



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní



GFR05528520
ESS

Č. j.: 54816/20/7100-40113-207118

INFORMACE GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD

V roce 2016 byla přijata směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, která byla v roce 2017 novelizována směrnicí Rady (EU) 2017/952 (dále jen „směrnice ATAD“). Vznik této směrnice ATAD byl důsledkem iniciativy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) směřující proti erozi základu daně a přesouvání zisků (dále jen „BEPS“). Na základě této iniciativy Rada (EU) akcentovala snahu o přijetí koordinovaného postupu na úrovni Evropské unie, a to za účelem zvýšení úrovně ochrany daňového systému jednotlivých členských států Evropské unie proti agresivnímu daňovému plánování v rámci vnitřního trhu, která vyústila v přijetí směrnice ATAD.

Směrnice ATAD byla do české právní úpravy transponována zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, který nabyl účinnosti 1. 4. 2019. Tato novela zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) zavádí do českého daňového systému následující pravidla:

- § Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů – § 23e ZDP a § 23f ZDP,
- § Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví – § 23g ZDP, § 22 odst. 1 písm. j) ZDP a § 38zg ZDP,
- § Zdanění ovládané zahraniční společnosti – § 38fa ZDP,
- § Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace – § 23h ZDP.

Zároveň v rámci implementace směrnice ATAD bylo do § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zahrnuto obecné pravidlo proti zneužívání práva.

V souvislosti s těmito pravidly je třeba zdůraznit, že **směrnice ATAD se vztahuje výhradně na poplatníky daně z příjmů právnických osob** a jejich stálé provozovny. Výše uvedená ustanovení zákona o daních z příjmů se tak **nevztahují na fyzické osoby**.

Pokud se týká zachycení úprav výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji z titulu nových pravidel vyplývajících ze směrnice ATAD v přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „DAP DPPO“), bylo zvoleno řešení co nejširšího separátního zachycení těchto úprav do příloh, a to z důvodu zbytečně nezatěžovat rozsahem DAP DPPO ty poplatníky daně z příjmů právnických osob, kterých se tyto úpravy netýkají. Přílohy se stanou součástí podaného DAP DPPO jen v případě, že pro ně bude mít poplatník věcnou náplň.

Do tiskopisu DAP DPPO byly doplněny **nové řádky 63, 163, 319 a pro tiskopis platný pro zdaňovací období započatá v roce 2020 i řádek 319a**, které slouží k souhrnnému zachycení zvýšení nebo snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji z titulu nových pravidel vyplývajících ze směrnice ATAD a ke snížení daně dle § 38fa odst. 8 až odst. 10 ZDP.

Pro účely úprav vyplývajících ze směrnice ATAD byla dále vytvořena **nová Příloha č. 3 II. oddílu DAP DPPO**, která slouží včetně navazujících samostatných příloh k rozčlenění souhrnných hodnot vykazovaných daňovými subjekty na výše uvedených řádcích 63 a 163 DAP DPPO. Tato příloha reaguje výhradně na novelu ZDP zákonem č. 80/2019 Sb. a odráží potřebu detailněji promítnout povinnosti a možnosti poplatníka při transformaci výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji na základ daně. Zároveň vznikly samostatné přílohy, a to **Samostatná příloha k ř. 319 DAP DPPO a Samostatná příloha k tabulce V. Přílohy č. 3 II. oddílu**. K novým přílohám jsou vypracovány **pokyny k jejich vyplnění**, které objasňují věcnou náplň jednotlivých řádků s uvedením konkrétních ustanovení a upozorňují na souvislosti a vazby napříč tiskopisem.

Vzhledem k tomu, že se ze strany odborné veřejnosti objevuje řada dotazů, jak správně aplikovat výše uvedená pravidla a z důvodu zvýšení informovanosti poplatníků připravilo Generální finanční ředitelství spolu s Ministerstvem financí České republiky **přehled častých dotazů a odpovědí**.

A. Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů (§ 23e ZDP a § 23f ZDP)

Ustanovení § 23e a § 23f ZDP představuje implementaci pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků, které je stanoveno v čl. 4 směrnice ATAD.

Prvotním důvodem přijetí tohoto pravidla ve směrnici ATAD je, že rozdílný daňový režim financování prostřednictvím vlastního kapitálu a prostřednictvím dluhu v jednotlivých zemích vede k tomu, že poplatník daně z příjmů právnických osob využívá dluhové financování a úrokové platby k nadměrnému snižování základu daně a případnému přesouvání zisků do jiných zemí (z důvodu rozdílného daňového zatížení).

Podstatou uvedeného pravidla implementovaného do § 23e ZDP je, že nadměrné výpůjční výdaje (tzn. rozdíl mezi jinak daňově uznatelnými výpůjčními výdaji a zdanitelnými výpůjčními příjmy) jsou uznatelné v základu daně pouze do určitého stanoveného limitu (vypočteného z daňového zisku před zdaněním, úroky, odpisy nebo stanoveného de minimis limitu 80 mil. Kč). Nadměrné výpůjční výdaje zvyšují výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji v rozsahu, v jakém překračují stanovený limit uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů. Zároveň § 23e ZDP umožňuje o částky, o které byl v daném zdaňovacím období na základě navrhovaného pravidla zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, v následujících zdaňovacích obdobích opět výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit.

Omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů obecně dopadá na všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob s výjimkami uvedenými v § 23f ZDP, které představují aplikaci možnosti stanovené v čl. 4 odst. 3 a 7 směrnice ATAD, tj. vyjmout z pravidel finanční podniky a subjekty stojící mimo skupinu.

V souladu s ustanovením Čl. II Přechodná ustanovení, bodu 1. zákona č. 80/2019 Sb., se ustanovení § 23e a § 23f ZDP použije ve zdaňovacích obdobích započatých ode dne 1. 4. 2019, s výjimkou uvedenou v bodu 11 těchto přechodných ustanovení. Výjimku představují úroky zahrnuté v ocenění odpisovaného majetku, kdy do výpůjčních výdajů budou zahrnovány úroky obsažené v odpisech, resp. zůstatkových cenách majetků uvedených do užívání počínaje dnem 17. června 2016 a úroky obsažené v úplatě hrazené na základě smlouvy o přenechání majetku k úplatnému užití s jeho následným úplatným převodem uzavřené počínaje dnem 17. června 2016.

Otázky a odpovědi:

1. Jaká je klasifikace nadlimitních nadměrných výpůjčních výdajů dle § 23e ZDP z hlediska stanovení základu daně z příjmů právnických osob a úpravy výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji?

Nadměrné výpůjční výdaje přesahující limit stanovený v § 23e odst. 1 ZDP představují položku, o kterou se zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Pro účely stanovení základu daně a úpravy výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji nejsou považovány za daňově neuznatelné výdaje.

2. Za jaké období lze uplatnit limit daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů stanovený v § 23e odst. 1 ZDP ve výši 80 000 000 Kč?

Limit daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů ve výši 80 000 000 Kč lze uplatnit za zdaňovací období dle § 21a ZDP, i za období, za které se podává daňové přiznání dle § 38ma ZDP. Pokud například poplatník přechází z kalendářního roku na hospodářský rok, může být období předcházející této změně delší než 12 měsíců (zdaňovací období dle § 21a písm. d) ZDP) nebo kratší než 12 měsíců (období, za které se podává daňové přiznání dle § 38ma odst. 1 ZDP). Bez ohledu na délku období tak může poplatník uplatnit limit stanovený pro daňovou uznatelnost nadměrných výpůjčních výdajů ve výši 80 000 000 Kč.

3. Jaké deriváty jsou zahrnuty pod § 23e odst. 3 písm. d) ZDP?

Jedná se především o deriváty, které slouží k zajištění rizik souvisejících s dluhovým financováním (získáváním finančních prostředků), tj. zejména deriváty související se zajištěním měnového rizika (zajištěním kurzu dané měny) nebo úrokového rizika (zajištěním úrokové sazby). Za výpůjční výdaje související s deriváty sjednanými za účelem zajištění rizika souvisejícího se závazkem podle § 23e odst. 3 písm. a) až c) ZDP se považuje ta část výdajů souvisejících s uvedenými deriváty, která se vztahuje k závazkům z titulu finančních výdajů, případně obdobných výdajů, nikoliv k závazkům z titulu „jistiny“, ze které takový výdaj plyne.

4. Jaké kursové rozdíly se zahrnují do výpůjčních výdajů dle § 23e odst. 3 písm. e) ZDP?

Výpůjčním výdajem se rozumí výdaj v podobě kursového rozdílu (ztráty) souvisejícího se závazky podle § 23e odst. 3 písmen a) až d) ZDP. To znamená, že do výpůjčních výdajů se budou zahrnovat kursové rozdíly (ztráty) související se závazkem vzniklým z titulu výpůjčního výdaje uvedeného v § 23e odst. 3 písm. a) až d) ZDP (u závazků vzniklých z titulu finančních výdajů se tedy bude typicky jednat o kursové rozdíly (ztráty) vztahující se ke smluvním úrokům). Kursové rozdíly (ztráty), které vznikají ze závazku z titulu „jistiny“, se do výpůjčních výdajů zahrnovat nebudou.

Pokud se na základě smluvních ujednání závazek z titulu smluvního úroku stane součástí jistiny a bude nadále úročen jako jistina, potom se s ním související kursové rozdíly (ztráty) od okamžiku jeho zahrnutí do „jistiny“ již nebudou zahrnovat do výpůjčních výdajů dle § 23e ZDP.

5. Na základě jakých skutečností bude úrok obsažený v úplatě dle § 23e odst. 3 písm. f) ZDP klasifikován jako výpůjční výdaj?

Výpůjčním výdajem podle § 23e odst. 3 písmen f) ZDP se rozumí úrok obsažený v úplatě na základě závazku o přenechání majetku k úplatnému užití s právem na následné úplatné nabytí tohoto majetku stranou tohoto závazku (např. finanční leasing). Za výpůjční výdaj tedy bude považován úrok obsažený v úplatě podle smlouvy, na základě které se majetek úplatně užívá. Pro zahrnutí úroku do výpůjčních výdajů je rozhodující, aby ve smlouvě byla sjednána možnost nebo povinnost odkupu užívaného majetku. Uvedené platí bez ohledu na skutečnost, zda při ukončení smlouvy k odkupu majetku skutečně dojde. Nebude-li ve smlouvě žádné ustanovení upravující převod vlastnického práva k užívanému majetku, potom se do výpůjčních výdajů úrok obsažený v úplatě z takové smlouvy obecně zahrnovat nebude. Uvedené neplatí v případech účelového jednání poplatníka.

6. Jak bude stanovována vstupní cena odkoupeného hmotného majetku při porušení podmínek užívacího vztahu dle § 24 odst. 4 nebo 5 ZDP?

Nejsou-li při bezprostředním úplatném nabytí hmotného majetku po ukončení úplatného užívání dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5 ZDP, lze do vstupní ceny takového majetku zahrnout úplatu za užívání, která byla uhrazena do data ukončení smlouvy a nebyla daňově uznatelným výdajem podle § 24 ZDP, a v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 3 ZDP o ni byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. V souladu s § 29 odst. 1 ZDP se vstupní cena hmotného majetku zvýší o celou částku dodaných a uhrazených splátek (úplat za užívání) bez ohledu na to, zda část úplat ve formě úroku představovala v minulosti položku zvyšující hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23e ZDP.

U daňových odpisů uplatňovaných z takto stanovené vstupní ceny hmotného majetku se již nebude určovat jeho část připadající na leasingový úrok, tj. bude se na ně hledět, jakoby žádnou složku výpůjčních výdajů neobsahovaly.

7. Pro případné zahrnutí úroků obsažených v úplatě na základě závazku o přenechání majetku k úplatnému užití s právem strany tohoto závazku na následný úplatný převod tohoto majetku do výpůjčních výdajů je z hlediska přechodného ustanovení

(čl. II bod 11. zákona č. 80/2019 Sb.) relevantní, zda před 17. červnem 2016 došlo k uzavření smlouvy, nastala její účinnost nebo došlo k přenechání majetku, který je předmětem této smlouvy?

Přechodné ustanovení je vázáno na uzavření smlouvy před 17. červnem 2016.

8. Jaké jsou obecné postupy při posuzování úroků, které jsou součástí ocenění majetku podle předpisů upravujících účetnictví, jako výpůjčního výdaje dle § 23e odst. 3 písm. g) ZDP ?

Úrok, který je podle právních předpisů upravujících účetnictví součástí ocenění majetku (tzv. kapitalizovaný úrok), je považován za výpůjční výdaj v období, ve kterém je při stanovení základu daně uplatněn ve výdajích ve formě daňově uznatelného odpisu, daňově uznatelné zůstatkové ceny majetku, případně daňově uznatelné účetní hodnoty v dalších případech (např. v případě prodeje zásob vlastní výroby). V této souvislosti je nutné upozornit na přechodné ustanovení čl. II bod 11 zákona č. 80/20019 Sb., ze kterého vyplývá, že úroky, které jsou podle právních předpisů upravujících účetnictví součástí ocenění majetku uvedeného do užívání před 17. červnem 2016 se nepovažují za výpůjční výdaje.

Při uplatnění odpisu majetku v daňově uznatelných výdajích (zejména dle § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, § 24 odst. 2 písm. v) ZDP) je nutné určit, jaká část z tohoto odpisu připadá na kapitalizovaný úrok, tj. představuje výpůjční výdaj v daném období. Uvedená část se určí poměrem kapitalizovaného úroku na ocenění majetku. Pokud poplatník v daném období odpisy z majetku neuplatní (například přeruší odpisování majetku), nebude zahrnovat kapitalizovaný úrok do výpůjčních výdajů, neboť se vůbec nepromítl do daňových výdajů ve formě odpisů.

Stejně pravidlo pro určení výše výpůjčních výdajů ve formě kapitalizovaného úroku pak platí i v případě uplatněné daňově uznatelné zůstatkové ceny:

- pokud bude zůstatková cena daňově uznatelným výdajem (například při prodeji majetku, likvidaci majetku), bude kapitalizovaný úrok, který je její součástí (určen v poměru kapitalizovaného úroku k ocenění majetku) výpůjčním výdajem.
- v případech, kdy daňová zůstatková cena majetku nebude daňově uznatelným výdajem (např. darovaný majetek), nebude kapitalizovaný úrok, který je její součástí zahrnován do výpůjčních výdajů.
- v případech, kdy zůstatková cena majetku je daňově uznatelná částečně, například do výše příjmů (u majetku vyřazeného v důsledku škody do výše náhrad), bude nutné i kapitalizovaný úrok, který je součástí zůstatkové ceny, rozdělit na daňově uznatelný a daňově neuznatelný. Výše kapitalizovaného úroku zahrnovaného do výpůjčních výdajů bude určena v poměru daňově uznatelné části zůstatkové ceny k celkové zůstatkové ceně majetku.

9. Jak se bude z hlediska omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů postupovat u poplatníka, který nabyde majetek vkladem a má povinnost pokračovat

v jeho odpisování dle § 30 odst. 10 ZDP, přičemž součástí vstupní ceny u vkladatele jsou i úroky?

Při pokračování v odpisování dle § 30 odst. 10 ZDP u majetku nabytého vkladem se již u daňově uznatelného odpisu majetku nebude určovat jeho část připadající na tento úrok a na jeho daňový odpis bude nahlíženo, jakoby žádnou složku výpůjčních výdajů neobsahoval. Nejedná se svou podstatou o výpůjční výdaj u nabyvatele. Výpůjční výdaje vznikly původnímu vlastníku (vkladateli) a pro nabyvatele se o úvěrový způsob získávání finančních prostředků nejedná.

10. Může si v případě přeměny právního nástupce snížit výsledek hospodaření o částku, o kterou byl zvýšen v důsledku omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů výsledek hospodaření u právního předchůdce?

Ustanovení § 23e odst. 6 ZDP stanoví, že možnost uplatnit v základu daně nadměrné výpůjční výdaje, které v minulosti zvýšily výsledek hospodaření, nepřechází na právního nástupce. Při přeměnách obchodních korporací si tak může poplatník, který právně nezaniká, uplatnit jako položku snižující výsledek hospodaření pouze ty nadměrné výpůjční výdaje, o které byl zvýšen v minulých obdobích jeho vlastní výsledek hospodaření. To znamená, že například při sloučení společnosti A a společnosti B, kdy společnost A zaniká a společnost B je nezanikající nástupnickou společností, si může společnost B uplatnit pouze nadměrné výpůjční výdaje z minulých období, o které byl zvýšen výsledek hospodaření společnosti B, ale nemůže si uplatnit ty, o které byl zvýšen výsledek hospodaření zanikající společnosti A.

11. Jaké jsou dopady pro příjemce investičních pobídek?

Příjemci investičních pobídek nevzniká dle § 35a odst. 2 písm. a) ZDP povinnost uplatňovat v maximální možné výši snížení výsledku hospodaření o nadměrné výpůjční výdaje stanovené v § 23e odst. 6 ZDP.

12. Jakým způsobem se promítne úprava výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji z titulu nadměrných výpůjčních výdajů dle § 23e ZDP do formuláře přiznání k dani z příjmů právnických osob?

Částka, o kterou se zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji z titulu nadměrných výpůjčních výdajů dle § 23e odst. 1 ZDP bude uvedena na řádku 63 daňového přiznání, a zároveň se uvede na řádek 1 tabulky A Přílohy č. 3 oddílu II daňového přiznání. Částka, o kterou se snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji z titulu nadměrných výpůjčních výdajů dle § 23e odst. 6 ZDP bude uvedena na řádku 163 daňového přiznání, a zároveň se uvede na řádek 1 tabulky B Přílohy č. 3 oddílu II daňového přiznání. Obě částky se rovněž promítnou do tabulky I. Přílohy č. 3 oddílu II daňového přiznání.

B. Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (§ 23g, § 22 odst. 1 písm. j) ZDP a § 38zq ZDP)

Ustanovení § 23g ZDP provádí čl. 5 směrnice ATAD a zavádí do zákona o daních z příjmů institut zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (podle směrnice ATAD tzv. exit tax či zdanění při odchodu).

Jeho smyslem je zamezit obcházení daňové povinnosti v České republice prostřednictvím přesunů majetku v rámci jednoho subjektu do států s nižší daňovou zátěží, kde následně z tohoto majetku plynou příjmy, které jsou zdaněny v tomto jiném státě.

Přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí se pro účely daní z příjmů považuje za **úplatný převod takového majetku sobě samému za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek**, přičemž poplatník daně z příjmů právnických osob je povinen odpovídajícím způsobem upravit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji.

V souladu s ustanovením § 38zg ZDP povolí správce daně na žádost poplatníka daně z příjmů právnických osob rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví na splátky na dobu nejvýše 5 let ode dne splatnosti daně, pokud je majetek přemístěn bez změny vlastnictví z České republiky do jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, se kterým má Česká republika nebo Evropská unie uzavřenu dohodu, která je v tomto státě a v České republice prováděna, o vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek rovnocenné vzájemné pomoci upravené příslušným právním předpisem Evropské unie¹ nebo vzájemné pomoci upravené zákonem upravujícím mezinárodní pomoc při vymáhání některých finančních pohledávek.

V souvislosti se zdaněním při přemístění majetku bez změny vlastnictví je důležité upozornit, že dle Čl. II zákona č. 80/2019 Sb., Přejícná ustanovení, bodu 12. se ustanovení § 23g a § 38zg ZDP ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, použijí **na přemístění majetku bez změny vlastnictví uskutečněné ve zdaňovacích obdobích započatých ode dne 1. 1. 2020**.

Otázky a odpovědi:

1. Za jakých podmínek dojde ke zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP?

Pro aplikaci zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP je nejprve nezbytné zjistit, zda **došlo k přemístění majetku bez změny vlastnictví** (§ 23g odst. 2 ZDP) z České republiky do zahraničí. V souladu s důvodovou zprávou je v případě přemístění majetku v rámci ustanovení § 23g odst. 2 písm. a) a b) ZDP rozhodné evidenční převedení nebo přiřazení daného majetku do jiné složky poplatníka (např. zaevidování majetku u stálé provozovny, ať už v účetnictví, nebo jiné evidenci), za předpokladu, že evidence odpovídá skutečnému stavu. V případě ustanovení § 23g odst. 2 písm. c) ZDP je rozhodným okamžikem změna daňového rezidenství, k aplikaci zdanění při přemístění však nestačí samotná změna daňového rezidenství, ale musí dojít k přeřazení majetku spojenému s tímto přemístěním

¹ Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.

(s důsledkem, že se na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nebude vztahovat daňová povinnost v ČR).

Následně je v každé situaci třeba zkoumat, **zda Česká republika přemístěním majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP ztrácí právo na zdanění příjmů plynoucích z následného úplatného převodu tohoto majetku.**

Každou situaci je třeba posoudit individuálně i vzhledem k rozdělení jednotlivých funkcí a rizik mezi zřizovatelem a stálou provozovnou.

2. *Může z titulu úprav v rámci zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g odst. 1 ZDP dojít i ke snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji?*

Ano, z titulu zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP může dojít i ke snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji. Ustanovení § 23g odst. 1 ZDP říká, že přemístění majetku bez změny vlastnictví se pro účely daní z příjmů považuje za úplatný převod takového majetku sobě samému za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a že výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji poplatníka daně z příjmů právnických osob se upraví odpovídajícím způsobem. Pokud by tedy při úplatném převodu přemísťovaného majetku vznikla ztráta a tato ztráta by byla daňově uznatelná, potom by v rámci zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP došlo ke snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji poplatníka daně z příjmů právnických osob.

Obecně platí, že v případech, kdy by byl příjem z prodeje majetku přemísťovaného bez změny vlastnictví podle příslušných ustanovení ZDP od daně z příjmů osvobozen, nebo by ztráta z jeho prodeje byla daňově neuznatelná, k úpravám výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji z titulu zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g odst. 1 ZDP fakticky nedojde.

3. *Podléhá zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP i přesun majetku zachyceného na podrozvahových účtech (typicky nehmotný majetek), resp. drobného hmotného a nehmotného majetku účtovaného do nákladů běžného účetního období?*

Ano. Přemístění majetku bez změny vlastnictví je obecně aplikováno na veškerý majetek poplatníka. Majetek ve smyslu § 23g ZDP je vykládán v souladu s ustanovením § 495 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a to jako „souhrn všeho, co dané osobě patří“. Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP tak budou podléhat i položky majetku evidované poplatníkem na podrozvahových účtech.

4. *Bude tržní cena majetku přerazovaného bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP obsahovat vedlejší náklady související s pořízením majetku?*

Zřizovatel (daňový rezident České republiky), který přemísťuje majetek bez změny vlastnictví do stálé provozovny umístěné v zahraničí a uplatňuje postup podle § 23g ZDP, bude náklady

(výdaje) na přemístění majetku účtovat do běžných nákladů, a to u veškerého majetku bez rozdílu, tj. tyto náklady nebudou součástí tržní ceny.

V případě přeřazení majetku bez změny vlastnictví z jiného členského státu Evropské unie do České republiky (§ 23g odst. 5 ZDP) zákon stanoví, že k přeřazení majetku dochází za cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, z čehož lze dovodit, že výdaje související s přeřazením majetku budou opět účtovány v nákladech běžného účetního období a nebudou součástí ocenění. V účetnictví nebude docházet ke změně hodnoty majetku, proto se budou veškeré náklady související s přeřazením považovat za náklady příslušného účetního období.

5. Jak se bude postupovat při přemístění zásob bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP?

Vzhledem k tomu, že zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP je aplikováno na veškerý majetek poplatníka (viz otázka č. 3), je i přemístění zásob za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek předmětem zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP.

Při rozhodování, zda se zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP uplatní i při přemístění zásob, je nutné zjišťovat, zda kromě přemístění majetku bez změny vlastnictví došlo i ke ztrátě práva České republiky na zdanění příjmů plynoucích z následného úplatného převodu tohoto majetku.

6. Jak se bude postupovat při aplikaci § 23g ZDP při přeměnách a vkladech?

Při přeměnách je třeba vždy posoudit, zda u konkrétního přemísťovaného majetku došlo ke změně vlastnictví (např. při přemístění majetku ze společnosti, která zanikla nebo byla rozdělena na společnost, která je společností nástupnickou) či nikoliv (např. při přemístění majetku bez zániku stávající společnosti). V případě, že v rámci přeměny dojde ke změně vlastnictví přemísťovaného majetku, ustanovení § 23g ZDP se aplikovat nebude. Pokud v rámci přeměny nedojde ke změně vlastnictví přemísťovaného majetku a zároveň dojde k některé ze skutečností uvedených v § 23g odst. 2 ZDP, ustanovení § 23g se aplikovat bude. V případě vkladu dochází u přemísťovaného majetku ke změně vlastnictví vždy a zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví podle § 23g ZDP se tedy aplikovat nebude.

7. Jaké jsou základní předpoklady pro využití institutu posečkáni daně formou rozložení úhrady daně na splátky dle ustanovení § 38zg ZDP?

Základní předpoklady pro využití institutu posečkáni daně formou rozložení úhrady daně na splátky dle ustanovení § 38zg ZDP jsou následující:

- a) poplatník daně z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji z titulu přemístění majetku bez změny vlastnictví do států podle § 38zg odst. 1 ZDP (Příloha č. 3 II. oddílu DAP DPPO, Tabulka A., řádek 2),
- b) poplatník daně z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, vykáže základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně na ř. 220 DAP DPPO

- c) poplatník daně z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, vykáže daňovou povinnost na ř. 330 DAP DPPO.

8. Jak se bude postupovat u posečkáni daně dle ustanovení § 38zg ZDP v případě, že poplatník aplikuje zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví do více států splňujících podmínky dle § 38zg odst. 1 ZDP?

Dle ustanovení § 38zg odst. 1 ZDP povolí správce daně na žádost poplatníka daně z příjmů právnických osob rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob na splátky připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví na dobu nejvýše 5 let ode dne splatnosti daně, pokud je majetek přemístěn bez změny vlastnictví z České republiky do jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, se kterým má Česká republika nebo Evropská unie uzavřenu dohodu, která je v tomto státě a v České republice prováděna, o vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek rovnocenné vzájemné pomoci upravené příslušným právním předpisem² nebo vzájemné pomoci upravené zákonem upravujícím mezinárodní pomoc při vymáhání některých finančních pohledávek.

Posečkáni části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví se posuzuje **souhrnně** (kumulovaně) **za všechny státy, u kterých lze dle ustanovení § 38zg odst. 1 ZDP institut posečkáni daně** formou rozložení úhrady části daně na splátky **uplatnit**, tj. nebude se posečkávat za každý jednotlivý stát EU a EHP splňující podmínky dle § 38zg odst. 1 ZDP zvlášť.

V souladu s ustanovením § 38zg odst. 2 ZDP lze požádat o rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob vypočtené podle poměru části základu daně vzniklého v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do států dle § 38zg odst. 1 ZDP k základu daně před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně.

Při výpočtu části daně z příjmů právnických osob připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, u které lze požádat o rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg ZDP, se vychází z následujícího algoritmu:

Souhrnný ZD z přemístění do států podle § 38zg odst. 1 ZDP

(ř. 2 tabulka A Příloha č 3 II. oddílu DAP DPPO)

----- x DPPO po slevách (ř. 330 DAP DPPO)

Celkový ZD (řádek 220 DAP DPPO)

Příklady ke stanovení souhrnného ZD vzniklého z přemístění majetku bez změny vlastnictví do států podle § 38zg odst. 1 ZDP:

- 1) Pokud poplatník daně z příjmů právnických osob vykáže základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Brazílie v částce 40 a základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví do Německa ve výši

² Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.

100, může poplatník požádat o rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob vypočítané podle poměru základu daně vzniklého v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Německa ve výši 100 k celkovému základu daně poplatníka před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně.

- 2) Pokud poplatník daně z příjmů právnických osob vykáže základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie v částce 100 a základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví do Německa ve výši 40, může poplatník požádat o rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob vypočítané podle poměru základu daně vzniklého v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie a Německa zjištěného souhrnně za oba státy, tj. v celkové výši 140, k celkovému základu daně poplatníka před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně.
- 3) Pokud poplatník daně z příjmů právnických osob vykáže základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie v částce 100 a základ daně vzniklý z přemístění majetku bez změny vlastnictví do Německa ve výši – 40 (tj. snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji), může poplatník požádat o rozložení úhrady části daně z příjmů právnických osob vypočítané podle poměru základu daně vzniklého v důsledku přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do Itálie a Německa zjištěného souhrnně za oba státy, tj. v celkové výši 60, k celkovému základu daně poplatníka před uplatněním položek snižujících základ daně a položek odčitatelných od základu daně.

C. Zdanění ovládaných zahraničních společností (§ 38fa ZDP)

Ustanovení § 38fa ZDP provádí čl. 7 a 8 směrnice ATAD a zavádí pravidla pro ovládané zahraniční společnosti (tzv. controlled foreign companies). Smyslem této úpravy je zabránit obcházení daňové povinnosti poplatníků daně z příjmů právnických osob, kteří jsou daňovými rezidenty České republiky, zakládáním dceřiných společností či stálých provozoven v jurisdikcích s nízkou úrovní zdanění a následným odkláněním části příjmů (zejména tzv. pasivních příjmů) do těchto entit tak, aby se poplatníci vyhnuli zdanění v České republice.

V případě existence vztahu ovládající společnosti a ovládané zahraniční společnosti (§ 38fa odst. 2 a odst. 3 ZDP) a splnění dalších podmínek stanovených zákonem (§ 38fa odst. 1 písm. a) a b) ZDP) se pro účely daní z příjmů **na činnost ovládané zahraniční společnosti a nakládání s jejím majetkem, ze kterých plynou zahrnované příjmy, hledí, jako by byly uskutečněny ovládající společností na území České republiky k okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti v zahraničí.** Ovládající společnost má povinnost upravit v souladu s tím výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Pokud by tato úprava vedla ke snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji, tato úprava se neprovede a o částku, o kterou by byl výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížen, lze snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích vždy do výše částky, o kterou se v daném zdaňovacím období výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle ustanovení § 38fa odst. 1 ZDP zvyšuje. Zvýšení a snížení výsledku hospodaření nebo

rozdílu mezi příjmy a výdaji se posuzuje vždy **jednotlivě za každou ovládanou zahraniční společností**.

V souladu s ustanovením Čl. II zákona č. 80/2019 Sb., Přejídná ustanovení, bodu 1. **se ustanovení § 38fa ZDP použije ve zdaňovacích obdobích započatých ode dne 1. 4. 2019.**

Otázky a odpovědi:

1. Jak se bude vykládat pojem „zdaňovací období ovládané zahraniční společnosti“ uvedený v ustanovení § 38fa odst. 1 ZDP?

Vzhledem k tomu, že se jedná o zdaňovací období ovládané zahraniční společnosti tj. období podle zahraničních právních předpisů, bude se jednat o jakékoliv období, za které byla v zahraničí stanovena daň.

2. Jak se určí polovina daně, která by ovládané zahraniční společnosti byla stanovena, pokud by byla daňovým rezidentem České republiky?

Pro určení hypotetické české daňové povinnosti bude nutné nejprve všechny transakce ovládané zahraniční společnosti stanovit v souladu s § 23 odst. 1 a 2 ZDP, tj. stanovit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle českých účetních předpisů. Následně se provedou úpravy výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle ZDP a to stejně, jako kdyby ovládaná zahraniční společnost byla českým daňovým rezidentem. To znamená, že budou zohledněny všechny konstrukční prvky daňové povinnosti, například daně zaplacené v zahraničí (dle podmínek příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a státem zdroje), hypotetické daňové ztráty z minulých let a jiné odčitatelné položky od základu daně nebo slevy na dani. Zdůrazňujeme, že hypotetická česká daňová povinnost se bude stanovovat z **veškerých** příjmů ovládané zahraniční společnosti, nejen ze zahrnovaných příjmů.

Z takto stanovené hypotetické české daňové povinnosti se vypočte její polovina, která se porovná s daní obdobnou dani z příjmů právnických osob ovládané zahraniční společnosti ve státě, jehož je daňovým rezidentem.

Na závěr upozorňujeme, že pokud bude pro účely posouzení podmínky dle ustanovení § 38fa odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP vykázána daňová ztráta, a to jak z hlediska hypotetické české daňové povinnosti, tak i daně obdobné dani z příjmů právnických osob ovládané zahraniční společnosti ve státě, jehož je daňovým rezidentem, potom se bude uvažovat daňová povinnost ve výši 0.

Příklady:

Hypotetická česká daňová povinnost	Daňová povinnost ve státě rezidenství	Podmínka poloviny daně
20	5	10 vs. 5 (podmínka je splněna)
10	-20	5 vs. 0 (podmínka je splněna)
-10	-20	0 vs. 0 (podmínka není splněna)
-10	20	0 vs. 20 (podmínka není splněna)
10	20	5 vs. 20 (podmínka není splněna)

3. ***Jaký je vztah ustanovení § 38fa ZDP k ustanovení § 19 ZDP?***

Dle § 38fa odst. 1 ZDP se pro účely daní z příjmů na činnost ovládané zahraniční společnosti a nakládání s jejím majetkem, ze kterých plynou zahrnované příjmy, hledí, jako by byly uskutečněny ovládající společností na území České republiky. Proto se při zdanění zahrnovaných příjmů budou uplatňovat veškerá ustanovení zákona o daních z příjmů, jako kdyby skutečným příjemcem příjmu byla ovládající společnost. Tedy nejdříve se určí, zda jsou splněny podmínky stanovené zákonem pro aplikaci § 38fa ZDP, poté se určí zahrnované příjmy a na tyto příjmy se použijí příslušná ustanovení ZDP, a pokud jsou splněny např. podmínky některého z ustanovení § 19 ZDP, příjem bude osvobozen.

Osvobození příjmů podle § 19 ZDP z logiky věci nelze uplatnit na podíly na zisku vyplacené ovládanou zahraniční společností její ovládající společnosti v rozsahu, ve kterém plynou z činností a nakládání s majetkem, které jsou považovány za uskutečněné ovládající společností, a na příjem ovládající společnosti z pozbytí podílu v ovládané zahraniční společnosti v rozsahu, ve kterém připadá na nerozdělený zisk z činnosti ovládané zahraniční společnosti a z nakládání s jejím majetkem, na které se uplatnil postup dle § 38fa odst. 1 ZDP, neboť tyto příjmy nejsou předmětem daně (jedná se o příjmy už jednou zdaněné).

4. ***Budou výpůjční příjmy zdaňované u ovládající společnosti dle § 38fa ZDP, ale realizované u ovládané zahraniční společnosti, považovány za výpůjční příjmy ovládající společnosti pro účely výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů dle § 23e ZDP?***

Dle § 38fa odst. 1 ZDP se pro účely daní z příjmů na činnost ovládané zahraniční společnosti a nakládání s jejím majetkem, ze kterých plynou zahrnované příjmy, hledí, jako by byly uskutečněny ovládající společností na území České republiky. Z tohoto důvodu i výpůjční příjmy zdaněné dle ustanovení § 38fa ZDP budou zahrnovány do výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů podle § 23e ZDP.

5. Jakým způsobem se postupuje při stanovení zahrnovaných příjmů uvedených v ustanovení § 38fa ZDP?

Zahrnované příjmy dle § 38fa odst. 5 ZDP je nutné posoudit v kontextu ZDP (příjmy osvobozené od daně, nezahrnované do základu daně, zdaňované v obecném základu daně, zdaňované v samostatném základu daně). Dále k těmto příjmům, pokud to ZDP umožňuje, se uplatní související výdaje dle ustanovení § 24 a § 25 ZDP. Při posuzování daňových výdajů se vychází z výše výdajů (nákladů) tak, jak je deklaruje ovládaná zahraniční společnost, které se následně posoudí dle pravidel ZDP. Obecně lze uplatnit náklady přímé i nepřímé.

6. Budou zahrnované příjmy v podobě podílů na zisku (neosvobozené) zdaňovány v obecném základu daně ovládající společnosti nebo budou zdaňovány v samostatném základu daně dle § 20b ZDP?

Dle § 38fa odst. 1 ZDP se pro účely daní z příjmů na činnost ovládané zahraniční společnosti a nakládání s jejím majetkem, ze kterých plynou zahrnované příjmy, hledí, jako by byly uskutečněny ovládající společností na území České republiky. Ovládající společnost by takový příjem zdaňovala v samostatném základu daně dle § 20b ZDP, proto i tento typ zahrnovaného příjmu bude zdaňován v samostatném základu daně ovládající společnosti.

7. Jak bude definován „okamžik uskutečnění činnosti nebo nakládání s majetkem ovládané zahraniční společnosti“ pro potřeby aplikace ustanovení § 38fa odst. 6 ZDP?

Dle ustanovení § 38fa odst. 1 ZDP se na činnost ovládané zahraniční společnosti a nakládání s jejím majetkem, ze kterých plynou zahrnované příjmy, hledí, jako by byly uskutečněny ovládající společností. Okamžik uskutečnění činnosti nebo nakládání s majetkem ovládané zahraniční společnosti se bude odvíjet zpravidla od **okamžiku, který by jako okamžik uskutečnění stanovila ovládající společnost dle pravidel českého zákona o účetnictví** (např. dle okamžiku uskutečnění účetního případu).

8. Jaký je správný postup v situacích, kdy v průběhu zdaňovacího období (kalendářní rok) ovládající společnosti dochází ke změnám v držbě podílu v ovládané zahraniční společnosti?

Důvodová zpráva k tomuto stanoví, že „pokud se v průběhu zdaňovacího období mění účast daňového rezidenta České republiky na zahraničním poplatníkovi (posuzovaná podle kritérií uvedených v odstavci 3), posuzují se jeho činnosti nebo nakládání s majetkem jako uskutečněné daňovým rezidentem České republiky v průběhu zdaňovacího období v rozdílném rozsahu, případně vůbec, pokud tato účast klesne pod hranice stanovené v odstavci 3 a nejedná se tedy už o ovládanou zahraniční společnost.“ Dále je v důvodové zprávě uvedeno, že „Objem přičítané činnosti a nakládání s majetkem se určí v poměru podle podílu na základní kapitálu ovládané zahraniční společnosti, a to vždy podle podílu v okamžiku uskutečnění konkrétní činnosti nebo konkrétního nakládání s majetkem ovládané zahraniční společnosti, tedy nikoli podle podílu v okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti.“

Obecně tedy platí:

- Pokud poplatník bude po celé zdaňovací období ovládající společností, potom výše zahrnovaného příjmu bude odvozena od podílu na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti v okamžiku uskutečnění konkrétní činnosti nebo nakládání s majetkem.
- Pokud poplatník nebude po celé zdaňovací období ovládající společností, potom výše zahrnovaného příjmu se bude zjišťovat pouze za část zdaňovacího období, kdy byly naplněny podmínky ovládající společnosti a ovládané zahraniční společnosti.

Příklad:

Od 1. 1. do 30. 6. měla česká společnost A 40% přímý podíl na základním kapitálu zahraniční společnosti B (žádné jiné přidružené osoby/ žádné jiné podíly na hlasovacích právech či zisku). 1. 7. společnost A přikoupila 20% přímý podíl na základním kapitálu zahraniční společnosti B. Při bližší analýze se ukázalo, že po této transakci společnost B splňuje podmínky pro klasifikaci ovládané zahraniční společnosti a společnost A podmínky pro klasifikaci ovládající společnosti, nicméně zahrnované příjmy dle ustanovení § 38fa odst. 5 ZDP byly realizovány pouze v období od 1. 1. do 30. 6.. Jaký je správný postup v této situaci?

V uvedeném příkladu se **do 30. 6.** česká společnost A neklasifikuje jako ovládající společnost a společnost B jako ovládaná zahraniční společnost a pravidla ustanovení § 38fa ZDP se tudíž neaplikují. To tedy znamená, že příjmy do té doby realizované nebudou zahrnovány dle § 38fa ZDP do základu daně ovládající společnosti. Zahrnovanými příjmy by byly pouze příjmy realizované **od 1. 7.** daného zdaňovacího období, protože od této doby je česká společnost A klasifikována jako ovládající společnost a zahraniční společnost B jako ovládaná zahraniční společnost dle § 38fa odst. 3 ZDP.

9. Jaký je správný postup v následující situaci: česká společnost A má 40% přímý podíl na základním kapitálu zahraniční společnosti B. Zbýlých 60% podílu na základním kapitálu zahraniční společnosti B vlastní český daňový rezident – fyzická osoba, která je přidruženou osobou společnosti A, přičemž společnost A má právo na 60% podíl na zisku zahraniční společnosti B (zbylý 40% podíl na zisku patří přidružené fyzické osobě).

Fyzická osoba je v tomto případě přidruženou osobou společnosti A dle ustanovení § 38fa odst. 4 ZDP. Společnost A se tak „sama nebo spolu s přidruženými osobami“ 100% podílí na základním kapitálu a zároveň má „sama nebo spolu s přidruženými osobami“ právo na 100% podíl na zisku zahraniční společnosti B. Tím tedy společnost A splnila definici ovládající společnosti dle ustanovení § 38fa odst. 2 ZDP a společnost B definici ovládané zahraniční společnosti dle ustanovení § 38fa odst. 3 ZDP. Společnost A bude za předpokladu splnění ostatních podmínek stanovených v ustanovení § 38fa ZDP zdaňovat 40 % zahrnovaných příjmů ovládané zahraniční společnosti B (tj. ve výši svého podílu na základním kapitálu v ovládané zahraniční společnosti B). Fyzická osoba pravidlům ustanovení § 38fa ZDP nepodléhá.

10. Je možné uplatnit ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP na daň zaplacenou v zahraničí jinou ovládající společností nebo ovládanou zahraniční společností

v rozsahu, ve kterém nemohla být započtena na daňovou povinnost ovládající společnosti v souvislosti s § 38fa odst. 8 a 9 ZDP?

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP nelze aplikovat v souvislosti s daní zaplacenou ovládanou zahraniční společností, případně s daní zaplacenou v zahraničí jinou ovládající společností, a to z následujících důvodů:

- a) nejedná se o daň zaplacenou poplatníkem, ale jinou osobou,
- b) ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP lze uplatnit pouze na daň zaplacenou v zahraničí, a to v rozsahu, v němž nemohla být započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP.

Obdobně to platí i pro příjem dle ustanovení § 38fa odst. 5 písm. c) ZDP (podíly na zisku) zahrnovaný do samostatného základu daně dle § 20b ZDP.

Ustanovení § 38fa odst. 9 ZDP se sice na metodu prostého zápočtu odvolává, ale jde pouze o využití obdobného postupu a v principu se nejedná o metodu zamezení dvojímu zdanění ve smyslu příslušných mezinárodních smluv.

D. Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace (§ 23h ZDP)

Směrnice ATAD obsahuje i pravidla ochrany základu daně z příjmů právnických osob před tzv. hybridními nesoulady. Hybridní nesoulady jsou zvláštními druhy nesouladů mezi právními řádými, které vznikají v důsledku existence hybridního prvku. V důsledku existence tohoto hybridního prvku dojde k odlišnému posouzení určité právní skutečnosti dvěma nebo více právními řádými, přičemž v důsledku tohoto rozdílného posouzení dojde tzv. k dvojímu odpočtu nebo k tzv. odpočtu bez zahrnutí.

V souladu s ustanovením Čl. II zákona č. 80/2019 Sb., Přejícná ustanovení, bodu 13. se ustanovení § 23h ZDP ve znění tohoto zákona použije **ve zdaňovacích obdobích započatých ode dne 1. 1. 2020.**

Otázky a odpovědi:

1. Na které hybridní nesoulady se vztahuje ustanovení § 23h ZDP?

Ustanovení § 23h ZDP se týká především následujících hybridních nesouladů:

- hybridní nesoulady vzniklé z titulu tzv. hybridních entit, které spočívají například v tom, že určitá entita je z pohledu právního řádu České republiky považována za daňově netransparentní entitu (je poplatníkem daně z příjmů) a z pohledu jiné jurisdikce se jedná o daňově transparentní entitu (není poplatníkem daně z příjmů právnických osob),
- hybridní nesoulady vzniklé z titulu tzv. hybridních finančních nástrojů, které spočívají v tom, že finanční nástroj, a na základě toho i platby z něj plynoucí, mají ve dvou jurisdikcích odlišnou právní kvalifikaci, a tedy i daňový režim. Typickým příkladem je situace, kdy z pohledu právního řádu České republiky se jedná o finanční nástroj

kvalifikovaný jako dluhový, ze kterého plyne úrok snižující základ daně, zatímco z pohledu právního řádu jiného státu se jedná o kapitálový nástroj, ze kterého plyne podíl na zisku, který je osvobozen od daně,

- tzv. importované hybridní nesoulady, které spočívají v tom, že se účinek hybridního nesouladu vytvořeného v zahraničí přesune do České republiky.

Přesto nelze vyloučit, že se v praxi objeví i jiné typy hybridních nesouladů, na které se uplatní ustanovení § 23h ZDP.

2. Co se rozumí pojmem „rozdílná právní kvalifikace právní skutečnosti“ uvedeným v ustanovení v § 23h ZDP?

Obecně pojem „rozdílná právní kvalifikace právní skutečnosti“ zahrnuje situace, kdy z důvodu rozdílných právních předpisů v České republice a v jiném státě je totožná skutečnost vyhodnocena rozdílně. Rozdílné posouzení určitého finančního nástroje a plateb z něj plynoucích nebo rozdílné posouzení daňové transparency určité entity v různých státech jsou typickým příkladem rozdílné právní kvalifikace právní skutečnosti.

3. Jako typický příklad hybridního nesouladu je v důvodové zprávě uvedena situace, kdy jeden stát posuzuje platbu jako daňově uznatelný výdaj a druhý jako osvobozený příjem. Znamená to, že se ustanovení § 23h ZDP bude vztahovat i na případy, kdy český daňový rezident vyplácí do zahraničí úrokové příjmy z finančního nástroje (má je jako daňově uznatelný výdaj) a příjemce ze zahraničí má tento příjem osvobozený?

Hybridní nesoulady dle ustanovení § 23h ZDP se týkají pouze situací mezi přidruženými osobami (§ 23h odst. 5 ZDP), kdy je určitá právní skutečnost posuzována v České republice a v jiném státě rozdílně. Jinými slovy, pokud bude v jiném státě položka považována např. za osvobozenou dividendu, zatímco Česká republika ji klasifikuje jako daňově uznatelný finanční výdaj, pak vzniká tzv. hybridní nesoulad (tj. odlišná právní kvalifikace) a uplatňují se pravidla dle ustanovení § 23h ZDP. V případě, kdy bude položka považována za úrok v České republice i v druhém státě, pak se pravidla proti hybridním nesouladům neaplikují, a to bez ohledu na to, zda je úrokový náklad v jednom státě daňově uznatelný či zda úrokový příjem v druhém státě podléhá zdanění.

4. Jaký je vztah mezi ustanovením § 23h ZDP a ustanovením § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP?

Dle důvodové zprávy řeší hybridní nesoulad v podobě odpočtu bez zahrnutí v obecné rovině nejen směrnice ATAD, ale jako zvláštní právní předpis také směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, podle které nelze osvobodit u mateřské společnosti podíly na zisku plynoucí od dceřiné společnosti, pokud má dceřiná společnost možnost snížit o tyto podíly na zisku svůj základ daně - toto pravidlo je transponováno v § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP. V tomto případě je nutné vycházet ze skutečnosti, že právní úprava hybridních nesouladů podle směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států je vůči právní úpravě obsažené ve směrnici ATAD speciální. To znamená, že primárně se aplikuje ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP (případně s ním související další ustanovení § 19 ZDP). V ostatních případech je aplikováno ustanovení § 23h ZDP.

5. Bylo by možné uvést nějakou situaci, na kterou dopadá ustanovení § 23h odst. 1 ZDP?

Ustanovení § 23h odst. 1 ZDP se uplatní v situaci, kdy dojde k tzv. dvojímu odpočtu, neboli výdaj (nebo podobná položka) vlivem odlišné právní kvalifikace snižuje základ daně minimálně u dvou přidružených osob a v souvislosti s tímto vícenásobným snížením nedochází k vícenásobnému zahrnutí odpovídajícího příjmu do základu daně těchto přidružených osob. Jako příklad lze uvést dvě přidružené entity v odlišných jurisdikcích. Každá jurisdikce klasifikuje entitu rozdílně (netransparentní vs. transparentní). Například Česká republika považuje entitu působící v České republice za netransparentní entitu a rozdíl mezi výnosy a náklady zdaní. Druhá jurisdikce klasifikuje entitu působící v České republice jako transparentní a její výnosy a náklady umožní uplatnit ve svém daňovém teritoriu také. Dochází tak ke vzniku hybridního nesouladu v důsledku rozdílné právní kvalifikace daně entity v obou státech.

6. Co lze považovat za výdaj nebo jinou položku snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji dle ustanovení § 23h odst. 1 ZDP?

V souladu s ustanovením § 21h ZDP jsou u právnických osob výdajem náklady podle právních předpisů upravující účetnictví, tj. náklady, které jsou součástí výsledku hospodaření na ř. 10 DAP DPPO. Pojem „jiná položka snižující výsledek hospodaření“ zahrnuje zejména mimoúčetní úpravy vycházející z ustanovení § 23 odst. 3 písm. b) a c) ZDP. Nejedná se o položky snižující základ daně dle § 20 a § 34 ZDP a slevy na dani dle § 35 ZDP. U přidružených osob v zahraničí se jedná o obdobné položky, které snižují základ daně bez ohledu na to, zda vycházejí z účetnictví či z mimoúčetních úprav. V jiných státech, než je Česká republika, totiž mohou existovat jiné konstrukční prvky základu daně, než jsou výdaje nebo položky snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, které vedou ke snížení základu daně.

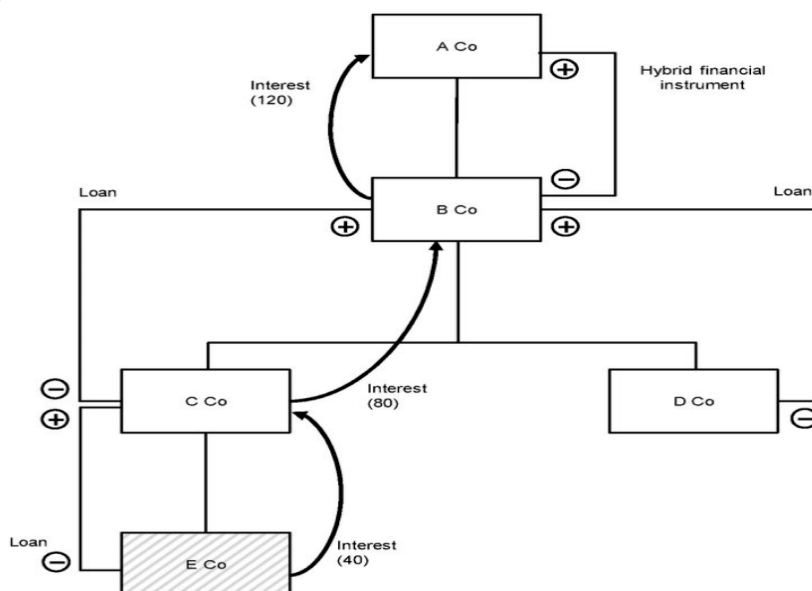
7. Bylo by možné uvést nějakou situaci, na kterou dopadá ustanovení § 23h odst. 2 ZDP?

Typickým příkladem uplatnění ustanovení § 23h odst. 2 ZDP je hybridní nesoulad vzniklý z titulu tzv. hybridních finančních nástrojů mezi přidruženými osobami (§ 23h odst. 5 ZDP). Jedná se například o situaci, kdy v České republice je finanční nástroj považován za dluhový nástroj a platby s ním spojené jsou považovány za finanční výdaje, jež jsou výdajem uplatnitelným v základu daně. Ve druhé zemi je stejný finanční nástroj považován za kapitálový nástroj a platby v souvislosti s ním plynoucí jsou klasifikovány jako přijaté dividendy, které nejsou v této zemi předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny. V tomto případě tedy dochází k odlišné právní kvalifikaci finančního nástroje a plateb z něj plynoucích, jejímž výsledkem je uplatnění výdajů (nákladů) v základu daně v České republice a zároveň příjem (výnos) ve druhé zemi není považován za zdanitelný příjem, resp. výnos podléhající zdanění. Jinými slovy v důsledku rozdílné právní kvalifikace finančního nástroje a plateb s ním souvisejících dochází k odpočtu výdaje bez zahrnutí souvisejícího příjmu, kde výdaj i příjem vyplývají z dané transakce.

8. Jak vzniká tzv. importovaný hybridní nesoulad a jaká jsou kritéria pro stanovení toho, zda je výdaj nebo jiná položka snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji přidružené osoby zdrojem jiné položky snižující základ daně jiné přidružené osoby ve smyslu ustanovení § 23h odst. 4 ZDP?

Importovaný hybridní nesoulad vzniká v uspořádání přidružených osob (nejčastěji ve skupině), ve kterém se u české přidružené osoby většinou akumulují položky snižující základ daně (úroky ze zápůjčky nebo úvěru, licenční poplatky, nájmy, náklady za služby apod.). Tato nákladová položka se následně projeví v transakci mezi dvěma přidruženými osobami v zahraničí a naplní podmínky hybridního nesouladu, nejčastěji tzv. odpočtu bez zahrnutí. K uplatnění ustanovení § 23h odst. 4 ZDP dojde v situaci, kdy v zahraničí nedošlo k odpovídající úpravě, která by hybridnímu nesouladu zabránila. V tomto případě by tedy dle ustanovení § 23h odst. 4 ZDP u české přidružené osoby mělo dojít k odmítnutí daňové uznatelnosti daného výdaje.

Ilustrační příklad



- Předpoklady: přidružené osoby (A, B, C, E) si mezi sebou poskytují zápůjčky. B získá zápůjčku od A a následně poskytne zápůjčku subjektu C, které poskytne zápůjčku subjektu E. B poskytne zápůjčku i subjektu D, nicméně to není členem skupiny a ani osobou přidruženou.
 - v zemi B uplatní poplatník 120 v základu daně úrok, který jde do země A, kde je 120 evidováno ve výnosech a osvobozeno od daně jako dividendy – vzniká hybridní nesoulad a dvojí nezdanění příjmů v podobě uplatnění v základu daně (B) a osvobození od daně (A);
 - v zemi C uplatní poplatník 80 v základu daně v podobě úroku ze zápůjčky (80 < 120);
 - země E je jedinou jurisdikcí s anti-hybridními pravidly a poplatník zde uplatní z titulu zápůjčky od C náklady ve výši 40 v základu daně. Ty jsou (40), stejně jako 80 ze země C, zdrojem hybridního nesouladu ve výši 120 mezi zeměmi A a B. Země C nemá anti-hybridní pravidla, ovšem legislativa země E anti-hybridní pravidla obsahuje, a proto země E zvyšuje základ daně poplatníka o

40. Děje se tak z toho důvodu, že v ostatních zemích, ve kterých skupina působí a ze kterých se hybridní nesoulad šíří, neobsahuje legislativa anti-hybridní pravidlo proti odpočtu (snížení základu daně) bez zahrnutí (osvobození příjmů);

- o poplatník země D není členem skupiny a ani přidruženou osobou, proto se její tato pravidla netýkají, přestože mu B poskytlo také zápůjčku;

V případě, že by měla země C v legislativě anti-hybridní pravidla, pak by země E, vzhledem k tomu, že země C zamezí exportu hybridnímu nesouladu v částce 80 (40 od E a 40 od C), nemusela svá anti-hybridní pravidla uplatňovat, neboť hybridnímu nesouladu bylo zamezeno na jiné úrovni skupiny (přidružených osob) - C.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce