

SP Audit, s.r.o.

Murmanská 1475
100 00 Praha 10

tel., fax: +420-295560374

tel.: +420-602150252

e-mail: spaudit@spaudit.cz

internet: www.spaudit.cz

AKTUÁLNĚ

Z DAŇOVÉ A ÚČETNÍ LEGISLATIVY

05_2017

říjen/listopad 2017

OBSAH

1. Omezení daňové uznatelnosti úroků – směrnice ATAD 2
2. Upozornění na změnu v osvobození příjmu z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci 3
3. Informace Daňové správy ke zdanění sdíleného ubytování (Airbnb)..... 3
4. Nad změnami zákona o DPH v roce 2017..... 5





1. Omezení daňové uznatelnosti úroků – směrnice ATAD

V návaznosti na vydání Směrnice Rady EU 2016/1164 Anti-tax avoidance directive (směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem, dále jen ATAD) je Česká republika povinna implementovat do konce roku 2018 tuto směrnici do českého právního řádu. Přístup k plánované implementaci shrnuje Ministerstvo financí v diskusním materiálu, který zároveň slouží jako podklad pro veřejnou diskusi.

Směrnice upravuje pravidla celkem pro pět oblastí: daňovou uznatelnost úroků, zdanění ovládaných zahraničních společností, zamezení využití tzv. hybridních nesouladů, zdanění při odchodu a obecná pravidla proti zneužití práva.

My se nyní zastavíme nad novými pravidly pro omezení odečitatelnosti úroků a obdobných nákladů (v současné době upraveno v zákoně o dani z příjmů §

25 odst. 1 písm. w), protože právě tato část ATAD může znamenat významné navýšení daňových nákladů. Směrnice pracuje s pojmem Nadměrné výpůjční náklady, které představují rozdíl, o který výpůjční náklady převyšují úrokové příjmy.

Termín „výpůjční náklady“ je přitom definován mnohem širěji než dosavadní termín „finanční náklady“. Kromě úroků ze všech forem dluhových nástrojů budou mezi výpůjční náklady spadat například náklady na úrokové náklady z finančního leasingu, úroky z derivátových instrumentů souvisejících s půjčkou, úroky kapitalizované do rozvahy společnosti apod.

Tyto výpůjční náklady se nejprve porovnájí s minimální hranicí, o jejíž výši se aktuálně diskutuje: Pravidlo není nutné aplikovat na výpůjční náklady do 3 mil. EUR. Směrnice nabízí snížení tohoto limitu. Ministerstvo financí uvažuje o limitu 1 mil. EUR.

V případě překročení této hranice budou výpůjční

náklady daňově uznatelné do výše 30 % z hodnoty daňové EBITDY (což je, zjednodušeně řečeno: rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými náklady + daňové odpisy + nadměrné výpůjční náklady). Základní pravidlo bude aplikováno na veškeré úrokové náklady (tj. na úroky hrazené jak spojeným, tak i nespojeným osobám).

Směrnice ATAD nabízí členským státům volbu určitých výjimek z obecných pravidel:

Z působnosti pravidel mohou být vyjmuty finanční podniky (banky, pojišťovny apod.) a společnosti stojící mimo konsolidační celek.

Předpokládá se, že poplatník bude mít možnost přesunu neuznatelných nadměrných výpůjčních nákladů do dalších období bez časového omezení tak, jak to navrhuje implementovaná směrnice.

Pravidla omezení odečitatelnosti úroků mají být aplikována na úrokové náklady ze všech úvěrů, ministerstvo financí dle pracovního materiálu



neplánuje možnost implementovat výjimku umožňující vyloučit z účinnosti základního pravidla na testování úroků úvěry, které byly uzavřeny před 17. červnem 2016.

Další pravidla ze směrnice jako zavedení zdanění při odchodu (při změně daňového domicilu nebo přesunu majetku), omezení hybridních struktur, pravidla pro zneužití práva v korporátní dani nebo pravidlo pro zdanění zisku ovládaných společností, plánuje Ministerstvo financí implementovat v rozsahu, jaký nabízí směrnice ASAD. Pravidla musí být implementována nejpozději k 31.12.2018.

Je důležité upozornit na skutečnost, že vydaný materiál slouží k diskusi implementace směrnice ASAD do české legislativy, proto může být návrh implementace upravován. Přesto doporučujeme věnovat vývoji této problematiky pozornost již nyní, neboť uvedená směrnice může přinést významné navýšení daňové zátěže poplatníků v případech dluhového financování.

2. Upozornění na změnu v osvobození příjmu z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci

Příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z převodu cenného papíru je při splnění dalších podmínek osvobozen od daně z příjmů fyzických osob, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let.

Dosud platilo, že se osvobození nevztahuje na příjem z úplatného převodu podílu odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena jakýmkoliv plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu.

Původním záměrem zákonodárce bylo zabránit obejítí časového testu osvobození převodů z nemovitostí, které se účelově vkládaly do obchodních korporací. Nepovedenou implementací do zákona byly ale stejným

způsobem „trestány“ i peněžité vklady.

Novelou zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 170/2017 Sb. byl tento omyl napraven. Osvobození se nově nevztahuje na případy na příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající **zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním** ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu.

3. Informace Daňové správy ke zdanění sdíleného ubytování (Airbnb)

Na webových stránkách finanční zprávy byla 11. října 2017 zveřejněna informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb prostřednictvím internetových platforem jako je např. Airbnb. Generální finanční ředitelství ve své zprávě informuje o potenciálním vzniku povinností v rámci daně z přidané hodnoty,



daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob a elektronické evidence tržeb.

Na základě rozsudků Soudního dvora Evropské unie a klasifikace produkce CZ-CPA (oddíl 55) lze podle názoru finanční správy předpokládat, že ubytovací služby poskytované na základě internetových platforem, jako je např. Airbnb, budou z pohledu daně z přidané hodnoty zpravidla považovány za ubytovací služby, a nikoliv za nájem. Osoby, které tyto služby zprostředkovávají nebo poskytují, jsou pro účely DPH považovány za osoby povinné k dani, neboť samostatně uskutečňují ekonomickou činnost.

Pokud je poskytovatel ubytovacích služeb plátcem DPH má povinnost uvést v přiznání k dani z přidané hodnoty i plnění za poskytované ubytovací služby. Osoby, které nejsou registrovány jako plátcem DPH, zahrnou plnění z poskytování ubytovacích služeb do výpočtu zákonného obrátu pro povinnou registraci k DPH.

Finanční správa upozorňuje na to, že je-li zprostředkovatel online platformy osobou neusazenou v tuzemsku (např. Airbnb), stává se poskytovatel ubytování příjemcem služby, neboť zprostředkovateli je za poskytnutí elektronické služby zaplacen servisní poplatek, který je považován za úplatu. Pokud je příjemce služby (poskytovatel ubytování) osoba registrovaná k DPH, je povinná uhradit DPH z takovéto transakce. Osoba povinná k dani, která není plátcem DPH, se automaticky stává osobou identifikovanou (ve smyslu § 6h zákona o DPH). Ve stejném postavení se může ocitnout i ubytovaný host v případě, že je osobou povinnou k dani a neusazený zprostředkovatel poskytuje (účtuje) svoje služby jemu, a nikoliv poskytovateli ubytování.

Příjmy z poskytování ubytování prostřednictvím internetových platforem podléhají dani z příjmů fyzických osob podle § 7 zákona o daních z příjmů za předpokladu, že poskytování ubytovacích

služeb je opakované či pravidelné a za účelem dosažení zisku. Příjmy z této činnosti podléhají dílčímu základu daně ze samostatné činnosti. Poskytovateli, který provozuje svoji činnost na základě živnostenské oprávnění, je umožněno uplatnit paušální výdaje ve výši 60 %, pokud poskytovatel není vlastníkem živnostenského oprávnění, může si uplatnit paušální výdaje pouze ve výši 40 %.

Fyzická osoba mající příjmy ze samostatné činnosti je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob a má podle § 39 zákona o daních z příjmů registrační povinnost. Poplatník je povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, ve kterém začal vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, nebo přijal příjem ze samostatné činnosti.

V případě, že je poskytovatelem právnická osoba, příjmy z poskytování ubytovacích služeb musí být zahrnuty v přiznání k dani z příjmů právnických osob.



Poskytovatel, který přijímá za poskytnutí služby platby v hotovosti, platební kartou nebo jiným obdobným způsobem a který má povinnost zdaňovat příjmy z poskytnutí ubytovacích služeb v rámci dílčího základu daně ze samostatné činnosti, je povinen tyto tržby evidovat ve smyslu zákona o evidenci tržeb.

4. Nad změnami zákona o DPH v roce 2017

Manka a škody

Mění se systém uplatnění daně z přidané hodnoty u zjištěných inventarizačních rozdílů.

Nová ustanovení § 77 odst. 2 písm. c) a § 78e zákona o DPH definují povinnost plátce vyrovnat, nebo upravit původně uplatněný nárok na odpočet daně. Uvedená povinnost vzniká, pokud plátce použije obchodní majetek pro jiné účely, než které zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně. Cílem zákonodárce bylo, aby plátce vyrovnal, nebo upravil dříve uplatněný nárok na odpočet daně při nedoložených případech

zničení, ztráty nebo odcizení obchodního majetku.

Povinnost provést vyrovnání odpočtu daně podle § 77 odst. 2 písm. c) zákona o DPH se vztahuje na situace, kdy plátce nemůže důkazními prostředky řádně doložit, že došlo ke zničení, ztrátě či odcizení obchodního majetku jiného než dlouhodobého majetku.

U manka nad normu přirozeného úbytku bude nutné provést vyrovnání, nebo úpravu odpočtu daně, pokud plátce nedoloží řádně zničení, ztrátu nebo odcizení obchodního majetku. U manka do normy přirozeného úbytku není nutné provést vyrovnání, nebo úpravu odpočtu daně.

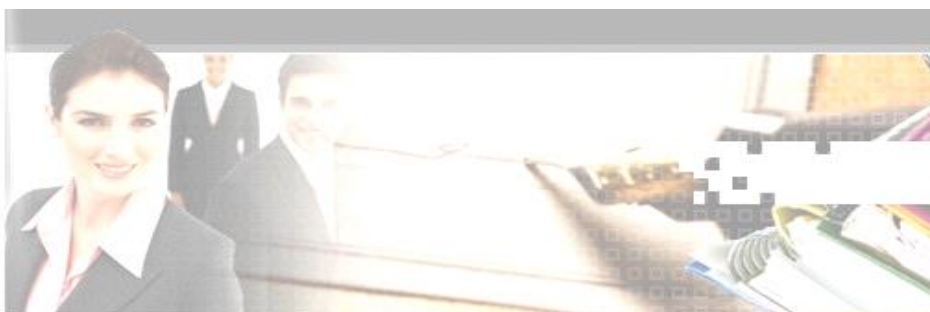
Vyrovnání či úpravu odpočtu daně je nutné provést z částky původně skutečně uplatněného odpočtu daně, resp. částky daně na vstupu u obchodního majetku.

Pokud nastane zničení, ztráta nebo odcizení majetku, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny, pak je plátce povinen vyrovnat nebo upravit původně uplatněný odpočet daně u obchodního majetku ve

zdaňovacím období, kdy došlo ke skutečnému zjištění zničení, ztráty nebo odcizení majetku (ke dni v příslušném zdaňovacím období plátce), nebo ve zdaňovacím období, kdy se plátce o zničení/ztrátě majetku dozvědět měl a mohl. Pokud se plátce nedozvěděl nebo se dozvědět nemohl o zničení, ztrátě nebo odcizení majetku, pak je plátce povinen vyrovnat, nebo upravit uplatněný odpočet daně nejpozději ke dni provedení inventarizace majetku, resp. povinnosti provést inventarizaci majetku (viz v tom smyslu § 30 odst. 6 zákona o účetnictví), tj. např. ke dni samotného fyzického přepočítání majetku a zjištění manka, pokud tuto skutečnost nezjistil dříve v průběhu daného kalendářního/hospodářského o roku.

Místo plnění u služeb týkajících se nemovitosti

Do ustanovení § 10 zákona o DPH bylo doplněno vymezení pojmu „služby vztahující se k nemovité věci“. Stanovuje se základní zásada, že takovouto službou je pouze služba,



která má dostatečně přímou souvislost s danou nemovitou věcí. Tato zásada vyplývá z přímo použitelného prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 s účinností od 1. ledna 2017.

Podle tohoto nařízení se službou vztahující k nemovitosti stávají také:

- vypracování plánů budovy nebo částí budovy určených pro určitou parcelu bez ohledu na to, zda budova je nebo není postavena;
- stavební a demoliční práce prováděné na budově nebo na jejích částech, nebo na trvalých konstrukcích, jako jsou potrubní systémy pro plyn, vodu, odpadní vodu a podobně;
- údržba, renovace a opravy budovy nebo její části, včetně práce, jako je čištění, obkládání, tapetování a pokládání dřevěných podlah včetně služeb stavebního dozoru;

- instalace nebo montáž strojů nebo zařízení, které se po instalaci nebo montáži považuje za nemovitost;
- právní služby související s převodem vlastnictví nemovitosti, se zřizováním nebo převodem některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek), například notářské úkony, nebo s vypracováním smlouvy o prodeji nebo o koupi nemovitosti, a to i v případě, že vlastní transakce vedoucí k právní změně u nemovitosti není dokončena.

Na druhou stranu službou vztahující k nemovitosti podle tohoto nařízení například nejsou:

- vypracování plánů pro budovu nebo její části, pokud nejsou určeny pro konkrétní parcelu;

- skladování zboží v nemovitosti, pokud žádná určitá část nemovitosti není určena k výhradnímu užívání příjemcem;
- reklamní služby, i když zahrnují použití nemovitosti;
- správa portfolia investic do nemovitostí.

Místo plnění v případě pořízení zboží z jiného členského státu ve vztahu k nároku na odpočet

Do ustanovení § 11 odst. 2 zákona o DPH bylo doplněno pravidlo, podle kterého tuzemský plátce nemá nárok na odpočet daně na vstupu uplatněné z titulu pořízení zboží v tuzemsku za situace, kdy tuzemský plátce pořizuje zboží z jiného členského státu s tím, že zboží není přepraveno do státu, který vydal DIČ, pod nímž plátce zboží pořizuje, ale je přepraveno do jiného členského státu a současně tuzemský plátce neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení



odeslání nebo přepravy zboží.

Nový §20a – upřesnění vzniku povinnosti přiznat daň z přijatých záloh

Povinnost přiznat daň z úplaty, která byla přijata před uskutečněním zdanitelného plnění, nevzniká, není-li zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě.

Aby bylo plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě musí být známy minimálně tyto údaje:

- a) jaké zboží má být dodáno, nebo jaká služba má být poskytnuta,
- b) jaké sazbě daně podléhá dodávané zboží či poskytovaná služba,
- c) místo plnění.

K aplikaci tohoto nového ustanovení vydalo GFŘ v červnu 2017 informaci pod Č. j.: 41830/17/7100-20116-506729, které obsahuje řadu příkladů, kdy se nové ustanovení použije, a kdy ne.

Pokud je přijata úplata před uskutečněním zdanitelného plnění na bližší neurčené plnění, a ke dni přijetí této

úplaty není dostatečně jasně, k jakému konkrétnímu druhu zboží či služby se úplata vztahuje, nebo není ke dni přijetí této úplaty dostatečně zřejmá sazba daně či místo plnění, plátce povinnost přiznat daň z titulu přijetí takovéto úplaty nemá. V takovém případě se daň uplatní až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Toto ustanovení se použije například na:

- Poukaz na stravovací službu v restauraci – včetně alkoholických nápojů;
- Poukaz do obchodního centra platný tzv. „na všechno“;
- Zálohy na energie při nájmu nemovitých věcí, kdy není specifikován podíl úplaty na jednotlivé druhy energie různých sazeb (plyn, elektřinu, vodu).

Uskutečnění plnění při poskytnutí služby - §21

Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje podle obecného pravidla za uskutečněné dnem jejího

poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu), a to tím dnem, který nastane dříve. V zákoně o DPH již není uvedena vazba na den uvedený ve smlouvě, ke kterému dochází k pozbytí nehmotné věci nebo přenechání zboží k užití jinému.

Zrušení definice „opakovaného plnění“

Ze zákona byla odstraněna definice „opakovaného plnění“. Zákonodárce stanovil nové pravidlo pro uskutečnění plnění, která probíhají po dobu delší než 12 měsíců. Takovéto plnění se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku následujícího po roce, ve kterém bylo poskytování tohoto plnění započato. Toto pravidlo se nepoužije v případech dodání tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody, odstranění odpadních vod a telekomunikační služby, při přepravě a distribuci plynu nebo při přenosu a distribuci elektřiny.



Společnost (dříve sdružení)

Jak jsme Vás již informovali v našem Bulletinu 03/2017 došlo s účinností od 1. 7. 2017 ke zrušení zvláštní právní úpravy pro společnosti bez právní subjektivity (dřívější sdružení).

Ve vztahu k této novince vydalo GFŘ pod Č.j. 74028/17/7100-20116-709973 v srpnu 2017 na stránkách finanční správy metodickou informaci.

Společníci společností, kteří do 30. 6. 2017 postupovali podle původní právní úpravy, mohou podle přechodných ustanovení novely (bod 2) využít přechodné období a postupovat při uplatňování DPH podle ustanovení upravujících společnost dle původní právní úpravy. Tento režim mohou společníci uplatňovat nejdéle do 31. 12. 2018. Cílem tohoto opatření je ponechat společníkům dostatečně dlouhou dobu na to, aby se mohli připravit na nové podmínky s tím, že během přechodného období se mohou rozhodnout, že např. činnost vykonávanou na

základě společenské smlouvy ukončí a zvolí si jinou formu spolupráce nebo začnou postupovat podle nové právní úpravy. V okamžiku, kdy tak společníci učiní, nebude již možný návrat k původní právní úpravě. Při přechodu na nový způsob uplatňování DPH musí určený společník vůči správci daně splnit oznamovací povinnost, vyjma přechodu k 1. 7. 2017 a 1. 1. 2019.

Pro další podrobnosti doporučujeme seznámit se detailně s metodickou informací GFŘ na stránkách <http://www.financnisprava.cz>.

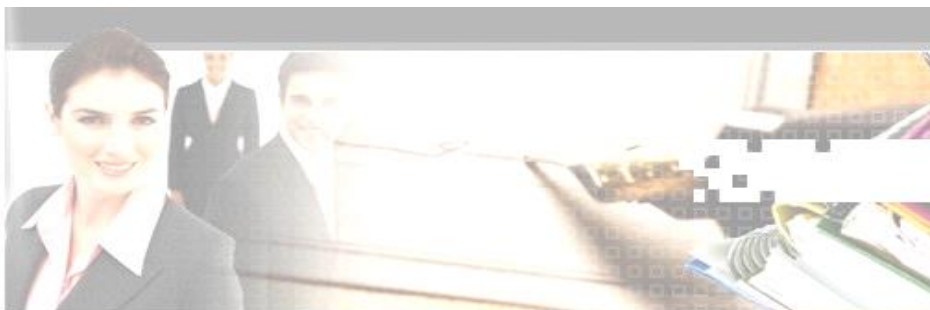
Režim přenesení daňové povinnosti – poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce (§ 92e odst. 3 ZDPH)

S účinností od 1. 7. 2017 došlo k rozšíření trvalého režimu přenesení daňové povinnosti (reverse charge) mimo jiné o poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce (§ 92e odst. 3 ZDPH), o kterém jsme rovněž informovali v našem Bulletinu 03/2017.

K postupům podle nové právní úpravy vydalo

v červnu 2017 GFŘ informaci pod Č. j. 64930/17/7100-20118-011073. Z něho k uvedenému ustanovení uvádíme, že poskytnutí pracovníků (pracovní síly) pro stavební nebo montážní práce pro účely aplikace režimu přenesení daňové povinnosti lze obecně vyložit jako zaměstnávání fyzických osob za účelem výkonu jejich práce pro uživatele, kterým se rozumí jiná právnická nebo fyzická osoba, která práci přiděluje a dohlíží na její provedení, tedy tzv. agenturní zaměstnávání.

Upozorňujeme, že režimu přenesení daňové povinnosti podléhá také poskytnutí pracovní síly pro stavební nebo montážní práce osobami, které nesplní všechny podmínky agenturního zaměstnávání stanovené v zákoně o zaměstnanosti nebo zákoníku práce, pokud charakter těchto poskytovaných služeb naplňuje fakticky znaky agenturního zaměstnávání a poskytovatel i příjemce poskytovaných služeb jsou osobami registrovanými jako plátcí v tuzemsku.

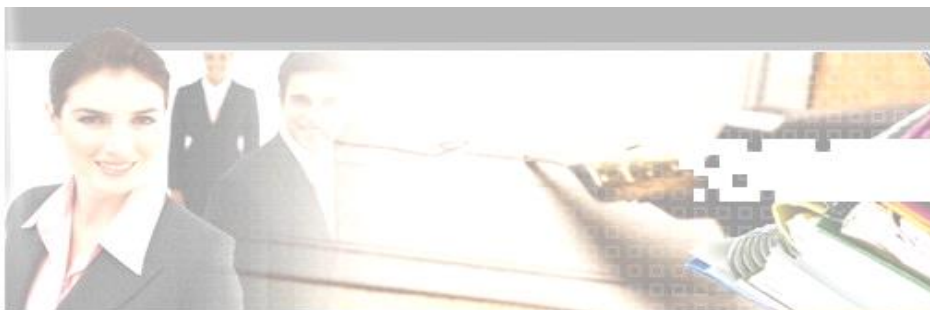


Na druhou stranu jsou tu plnění, na která se tento nový režim přenesení daňové povinnosti obecně nevztahuje:

- a) přeshraniční poskytnutí pracovní síly (s výjimkou organizační složky registrované v ČR)
- b) jiné formy zprostředkování zaměstnání, kterými se rozumí:

- vyhledání zaměstnání pro fyzickou osobu, která se o práci uchází a vyhledání zaměstnanců pro zaměstnavatele, který hledá nové pracovní síly (§ 14 odst. 1 písm. a) zákona o zaměstnanosti),
- poradenská a informační činnost v oblasti pracovních příležitostí (§ 14 odst. 1 písm. c) zákona o zaměstnanosti),

dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli dle § 43a zákoníku práce a případnou samostatnou refundaci nákladů spojených s výkonem práce.



Pro další informace kontaktujte naše pracovníky přímo nebo prostřednictvím mailové adresy spaudit@spaudit.cz . Dotazy zaslané na tuto adresu budou neprodleně předány příslušným odborníkům na danou oblast.



Upozornění: Uvedené informace poskytuje společnost SP Audit, s.r.o. s cílem podat základní a obecné informace o významných změnách a novinkách v daňové či účetní legislativě. Účelem těchto informací není poskytování garantovaných poradenských služeb v oblasti účetnictví, daní či práva. Na informace zde uvedené neposkytujeme záruky žádného typu a jejich použití je možné pouze na vlastní riziko. Společnost SP Audit, s.r.o. neodpovídá za žádné škody vzniklé v důsledku použití tohoto dokumentu. Veškerá Vaše rozhodnutí, které hodláte přijmout na základě skutečností zde uvedených, doporučujeme dále konzultovat s Vaším odborným a kvalifikovaným poradcem.