. silné ověření alespoň dvěma způsoby. Těmi může být kombinace přístupových údajů či kódu zaslaného prostřednictvím SMS nebo vygenerovaného tokenem, jak je dnes poměrně běžné, ale například i prostřednictvím biometrických údajů (otisk prstu, záznam obličeje). Nově se zavádí také služba informování o platebním účtu. Díky ní budou klienti moci získat informace ze všech svých platebních účtů prostřednictvím jediné aplikace. Limit odpovědnosti uživatele za neautorizované transakce způsobené použitím ztracené, odcizené nebo zneužité karty se snižuje ze 150 na 50 eur. Zakazují se příplatky za platby kartou. Přísněji se bude regulovat také blokace prostředků na platebních účtech využívaná typicky při rezervaci hotelu či půjčení automobilu.

Další změnou, kterou směrnice PSD2 přináší, je povinnost bank informovat klienty o změně uzavřených smluv (včetně například všeobecných obchodních podmínek či ceníku) nejen v rámci internetového bankovnictví, ale zároveň i e-mailem. Tato novinka vyplývá také z lednového rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, dle kterého doručení nového znění smluv pouze do internetového bankovnictví není dostačující. Klienti totiž internetové bankovnictví nepovažují za běžný kanál komunikace a takové informace v něm neočekávají. Proto je třeba informovat je i jiným vhodnějším způsobem.

Členské státy jsou povinny začlenit úpravu směrnice do svého práva do 13. ledna 2018. Návrh novely zákona o platebním styku projednávala Poslanecká sněmovna od letošního jara. Poslanci však odmítli hlasovat o něm již v prvním čtení. Ba co víc, pozměňovacím návrhem jej změnili tak, že z něj výše popsaná povinnost přímo nevyplývá. Senát tak stál před nelehkou volbou – přijmout navržený zákon v poněkud nešťastném znění, nebo jej vrátit sněmovně. Ta by jej ovšem vzhledem ke končícímu volebnímu období již nestihla znovu projednat a ČR by nesplnila transpoziční lhůtu.

Při výkladu novelizovaného textu zákona o platebním styku je však třeba použít eurokonformní výklad, tedy takový, který bude v souladu s transponovanou evropskou směrnicí a judikaturou Soudního dvora. Banky by se proto měly držet přísnějšího výkladu a práva klientů by neměla být dotčena. Je politováníhodné, že zatímco velká část našich bankovních klientů se na nadcházející změny již dávno intenzivně a poctivě připravuje, zákonodárce přijímá na poslední chvíli takto nedokonalý předpis.

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

Tichá revoluce ve výplatě dividendy?

S účinností zákona o obchodních korporacích, uplatňovaného již čtvrtým rokem, se začala psát nová etapa korporátního práva. Řadu starých konceptů zákon výslovně opustil, některé změny se postupně odhalují s tím, jak krystalizuje výklad jednotlivých ustanovení. V posledním roce nabývá na síle diskuze o výkladu zákona, podle nějž společnosti již nejsou vázány šestiměsíční lhůtou pro rozhodnutí o výplatě dividendy.



Irena Kolárová
ikolarova@kpmg.cz
222 123 724



David Flutka
kpmg@kpmg.cz

České společnosti už téměř deset let vnímají jako součást reality, s níž se musejí potýkat, pravidlo, které časově omezuje použitelnost účetní závěrky pro rozhodnutí o výplatě dividendy. Chce-li valná hromada společnosti vyplatit podíl na zisku, může tak učinit na základě účetní závěrky. Tato účetní závěrka přitom nesmí být starší šesti měsíců. Toto pravidlo ovšem nikdy nestanovila přímo právní úprava. V roce 2009 je dovodil Nejvyšší soud v rozsudku, v němž odmítl rozhodnutí o výplatě dividendy, které valná hromada učinila deset měsíců po datu poslední účetní závěrky a na jejím základě (tuto účetní závěrku předtím valná hromada řádně schválila v zákonné šestiměsíční lhůtě). Důvodem pro toto soudcovské dotvoření zákona byla idea senátu Nejvyššího soudu, že více než půl roku po dni, k němuž byla sestavena, nemůže účetní závěrka poskytnout pravdivý obraz o finančních poměrech společnosti. Proto nelze na jejím základě činit tak zásadní rozhodnutí, jako je výplata zisku.

Rozhodnutí vyvolalo ve své době značnou kontroverzi. Akademici i praktici mu shodně vyčítali zejména to, že hlavní argument logicky neobstojí – poměry se v některých společnostech mohou změnit velmi rychle, a tak i týden stará účetní závěrka může být neaktuální. Jinde je naopak vývoj pozvolný, takže i rok stará účetní závěrka je vypovídající. Plošné stanovení šestiměsíční lhůty tak dává pramalý smysl.

Tvůrci zákona o obchodních korporacích, který v r oce 2014 nahradil dřívější obchodní zákoník, mu mimo jiné vetkli do vínku filozofii menšího svázání statutárních orgánů společností rigidními „one-size-fits-all“ pravidly. Na druhou stranu je tato úleva vykoupena výrazně větší zodpovědností, která se odráží v možnosti vyloučení z funkce nebo v sankčním ručení. Zásadní součástí pravidel chování statutárních orgánů je nově test insolvence – povinnost při každém rozhodnutí činit kvalifikovanou úvahu o tom, zda se společnost nevystavuje riziku úpadku. Pravidlo je nejen v zájmu společníků, ale zejména v zájmu věřitelů. V posledním roce se lze na odborných školeních a v literatuře stále více setkat s názorem, že tato povinnost zcela plní účel, který za dřívější úpravy mělo plnit právě šestiměsíční omezení pro výplatu dividendy (a které navíc nijak skvěle nefungovalo). Byť valná hromada o výplatě dividendy rozhodne, nemůže ji statutární orgán vyplatit, pokud by tím porušil tuto povinnost.

Tento názor opatrně prezentují i odborníci z okolí Nejvyššího soudu, tedy instituce, jež stojí za původním pravidlem. Chtělo by se říct, že společnosti se zřejmě konečně zbavily těchto zbytečných okovů a mohou šťastně rozhodovat o vyplacení podílu na zisku na základě starší účetní závěrky za předpokladu, že statutární orgány řádně provedou test insolvence. Tento názor už zakotvil i v respektovaných komentářích. Předpokládáme proto, že jeho prosazení v judikatuře Nejvyššího soudu je jen otázkou času.

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

Velká novela zákoníku práce je mimo hru

Ministerstvo práce již v únoru 2016 představilo návrh novely zákoníku práce, která měla základní pracovněprávní předpis významně změnit. Poslanci ji však do uplynutí volebního období nestihli projednat. Jakkoli to svědčí o neefektivitě práce zákonodárného sboru, pro zaměstnavatele je to dobrá zpráva. Navzdory proklamacím měla novela pracovněprávní regulaci převážně zpřísnit. Vzhledem k intenzivní medializaci připravovaných změn shrnujeme, na co se zaměstnavatelé (alespoň prozatím) připravovat nemusí.



Iva Baranová
kpmg@kpmg.cz



Barbora Bezděková
bcvinerova@kpmg.cz
222 123 867

Vlajkovou lodí novely byl nový způsob výpočtu dovolené. Základní jednotkou se namísto týdne měla stát hodina. Smyslem změny bylo odstranit možné nespravedlivé dopady současného systému na zaměstnance, kteří pracují v různě dlouhých směnách. Novela ale nutila k přepočtům i zaměstnavatele, jejichž zaměstnanci mají stabilně stejné směny. Mnozí zaměstnavatelé, kteří pracovní dobu rozvrhují nerovnoměrně, navíc dovolenou na hodiny přepočítávají už nyní i bez zákonné regulace. Nejzásadnějším dopadem novely by tak bylo zvýšení nákladů i administrativy na straně zaměstnavatelů.

Ústupkem pro odboráře mělo být zpřísnění úpravy dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Na „dohodáře“ se nově kromě minimální mzdy měla vztáhnout mzda zaručená. Zpřísnit měla i úprava pracovní doby – zaměstnavatelé měli poskytovat přestávky v práci ve stejném rozsahu jako u zaměstnanců v pracovním poměru, v obdobném duchu se měla rozšířit povinnost evidence pracovní doby. Na flexibilitě mělo dohodě o pracovní činnosti ubrat také zkrácení vyrovnávacího období pro výpočet průměrné pracovní doby.

Zákoník práce neobohatí ani nová kategorie vrcholových řídích zaměstnanců. Ti měli mít možnost sami si rozvrhovat pracovní dobu v rozsahu až 48 hodin týdně. Praktické využití by ale v praxi brzdila přísná definiční kritéria nové skupiny těchto „top manažerů“. Měnit se zatím nebude ani úprava tzv. „home office“. Podmínky práce z domova tak zaměstnavatelé stále mohou nastavit flexibilně dle svých potřeb a nemusí se obávat ani nové povinnosti bránit sociální izolaci zaměstnanců pracujících z domova.

Zaměstnavatelům dále odpadne starost, jak prokazovat plnění těžko uchopitelné povinnosti dbát o prevenci stresu zaměstnanců, předcházet riziku násilí a obtěžování na pracovišti či držet stejné místo nejen pro zaměstnance vracející se z mateřské, ale i z rodičovské dovolené.

Zákoník práce je účinný necelých 11 let, změnil se však již více než šedesátkrát. Zaměstnavatelé si tak mohou být jisti, že další várku novel pro ně přichystá nová sněmovna.

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

Kdy bude mít EU jasno o definitivním systému DPH?

Dlouho očekávaný návrh novely směrnice o DPH, který má přinést hlavní rysy tzv. definitivní systém zdaňování přeshraničních dodávek zboží, zveřejnila Evropská komise 4. října 2017.



Aleš Krempa
kpmg@kpmg.cz



Petra Němcová
pnemcova@kpmg.cz
222 123 781

Již dlouho je známé, že současný systém zdaňování pohybu zboží mezi členskými státy Evropské unie je dočasný a že v této oblasti se připravují zcela zásadní změny. Jaké novinky tedy výše uvedený návrh přináší? Po napjatém očekávání podrobností nového pojetí intra-komunitárních dodávek EK představuje pouze základní pilíře definitivního systému. Návrh se věnuje níže uvedeným tématům, která s definitivním systémem do značné míry souvisí. Dle znění návrhu by členské státy EU měly příslušná ustanovení implementovat do svých legislativ s účinností od 1. ledna 2019.

První z oblastí, kterou návrh rozpracovává, je status certifikované osoby. Měl by být zaveden jednotný systém atestace, aby konkrétní podnikatelský subjekt mohl být považován za spolehlivého plátce na globální úrovni. Status certifikované osoby lze přirovnat k autorizovanému ekonomickému operátorovi, kterého známe z celní oblasti. Kritéria pro získání obou statusů budou obdobná. S pozicí certifikované osoby je spojena řada výhod v oblasti DPH. Tato certifikace se jeví i jako jedna z podmínek bezproblémového fungování podnikatelů na nadnárodním trhu.

Druhou z oblastí, které se návrh věnuje, je daňové zjednodušení při dodávání zboží „přes sklad“ do jiného členského státu předem určeným zákazníkům (tzv. konsignační nebo call-off sklad). Zjednodušení by se mělo aplikovat pouze na certifikované osoby ve všech členských státech.

Další novinkou (nám však již velmi dobře známou z české legislativy upravující DPH) je omezení možnosti osvobodit přeshraniční dodávky pouze na příjemce registrované k DPH. Dodavatel je v této souvislosti povinen u příjemce kontrolovat registrační číslo k DPH v systému VIES. Návrh také reaguje na požadavek členských států na definici přesných pravidel při přiřazování dopravy u řetězových transakcí a stanovuje zásady, dle kterých bude doprava přiřazována.

Konečně, návrh pro definitivní systém potvrzuje tzv. *destination principle*, tedy zdanění přeshraniční dodávky v místě ukončení přepravy. I zde bude hrát roli skutečnost, zda je dodavatel a příjemce certifikovanou osobou či nikoli. Zdanění by se mělo uskutečnit přes tzv. *One-Stop-Shop* – obdoba *Jednoho správního místa* (Mini-One-Stop-Shop, tzv. „MOSS“), kdy daň vybíraná v jednom státě je následně distribuována příslušným členským státům. Legislativní návrh definitivního systému by měl být připraven během roku 2018.

Tlak na ověření spolehlivosti podnikatelů operujících na nadnárodní úrovni a získání statusu certifikované osoby bude značný. Je potřeba se na něj připravit. Návrh novely je sice významným krokem při nastavování cesty k definitivnímu systému. Ta však teprve začíná.

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

Ze světa

Zasedání ECOFIN: zdanění digitální ekonomiky a definitivní režim DPH

Hlavními daňovými tématy zasedání Rady ministrů financí a hospodářství zemí Evropské unie (ECOFIN) bylo v říjnu zdanění digitální ekonomiky a zavedení definitivního režimu DPH. ECOFIN také schválil návrh směrnice zavádějící nový systém řešení sporů členských států EU, které vyplývají z odlišné interpretace smluv o zamezení dvojího zdanění.



Luděk Vacík
kpmg@kpmg.cz
222 123 523



Klára Nesvadbová
klaranesvadbova@kpmg.cz
222 123 941

Evropská komise představila na zasedání své sdělení ohledně zdanění firem podnikajících v oblasti digitální ekonomiky. Sdělení obsahuje zejména krátkodobá řešení v podobě vyrovnávací sektorové daně z obratu digitálních společností, srážkovou daň z digitálních transakcí nebo srážkovou daň z příjmu za digitální služby či reklamní aktivity. Zdanění digitální ekonomiky cílí zejména na společnosti provozující nové způsoby podnikání, jako např. Facebook, Amazon či Netflix. V dlouhodobém horizontu by mělo dojít k výběru nejvhodnější alternativy zdanění těchto společností na globální úrovni.

V oblasti DPH Evropská komise představila návrh na zavedení tzv. definitivního režimu DPH, jehož cílem je reformovat stávající systém DPH a nahradit systém, který v rámci EU funguje od roku 1993. Nový systém by měl zajistit, aby s přeshraničními transakcemi za zboží a služby bylo nakládáno stejně jako s vnitrostátními. Komise si od nového systému slibuje omezení daňových úniků a zamezení podvodům na DPH.

Rada schválila návrh směrnice, která zavádí nový systém řešení sporů vyplývajících z odlišné interpretace smluv o zamezení dvojího zdanění. Mechanismus řešení sporů by měl být závazný s jasnými časovými limity a povinností dosáhnout výsledku. Daňové správy dotčených států by k vyřešení sporu měly dospět do dvou let. Pokud by byl tento časový limit překročen, spor by se dostal k arbitráži, kde by o něm dále rozhodoval nezávislý arbitrážní panel. Směrnice by měla zaručit vetší jistotu v oblasti řešení daňových sporů. Členské státy EU by měly směrnici zapracovat do svých právních norem do 30. června 2019.

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

Z judikatury

NSS: Pravomoc správce daně registrovat daňový subjekt k DPH není časově neomezená

Nejvyšší správní soud (NSS) ve svém rozhodnutí 10 Afs 329/2016-55 potvrdil, že pravomoc správce daně registrovat z moci úřední osoby povinné k dani jako plátce DPH není časově neomezená. Obdobně jako jakékoliv jiné zásahy státu do soukromé sféry podléhá časovému omezení.



Veronika Výborná
vvyborna@kpmg.cz
222 123 850



Martin Krapinec
mkrapinec@kpmg.cz
222 123 499

Daňový subjekt v prosinci roku 2009 jednorázově překročil obrat rozhodný pro povinnou registraci k DPH a v souladu s tehdejšími předpisy byl do 15. ledna povinen podat přihlášku k registraci plátce DPH. Obrat rozhodující pro povinnou registraci k DPH již v dalších letech nepřekročil. Jelikož se daňový subjekt k DPH sám nezaregistroval, provedl to správce daně z moci úřední 18. prosince 2013 a zaregistroval jej jako plátce DPH zpětně k 1. lednu 2013.

S tímto postupem daňový subjekt nesouhlasil a namítal, že správce daně o registraci z moci úřední rozhodl více než tři roky po uplynutí zákonné lhůty k podání přihlášky pro registraci k DPH. Správce daně oproti tomu zastával názor, že právo registrovat daňový subjekt z moci úřední v zásadě žádné lhůtě nepodléhá.

Takový názor správce daně považoval NSS za nepřijatelný, protiústavní a vedoucí k absurdním důsledkům. Přestože se daňový subjekt nepochybně stal plátcem daně ze zákona, musí být i zásahy do daňových práv a povinností daňových subjektů ze strany správce daně časově omezeny. NSS konstatoval, že pokud se správci daně nepodaří protiprávní situaci napravit včas a v zákonné lhůtě, nelze vůči daňovému subjektu vyvozovat žádné negativní důsledky vyplývající z porušení jeho povinnosti registrovat se k DPH.

Právo správce daně registrovat podnikatele jako plátce DPH je dle NSS omezeno lhůtou podle § 20 odst. 2 daňového řádu, která velmi úzce souvisí se lhůtou pro stanovení daně. Pouze v této lhůtě musí daňový subjekt strpět postupy a jiné úkony správce daně, a proto je počátek běhu této lhůty rozhodující.

Závěrem NSS uvedl, že pokud lhůta pro registraci daňového subjektu marně uplynula, je na něj třeba nahlížet, jako by nikdy plátcem DPH nebyl. Lhůtu pro stanovení daně je třeba chápat nejen jako lhůtu, v níž mohou plynout daňovým subjektům dodatečné daňové povinnosti, ale také jako lhůtu, ve které se správce daně může domáhat splnění registrační povinnosti.

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

SDEU: Kdy je opční leasing dodáním zboží?

V oblasti daní tradičně rozlišujeme mezi různými formami leasingu. Z pohledu DPH je klíčové, zda po skončení doby nájmu přechází automaticky vlastnictví k předmětu nájmu z pronajímatele na nájemce. Pokud ano, představuje nájem dodání zboží s jednorázovým uplatněním DPH při předání. V opačném případě se jedná o službu. U opčního leasingu, kdy je převod vlastnictví jen jednou z možností, se tak DPH odvádí z každé jednotlivé splátky. Podle názoru Soudního dvora Evropské unie (SDEU) však pouhá opce nestačí. Má-li být leasing posouzen jako poskytnutí služby, musí splňovat ještě další podmínky.



Ladislav Malůšek
lmalusek@kpmg.cz
222 123 521



Jana Fuksová
jfuksova@kpmg.cz
724 981 205

SDEU posuzoval různé varianty poskytování automobilů britským zastoupením společnosti Mercedes Benz. V obecné rovině nejprve potvrdil stávající režim. Pokud nájemní smlouva obsahuje ustanovení o převodu vlastnického práva a zároveň vlastnictví k předmětu nájmu za běžných okolností přechází automaticky při skončení nájmu, jedná se o dodání zboží k okamžiku jeho předání. Pokud přechod vlastnictví není automatický a je pouze jednou z možností nabízených nájemci, transakci je nutno posoudit jako poskytování služby.

Tím však dle názoru SDEU posuzování nekončí. Za finanční leasing (ve smyslu dodání zboží) je třeba považovat i smlouvy s opcí odkupu, pokud lze z finančních smluvních podmínek vyvodit, že využití opce se jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce učinit, když je smlouva plněna až do konce. Jinými slovy:

- pokud splátky placené v průběhu operativního leasingu odpovídají tržní hodnotě předmětu nájmu, a
- zákazník není povinen za využití opce ke koupi majetku zaplatit významnou částku,

představuje taková nájemní smlouva dle názoru SDEU dodání zboží při předání předmětu nájmu a nikoli poskytování služeb.

Podle českého zákona o DPH musela dříve nájemní smlouva obsahovat přímo povinnost nájemce nabýt zboží, aby se tato smlouva kvalifikovala jako dodání zboží. V důsledku novelizace se legislativní text přiblížil evropské směrnici. Pro posouzení jako dodání zboží nyní postačuje, když je v nájemní smlouvě ujednáno, že vlastnické právo k užívanému zboží bude převedeno. Případné dopady rozsudku SDEU v kauze Mercedes Benz tak bude nutné posoudit případ od případu s přihlédnutím ke specifickým podmínkám konkrétního produktu.

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

Z judikatury

NSS: daňová uznatelnost nákladu vyžaduje prokázání dodavatele

Nejvyšší správní soud (NSS) ve svých dvou nedávno vydaných rozhodnutích znovu uzavřel, že právnická osoba, která uplatňuje výdaj jako tzv. daňově uznatelný, musí prokázat skutečné okolnosti jeho vzniku, včetně konkretizace osoby dodavatele.



Veronika Červenková
kpmg@kpmg.cz



Karolína Tomsová
ktomsova@kpmg.cz
222 123 854

V posuzovaném případě obchodní společnost požadovala uznání výdaje na dodané zboží jako daňově účinného nákladu. Správce daně v této souvislosti po daňovém subjektu požadoval, aby specifikoval, komu bylo nakoupené zboží fakturováno, kdo zajišťoval přepravu a nakládku zboží, kde bylo zboží skladováno, s kým daňový subjekt předmětné obchodní případy uzavíral a dále způsob jejich úhrady. Ačkoliv bylo nesporné, že plnění bylo přijato, bylo sporné, kdo tento materiál dodal.

NSS připomněl své dřívější závěry, podle kterých formální nesrovnalosti účetních dokladů nemohou mít samy o sobě vliv na možnost uplatnění daňově uznatelného nákladu. Na druhou stranu je v takovém případě nezbytné prokázat skutečné okolnosti případu jinými prostředky. NSS totiž nepovažuje za dostatečné, je-li samo o sobě nesporné, že došlo k deklarovanému plnění. Daňový subjekt musí zároveň prokázat vynaložení daňově uznatelného výdaje vůči konkrétní osobě. Pokud nejsou jednoznačně identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze takový výdaj uznat jako daňově účinný.

Podle NSS je takový požadavek zcela v souladu s logikou příjmové daně. Výdaj, který jeden daňový subjekt uplatní jako daňově uznatelný, představuje totiž pro jiný daňový subjekt zdanitelný příjem. Je proto v zájmu finanční správy zjistit si konkrétní aktéry celé transakce.

Lze tedy shrnout, že pro účely daně z příjmů není zcela nezbytné, aby bylo prokázáno, že plnění poskytl subjekt uvedený v účetních dokladech. Je však nezbytné určit, kdo byl skutečným poskytovatelem přijatého plnění, aby mohl být takový náklad považován za daňově účinný.

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

Z judikatury

Přefakturace bez DPH? Jen pokud nejde o vedlejší plnění

Nejvyšší správní soud (NSS) dal nedávno za pravdu správci daně, když konstatoval, že přefakturace havarijního pojištění je vedlejším plněním k nájmu vozidla, a proto musí sdílet daňový režim plnění hlavního. Tento poměrně překvapivý rozsudek tak významně snižuje míru aplikovatelnosti ustanovení § 36 odst. 11 zákona o DPH, a to navzdory stále platné relevantní Informaci finanční správy.



Martin Šandera
kpmg@kpmg.cz

Martina Valachová
mvalachova@kpmg.cz
222 124 370

V posuzovaném případě (2 Afs 345/2016 – 34) daňový subjekt pronajímal závodní automobily a zároveň v souladu se smluvním ujednáním poskytoval i havarijní pojištění těchto vozů, které vždy zákazníkům přefakturoval. Zatímco nájemné automobilů bylo fakturováno jako zdanitelné plnění včetně DPH, na přefakturované havarijní pojištění pronajímatel DPH neaplikoval. Svůj postup daňový subjekt zdůvodňoval zněním § 36 odst. 11 zákona o DPH a související Informací ministerstva financí k tomuto ustanovení (č. j. 18/86 193/2008).

NSS se detailně zabýval otázkou, zda přefakturace havarijního pojištění může figurovat jako samostatné plnění, nebo zda jde o součást plnění hlavního, které musí být stejně jako nájem automobilů zatíženo DPH. Dle názoru NSS přefakturované havarijní pojištění nepředstavuje samostatnou službu, protože pro zákazníka není cílem samo o sobě, ale slouží k lepšímu využití služby hlavní.

Možnosti praktické aplikace ustanovení § 36 odst. 11 zákona o DPH se tímto rozsudkem výrazně omezují. Přestože je na stránkách finanční správy stále k dispozici Informace, která výše zmiňovaný postup do velké míry ospravedlňuje, NSS jej nekompromisně odmítl s tím, že v tomto případě metodiku obsaženou v Informaci nelze uplatnit. Aplikace předmětného ustanovení tedy připadá v úvahu pouze tehdy, pokud by přefakturované plnění nemělo povahu vedlejšího plnění.

Toto rozhodnutí NSS bude mít nemalý dopad na mnoho daňových subjektů, a to nejen na výslovně zmíněné pronajímatele. Nezbývá tedy než pečlivě posuzovat jednotlivá přefakturovaná plnění s ohledem na jejich potenciální vazbu na další případná poskytovaná plnění.

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

Prokazování služeb ve skupině a stanovení převodní ceny

Téměř každá nadnárodní skupina podniků zajišťuje část svých aktivit centrálně a tyto sdílené služby fakturuje provozním společnostem ve skupině. Mnohdy se jedná o významné částky. Není proto divu, že se správci daně na tuto oblast zaměřují a zkoumají adekvátnost fakturovaných částek.



Václav Baňka
vbanka@kpmg.cz
222 123 505



Zdeněk Řehák
zrehak@kpmg.cz
222 123 531

Krajský soud v Českých Budějovicích se ve svých dvou nedávných rozhodnutích (10Af 5/2016, 50Af 11/2017) věnoval problematice poskytování služeb v rámci skupiny a v obou případech rozhodl v neprospěch daňových subjektů.

V prvním případě se jednalo o prokázání ceny, za kterou byly služby poskytnuty. Daňový subjekt předkládal řadu důkazních prostředků, které jsou v rámci nadnárodních skupin obvykle k dispozici, jako jsou e-maily, prezentace ze školení, akční plány zavedení výroby apod. dokládající kontinuální poskytování služeb a jejich podstatu. Správce daně však žádný z těchto důkazních prostředků neuznal jako podklad prokazující rozsah poskytnuté služby a její cenu. Zejména považoval za nedostatečné, když daňový subjekt prokazoval cenu souhrnnými částkami bez toho, že by specifikace faktury obsahovala vyčíslení (na základě evidence času stráveného na jednotlivých aktivitách), jakou částkou se konkrétní služba podílí na celkové částce na faktuře.

Krajský soud také přisvědčil správci daně v odmítnutí některých dalších předložených důkazních prostředků, například výslechu svědků s odůvodněním, že by nepřinesly nové informace ke stanovení ceny. Analýzou rozporů v předkládaných podkladech správce daně došel k závěru, že kalkulaci ceny daňový subjekt vypracoval zpětně až v dokazovacím řízení, což soud aproboval. K odmítnutí předložených důkazních prostředků přispělo i to, že daňový subjekt potřeboval k dokazování více než dva roky a opakovaně žádal o prodloužení lhůt a že smlouvy byly uzavřeny až v průběhu poskytování služeb.

Vzhledem k tomu, že však krajský soud nerozporoval, že by služby skutečně poskytnuty byly, nýbrž to, jaká je jejich cena, a přisvědčil správci daně v neprůkaznosti ceny použitými důkazy, aproboval rovněž použití pomůcky správcem daně. Pomůckou bylo použití databáze Amadeus, na jejímž základě bylo stanoveno obvyklé procento manažerských služeb oproti celkovému obratu. Tento postup vedl k vyloučení podstatné části faktury za služby z daňově uznatelných nákladů.

Ve druhém případě se daňovému subjektu poskytnutí služby vůbec nepodařilo prokázat, a proto správce daně vyloučil celou částku. Soud mimo jiné konstatoval, že pouhé předložení bezvadných dokladů a písemné smlouvy nepostačuje k prokázání, že služby byly skutečně přijaty. Daňový subjekt nenabídl finančním orgánům kromě uzavřené smlouvy žádný konkrétní důkaz, kterým by bylo možno spolehlivě prokázat, že tvrzené plnění fakticky nastalo (datum, kdy byla služba poskytnuta, a v jakém rozsahu a za jakou cenu).

V obou případech se jedná o prvostupňové rozhodnutí krajského soudu, které bude s největší pravděpodobností přezkoumáno Nejvyšším správním soudem v rámci kasační stížnosti.

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

Doporučujeme při poskytování služeb ve skupině věnovat pozornost přípravě adekvátní dokumentace dokládající poskytnutí služby v daném roce. Dokumentace by měla odrážet především podstatu poskytnutých služeb a detailní podklady prokazující kalkulaci převodní ceny.

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

Krátce

Stručné aktuality, listopad 2017

Daňové a právní novinky posledního měsíce jednou či dvěma větami.



Lenka Fialková
lfialkova@kpmg.cz
222 123 536

- Ve Sbírce zákonů bylo publikováno Sdělení Ministerstva práce a sociálních věcí č. 349/2017 Sb., kterým se pro účely nemocenského pojištění vyhlašuje výše redukčních hranic pro úpravu denního vyměřovacího základu platných v roce 2018.

- Byla publikována vyhláška č. 346/2017 Sb. o závazném vzoru potvrzení o dočasné neschopnosti uchazeče o zaměstnání plnit povinnosti uchazeče o zaměstnání z důvodu nemoci nebo úrazu a o závazném vzoru potvrzení o ošetření nebo vyšetření uchazeče o zaměstnání ve zdravotnickém zařízení.

- Vláda svým nařízením č. 343/2017 Sb. vyhlásila výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2016, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2016, redukční hranice pro stanovení výpočtového základu pro rok 2018 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2018 a zvýšení důchodů v roce 2018. Údaje uvedené ve vyhlášce ovlivňují nejen výši důchodů přiznaných od 1. ledna 2018, ale také maximální výši vyměřovacího základu pro povinné odvody na sociální zabezpečení. Pro rok 2018 platí tedy průměrná mzda ve výši 29 979,- Kč a maximální vyměřovací základ pro odvod pojistného na sociální zabezpečení ve výši 1 438 992,- Kč. Údaje ve vyhlášce ovlivní také minimální výši záloh samostatně výdělečných osob na sociální a zdravotní pojištění a měsíční příjem zakládající účast zaměstnanců na nemocenském pojištění.

- Novela zákona o zaměstnanosti, která se dotýká oblasti zaměstnávání osob se zdravotním postižením, zprostředkování zaměstnání úřadem práce a rekvalifikací, vyšla ve Sbírce zákonů pod č. 327/2017.

- Finanční správa upozorňuje na nové vzory tiskopisů pro závislou činnost na zdaňovací období roku 2018.

- Finanční správa publikovala Sdělení pro plátce daně ze závislé činnosti k tiskopisu Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, v němž upozorňuje, že nově budou moci zaměstnanci předkládat a činit (tzn. podepisovat) Prohlášení k dani (pro uplatňování slev na dani) také v elektronické formě.

- Prezident podepsal novely zákonů souvisejících s přijetím zákona o platebním styku. Jednou z nich je i novela zákona o DPH, kde se zakotvují požadavky na obsah kontrolního hlášení.

- Na poskytování dotací a návratných výpomocí ze státního rozpočtu se bude nově používat správní řád. Prezident podepsal novelu rozpočtových pravidel, z níž to vyplývá.

- Podle novely antidiskriminačního zákona, kterou podepsal prezident, bude Úřad veřejné ochránkyně práv moci nově sledovat, zda zahraniční pracovníci ze zemí EU nejsou v Česku diskriminováni kvůli cizí státní příslušnosti.

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

LinkedIn | Twitter | Facebook | Instagram

www.kpmg.cz
Tel.: +420 222 123 111

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

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