

Dopady vystoupení Velké Británie z Evropské unie zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a daně z příjmů

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Tento příspěvek bych rád věnoval velmi zajímavé a neméně praktické oblasti, a to shrnutí daňových dopadů výstupu Spojeného království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „Spojené království“) z Evropské unie (dále jen „EU“). Blíže bychom se zaměřili zejména na oblast daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, clo a další souvislosti.

Celý proces výstupu Spojeného království z EU formálně započal již 31. 1. 2020, kdy došlo k podepsání dohody o vystoupení.¹ Dle této dohody bylo stanoveno tzv. přechodné období 12 měsíců, tj. až do 31. 12. 2020, po které zůstalo právo EU použitelné i s ohledem na Spojené království. Rok 2020 měl být sice dle původních plánů použit jako tzv. přechodný rok, kdy měly být přesněji stanoveny podmínky tzv. brexitu (z anglického Britain a exit), a to včetně právě daňového systému, nicméně vše zhatila pandemie viru COVID-19, která již tak náročná jednání velmi zkomplikovala. Představitelé Generálního finančního ředitelství v tomto ohledu na nic nečekali a překvapivě vydali dvě zásadní informace, které souhrnně sumarizují informace v daňové oblasti, na které by daňoví poplatníci měli zaměřit svou pozornost. Pojdme se tedy blíže podívat na „nové časy“ v daních při transakcích s obchodními partnery ze Spojeného království po jeho vystoupení z EU. Hned úvodem je nutné zdůraznit, že EU a Spojené království v současné době tvoří dva samostatné trhy a regulační a právní prostory. To pro české podniky i občany znamená nové překážky obchodu se zbožím a službami či překážky v oblasti přeshraniční mobility, kterými se blíže bude zabývat i tento příspěvek.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Ode dne „D“, kterým je **1. 1. 2021**, se již Spojené království nadále neúčastní jednotného trhu či celní unie EU, a tudíž se na něj rovněž přestaly vztahovat veškeré mezinárodní dohody EU. Z hlediska daně z příjmů se Spojené království tedy od 1. 1. stane standardní třetí zemí. Při zdanění příjmů

se v principu bude postupovat v souladu s vnitrostátními předpisy a dále se Smlouvou o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ) uzavřenou mezi Českou republikou a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska.² V praxi je nutné též přihlídnout i k pokynu MF č. D-286.³ Zásadní a mnohem širší bude zejména využití SZDZ.

Daň z příjmů fyzických osob

Zásadní roli u daně z příjmů fyzických osob hraje určení tzv. rezidentství. Vystoupení Spojeného království z EU se projeví v oblasti daně z příjmů fyzických osob pouze jedinou, ale o to zásadnější změnou. Daňoví rezidenti Spojeného království, kteří obdrží příjmy ze zdrojů na území České republiky, budou nově omezeni v možnosti uplatnění odečitatelných položek, slev na dani z příjmů či daňového zvýhodnění. Konkrétně se jedná o aplikaci položek/částek uvedených v ustanovení § 15, 35ba, 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP).⁴ Tyto fyzické osoby si nově budou moci uplatnit pouze základní slevu na poplatníka uvedenou v § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP a slevu na studenta dle § 35ba odst. 1 písm. f) ZDP, zatímco snížení základu daně či daňové povinnosti o žádné další položky již možné nebude (např. daňové zvýhodnění na vyživované dítě dle § 35c ZDP). Rezidenti Spojeného království mající příjmy ze zdrojů na území České republiky tedy mohli naposledy ještě za rok 2020 uplatnit veškeré v ZDP uvedené slevy na dani a nezdanitelné části základu daně za předpokladu, že úhrn jejich příjmů ze zdrojů na území České republiky činil alespoň 90 %. V roce 2021 tato možnost zcela odpadá a nebude možné již uplatnit

1 Dohoda o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii, Úřední věstník L 29, 31. 1. 2020, s. 7.

2 <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv> – Sbirka zákonů č. 89/1992 (dále jen „SZDZ“)

3 <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-286.pdf>

4 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)

nic mimo základní slevy na poplatníka, případně slevy na studenta. Ostatní výhody jsou přiznány pouze rezidentům v rámci Evropské unie, resp. Evropského hospodářského prostoru, což díky brexitu již rezidenti Spojeného království v roce 2021 splňovat nebudou. Pro migrující zaměstnance, tzv. expaty, ze Spojeného království (pracovníci vyslaní svým zaměstnavatelem za prací do České republiky) nemá díky zrušení výpočtu superhrubé mzdy od 01. 01. 2021 brexit žádné konkrétní dopady. Pokud by k jejímu zrušení ale nedošlo, bylo by nutné pro potřeby výpočtu superhrubé mzdy počítat pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené za zaměstnance zaměstnavatelem podle českých pravidel, doposud se uplatňovalo skutečně hrazené pojistné dle pravidel Spojeného království.

Daň z příjmů právnických osob

Naopak z hlediska daně z příjmů právnických osob se vystoupení Spojeného království z EU projeví v celé řadě oblastí zdanění různých příjmů. V daňové praxi se lze v rámci přeshraničních transakcí setkat zejména s těmito druhy plateb do zahraničí, tedy příjmů ze zdrojů na území České republiky:

- úroky,
- licenční poplatky,
- dividendy a jiné složky vlastního kapitálu do zahraničí,
- příjmy z prodeje podílu na společnosti.

Jak již bylo výše naznačeno, výstupem Spojeného království z EU pozbývají platností a účinností předmětná ustanovení ZDP, a je tedy nutné naši pozornost vrátit či opětovně zaměřit na úpravu uvedenou v příslušné SZDZ.

Úroky a licenční poplatky (čl. 11 a 12 SZDZ)

Tento typ příjmů hrazených ze zdrojů na území České republiky do Spojeného království již nebude možné osvobodit na základě splnění podmínek uvedených v § 19 odst. 1 písm. z) a zk) ZDP. V tomto ohledu je na místě také daňové poplatníky upozornit na skutečnost, že všechna rozhodnutí vydaná českou finanční správou dle § 38nb ZDP vůči daňovým rezidentům Velké Británie pozbývají platnosti.

V případech úroků hrazených daňovému rezidentu Spojeného království, např. na základě uzavřené vnitroskupinové smlouvy o půjčce či úvěru, tyto již nepodléhají dle článku 11 SZDZ zdanění v České republice. Níže viz bod 1. uvedeného článku SZDZ. „Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státě, který je jejich skutečným vlastníkem, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě.“

Toto ovšem bude platit pouze za předpokladu splnění tamtéž uvedených podmínek, kde v první řadě je nutné zmínit podmínku „skutečného vlastnictví“ úroků na straně příjemce. Bez jakýchkoli okolností zde mohu konstatovat, že jsem se v praxi setkal nejen v podmínkách České republiky, ale i v legislativách jednotlivých států s řadou výkladů a definic, které se snaží pojem „skutečného vlastníka“ osvětlit, nicméně z nich lze současně mnohdy dovodit i protichůdné závěry. Doposud si však čeští daňoví poplatníci a čeští správci daně v tomto ohledu dopřávali zdánlivý klid a pohodu,

neboť správní praxe ani zákonné předpisy prokázání skutečného příjemce příjmu a jeho daňového rezidentství žádným způsobem přímo neřešili. Potvrzení daňového domicilu (zahraničním správcem daně) a deklarace skutečného vlastníka (čestným prohlášením skutečného vlastníka) dávaly zúčastněným stranám téměř jistotu bezproblémového osvobození, popřípadě benefitního daňového režimu. Dovolil bych si však upozornit, že v posledních několika letech oblast mezinárodního zdanění doznává zásadních změn, a to nejen právě ve vztahu k brexitu. Může se tedy stát, že už se česká daňová správa nemusí jednoduše spokojit s pouhým prohlášením a skutečného vlastníka příjmů bude chtít fakticky detailněji prověřovat. Je tedy nasnadě, že prázdny holding (holdingová společnost) bez zaměstnanců a bez kanceláře nemusí jednoduše fungovat... Co se týká licenčních poplatků (například mimo jiné poplatky za užití SW, za právo na užití patentu, ochranné známky nebo za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo informace), tyto budou v České republice zdaněny v souladu s ustanoveními ZDP, případně se zohledněním limitů a dalších podmínek daných čl. 12 SZDZ. I zde patří mezi ty nejzásadnější opět podmínka příjemce jakožto „skutečného vlastníka“, tak jako při výplatě úroků výše. Níže výňatek z příslušného článku SZDZ.

„Licenční poplatky uvedené v pododstavci 3 (a) mohou být, bez ohledu na ustanovení odstavce 1 tohoto článku, zdaněny také ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a v souladu s právními předpisy tohoto státu, avšak je-li příjemce skutečným vlastníkem licenčních poplatků, částka daně takto stanovená nepřesáhne 10 % hrubé částky z licenčních poplatků.“

Pokud by přesto byla podmínka skutečného vlastnictví licenčních poplatků splněna, ale tento příjemce vykonával ve smluvním státě zdroje licenčních poplatků průmyslovou nebo obchodní činnost prostřednictvím tam umístěné stálé provozovny, výše popsané zdanění nebude aplikovatelné.

Podíly na zisku – dividendy (čl. 10 SZDZ)

I při výplatě tohoto druhu příjmu – podíly na zisku – již nebude možné při jejich úhradách z České republiky uplatnit osvobození od jejich zdanění uvedené v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP. Stejně jako u výplaty dividend dceřinou společností v České republice mateřské společnosti ve Spojeném království bude obdobný přístup aplikován při případném osvobození dividend přijatých českou mateřskou společností od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem Spojeného království, zde ovšem s výjimkou uvedenou v § 19 odst. 9 ZDP. Pro správné posouzení případného zdanění výplaty dividend je/může být určující znění příslušného článku SZDZ, zde konkrétně článek č. 10. Dle tohoto článku jsou podíly na zisku zdaněny v České republice sazbou daně ve výši 5 % za podmínky, že přijímající společnost spravuje alespoň 25 % podílů s hlasovacím právem na české podíly na zisku vyplácející společnosti. V ostatních případech bude činit sazba daně standardních 15 %. Předpokladem výše uvedeného postupu při zdanění je samozřejmě splnění všech podmínek a doložení dokumentů prokazujících nárok na tento režim, blíže viz pokyn MF č. D-286, a dále podmínek stanovených ve SZDZ Níže

opět pro názornost výňatek článku SZDZ: „Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne: (a) **5 % hrubé částky dividend**, jestliže příjemce je společnost, která spravuje nejméně 25 % podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy; (b) **15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech**.“

Prodej podílu na české společnosti (čl. 13 SZDZ)

Příjem daňového rezidenta Spojeného království z realizovaného prodeje podílu na české společnosti nepodléhá nadále dle článku 13 odst. 4 SZDZ zdanění v České republice. Níže opět výňatek z předmětné SZDZ: „Zisky ze zcizení jiného majetku, než který je uveden v odstavcích 1, 2 a 3 tohoto článku, mohou být zdaněny jen ve smluvním státě, v němž je zcizitel rezidentem.“ V případě opačné situace, tj. pokud česká společnost prodá svůj obchodní podíl na britské společnosti, je tento příjem možné osvobodit od zdanění v České republice, pokud budou splněny podmínky uvedené v § 19 odst. 9 ZDP, kterými jsou:

- daňové rezidentství této společnosti ve Spojeném království,
- právní forma společnosti musí být srovnatelná svou právní charakteristikou se společností s ručením omezeným, akciovou společností nebo družstvem podle zvláštního právního předpisu,
- společnost je v obdobném vztahu vůči poplatníkovi, kterému příjmy z podílu na zisku nebo z převodu podílu v obchodní korporaci plynou, jako dceřiná společnost vůči mateřské společnosti za podmínek stanovených v ZDP,
- společnost podléhá dani obdobné dani z příjmů právnických osob, u níž sazba daně není nižší než 12 %, a to alespoň ve zdaňovacím období, v němž poplatník uvedený v § 17 odst. 3 o příjmu z podílu na zisku nebo z převodu podílu v obchodní korporaci účtuje jako o pohledávce v souladu se zvláštním právním předpisem, a ve zdaňovacím období předcházejícím tomuto zdaňovacímu období; přitom došlo-li u obchodní korporace k zániku bez provedení likvidace, posuzuje se splnění této podmínky u právního předchůdce; za obchodní korporaci podléhající takové dani se nepovažuje obchodní korporace, která je od daně osvobozena, nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně.

Samozřejmě i zde platí obecná základní podmínka pro případné osvobození, a to že příjemce příjmu z převodu obchodního podílu je jejich skutečný vlastník.

Dále rozhodně nelze opomenout a nezminovat dopady v oblasti přeshraničních přeměn. Jakékoli benefitní režimy deklarované příslušnou směrnicí EU⁵ a dále implementované a nyní vyplývající z jednotlivých ustanovení ZDP již nadále v rámci takovýchto přeměn nebude možné využít. V neposlední řadě bych ještě rád upozornil i na

ustanovení § 38e ZDP, na jehož základě je plátce povinen provést tzv. zajištění daně u příjmu hrazeného daňovému rezidentovi Spojeného království (ev. poukázání nebo připsání úhrady), který je sice zdanitelný v České republice, avšak z něhož není vybírána daň srážkou podle zvláštní sazby daně. Zajištění daně se aplikuje a činí:

- a) 1 % z částky vyplacené při splatnosti dluhopisu, vkladního listu vydaného jako cenný papír nebo cenného papíru postaveného vkladnímu listu,
- b) 1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením,
- c) 10 % z příjmů ze zdrojů na území České republiky (§ 22), s výjimkami uvedenými v písmenech a), b) a odstavcích 3, 4 ZDP.

S účinností od 1. 1. 2021 se na Spojené království již také nevztahuje Arbitrážní konvence (90/436/EEC), a není tedy možné podle ní podávat žádosti o dohádovací řízení. Dále se na Spojené království přestanou vztahovat směrnice EU týkající se mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní. Na druhou stranu to nic nemění na skutečnosti, že i nadále bude docházet ke standardní výměně informací dle SZDZ a dalších právních nástrojů upravujících mezinárodní spolupráci v oblasti přímých daní.

DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

I v rámci této daňové oblasti je rozhodujícím dnem, tedy tzv. dnem „D“ datum 01. 01. 2021. Od tohoto dne již Spojené království není nadále účastníkem vnitřního trhu či celní unie EU, a tudíž se na něj přestávají vztahovat veškeré mezinárodní dohody EU, zejména směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě. S ohledem na aplikaci DPH se Spojené království stalo od 1. 1. 2021 tzv. třetí zemí. V praxi to znamená, že u transakcí s obchodními partnery ze Spojeného království platí obdobná pravidla jako při obchodování např. s Kanadou, Čínou, USA či Ruskem. Jak si dále podrobněji vysvětlíme, z výše uvedeného existuje jen jediná výjimka, a to obchody se zbožím mezi členskými státy EU (a tedy i ČR) a Severním Irskem. Zde totiž i nadále budou uplatňována pravidla platná pro členské státy EU. Vystoupení Spojeného království z EU má, dle mého názoru, dopad zejména na tyto následující obchodní aktivity:

- prodej zboží nebo poskytnutí služby do Spojeného království,
- nákup zboží nebo služby ze Spojeného království,

5 Směrnice Evropského parlamentu a Rady EU 2019/2121 ze dne 27. 11. 2019, kterou se mění směrnice (EU) 2017/1132

- obchodní transakce se Severním Irskem,
- přeprava zboží přes Spojené království,
- použití materiálu a zboží ze Spojeného království k obchodování s partnerskými zeměmi EU v rámci preferenčních režimů.

Brexit mnohé usnadnil, ale také mnohé ztížil. Kupříkladu při prodeji do Spojeného království naroste administrativa ohledně celního řízení, ale prokazování osvobození od DPH se tím paradoxně usnadní. Dodání zboží se už nebude vykazovat v souhrnném hlášení a všechna unijní potvrzení o obdržení zboží v zásadě nahradí rozhodnutí celního úřadu o výstupu zboží z EU, tedy alespoň tam, kde zboží půjde v celním režimu vývozu.

Prodej a nákup zboží se Spojeným královstvím

Jak již bylo výše naznačeno, po skončení přechodného období se na obchody se zbožím, resp. pohyb zboží mezi ČR a Spojeným královstvím vztahují pravidla pro uplatňování DPH jako při dovozu a vývozu zboží. Pravidla stanovená například pro dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu nebo zasílání zboží pro dodání zboží mezi členskými státy se již neuplatní. Toto nepatří při transakcích se zbožím s územím Severního Irska, jehož status členského státu EU i po ukončení přechodného období bude vysvětlen podrobněji níže. Samotný výstup zboží ze Spojeného království na území EU podléhá běžným pravidlům stanoveným ZDPH pro dovoz zboží. Případně-li místo plnění při dovozu do tuzemska, vznikne povinnost přiznat nebo zaplatit daň podle § 23 a 108 ZDPH. Naopak výstup zboží z území EU na území Spojeného království bude považován za vývoz zboží.⁶ Vývoz zboží je osvobozen od daně, pakliže budou naplněny podmínky ZDPH, tj. zboží bude dodáno a odesláno nebo přepraveno z tuzemska do Spojeného království a plátce bude schopen tento výstup zboží z území EU prokázat. Primárním důkazním prostředkem k prokázání výstupu zboží z území EU je rozhodnutí celního úřadu, u kterého je potvrzen výstup zboží z území EU, vývoz však lze prokázat i jinými důkazními prostředky. V současnosti již také není možné ve vztahu ke Spojenému království od 1. 1. 2021 uplatnit některé specifické postupy a režimy, jako například zasílání zboží (§ 8 ZDPH), zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu (§ 17 ZDPH), dodání a pořízení zboží s použitím přemístění zboží v režimu skladu uvnitř území Evropské unie (§ 18 ZDPH), dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropské unie (§ 19 ZDPH) ani zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi (§ 90 ZDPH). V praxi se lze stále setkat s případy, kdy některé z nich započaly před skončením přechodného období (např. dodání zboží do Spojeného království, resp. k pořízení zboží ze Spojeného království do 31. 12. 2020) a nyní po skončení přechodného období

(od 1. 1. 2021) dochází k dalším navazujícím okolnostem, které vedou k opravě základu daně. Pro tyto případy dohoda o vystoupení v čl. 51 stanoví zvláštní pravidla. Oprava základu daně se v těchto případech provede dle § 42 a následujících ZDPH v režimu původního plnění (tj. dodání zboží do jiného členského státu, resp. pořízení zboží z jiného členského státu). Plnění, u nichž došlo k odeslání nebo přepravě zboží ze Spojeného království na území ČR (nebo opačně) se zahájením před koncem přechodného období a s ukončením až po jeho skončení, se považují pro účely DPH za plnění uvnitř EU (pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží do jiného členského státu nebo zasílání zboží), a nikoli za dovoz či vývoz zboží. Toto se také adekvátně zohlední v rámci přiznání k DPH. Je však zřejmé, že po skončení přechodného období bude třeba tyto probíhající pohyby zboží předložit celním orgánům na hranici EU a Spojeného království. Celní orgány mohou od dovozce požadovat prokázání, že k zahájení odeslání nebo přepravy došlo před koncem přechodného období. I nadále tedy je nutné tato plnění evidovat i v rámci souhrnných hlášení, zde se zohledněním předpony GB u daňového identifikačního čísla odběratele ze Spojeného království.

Pokud by došlo ke zpětnému dovozu zboží po skončení přechodného období (v praxi to nemusí být ojedinělý případ), budou se i tehdy v souladu s čl. 51 odst. 2 dohody o vystoupení uplatňovat práva a povinnosti osoby povinné k dani podle právních předpisů EU v oblasti DPH. Dle ustanovení čl. 143 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH je zpětný dovoz zboží osvobozen v tom stavu, v jakém bylo zboží vyvezeno osobou, která zboží vyvezla, vztahuje-li se na něj osvobození od cla. Vrácení dříve do Spojeného království přepraveného nebo odeslaného zboží v nezměněném stavu se po skončení přechodného období považuje za zpětný dovoz. Z hlediska ZDPH bude tomuto zboží přiznáno osvobození od daně při dovozu zboží, pokud bylo tomuto zboží přiznáno osvobození od cla⁷ a pokud bylo vráceno osobě, která zboží původně do Spojeného království vyvezla. Celní a daňová pravidla pro dovoz a vývoz zboží od 1. 1. 2021 jsou rovněž celkem přehledně k dispozici na internetových stránkách Celní správy ČR.⁸

Poskytování a přijetí služeb se Spojeným královstvím i Severním Irskem

Jak Spojené království, tak Severní Irsko bude pro účely zdánění služeb považováno za třetí zemi, nikoli za členský stát EU. Při poskytnutí služby je z hlediska DPH rozhodující určit, kde se nachází místo plnění. Toto je upraveno v § 9 ZDPH a následujících. Služby poskytnuté po skončení přechodného období osobou povinnou k dani usazenou ve Spojeném království osobě povinné k dani usazené v ČR budou spadat do působnosti § 9 odst. 1 ZDPH, tedy místo plnění je v ČR (místo, kde příjemce předmětné služby má sídlo nebo provozovnu). Této přijímající osobě vzniká povinnost přiznat daň dle § 108 odst. 3 písm. a) ZDPH. Při transakci v opačném

⁶ § 66 odst. 1 ZDPH

⁷ § 71 odst. 6 ZDPH

⁸ <https://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/Informace-o-vystoupeni-spojeného-kraľovství-velké-británie-a-severního-irska-z-evropské-unie.aspx>

gardu (při poskytnutí služby osobou povinnou k dani z ČR osobě povinné k dani ze Spojeného království) se bude místo plnění nacházet mimo ČR, a bude tak nutno postupovat podle právních předpisů platných ve Spojeném království. Bude-li na základě základního pravidla služba poskytována osobě nepovinné k dani, je třeba řídit se při stanovení místa plnění ustanovením § 9 odst. 2 ZDPH. Místem plnění je při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo provozovnu. Při poskytnutí této služby plátcem z ČR osobě nepovinné k dani ze Spojeného království se osobou povinnou přiznat daň stává plátce dle § 108 odst. 1 ZDPH. Poskytování služeb osobou povinnou k dani ze Spojeného království osobě nepovinné k dani z ČR nebude naproti tomu zdanění v ČR podléhat. Při určení místa plnění dle specifických pravidel v § 9a–10i ZDPH je třeba zohlednit celou řadu faktorů, které formují charakter poskytované služby, od nichž se také bude odvíjet konkrétní postup pro danou situaci.

Prodej a nákup zboží se Severním Irskem

V rámci vystoupení Spojeného království je samostatně řešena i otázka týkající se obchodování se Severním Irskem, a to v rámci Protokolu o Irsku/Severním Irsku⁹. Tento pak stanoví, že se právní předpisy EU v oblasti DPH týkající se zboží budou po uplynutí přechodného období (tj. od 1. 1. 2021) v Severním Irsku aplikovat i nadále. V tomto smyslu bude mít Severní Irsko minimálně čtyři roky po skončení přechodného období postavení členského státu EU. U transakcí se zbožím v Severním Irsku se tak osoby povinné k dani, případně některé právnické osoby nepovinné k dani budou řídit legislativou EU, přičemž při obchodování se zbožím v rámci EU a Severním Irskem se bude používat nově předpona v rámci identifikačního čísla pro účely DPH „XI“,¹⁰ která je již viditelná i v systému VIES. V praxi tedy budou tyto transakce podléhat standardním pravidlům aplikovaným na dodání zboží mezi členskými státy (např. pořízení/dodání zboží atd.). Důležitou skutečností je aplikace výše uvedeného toliko pouze na transakce týkající se zboží, neboť v případě obchodních aktivit představujících služby toto neplatí, naopak je nutné vycházet z pravidel a informací zmíněných výše pro Spojené království samotné. Intrastatová hlášení se týkají pohybu zboží v rámci Evropské unie, tedy i nadále dodání zboží do Severního Irsku a pořízení zboží ze

Severního Irsku, na rozdíl od obchodů se zbožím se „zbytkem“ Spojeného království, kterého se vykazování v intrastatových hlášeních od ledna 2021 již netýká.

Vrácení DPH

V souvislosti s vystoupením Spojeného království z EU se také mění pravidla a přístup k tzv. institutu vrácení DPH. Dle čl. 51 odst. 3 dohody o vystoupení u žádosti o vrácení daně, která byla odvedena do 31. 12. 2020 (tj. před koncem přechodného období), stále platí dosavadní postup. Plátce se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku tedy využije elektronický portál www.daneelektronicky.cz spravovaný v tuzemsku Generálním finančním ředitelstvím.¹¹ Pro přístup do aplikace je nutné vlastnit kvalifikovaný certifikát s identifikátorem MPSV (uznávaný elektronický podpis), popř. mít zpřístupněnu Datovou schránku. Plátců daně z přidané hodnoty, kteří chtěli za rok 2020 požádat o vrácení DPH ze Spojeného království podle § 82 ZDPH, měli bohužel nejzazší lhůtu pro podání žádosti stanovenou na 31. 3. 2021 (obvyklá lhůta je do 30. 9. 2021). Za rok 2021 již není možné žádat o vrácení výše popsáním postupem, nýbrž se použije institut vrácení daně zahraničním osobám povinným k dani dle ustanovení § 83 ZDPH, a to za předpokladu splnění všech podmínek zde stanovených. Základním principem umožňujícím vrácení daně zahraniční osobě povinné k dani je tzv. princip vzájemnosti, tj. stát, ve kterém má zahraniční osoba sídlo, nevyměňuje DPH nebo obdobnou všeobecnou daň ze spotřeby, nebo pokud je taková daň vybrána, je osobě povinné k dani se sídlem v tuzemsku ve výši vybrané daně vrácena. Žádost o vrácení daně je třeba podat přímo Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to za podmínek stanovených v § 83 ZDPH. Naopak plátce daně v tuzemsku je povinen žádost o vrácení DPH podat u Daňové a celní správy Jejího Veličenstva¹². Jedinou výjimku z toho pravidla představuje pořízení zboží plátcem v Severním Irsku, resp. pořízení zboží v České republice osobou povinnou k dani, která je usazena v Severním Irsku a má přiděleno daňové identifikační číslo s předponou XI. U těchto transakcí se pro vrácení daně stále uplatní standardní postupy platné pro členské státy, včetně lhůty pro podání žádosti o vrácení daně do 30. 9. kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně. Níže se v obecné rovině pokusím přehledněji shrnout dopady v oblasti DPH:

	Spojené království	Severní Irsko
Dodání zboží z ČR -> Spojené království / Severní Irsko	vývoz – osvobození dle § 66	dodání v rámci EU dle § 64
Dodání zboží ze Spojeného království / Severní Irsko -> ČR	dovoz – osvobození dle § 71	pořízení v rámci EU dle § 65
Poskytnutí služby z ČR -> Spojené království/Severní Irsko	poskytnutí služby – osvobozené dle § 67	
Poskytnutí služby ze Spojeného království/Severní Irsko -> ČR	přijetí služby – RCH dle § 108	

⁹ Tento protokol podléhá pravidelnému souhlasu zákonodárného shromáždění Severního Irsku, přičemž počáteční období trvá čtyři roky po skončení přechodného období.

¹⁰ Směrnice Rady (EU) 2020/1756 ze dne 20. 11. 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o identifikaci osob povinných k dani v Severním Irsku

¹¹ <https://adispr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr/pub/auth/LoginPage.faces>

¹² <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>

CLO

Kromě toho, že od začátku roku 2021 přestává být Spojené království členem EU, není taktéž ani součástí celní unie. Pro celní účely se ke Spojenému království tedy nyní přistupuje jako k jakékoli jiné zemi, která není členem EU. Zejména jde o to, že se na obchod mezi Spojeným královstvím a EU vztahují standardní celní postupy a formalities. Tato skutečnost se okamžitě zcela viditelně projevila hned od začátku ledna 2021 kolonami na hranicích, opětovným obnovením povinnosti předkládat celní prohlášení a dalších povinností souvisejících s označením výrobků a zejména návratu cla samotného. V návaznosti na dohodu o obchodu a spolupráci mezi EU a Spojeným královstvím¹³ je stanoven tzv. preferenční systém, který umožní obchodníkům dosáhnout na nulovou sazbu cla. Nulová sazba bude moci být uplatněna pouze při dispozici příslušnými dokumenty prokazujícími původ zboží v EU nebo ve Spojeném království. V opačném případě se přistoupí k aplikaci standardní sazby cla. Podrobnosti k preferenčnímu původu a celnímu řízení lze nalézt v dokumentu Pokyny k vystoupení Spojeného království z Unie a právní předpisy EU týkající se cel včetně preferenčního původu vydaném Evropskou komisí.¹⁴ Pro společnosti obchodující s obchodními partnery ve Spojeném království je tak sice brexit vysvobozením od povinnosti podávat hlášení Intrastat pro transakce směřující do Spojeného království, avšak na druhou stranu nově v mnoha případech vzniká povinnost či nutnost získání tzv. EORI čísla (Economic Operator Registration and Identification), které slouží jako jedinečný identifikátor pro následnou komunikaci s celními orgány pro celní účely. Původní čísla EORI vydaná Spojeným královstvím už v EU nebudou platná. Kromě povinnosti předložení celního prohlášení lze předpokládat vznik i dalších povinností, např. poskytnutí dalších údajů týkajících se bezpečnosti a zabezpečení. V případě dovozu či vývozu určitého zboží (např. odpadu, některých nebezpečných chemických látek, geneticky modifikovaných organismů) bude dále potřeba zvláštní licence. Při dovozu nebo vývozu zboží podléhajícího spotřební dani (alkohol, tabák nebo paliva) do/ze Spojeného království je nutné splňovat i další formalities. V případě dovozu zboží živočišného původu z EU do Spojeného království bylo dne 11. 3. 2021 oznámeno britským ministrem M. Govem odložení aplikace zpřísněných podmínek, a to o 6 měsíců. Nově se tedy zpřísněný režim bude uplatňovat nejdříve 1. 10. 2021, respektive 1. 1. 2022 pro ostatní, nerizikové zboží. Došlo také k odložení fyzických sanitárních a fyto-sanitárních kontrol na britských hranicích na 1. 1. 2022. Do stejného data byla také prodloužena možnost zpětně podat celní prohlášení ve lhůtě až šesti měsíců po dovozu zboží.

SPOTŘEBNÍ DANĚ

V tomto ohledu je asi zásadní zmínit skutečnost, že od 1. 1. 2021 se při dovozu zboží ze Spojeného království, které podléhá spotřební dani (alkoholické a tabákové výrobky), spotřební daň vybírá a je splatná při uvedení zboží na trh. Toto se může v budoucnu změnit a zboží dovážené ze Spojeného království může být předmětem také antidumpingových či dalších vyrovnávacích opatření.

ZMĚNY PRAVIDEL PRO POHYB OBČANŮ/ZAMĚSTNANCŮ

Samozřejmě se odchod Spojeného království z EU musí projevit i v pohybu pracovní síly. Výkon obchodní nebo pracovní činnosti po běžném bezvízovém vstupu do země je možný ve Spojeném království po dobu maximálně šesti měsíců, a to ještě pouze tehdy, pokud se jedná o tzv. Permitted activities, které jsou definovány na stránkách britské vlády. V principu je pobyt a práce umožněn pracovníkům, kteří jedou do Spojeného království na montáž technologie, kterou britskému zákazníkovi česká firma prodala. Jestliže by se však jednalo o práci na základě smlouvy, je na místě řešit nově otázku pracovních víz, což nemusí být jednoduchá záležitost ani ve smyslu finančním, ani co do délky vyřízení, neboť dle mých zkušeností může obvykle trvat 3–4 týdny. Od 1. 1. 2021 skončila také obecně platná pravidla ve smyslu svobody usazování a volného pohybu služeb pro české i britské osoby a firmy ve Spojeném království, resp. v EU, což je nutné vzít v potaz zejména u povolení udělených britskými orgány (např. v oblasti finančních služeb, dopravy, audiovizuálních a mediálních služeb a energetických služeb). V neposlední řadě ještě upozorňuji, že dnem 1. 10. 2021 končí i dočasná výsada evropských občanů vstupovat na území Spojeného království pouze po předložení občanského průkazu.

DOPORUČENÍ

Navzdory odchodu z EU zůstává Spojené království pro české firmy, myslím, velmi atraktivním trhem. Samozřejmě je Spojené království také důležitou branou pro vstup na třetí trhy, ať už se jedná o země bývalého britského impéria či Spojených států. V roce 2019 bylo Spojené království pátým největším odbytištěm českého zboží a patnáctým největším vývozcem na náš trh.¹⁵ V souvislosti s brexitem proto vřele doporučuji poplatníkům (právníkům i fyzickým osobám), kteří mají i nadále jakékoli obchodní aktivity se subjekty ze Spojeného království, aby věnovali dostatečnou pozornost výše popsaným daňovým dopadům a eliminovali tak v největší možné míře související potenciální rizika. Dle mého názoru je přinejmenším na místě prověření všech stávajících i nových smluvních ujednání.

¹³ blíže viz https://ec.europa.eu/info/strategy/relations-non-eu-countries/relations-united-kingdom/eu-uk-trade-and-cooperation-agreement_cs

¹⁴ https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/notice-customs-procedures_cs.pdf

¹⁵ Podle aktuálních údajů Českého statistického úřadu představoval v roce 2019 podíl na celkovém vývozu ČR 4,5 %, na dovozu 1,7 % a na obratu 3,2 %.