
Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu

podklad pro veřejnou konzultaci

verze k 27. únoru 2017

Obsah:

1.	ÚVOD	- 3 -
2.	OMEZENÍ ODPOČITATELNOSTI ÚROKŮ	- 4 -
2.1	ZÁKLADNÍ PRAVIDLO	- 4 -
2.2	DEFINICE NADMĚRNÝCH VÝPŮJČNÍCH NÁKLADŮ	- 5 -
2.3	DEFINICE EBITDA	- 8 -
2.4	DOTČENÉ SUBJEKTY	- 8 -
2.5	PRAVIDLO DE MINIMIS	- 9 -
2.6	SPECIÁLNÍ PRAVIDLA PRO ČLENY SKUPINY	- 10 -
2.7	PROJEKTY VEŘEJNÉ INFRASTRUKTURY	- 10 -
2.8	PŘEVOD NEUZNATELNÝCH ÚROKŮ DO JINÝCH ZDAŇOVACÍCH OBDOBÍ	- 11 -
2.9	KONSOLIDOVANÁ SKUPINA	- 11 -
2.10	PŘECHODNÁ USTANOVENÍ	- 12 -
2.11	STÁVAJÍCÍ USTANOVENÍ O OMEZENÍ ODPOČITATELNOSTI ÚROKŮ	- 13 -
2.12	PŘÍKLAD POSTUPU VÝPOČTU	- 14 -
3.	ZDANĚNÍ PŘI ODCHODU	- 15 -
4.	OBECNÉ PRAVIDLO PROTI ZNEUŽÍVÁNÍ	- 16 -
5.	OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI	- 17 -
5.1	DEFINICE OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI	- 17 -
5.2	URČENÍ PŘÍJMŮ OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI	- 19 -
5.3	VÝPOČET PŘÍJMŮ OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI	- 21 -
6.	HYBRIDNÍ NESOULADY	- 23 -
6.1	DVOJÍ ODPOČET A ODPOČET BEZ ZAHRNUTÍ	- 23 -
6.2	DOVÁŽENÉ NESOULADY	- 24 -
6.3	VÝJIMKY Z PRAVIDEL PROTIHYBRINÍCH NESOULADŮ	- 25 -
6.4	ÚLEVY NA SRÁŽKOVÉ DANI	- 26 -
6.5	NEROZPOZNANÁ STÁLÁ PROVOZOVNA	- 26 -
6.6	REVERZNÍ HYBRIDNÍ NESOULADY	- 27 -
6.7	NESOULADY Z DAŇOVÉHO REZIDENSTVÍ	- 27 -
6.8	ÚČINNOST PRAVIDEL PROTIHYBRIDNÍCH NESOULADŮ	- 28 -

1. Úvod

Diskusní materiál Ministerstva financí „Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní“¹ z 22. dubna 2016 popisoval výstupy projektu Base erosion and profit shifting (BEPS) OECD, důvody, které vedly k zahájení projektu, a praktiky mezinárodního korporátního daňového plánování, které mají výstupy projektu BEPS za cíl potlačit.

Rovněž zmiňoval, že většina výstupů projektu BEPS jsou doporučeními. V Evropské unii bylo dosaženo shody, že některá doporučení budou do legislativy členských států implementována pokud možno jednotně a to formou směrnice. První návrh směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem byl Evropskou komisí předložen v lednu 2016.

V první polovině roku 2016 byl pak návrh projednáván v pracovních skupinách Rady a posléze byl schválen jako 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 (ATAD), dále „směrnice“². Její implementace je pro členské státy závazná a Česká republika ji bude implementovat cestou novelizace zákona o daních z příjmů.

Směrnice i tento navazující diskusní materiál se vztahují pouze na právnické osoby, a to na všechny daňové poplatníky podléhající v jednom nebo více členských státech dani z příjmů právnických osob, včetně stálých provozoven subjektů, které jsou pro daňové účely rezidenty třetí země, pokud se nacházejí v jednom nebo více členských státech.

Dle článku 3 je směrnice postavena na principu „minimální úrovně ochrany“, tj. členské státy mohou uplatňovat striktnější pravidla, než jaká jsou obsažena ve směrnici. Směrnice např. stanoví, které výdaje jsou daňově neuznatelné a členské státy se mohou rozhodnout stanovit striktnější pravidla, než jaká požaduje směrnice, tj. jako daňově neuznatelné určit větší rozsah výdajů.

V některých situacích rovněž směrnice obsahuje několik variant, jak určité ustanovení implementovat a každý členský stát si může zvolit jednu z nabízených variant. Základním východiskem Ministerstva financí pro rozhodování o variantách implementace směrnice je přijmout takovou úroveň „tvrdosti“ pravidel, která zajistí ochranu fiskálních zájmů ČR proti agresivnímu daňovému plánování, bude snadno aplikovatelná i spravovatelná a nebude zbytečně zatěžovat české poplatníky daní z příjmů. Zároveň je potřeba zvažovat, aby nedošlo ke zhoršení konkurenčního postavení českých daňových poplatníků proti poplatníkům jiných států EU.

Výše uvedené otázky jsou předmětem této veřejné konzultace.

U každé otázky je uvedeno, jak Ministerstvo financí v současné době předpokládá, že by směrnicí implementovalo, tj. kterou variantu by zvolilo. Výstup z veřejné konzultace bude sloužit k potvrzení či ke změně názoru uvedeného v tomto dokumentu.

Implementační lhůta směrnice je 31. prosince 2018, čili nová pravidla musí být účinná nejpozději k 1. lednu 2019. Článek 5 „Zdanění při odchodu“ má implementační lhůtu posunutou o rok, tj. na 31. prosince 2019. Předpokládá se proto, že legislativní proces bude zahájen začátkem roku 2018.

¹ <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1484038137525&uri=CELEX%3A32016L1164>

2. Omezení odpočitatelnosti úroků

Článek 4 směrnice stanoví pravidlo pro omezení odpočitatelnosti úroků (interest limitation rule). Toto pravidlo omezuje daňovou uznatelnost úroků a obdobných nákladů, tedy jejich odpočitatelnost od základu daně.

Rozdílný daňový režim financování prostřednictvím vlastního kapitálu a prostřednictvím dluhu vede k tomu, že společnosti využívají dluhové financování a úrokové platby k přesouvání zisků do jiných zemí. Úroky jsou, na rozdíl od dividend, odečitatelné od základu daně plátce a pro příjemce představují zdanitelný příjem. Pokud společnost rezidentní v zemi s nízkými daňovými sazbami poskytne úvěr společnosti rezidentní v zemi s vysokými daňovými sazbami, dojde ke snížení daňového zatížení skupiny jako celku.

Princip tržního odstupu používaný pro nastavení převodních cen lze použít na cenu dluhového financování, tj. na úroky, ale nelze ho snadno aplikovat na výši úvěrů. Proto je pravidlo tržního odstupu doplňováno dalšími pravidly omezení odpočitatelnosti úroků.

Český zákon o daních z příjmů v současné době obsahuje následující pravidla omezující odečitatelnost úroků (podrobněji viz část 2.11):

- obecné pravidlo nízké kapitalizace: 25/1/w, které omezuje odečitatelnost úroků o tu část úroků z úvěrových finančních nástrojů od spojených osob, která přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu (šestinásobek v případě bank); do pravidla se započítávají pouze úroky hrazené spojeným osobám a započítávají se pouze nákladové úroky, započtení úrokových výnosů se neprovádí
- specifická pravidla:
 - 25/1/zk - pravidlo o neuznatelnosti úroků na nákup podílu v dceřiných společnostech, jde o základní princip konstrukce základu daně, tedy že náklady související s osvobozenými příjmy se do základu daně nezahrnují.
 - 25/1/zl - pravidlo o neuznatelnosti nákladů spojených s dluhovým finančním nástrojem, u kterého výnos závisí na zisku dlužníka, jeho hlavním účelem je zabránit účelovému nahrazování výplaty podílu na zisku výplatou úroků z dluhového nástroje, a tedy záměrnému snižování daňové povinnosti.

Na rozdíl od obecného pravidla nízké kapitalizace platného v současné době v ČR, které se vztahuje jen na úroky hrazené spojeným osobám, se pravidlo dle článku 4 směrnice vztahuje na všechny úroky, i na úroky hrazené nespojeným osobám. Důvodem je snaha omezit výhodnější daňový režim, který úroky mají, a motivovat tak podniky, aby více využívaly financování vlastním kapitálem, což vede k větší finanční stabilitě zejména během finančních a hospodářských krizí.

2.1 Základní pravidlo

Odstavec 1 stanoví, že nadměrné výpůjční náklady jsou ve zdaňovacím období, v němž vznikly, odpočitatelné pouze do výše 30 % hrubého provozního zisku (zisk před odečtením úroků, daní, odpisů a amortizace, EBITDA). Dle v úvodu zmíněného principu „minimálního standardu“ může Česká republika základní pravidlo implementovat s výší 30 % EBITDA nebo s nižší hodnotou, nikoliv však vyšší.

Očekává se, že většina členských států bude aplikovat navržené minimální řešení, tj. 30 % EBITDA. S touto výší je toto pravidlo již aplikováno např. v Německu.

V materiálu OECD Zpráva k akci 4 publikované v rámci projektu BEPS se uvádí, že podle údajů za období 2009 - 2013 při stanovení limitu 10 % EBITDA by nebyla omezena odpočitatelnost úroků u 62 % společností, při limitu 30 % by to bylo 87 % společností.³

Výše uvedené údaje naznačují, že pokud bude zvolena hodnota 30 % EBITDA, dotkne se pravidlo relativně malé části firem, které si nebudou moci část úroků odečíst od základu daně. Nižší hodnota by pak zvětšovala počet firem, na které by pravidlo dopadlo.

Otázky k diskusi

2.1 S jakým podílem EBITDA by mělo být základní pravidlo implementováno? 30 % nebo méně?

Ministerstvo financí předpokládá, že základní pravidlo bude implementováno ve výši 30 % EBITDA, neboť lze očekávat, že tento limit dopadne na společnosti, u kterých je riziko přesouvání zisku největší. Zároveň je z dostupných informací zřejmé, že většina členských států využije tento maximální limit a stanovením přísnějšího limitu by došlo ke snížení konkurence schopnosti tuzemských společností.

2.2 Definice nadměrných výpůjčních nákladů

Nadměrné výpůjční náklady jsou definovány v článku 2 odstavci 2 směrnice. Nadměrnými výpůjčními náklady se rozumí čistý úrokový náklad, tedy rozdíl, o který daňově uznatelné výpůjční náklady převyšují zdanitelné úrokové výnosy a jiné ekonomicky rovnocenné zdanitelné příjmy, poplatníka.

Výpůjční náklady jsou podle článku 2 odstavce 1 směrnice definovány značně širěji, než je obsah termínu „finanční náklady“, který je v současné době používán v zákoně o daních z příjmů. Výpůjční náklady podle směrnice zahrnují všechny formy dluhu a jiné náklady, jež jsou z ekonomického hlediska rovnocenné úrokům a nákladům vzniklým v souvislosti se získáním finančních prostředků.

Při implementaci ustanovení definujícího nadměrné výpůjční náklady do legislativního textu ZDP bude základní stanoveno obecné pravidlo definující výpůjční náklady. Jednotlivé níže popsané kategorie budou v legislativním textu uvedeny buď formou demonstrativního výčtu, nebo budou popsány v důvodové zprávě. Zásadním a rozhodujícím kritériem pro zařazení příslušného výdaje mezi výpůjční náklady bude vždy ekonomická podstata dané transakce.

Mezi výpůjční náklady dle směrnice patří:

- úrok ze všech forem dluhových nástrojů včetně konvertibilních a diskontovaných dluhopisů, včetně plateb na základě půjček s podílem na zisku, z této částky se budou vylučovat úroky, které jsou daňově neuznatelné podle jiných ustanovení ZDP (např. úroky spojené s vlastnictvím dceřiné společnosti),
- částky vyplývající z alternativních finančních mechanismů, jako např. z islámského financování,
- prvky nákladů na financování prostřednictvím finančního leasingu,

³ Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, OECD 2015

- kapitalizované úroky zahrnuté v rozvahové hodnotě souvisejícího aktiva nebo amortizace kapitalizovaných úroků, případně částek oceněných pomocí návratnosti financování podle pravidel převodních cen,
- pomyslné úroky z derivátových instrumentů, pokud souvisejí s financováním společnosti včetně nákladů na zajištění,
- náklady spojené s kurzovými operacemi, pokud souvisejí s financováním společnosti
- veškeré poplatky související s financováním (např. za záruku či zprostředkování),

Podrobnější popis některých kategorií:

Úroky z dluhových nástrojů

Tyto úroky v podstatě odpovídají současným úrokům z úvěrových finančních nástrojů definovaným v § 19/1/zk).

Kapitalizované úroky

V případě kapitalizovaných úroků je situace administrativně náročnější, neboť v běžném režimu se tyto úroky stávají součástí vstupní ceny daného aktiva a jsou součástí odpisů, a tedy uplatňují se v základu daně, postupně po dobu odpisování. Nicméně v případě, že část kapitalizovaných úroků nebude z důvodu aplikace pravidla o omezení odpočitatelnosti úroků možno uplatnit v základu daně, není možné vzhledem k administrativní náročnosti promítat tyto úpravy prostřednictvím změny vstupní ceny či výše odpisů. Proto i v tomto případě se neuznává část kapitalizovaného úroku zahrne do celkové částky neodpočitatelných nadměrných výpůjčních nákladů a dále s ní bude zacházeno jako s běžným úrokovým nákladem. Na vstupní či zůstatkovou cenu předmětného aktiva nebo na výši odpisů nebude mít tento postup žádný vliv.

Úroky spojené s finančním leasingem

Úroky spojené s finančním leasingem se v současné době nikde samostatně nezachycují a v účetnictví se jednotlivá splátka nerozlišuje na splátku jistiny, resp. pořizovací ceny, marže a splátku úroku.

Finanční teorie pracuje s pojmem „Celkové leasingové úročení jako finanční náklad“, který definuje jako rozdíl (1) – (2), kde

- (1) celková leasingová cena (součet všech plateb souvisejících s leasingovou transakcí sjednaných a předepsaných k uhrazení uživateli)
- (2) pořizovací cena majetku u poskytovatele finančního leasingu (včetně případné rekapitalizace z předem poskytnuté zálohy poskytovatele, resp. mínus dekapitalizace v případě smluvně poskytnutých záloh přímo uživatelem).

V celkové ceně však mohou být zahrnuty další položky, které nemusí být pokládány za čistě finanční náklad (pojištění, služby, servis apod.). Pro účely kalkulace výpůjčních nákladů je pak nutné rozlišit, zda se jedná o poplatky spojené s financováním leasingu, či poplatky za nesouvisející služby.

V praxi lze při hledání požadovaného údaje využít níže uvedené zdroje:

- (1) informace je v účetnictví poplatníků účtujících podle IFRS
- (2) informace v některých případech je přímo uvedena na fakturaci splátky pronajímatelem
- (3) informaci lze stanovit z podmínek smlouvy
- (4) pokud k získání informace nelze využít zdroje (1) až (3). V takovém případě lze k údaji dospět náhradním objektivizovaným výpočtem finančních nákladů

- a. výpočet vycházející z celkové leasingové ceny a běžné tržní ceny majetku snížené o obchodní přírůžku
- b. použití vyhlášené úrokové sazby (např. diskontní sazby ČNB, sazby PRIBOR apod.).

Na vyčíslení požadované části nákladu na finanční leasing by měl být kladen z pohledu nové právní úpravy daně z příjmů jak požadavek administrativní nenáročnosti plynoucí z obecného požadavku nového zákona na jednoduchost, tak požadavek na její spravovatelnost z pohledu daňové správy (možnost objektivního ověření propočtu z pohledu kontrol prováděných daňovou správou). Proto je preferován zejména postup uvedený v bodech 1 - 3 a lze očekávat, že poptávka ze strany nájemců na vyčíslení úrokové sazby od poskytovatelů leasingu povede k tomu, že vyčíslení úrokových nákladů se stane běžnou součástí smluv.

V případě, že část výpůjčních nákladů souvisejících s finančním leasingem se stane z důvodů omezení odpočitatelnosti úroků daňově neuznatelná, bude se postupovat stejně jako v případě kapitalizovaných úroků - výše leasingové splátky se nebude upravovat, o neuznanou část se zvýší celková částka neodpočitatelných nadměrných výpůjčních nákladů.

Alternativní finanční mechanismy

U alternativních finančních mechanismů bude nutné vždy vycházet z ekonomické podstaty dané transakce. Např. u islámského financování neexistuje úrok, ale obdobnou funkci zastávají např. různé poplatky spojené s danou transakcí či podíly na výsledku transakce. Tento typ transakcí tak bude nutné vždy posuzovat individuálně.

Poplatky související s financováním

Demonstrativní výčet poplatků souvisejících s finančními náklady je v současné době podrobně uveden v pokynu D - 22 k § 25 bod 6 a předpokládá se, že při implementaci ATAD bude zvolen obdobný přístup, tedy demonstrativní výčet odpovídající současné úpravě v prováděcím předpisu či důvodové zprávě.

Náklady spojené s kurzovými operacemi

Základním kritériem pro posuzování, které výdaje spojené s kurzovou transakcí budou zařazeny k výpůjčním nákladům, vždy musí být skutečnost, zda daný výdaj souvisí s financováním společnosti. Tedy např. náklady spojené se zajištěním kurzového rizika u cizoměnové půjčky jsou součástí financování společnosti, Naopak zajištění kurzového rizika na plánovaný nákup ze zahraničí, který nesouvisí s úvěrovým nástrojem, nebo zisky a ztráty spojené s cizoměnovými operacemi běžné obchodní činnosti se do výpůjčních nákladů nezapočítávají.

Způsob omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů

V případě, že část nadměrných výpůjčních nákladů nebude daňově uznatelná, nebude se speciálně klíčovat, který konkrétní výdaj byl daňově neuznatelný a podle toho upravovat návazné položky (např. vstupní cenu), ale bude vytvořena jedna souhrnná položka „neodpočitatelné nadměrné výpůjční náklady“, o kterou bude pouze snížen základ daně bez jakýchkoliv dalších návazných úprav.

Otázky k diskusi

2.2 Je výše uvedená definice nadměrných výpůjčních nákladů a popis jednotlivých kategorií dostatečně jasný?

2.3 Definice EBITDA

Standardně se EBITDA počítá jako hospodářský výsledek plus daň z příjmů plus úrokové náklady mínus úrokové výnosy plus odpisy.

Článek 4 odstavec 2 obsahuje popis výpočtu EBITDA pro účely směrnice. Ten vychází ze rozdílu mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými náklady, ke kterému se připočtou uplatněné daňové odpisy a nadměrné výpůjční náklady.

Podrobnější popis je uveden v části 2.12. Příklad postupu výpočtu.

Otázky k diskusi

2.3 Je výše uvedený postup výpočtu EBITDA dostatečně jasný?

2.4 Dotčené subjekty

Pravidla omezení odpočitatelnosti úroků platí obecně pro všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob. Dle článku 4 odstavce 3 a 7 mají členské státy však možnost z působnosti těchto pravidel vyjmout:

- finanční podniky,
- subjekty stojící mimo skupinu.

Finanční podniky

Článek 2 odstavec 5 vymezuje finanční podnik. Finančním podnikem se rozumí

- a) úvěrová instituce (banky a spořitelny a úvěrní družstva),
- b) pojišťovna,
- c) zajišťovna,
- d) investiční podnik ve smyslu čl. 4 odst. 1 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/39/ES (právnická osoba, která poskytuje investiční služby v oblasti finančních nástrojů třetí osobě nebo provádí investiční činnosti na profesionálním základě),
- e) instituce zaměstnaneckého penzijního pojištění,
- f) správce instituce zaměstnaneckého penzijního pojištění,
- g) instituce penzijního pojištění provozující penzijní systémy, které jsou považovány za systémy sociálního zabezpečení, jakož i každá právnická osoba zřízená za účelem investování těchto systémů,
- h) správce alternativního investičního fondu,
- i) správcovská společnost subjektu kolektivního investování do převoditelných cenných papírů,
- j) alternativní investiční fond spravovaný správcem alternativního investičního fondu,
- k) alternativní investiční fond podléhající dohledu podle příslušných vnitrostátních právních předpisů,
- l) subjekt kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP),
- m) ústřední protistrana ve smyslu čl. 1 odst. nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 (právnická osoba, která vstupuje mezi strany smluv uzavíraných na jednom či na několika finančních trzích, a stává se tak kupujícím pro každého prodávajícího a prodávajícím pro každého kupujícího)
- n) centrální depozitář cenných papírů.

Důvodem pro vyjmutí finančních podniků je fakt, že finanční podniky budou mít zpravidla úrokové výnosy vyšší než úrokové náklady a pravidlo by tak bylo nepoužitelné.

Subjekty stojící mimo skupinu

Podle článku 4 odstavce 3 se subjektem stojícím mimo skupinu rozumí daňový poplatník, který není součástí konsolidované skupiny pro účely účetního výkaznictví a nemá přidružený podnik ani stálou provozovnu.

Podle článku 4 odstavce 8 se konsolidovanou skupinou rozumí subjekty, které jsou plně zahrnuty v konsolidované účetní závěrce vypracované dle mezinárodních standardů účetního vykazování nebo dle národního systému účetního výkaznictví. Vzhledem k tomu, že se jedná o volitelné opatření, je možné stanovit vlastní definici subjektu stojícího mimo skupinu, pokud se bude vztahovat na omezenější počet subjektů. V tomto případě lze zvážit využití definice „spojené osoby“ v ZDP a tedy subjekty stojící mimo skupinu by byly ty, které nejsou spojenou osobou.

Vzhledem k tomu, že subjekty stojící mimo skupinu z principu nemohou přesouvat zisky do zahraničí prostřednictvím úroků placených spojeným osobám, není nezbytné na ně pravidlo aplikovat.

Otázky k diskusi

2.4.a Mají být finanční podniky vyjmuty z působnosti pravidel pro omezení odpočitatelnosti úroků? Pokud ano, tak které?

2.4.b Mají být subjekty stojící mimo skupinu vyjmuty z působnosti pravidel pro omezení odpočitatelnosti úroků?

2.4.c Jaká definice subjektů stojících mimo skupinu je vhodnější?

Ministerstvo financí předpokládá, že se pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků nebudou vztahovat na všechny typy finančních podniků, které uvádí směrnice.

Ministerstvo financí rovněž předpokládá, že se pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků nebudou vztahovat na subjekty stojící mimo skupinu. Definice subjektů stojících mimo skupinu bude založena buď na účetních předpisech nebo na rozšířené definici spojené osoby v ZDP.

2.5 Pravidlo de minimis

Článek 4 odstavec 3 umožňuje vyjmout z účinnosti základního pravidla nadměrné výpůjční náklady až do výše 3 mil. eur (cca 81 mil. Kč). Členské státy pravidla de minimis nemusí využít nebo mohou zvolit nižší hranici.

Důvodem pro stanovení takové hranice je snížení administrativních nákladů spojených s aplikací tohoto pravidla na poplatníky s malými nadměrnými výpůjčními náklady, kde nehrozí velké riziko významných daňových úniků.

Otázky k diskusi

2.5 Mělo by pravidlo de minimis být zavedeno? A pokud ano, v jaké výši?

Nastavení minimální hranice pro aplikaci pravidla MF podporuje, otázkou je nastavení vhodné hranice. Směrnice umožňuje stanovit tuto hranici na 3 mil. eur, což se však vzhledem k ekonomické situaci v ČR jeví jako poměrně vysoká hodnota. Bylo by proto vhodné tuto otázku

ještě zvážit a uplatnit nižší hranici, např. ve výši 1 mil. eur (27 mil. Kč), což byla hranice původně navržená Evropskou komisí.

2.6 Speciální pravidla pro členy skupiny

Článek 4 odstavec 5 umožňuje poplatníkovi, který je členem konsolidované skupiny

- a) odečíst nadměrné výpůjční náklady v plné výši, pokud může prokázat, že jeho poměr vlastního kapitálu k celkovým aktivům je stejný nebo vyšší než tento poměr na úrovni skupiny,
- b) pokud je podíl nadměrných výpůjčních nákladů k EBITDA nižší než tento podíl na úrovni celé skupiny, může si poplatník odečíst nadměrné výpůjční náklady až do té části EBITDA, která odpovídá podílu na úrovni celé skupiny.

Otázky k diskusi

2.6.a Měla by být zavedena výjimka umožňující poplatníkům se stejným poměrem vlastního kapitálu k celkovým aktivům, jako má celá skupina, odečítat veškeré výpůjční náklady?

2.6.b Měla by být zavedena výjimka umožňující poplatníkům odečítat nadměrné výpůjční náklady až do poměrné části EBITDA vypočítané jako podíl nadměrných výpůjčních nákladů k EBITDA celé skupiny?

Výše uvedená pravidla jsou poměrně komplikovaná a jejich implementace by vyžadovala získávání informací o celé konsolidované skupině, což může být obtížné, zejména pokud mateřská společnost bude umístěna ve státě, s nímž nemá Česká republika dohodnutou výměnu informací pro daňové účely. Zároveň by se tím otevírala i možnost optimalizace prostřednictvím třetí země. Z tohoto důvodu Ministerstvo financí nepředpokládá jejich implementaci do zákona o daních z příjmů.

2.7 Projekty veřejné infrastruktury

Článek 4 odstavec 4 směrnice umožňuje vyjmout úroky z úvěrů poskytnutých na financování dlouhodobých projektů v oblasti veřejné infrastruktury.

Dlouhodobým projektem v oblasti veřejné infrastruktury se rozumí projekt na zajištění, modernizaci, provozování nebo údržbu rozsáhlého aktiva, který je podle členského státu v obecním zájmu. Provozovatel projektu, související výpůjční náklady, předmětné aktivum i zisky musí být v Evropské unii.

Nicméně směrnice předpokládá, že pokud tato výjimka bude použita, musí členský stát doložit, že mechanismy financování projektů v oblasti veřejné infrastruktury obsahují zvláštní prvky, které ospravedlňují tento speciální režim.

Otázky k diskusi

2.7 Mají být úroky z úvěrů poskytnutých na financování dlouhodobých projektů v oblasti veřejné infrastruktury vyjmuty z působnosti směrnice?

Tyto mechanismy financování představují sice jen velmi nízké riziko z hlediska agresivního daňového plánování, ale zároveň by implementování této výjimky komplikovalo legislativní úpravu a přinášelo by i návazné administrativní a správní náklady, neboť by se muselo obtížně prokazovat, jaký úvěr, kterým poplatník disponuje, je přímo spjat s projektem veřejné infrastruktury. Z těchto důvodů se Ministerstvo financí spíše kloní k názoru nezavádět tuto výjimku.

2.8 Převod neuznatelných úroků do jiných zdaňovacích období

Článek 4 odstavec 6 dává členským státům možnost stanovit pravidla pro přesun neuznatelných nadměrných výpůjčních nákladů do dalších období v následujících třech variantách:

- a) převést neodpočitatelné nadměrné výpůjční náklady do dalších období bez časového omezení,
- b) převést neodpočitatelné nadměrné výpůjční náklady do dalších období bez časového omezení a zpět o nejvýše tři roky,
- c) převést neodpočitatelné nadměrné výpůjční náklady do dalších období bez časového omezení a převést nevyužitou úrokovou kapacitu do dalších nejvýše pěti let.

Převod do dalších období je důležitý pro podniky, u nichž dojde např. v jednom roce přechodně ke snížení EBITDA a tím k omezení uznatelnosti výpůjčních nákladů. Pokud má podnik jinak výpůjční náklady pod limitem uznatelnosti, představovalo by pravidlo bez možnosti převodu do jiných období neadekvátní zátěž.

Otázky k diskusi

2.8 Má být možnost převodu neuznatelných úroků do jiných zdaňovacích období využita? Pokud ano, v které variantě?

Ministerstvo financí předpokládá, že pravidlo pro převod neuznatelných úroků do jiných zdaňovacích období bude využito, neboť má své ekonomické opodstatnění a vhodně doplňuje pravidlo omezení odpočitatelnosti úroků.

Vzhledem k tomu, že český daňový systém neumožňuje převod ztráty do minulých období, nezdá se varianta b) jako vhodná, protože by do českého daňového systému musela být vložena celá řada nových pravidel. Také převod nevyužité úrokové kapacity se jeví jako nepříliš vhodný, neboť je technicky poměrně složitý, klade zvýšené nároky jak na poplatníka, tak na daňovou správu, a jeho ekonomická podstata je diskutabilní. Také v navrhované směrnici o společném základu daně (CCTB) se s touto úpravou nepočítá.

2.9 Konsolidovaná skupina

Dle článku 4 odstavce 1 se pravidlo může aplikovat na:

- a) každou právnickou osobu zvlášť
- b) skupinu, která podává daňové přiznání na konsolidovaném základě
- c) na skupinu, která pro daňové účely výsledky jednotlivých členů nekonsoliduje.

Skupinou se v tomto případě rozumí právnické osoby, které jsou součástí jedné konsolidované skupiny a které jsou rezidenty daného členského státu. V případě nadnárodních skupin může Česká republika, pokud by si vybrala možnost b) či c), aplikovat pravidlo na ty právnické osoby z dané skupiny, které jsou rezidenty v České republice. Na právnické osoby z dané skupiny, které nejsou rezidenty České republiky, se dané pravidlo nebude vztahovat.

Vzhledem k tomu, že Česká republika neumožňuje konsolidované zdanění, není varianta b) aplikovatelná a je možno využít varianty a) či c).

Otázky k diskusi

2.9 Má být pravidlo omezení odpočitatelnosti úroků aplikováno na jednotlivé právnické osoby dle varianty a) nebo na skupiny dle varianty c)?

Vzhledem k tomu, že skupiny právnických osob tvoří de facto jeden ekonomický celek, bylo by z hlediska daňové neutrality vhodnější, uplatňovat pravidlo na celou skupinu. To může být pro skupinu výhodné, pokud by nadměrné výpůjční náklady za skupinu byly pod 30 % EBITDA skupiny, takže by byly v případě varianty c) plně odečitatelné, zatímco za jednu právnickou osobu byly nad touto hranicí a tudíž by v případě varianty a) odečitatelné nebyly (pokud by nešlo použít některou z výjimek, viz 2.6).

Na druhou stranu by varianta a) byla výhodnější, pokud by jednotliví členové skupiny byli pod úrovní de minimis (viz 2.5) a mohli tedy odečítat veškeré nadměrné výpůjční náklady, zatímco skupina jako celek by byla nad touto úrovní.

Vzhledem k tomu, že varianta c) by vyžadovala vložit do zákona složitější pravidla pro rozdělení limitu na jednotlivé členy skupiny, předpokládá Ministerstvo financí, že využije variantu a).

2.10 Přechodná ustanovení

Článek 4 odstavec 4 směrnice umožňuje vyloučit z účinnosti pravidla úvěry, které byly uzavřeny před 17. červnem 2016⁴, přičemž toto vyloučení se nesmí vztahovat na následné změny těchto úvěrů.

Otázky k diskusi

2.10 Má se pravidlo vztahovat na všechny úvěry nebo mají být nezměněné úvěry uzavřené před 17. červnem 2016 z působnosti pravidla vyloučeny?

Důvodem přechodného ustanovení je záměr neměnit finanční podmínky úvěrů, které si podniky sjednaly před schválením směrnice. Současně je však třeba říci, že aplikace tohoto pravidla by vyžadovala, aby vedle sebe existovaly souběžně dva režimy, jeden pro úvěry uzavřené před 17. červnem 2016, druhý pro úvěry uzavřené po tomto datu. Režim pro staré úvěry by zřejmě odpovídal v současné době existujícím pravidlům proti nízké kapitalizaci. To by mělo za následek nestejný daňový režim podnikatelů v obdobném postavení.

Z tohoto důvodu Ministerstvo financí předpokládá, že by tuto možnost do zákona o daních z příjmů neimplementovalo.

⁴ 17. června 2016 dospěla Rada Evropské unie k dohodě o textu směrnice. K formálnímu přijetí Radou pak došlo 12. července 2016.

2.11 Stávající ustanovení o omezení odpočitatelnosti úroků

Jak bylo uvedeno výše, v ČR v současné době platí pravidlo nízké kapitalizace, které stanoví maximální množství daňově uznatelných úrokových nákladů v závislosti na poměru dluhů a vlastního kapitálu (§ 25/1/w). Dále platí, že daňově nejsou uznatelné náklady spojené s vlastnictvím dceřiné společnosti, včetně úrokových nákladů na financování nákupu podílu (§ 25/1/zk), a náklady spojené s finančním nástrojem, u kterého výnos závisí na zisku dlužníka

Otázky k diskusi

2.11.a Má být zachováno stávající pravidlo proti nízké kapitalizaci (§ 25 odst. 1 písm. w)?

2.11.b Má být zachováno stávající pravidlo daňové neuznatelnosti výpůjčních nákladů na financování nákupu podílu v dceřiné společnosti (§ 25 odst. 1 písm. zk)?

2.11.c Má být zachováno stávající pravidlo daňové neuznatelnosti výpůjčních nákladů, které plynou z finančních nástrojů, kde úrok závisí na zisku dlužníka (§ 25 odst. 1 písm. zl)?

2.11.d Pokud je odpověď na některou z výše uvedených otázek ano, v kterých situacích má dané pravidlo být zachováno?

- souběžně s pravidly omezení odpočitatelnosti úroků?
- pro poplatníky, kteří budou z působnosti pravidla vyloučeni (viz 2.4)?
- pro poplatníky a výpůjční náklady, které budou z pravidla vyloučeni díky výjimkám (viz 2.6)?
- pro nadměrné výpůjční náklady nižší než pravidlo de minimis, tj. 3 mil. € (viz 2.5)?
- pro nadměrné výpůjční náklady nižší než 30 % EBITDA (viz 2.1)?
- pro nadměrné výpůjční náklady k financování projektů veřejné infrastruktury (viz 2.7)?

Ministerstvo financí předpokládá, že stávající pravidlo proti nízké kapitalizaci (§ 25 odst. 1 písm. w)) by zůstalo zachováno pouze pro finanční podniky, které by byly z působnosti pravidla dle směrnice vyjmuty.

Ministerstvo financí předpokládá, že by zůstalo v platnosti pravidlo o neuznatelnosti úroků na nákup podílu v dceřiných společnostech (§ 25 odst. 1 písm. zk)), neboť jde o základní princip konstrukce základu daně, tedy že náklady související s osvobozenými příjmy se do základu daně nezahrnují. Neuznatelné úrokové náklady související s vlastnictvím podílu v dceřiné společnosti nebudou zahrnuty do výpočtu nadměrných výpůjčních nákladů zahrnuty.

Smyslem ustanovení § 25 odst. 1 písm. zl) je zabránit účelově vytvářené situaci, kdy místo poskytnutí vlastního kapitálu je poskytnut cizí kapitál. Náklady na cizí kapitál jsou daňově uznatelné, čímž dojde k přesunutí zisku do státu příjemce úroků. Současně je výše úroků navázána na výši zisku, čímž se de facto dosáhne stejného výsledku, jako by byl poskytnut vlastní kapitál a byla vyplácena dividenda. Na druhou stranu výše nákladů není hlavním rozlišovacím znakem mezi vlastním a cizím kapitálem, tím je např. otázka existence závazku na straně toho, komu byl poskytnut cizí kapitál. Je proto otázkou, zda má být uvedené ustanovení zachováno i po implementaci pravidla dle článku 4 směrnice.

2.12 Příklad postupu výpočtu

Níže uvedený postup je vychází ze situace, že směrnice bude implementována podle předpokladů Ministerstva financí uvedených v tomto materiálu..

Údaje převedené z předchozích období:

1. Poplatník může vést evidenci nadměrných výpůjčních nákladů, které nebyly uznány jako náklad z důvodu omezení odpočitatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů v předchozích zdaňovacích obdobích.

Postup v daném zdaňovacím období:

1. Poplatník stanoví výši daňově neuznatelných úroků dle pravidel uvedených v § 25 odst. 1 písm. zk a § 25 odst. 1 písm. zl).
2. **Poplatník stanoví nadměrné výpůjční náklady**, tedy spočítá výši daňově uznatelných výpůjčních nákladů a výši zdanitelných úrokových výnosů včetně příjmů obdobným úrokovým výnosům a vypočte rozdíl. Kladný rozdíl mezi výpůjčními náklady a úrokovými výnosy jsou nadměrné výpůjční náklady.
Systém výpočtu bude u obou kategorií obdobný, tedy pokud se do výpočtu výpůjčních nákladů zahrnují i poplatky spojené s úvěrem, mohou se i k úrokovým výnosům připočítávat případné přijaté poplatky od dlužníka a naopak poplatky zaplacené v souvislosti s výnosovými úroky (např. poplatek za správu u spořicího účtu) se odečítají.
3. **Porovná se výše nadměrných výpůjčních nákladů s pravidlem de minimis.**
 - 3.1. Pokud je výše nadměrných výpůjčních nákladů nižší než stanovená hodnota de minimis, poplatník může daňově uplatnit všechny úrokové náklady a nemusí dále pokračovat ve výpočtu.
 - 3.2. Pokud je výše nadměrných výpůjčních nákladů vyšší, poplatník pokračuje v dalším postupu.
4. **Spočítá se (daňová) EBITDA:**
Daňový výsledek hospodaření včetně daně tj. „E“ + „T“
což je: současný řádek DAP 200 (základ daně před úpravou) + ř. 120 (příjmy podléhající srážkové dani) + ř. 130 (příjmy zdaňované v samostatném základu daně)
+ nadměrné výpůjční náklady (ad bod 1)
+ daňové odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (ř. 11 přílohy)
5. **Spočítá se limit** pro daňovou uznatelnost nadměrných výpůjčních nákladů tj. 30 % EBITDA.
6. **Porovnají se celkové nadměrné výpůjční náklady s limitem:**
 - 6.1. Pokud jsou výpůjční náklady nižší, je celá výše výpůjčních nákladů odečitatelná.
 - 6.1.1. v případě, že poplatník eviduje neuplatněné výpůjční náklady z předchozích období, může si je až do výše nevyužité úvěrové kapacity odečíst (tj. snížit o ně základ daně);
 - 6.2. Pokud jsou výpůjční náklady vyšší, odpovídá rozdíl mezi nadměrnými výpůjčními náklady a celkovým limitem částce daňově neuznatelných nadměrných výpůjčních nákladů (neuplatněné výpůjční náklady) a o tuto částku zvýší poplatník základ daně. Zároveň může poplatník tuto částku zaevidovat a převést do následujících zdaňovacích období.

3. Zdanění při odchodu

Článek 5 směrnice stanoví pravidla při zdanění při odchodu (exit taxation), tj. pokud poplatník přesouvá

- a) aktiva ze svého ústředí do své stálé provozovny v jiném členském státě nebo ve třetí zemi,
- b) aktiva ze své stálé provozovny v některém členském státě do svého ústředí nebo jiné stálé provozovny v jiném členském státě nebo ve třetí zemi,
- c) své daňové rezidentství do jiného členského státu nebo do třetí země,
- d) obchodní činnost vykonávanou stálou provozovnou z jednoho členského státu do jiného členského státu nebo do třetí země.

Základem daně ve státě, odkud k přesunu došlo, je rozdíl mezi tržní a daňovou hodnotou přesunutých aktiv. Při přesunech definovaných směrnicí se pro účely zdanění při odchodu vytváří a daňově řeší fikce prodeje převáděného aktiva a daňovou hodnotou převáděného aktiva se rozumí hodnota, kterou by bylo možno uplatnit v případě prodeje aktiva,

Konkrétní rozsah a druh aktiv, na které dopadá zdanění na odchodu, je dán obsahem toho, co se převádí, směrnice však (čl. 5 bod 1 písm. c)) vyjímá při přesunu daňového rezidentství do jiného členského státu nebo do třetí země aktiva, která zůstávají fakticky spojena se stálou provozovnou v prvním členském státě.

Společnosti mohou dosáhnout snížení daňové povinnosti přesunutím svého daňového domicilu nebo části svých aktiv bez změny jejich právního vlastníka do jurisdikce s nízkým daňovým zatížením. Pokud byla aktiva převedena včetně akumulovaného zisku, ztratí původní stát umístění aktiv právo tento zisk zdanit. Proto směrnice zavádí pravidlo pro zdanění při odchodu.

Článek 5 neposkytuje členskému státu možnost volby implementovat pravidla pro zdanění při odchodu variantně. Článek 11 stanoví, že zdanění při odchodu mohou členské státy implementovat do právního řádu o rok později, tj. musí být účinná nejpozději k 1. lednu 2021.

Otázky k diskusi

- 3. Má být zdanění při odchodu implementováno spolu s ostatními ustanoveními směrnice k 1. lednu 2019 nebo až k 1. lednu 2020?

Ministerstvo financí předpokládá, že zdanění při odchodu bude zavedeno s účinností k 1. lednu 2020.

4. Obecné pravidlo proti zneužívání

Článek 6 směrnice stanoví obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu (general anti-abuse rule, GAAR). Podle tohoto pravidla se pro účely výpočtu daňové povinnosti neberou v úvahu operace, které nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva.

I přes veškerou snahu omezit možnosti agresivního daňového plánování lze očekávat, že společnosti budou i nadále nacházet cesty, jak budou přesouváním zisků umělými transakcemi bez ekonomické podstaty dosahovat nezamýšlené daňové výhody. Proto směrnice zavádí obecné pravidlo proti zneužívání, které dává správci daně možnost nevzít takové umělé transakce v úvahu.

Institut zneužití práva je v České republice používán jak správcem daně jako obecný právní princip, tak je potvrzován soudní judikaturou. Příkladem aplikace principu zneužití práva v oblasti daňového práva je rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2004 – 48, kdy Nejvyšší správní soud potvrdil postup správce daně, který neuznal odpočet příspěvku sportovnímu klubu od základu daně. Sportovní klub sice splňoval všechny formální náležitosti veřejně prospěšného subjektu, ale ve skutečnosti byly členy klubu jen členové jedné rodiny a výdaje klubu směřovaly na úhradu sportovních aktivit pouze této rodiny.

Lze tedy konstatovat, že zneužívání daňového práva již v současnosti nepoživá v České republice právní ochrany a pravidlo ve smyslu článku 6 již je implicitně součástí právního řádu. Pokud by bylo navíc pravidlo dle článku 6 explicitně implementováno do zákona o daních z příjmů, vzbuzovalo by to otázky, zda to znamená, že pro jiné daně takové pravidlo neplatí. Rovněž jeho implementace do daňového řádu, tak aby platilo pro všechny daně, by mohla vyvolat otázku, zda obdobný princip neplatí v jiných oborech práva.

Otázky k diskusi:

4. Mělo by obecné pravidlo proti zneužívání být výslovně uvedeno v zákoně o daních z příjmů či v jiné daňové normě?

Ministerstvo financí předpokládá, že obecné pravidlo proti zneužívání dle článku 6 směrnice nebude výslovně vloženo do zákona o daních z příjmů ani do jiného právního předpisu. Pravidlo je totiž implicitní součástí právního řádu ČR a bude i nadále používáno ve správní i soudní praxi, jako je tomu doposud i bez explicitního normování.

5. Ovládané zahraniční společnosti

Články 7 a 8 směrnice stanoví pravidla pro ovládané zahraniční společnosti (controlled foreign company rules, CFC). CFC pravidlo určuje, že poplatník musí zahrnout do svého základu daně pasivní příjmy či příjmy z umělých transakcí ovládané zahraniční společnosti, pokud je její daňové zatížení nižší než polovina daně, kterou by platila, kdyby byla rezidentní v členském státě poplatníka.

Společnosti se vyhýbají vnitrostátní dani převáděním zisků na dceřiné společnosti v zemích s nižší úrovní zdanění, zejména v daňových rájích a zemích s preferenčním daňovým režimem.

I přes veškerou snahu omezit možnosti agresivního daňového plánování lze očekávat, že společnosti budou i nadále nacházet cesty, jak přesouvat zisky do jurisdikcí s nízkým daňovým zatížením, zejména u mobilních pasivních příjmů, kde je to nejsnazší. Proto směrnice zavádí CFC pravidlo. CFC pravidla slouží jako doplněk ostatních pravidel uvedených ve směrnici či vzešlých z projektu OECD BEPS a jejich úkolem je odradit nadnárodní společnosti od umělého převádění pasivních zisků do států s nízkým zdaněním za účelem dosažení nízkého daňového zatížení.

Cílem CFC pravidel není zvýšit daňové příjmy státního rozpočtu, ale spíše odradit poplatníky od přesouvání zisků do daňově zvýhodněných jurisdikcí, resp. do zemí s nižším daňovým zatížením či do daňových rájů.

5.1 Definice ovládané zahraniční společnosti

Směrnice v článku 7 odstavci 1 definuje podmínky, při jejichž naplnění se zahraniční subjekt nebo stálá provozovna stane pro daňové účely, tzv. ovládanou zahraniční společností:

- daňový poplatník sám nebo spolu se svými přidruženými podniky
 - drží přímou nebo nepřímou účast představující více než 50 procent hlasovacích práv v tomto subjektu nebo
 - přímo či nepřímo vlastní více než 50 procent jeho kapitálu nebo
 - má nárok na více než 50 procent jeho zisků
- skutečné daňové zatížení zahraničního subjektu nebo zahraniční stálé provozovny je nižší než polovina daně, kterou by platila, kdyby byla rezidentní v členském státě poplatníka.⁵

Odstavec 1 rovněž stanoví, že CFC pravidlo se použije pouze tehdy, pokud zisky zahraniční ovládané společnosti v členském státě poplatníka nepodléhají dani či jsou od daně v tomto státě osvobozeny.⁶ Pokud tedy např. zisky stálé provozovny podléhají zdanění v členském státě již podle stávající legislativy, pravidlo CFC se na ně nepoužije.

⁵ Směrnice používá formulaci „skutečná daň z příjmů právnických osob odvedená subjektem nebo stálou provozovnou ze zisku je nižší než rozdíl mezi daní z příjmů právnických osob, která by byla subjektu nebo stálé provozovně vyměřena v rámci příslušného systému daně z příjmů právnických osob v členském státě daňového poplatníka, a skutečnou daní z příjmů právnických osob odvedenou dotyčným subjektem či stálou provozovnou z jejich zisku.“ Matematicky však lze ukázat, že pokud je zahraniční daň stejná jako rozdíl mezi hypotetickou daní zaplacenou v ČR a zahraniční daní, znamená to, že je zahraniční daň rovna polovině hypotetické daně v ČR. Pokud je zahraniční daň menší než tento rozdíl, musí být menší než polovina daně v ČR.

⁶ Česká verze směrnice chybně uvádí: „Členský stát daňového poplatníka zachází se subjektem nebo stálou provozovnou, jejíž zisky nepodléhají dani v tomto členském státě ani zde **nejsou** od daně osvobozeny, jako s ovládanou zahraniční společností“. Srovnej s anglickou verzí: „The Member State of a taxpayer shall treat an entity, or a permanent establishment of which the profits are not subject to tax or **are** exempt from tax in that

Toto ustanovení není variantní, ale u dvou výše uvedených podmínek si členské státy mohou zvolit přísnější pravidla, tzn. ČR stanovit nižší hranici kontroly než 50 % a vyšší úroveň zdanění zahraniční ovládané skupiny než 50 % domácího zdanění.

Otázky k diskusi

5.1.a S jakou výší kontroly má být definice zahraniční ovládané společnosti zavedena? 50 % nebo méně?

5.1.b S jakou výší skutečného daňového zatížení má být definice zahraniční ovládané společnosti zavedena? 50 % daně, kterou by subjekt zaplatil dle českých předpisů, nebo více?

Hranice přímé či nepřímé držby kapitálu nebo hlasovacích práv zahraničního subjektu českým subjektem, aby byl zahraniční subjekt považován za zahraniční ovládanou společnost, je směrnici stanovena na 50 %. Tato hranice vyplývá i z doporučení OECD. Stejně tak ve většině států, které již CFC pravidla mají ve svých daňových úpravách zavedeny, použití hranice 50 % převažuje. Druhou nejvíce používanou výší je hranice 25 %, kterou rovněž český zákon o daních z příjmů v souvislosti s určením, tzv. kapitálově spojených osob, používá. Dle dostupných dat z databáze Amadeus by stanovení minimální hranice ve výši 25 % rovněž vedlo k podchycení více zahraničních společností.⁷

Vzhledem k tomu, že Česká republika je spíše státem dceřiných společností a u minoritní části mateřských společností lze předpokládat, že převážná většina bude spíše držet svůj majetkový podíl větší než 50 %, proto lze konstatovat, že tak hranice 50 % stanovená Směrnicí Rady je i pro podmínky českého daňového práva dostačující a nelze se tak nutně přiklánět k tvrdšímu opatření. Ministerstvo financí proto předpokládá, že použije hranici 50 %.

Co se týče **výše daňového zatížení**, to vychází z porovnání skutečného daňového zatížení a hypotetického zatížení zahraničního subjektu podle českých právních předpisů. Taková data nejsou k dispozici. Prosté porovnání statutárních sazeb daně z příjmů právnických osob ukazuje, že jurisdikci s nižší sazbou než je polovina české statutární sazby daně z příjmů právnických osob, tedy sazbou menší než 9,5 %, je nemalý počet (cca kolem 20). Většinou jde o státy mimo EU nebo EHP (např. Bahamy, Kajmanské ostrovy, Bermudy atd.). Z evropských států je to pouze Černá hora (9 %)⁸. Státy, které jsou považovány za daňové ráje a jsou typicky využívány jako destinace přesunutých zisků, zpravidla daň z příjmů právnických osob nevybírají a hranice 9,5 % tak dostačuje pro jejich pokrytí pravidlem CFC. Ministerstvo financí proto předpokládá, že implementuje hranici 50 % skutečného zatížení dle předpisů ČR.

Směrnice rovněž dává členským státům možnost při provádění CFC pravidel využít tzv. bílé, šedé a černé seznamy třetích zemí, které budou sestaveny na základě kritérií daných touto Směrnicí a mohou zahrnovat výši sazby daně z příjmů právnických osob.

Member State, as a controlled foreign company“. Ministerstvo financí již požádalo o provedení opravy české verze směrnice.

⁷ B. Škorpilová, Diplomová práce, Potencionální dopady při zavedení CFC pravidel v České republice, 2015, str. 51.

⁸ Deloitte: Corporate tax rates 2016. Dostupné z https://www.google.cz/?gws_rd=ssl#q=deloitte+corporate+tax+rates.

5.2 Určení příjmů ovládané zahraniční společnosti

Článek 7 odstavec 2 dává členským státům na výběr ze dvou variant, jakým způsobem se budou určovat relevantní příjmy ovládané zahraniční společnosti, které mají být zahrnuty do základu daně a zdaněny v zemi sídla mateřské společnosti.

Varianta A

Varianta uvedená v písmenu a) směrnice, vymezuje příjmy, které mají být zahrnuty do základu daně české mateřské společnosti. Jedná se o nerozdělené příjmy (tj. ne příjmy vyplacené jako podíly na zisku) spadající do následujících kategorií:

- a) úroky nebo jakékoli jiné příjmy plynoucí z finančních aktiv,
- b) licenční poplatky nebo jakékoli jiné příjmy plynoucí z duševního vlastnictví,
- c) dividendy a příjmy ze zcizení podílů,
- d) příjmy z finančního leasingu,
- e) příjmy z pojišťovacích, bankovních a jiných finančních činností,
- f) příjmy z fakturačních společností, jež získávají příjmy z prodeje a služeb ze zboží a služeb nakoupených od přidružených podniků a přidruženým podnikům prodaných a jež nepřidávají žádnou nebo jen malou ekonomickou hodnotu.

Druhý odstavec písmena a) směrnice stanovuje, že se pravidlo CFC nepoužije, pokud ovládaná zahraniční společnost vykonává podstatnou hospodářskou činnost s využitím personálu, vybavení, majetku a prostor, což je doloženo příslušnými skutečnostmi a okolnostmi.

Výjimky z varianty A

Třetí odstavec písmene a) a odstavec 3 článku 7 směrnice dává členským státům, které si zvolí variantu A, možnost zavést následující výjimky:

- členský stát se může rozhodnout neuplatnit pravidlo druhého pododstavce písmene a) směrnice, že se pravidlo CFC nepoužije, pokud ovládaná zahraniční společnost vykonává podstatnou hospodářskou činnost (viz výše),
- členské státy se rovněž mohou rozhodnout, že výše uvedená výjimka se nebude vztahovat na ovládané zahraniční společnosti, které jsou rezidentní nebo umístěné v zemi, která není smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP),
- členský stát se může rozhodnout neuplatnit pravidlo CFC na subjekty, u nichž do vymezených příjmů (viz body a) až f) výše) spadá nejvýše jedna třetina jejich příjmů,
- členský stát se může rozhodnout nezacházet s finančními podniky⁹ jako s ovládanými zahraničními společnostmi, jestliže nejvýše jedna třetina vymezených příjmů (viz body a) až f) výše) pochází z transakcí s daňovým poplatníkem (čili s tuzemskou mateřskou společností) nebo jeho přidruženými podniky¹⁰.

Varianta B

Varianta uvedená v písmenu b) směrnice, je obecnější a definuje pravidlo, kdy nerozdělené příjmy ovládané zahraniční společnosti podlehnou zdanění v sídle mateřské společnosti, jestliže vznikly z operací, které nejsou skutečné a hlavním účelem jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody.

⁹ Finančním podnikem se rozumí úvěrová instituce, investiční podnik, správce alternativního investičního fondu, správcovská společnost subjektu kolektivního investování do převoditelných cenných papírů, pojišťovna ve smyslu příslušných Směrnic Evropského parlamentu uvedených v článku 2 odst. 5 směrnice.

¹⁰ Přidružené podniky směrnice definuje v článku 2 odst. 4.

Operace nejsou považovány za skutečné, pokud by zahraniční subjekt nebo stálá provozovna nevlastnila daná aktiva nebo by nepřijaly rizika, která vytvářejí veškeré jejich příjmy nebo jejich část, pokud by nebyly ovládány společností, v níž jsou vykonávány významné rozhodovací funkce, jež jsou pro uvedená aktiva a rizika relevantní a jež mají zásadní význam při vytváření příjmů ovládané zahraniční společnosti.

Výjimky z varianty B

Článek 7 odstavec 4 umožňuje členským státům, které si zvolí variantu B, z působnosti pravidla vyjmout následující subjekty:

- zahraniční subjekt nebo stálou provozovnu, jehož účetní zisk nepřesahuje 750 tisíc € a jehož příjmy z jiných činností než obchodování nepřesahují 75 tisíc €,
- zahraniční subjekt nebo stálou provozovnu, jehož účetní zisk nepřesahuje 10 % jejich provozních nákladů za zdaňovací období (do provozních nákladů se nezahrnují náklady na zboží prodané mimo zemi, kde je pro daňové účely daný subjekt rezidentem nebo kde se nachází daná stálá provozovna, a platby přidruženým podnikům).

Otázky k diskusi

5.2.a Která varianta pravidla pro ovládané zahraniční společnosti má být v ČR zavedena?

5.2.b Pokud by měla být zavedena varianta A, má být využita výjimka, že na subjekty, které vykonávají podstatnou hospodářskou činnost se pravidlo CFC neuplatní, i pro subjekty mimo EHP nebo má být tato výjimka omezena jen na subjekty uvnitř EHP?

5.2.c Pokud by měla být zavedena varianta A, má být využita výjimka, že se pravidlo CFC neuplatní na subjekty, u nichž do vymezených příjmů spadá nejvýše jedna třetina jejich příjmů?

5.2.d Pokud by měla být zavedena varianta A, má být využita výjimka, že se pravidlo CFC neuplatní na finanční subjekty, u nichž nejvýše jedna třetina vymezených příjmů pochází z transakcí s mateřskou společností či s jejími přidruženými subjekty?

5.2.e Pokud by měla být zavedena varianta B, má být využita výjimka, že se pravidlo CFC neuplatní na zahraniční subjekt nebo stálou provozovnu, jehož účetní zisk nepřesahuje 750 tisíc € a jehož příjmy z jiných činností než obchodování nepřesahují 75 tisíc €?

5.2.f Pokud by měla být zavedena varianta B, má být využita výjimka, že se pravidlo CFC neuplatní na zahraniční subjekt nebo stálou provozovnu, jehož účetní zisk nepřesahuje 10 % jejich provozních nákladů za zdaňovací období?

Ministerstvo financí předpokládá, že využije variantu A a to zejména z důvodů, že varianta A:

- dává větší právní jistotu jak daňovým poplatníkům, tak správci daně, protože jednoznačně stanovuje příjmy ovládané zahraniční společnosti, které mají být zahrnuty do základu daně českého poplatníka,
- je lépe spravovatelná a kontrolovatelná správcem daně,
- pro správce daně je výhodou, že důkazní břemeno o ekonomické podstatě leží na straně poplatníka.

Nevýhodou varianty A je to, že nemusí postihnout transakce bez ekonomické podstaty, pokud nebudou uvedeny ve výčtu v odstavci 2 písmeni a).

Varianta B by sice mohla vést k objektivněji správnému výsledku, protože by pravidlo CFC bylo aplikováno výlučně na umělé transakce, ale vyžadovala individuální posouzení každé jednotlivé transakce.

Co se týče výjimek z varianty A, Ministerstvo financí předpokládá, že nevyužije první výjimku, tj. i subjekty ze států mimo EHP budou mít možnost doložit, že vykonávají podstatnou hospodářskou činnost a pak se na ně pravidlo CFC nebude vztahovat. Případně je možné tuto výjimku uplatnit např. pro zahraniční subjekty ve státech, s nimiž nemá ČR k dispozici nástroj pro výměnu daňových informací a tvrzení zahraničního subjektu tak nebude možno ověřit.

Ministerstvo financí předpokládá, že nevyužije druhou ani třetí možnou výjimku, protože obě výjimky by stále ponechávaly motivaci přesouvat pasivní zisky do států s nízkým daňovým zatížením.

Pokud by byla implementována varianta B, Ministerstvo financí nepředpokládá, že by využilo výjimek uvedené v odstavci 4, neboť i menší subjekty mohou využívat daňové ráje k přesouvání zisků.

5.3 Výpočet příjmů ovládané zahraniční společnosti

Článek 8 směrnice definuje pravidla pro výpočet příjmů CFC společnosti pro variantu A i B včetně pravidel pro zamezení dvojímu zdanění. Preferovanou variantou pro české daňové prostředí je varianta A.

Podle článku 8 odstavce 1 se v případě varianty A příjmy, jež mají být zahrnuty do základu daně českého daňového poplatníka, vypočtou v souladu s předpisy o dani z příjmů právnických osob platnými v České republice. Ztráty zahraničního subjektu se do základu daně nezahrnou, ale mohou být v souladu s českým právem převedeny do následujících zdaňovacích období, kdy mohou být vzaty v úvahu.

Podle článku 8 odstavce 3 česká mateřská společnost zahrne do svých příjmů poměrnou část příjmů zahraničního subjektu podle účasti mateřské společnosti v zahraniční dceřiné společnosti.

Článek 8 rovněž obsahuje opatření vedoucí k zamezení dvojímu zdanění:

- podle odstavce 5 se od základu daně české mateřské firmy odečtou částky příjmů z rozdělovaného zisku zahraničního subjektu, které byly do základu daně české mateřské firmy podle pravidla CFC zahrnuty.

Tj. například pokud v roce 1 zahraniční ovládaná společnost nevyplatila podíly na zisku, bude je muset podle pravidla CFC zahrnout do základu daně mateřská společnost, čímž dojde ke zdanění těchto příjmů v ČR. Následně ale v roce 2 zahraniční ovládaná společnost nerozdělené podíly na zisku z minulého roku rozdělí a vyplatí. Tyto příjmy však již v minulém roce dani z příjmů v ČR podlehly, proto je třeba v roce 2 při výpočtu výše daně splatné z rozdělovaného zisku od základu daně českého poplatníka odečíst,

- pokud česká mateřská společnost zcizí svou účast v zahraničním subjektu nebo obchodní činnost vykonávanou stálou provozovnou a určitá část výnosu z tohoto zcizení je zahrnuta do základu daně české mateřské společnosti podle pravidla CFC, podle odstavce 6 se tato částka při výpočtu výše daně z uvedených výnosů ze zcizení od základu daně české mateřské společnosti odečte,
- pokud zahraniční subjekt ve státě své rezidence platí daň z příjmů, výše zaplacené daně se podle odstavce 7 směrnice odečte od daňové povinnosti české mateřské společnosti v souladu s českým daňovým právem.

- I když to směrnice přímo nestanovuje, toto ustanovení by mělo být dle názoru Ministerstva financí vykládáno ve smyslu možnosti započtení zaplacené daně z těch příjmů, které jsou přiřazovány v rámci CFC pravidel rezidentnímu poplatníkovi (mateřské společnosti). Tedy započtení poměrné části daně (obdobně jako v případě uplatnění metody prostého zápočtu). Tj. například pokud celková zaplacená daň z příjmů zahraničního subjektu je ve výši 100, ale příjmy, které byly přiřazeny k základu daně rezidentního poplatníka, odpovídají 1/5 z celkových příjmů zahraničního subjektu, potom by od daňové povinnosti mateřské společnosti měla být započtena daň zahraničního subjektu ve výši 20, nikoliv ve výši 100.
- Směrnice rovněž explicitně nestanoví, že by na českou daňovou povinnost měla být započtena daň, která byla z příjmů zahraniční ovládané společnosti zaplacená ve státě, kde sídlí dceřiná firma české mateřské společnosti, která rovněž zahrnuje příjmy CFC do svého základu daně. Ministerstvo financí předpokládá, že uvedené ustanovení bude do ZDP doplněno. Toto pravidlo vyplývá z doporučení OECD.

Článek 8 neumožňuje členským státům variantní implementaci.

6. Hybridní nesoulady (včetně novelizace ATAD 2)

Jednotlivé daňové systémy mají rozdílná pravidla pro právní kvalifikaci subjektů, finančních instrumentů nebo zacházení s komerční přítomností ve formě stálé provozovny. Příkladem lze uvést odlišný legislativní pohled na skutečnost, zda je daný subjekt daňově netransparentní a je tedy poplatníkem daně, či zda je daňově transparentní a poplatníky jsou jeho společníci. Pravidla v jednotlivých jurisdikcích se mohou rovněž lišit v posouzení, zda je daný finanční nástroj nástrojem dluhovým a související platba je daňově uznatelným úrokem, či zda se jedná o vlastní kapitál a související platba je osvobozenou dividendou.

Nesoulady mezi daňovými systémy pak využívají různá hybridní uspořádání, která tímto způsobem dosahují různých daňových výhod, např. dvojího nezdanění téže platby. Z toho důvodu směrnice ATAD 1 zavádí pravidla proti hybridním nesouladům, a to jen pro oblast EU.

Dne 25. 10. 2016 byl předložen novelizační návrh směrnici ATAD 1, tzv. ATAD 2, který zabráňuje agresivnímu daňovému plánování v oblasti hybridních daňových nesouladů nejen u členských států EU, ale i ve vztahu ke třetím zemím. Na jednání Rady ECOFIN dne 21. 2. 2017 se pak státy shodly na konečné podobě předkládaného kompromisního textu a pravidla proti hybridním nesouladům jsou obsažena v člancích 9, 9a a 9b směrnice.

Směrnice se v otázce hybridních nesouladů zabývá několika tématy, a to:

- 1) dvojím snížením základu daně (dále též „dvojí odpočet“),
- 2) snížením základu daně bez odpovídajícího zahrnutí zdanitelného příjmu u protistrany (dále též „odpočet bez zahrnutí“),
- 3) dovážení nesoulady,
- 4) hybridními nesoulady vytvořenými za účelem získání úlevy na srážkové dani,
- 5) nerozpoznanou stálou provozovnou,
- 6) reverzními hybridními nesoulady a
- 7) daňovými rezidentními nesoulady.

6.1 Dvojí odpočet a odpočet bez zahrnutí

Dvojí odpočet znamená, že tatáž platba snižuje základ daně ve více než jedné jurisdikci - jak u příjemce, tak u plátce. Dvojí odpočet je možné identifikovat například u subjektu, který se považuje v jurisdikci, v níž byl původně založen nebo vytvořen, pro daňové účely za netransparentní¹¹. Jeho platby, výdaje nebo ztráty mohou být odčitatelné od jeho základu daně. Pokud se tentýž subjekt považuje v jurisdikci držitele podílu na vlastním kapitálu subjektu za subjekt daňově transparentní¹², mohou být tyto platby, výdaje nebo ztráty odčitatelné také od základu daně držitele kapitálového podílu v této jurisdikci, z čeho vyplývá dvojí odpočet, resp. dvojí snížení základu daně.

V souvislosti s odstraněním hybridních nesouladů v podobě dvojího odpočtu pak směrnice obsahuje v článku 9 odstavci 1 obranné primární pravidlo (a) a pravidlo sekundární (b):

¹¹ Příkladem daňově netransparentní entity z českého prostředí je například společnost s ručením omezeným, která je zdaňována na úrovni společnosti.

¹² Příkladem daňově transparentní entity z českého prostředí je například veřejná obchodní společnost, u které je zisk společnosti zdaňován na úrovni společníků.

- a) snížení základu daně musí být odepřeno v jurisdikci členského státu příjemce, a
- b) pokud není snížení základu daně odepřeno v jurisdikci členského státu příjemce, pak musí být snížení základu odepřeno v jurisdikci členského státu plátce.¹³

I příjem hybridního subjektu může být zahrnut do zdanitelného příjmu ve více než jedné jurisdikci. Směrnice toto tzv. dvojí zahrnutí příjmů také zohledňuje a neutralizuje je možností dvojího odpočtu, nicméně v omezené míře, tzn. hodnota dvojího odpočtu by neměla převyšovat hodnotu dvojího zahrnutí příjmu do základu daně. Z toho důvodu pravidla směrnice omezují dvojí odpočet v rozsahu, v jakém tytéž platby, výdaje nebo ztráty odečtené ve dvou jurisdikcích převyšují částku příjmů, které lze přiřadit těmto hybridnímu subjektu a které jsou zahrnuty do základu daně v obou jurisdikcích.

Odpočet bez zahrnutí znamená odpočet platby od základu daně daňového poplatníka v jedné jurisdikci bez odpovídajícího zahrnutí téže platby do základu daně v jiné jurisdikci.

Příkladem lze uvést, že pokud se subjekt považuje v jurisdikci, v níž je založen nebo vytvořen, za daňově netransparentní, může odečíst od svého základu daně platby vyplacené držiteli podílu na vlastním kapitálu tohoto subjektu. Pokud se však tento subjekt v jurisdikci, v níž je držitel kapitálového podílu rezidentem, považuje za daňově transparentní, nebudou dané platby uznány, a proto ani zahrnuty do zdanitelných příjmů držitele kapitálového podílu.

V případě, že je důsledkem hybridního nesouladu snížení základu daně u plátce bez odpovídajícího zahrnutí zdanitelného příjmu do základu daně u investora (odpočet bez zahrnutí), pak Směrnice obsahuje v článku 9 odstavci 2 obranné primární pravidlo (a) a sekundární pravidlo (b):

- a) snížení základu daně musí být odepřeno v jurisdikci členského státu plátce, a
- b) pokud není snížení základu daně odepřeno v jurisdikci členského státu plátce, pak musí být hodnota platby, na jejímž základě by nesoulad vznikl, zahrnuta do zdanitelných příjmů v jurisdikci členského státu příjemce platby.¹⁴

6.2 Dovážené nesoulady

Další pravidlo uvedené v článku 9 odstavci 3 bojuje s tzv. *dováženými nesoulady*. Dovážené nesoulady vyplývají z uspořádání mezi členy skupiny nebo obecně ze strukturovaných uspořádání, která přesouvají účinek hybridního nesouladu mezi stranami ve třetích zemích do jurisdikce členského státu prostřednictvím nehybridního nástroje. Nesoulad je dovážen do členského státu, pokud odčitatelná platba z nehybridního nástroje slouží k financování výdajů v rámci strukturovaného uspořádání vedoucího k hybridnímu nesouladu mezi třetími zeměmi. Vyplývá z toho odtok výnosů mimo EU a tyto výnosy nejsou nakonec zdaněny.

Proto bylo zavedeno pravidlo, které neumožní odpočet platby, pokud je příjem z této platby přímo nebo nepřímo kompenzován odpočtem, který vyplývá z uspořádání vedoucího k hybridnímu nesouladu a v jeho důsledku k dvojímu odpočtu. Hlavním cílem pravidla pro dovážený nesoulad je zachovat celistvost ostatních pravidel pro hybridní nesoulady.

Pravidlo uvádí, že členský stát také odepře odpočet jakékoliv platby ze strany daňového poplatníka v rozsahu, v jakém tato platba přímo či nepřímo financuje odpočitatelný výdaj, jenž dává vzniknout hybridnímu nesouladu prostřednictvím transakce či série transakcí mezi

¹³ Toto pravidlo cílí zejména na vztahy se třetími zeměmi.

¹⁴ Toto pravidlo cílí zejména na vztahy se třetími zeměmi.

přidruženými podniky¹⁵ nebo v rámci strukturovaného uspořádání, a to s výjimkou rozsahu, v jakém jedna z jurisdikcí, kterých se daná transakce či série transakcí týká, provedla ve vztahu k tomuto hybridnímu nesouladu ekvivalentní korekci.

6.3 Výjimky z pravidel protihybridních nesouladů

Státy mají dle článku 9 odst. 4 směrnice možnost z působnosti směrnice vyjmout několik taxativně uvedených oblastí:

- a) sekundární pravidlo proti odpočtu bez zahrnutí, pokud:
 - i. platba hybridnímu subjektu vede k odpočtu bez zahrnutí a tento nesouladný výsledek plyne z rozdílů v tom, jak jsou platby hybridnímu subjektu rozdělovány podle práva jurisdikce, v níž je hybridní subjekt usazen či registrován, a jurisdikce kterékoli osoby s účastí v daném hybridním subjektu;
 - ii. platba subjektu s jednou či více stálými provozovny vede k odpočtu bez zahrnutí a tento nesouladný výsledek plyne z rozdílů v rozdělování plateb mezi ústředí a stálou provozovnou nebo mezi dvě či více stálých provozoven téhož subjektu podle práva jurisdikce, v nichž tento subjekt působí;
 - iii. platba vede k odpočtu bez zahrnutí v důsledku platby nerozpoznané stálé provozovny;
 - iv. pomyslná platba mezi ústředím a stálou provozovnou nebo mezi dvěma či více stálými provozovnami vede k odpočtu bez zahrnutí a tento nesoulad je výsledkem skutečnosti, že právo jurisdikce příjemce tuto platbu nerozpozná.
- b) platby představující základní návratnost postoupeného finančního nástroje u obchodníků s cennými papíry, při kterých nevzniká hybridní nesoulad odpočtu bez zahrnutí a kde plyne platba na základě hybridních transferů od obchodníka s cennými papíry.

Výjimka je zde možná za předpokladu, že jurisdikce plátce vyžaduje, aby obchodník s cennými papíry zahrnoval do zdanitelných příjmů všechny částky získané v souvislosti s převáděným finančním nástrojem. Cílem tohoto ustanovení, je zdanění pouze čistého příjmu obchodníka s cennými papíry, což je v souladu s Akcí 2 projektu BEPS, který v tomto kontextu vyjímá z aplikace protihybridních pravidel finančních nástrojů právě obchodníky s cennými papíry.
- c) taxativně vymezené operace u finančních institucí, kde lze jako důvodné spatřovat zejména ve vysoké regulaci ekonomického prostředí finančních institucí. Vynětí se týká primárního a sekundárního pravidla proti odpočtu bez zahrnutí, v případě, kdy je nesoulad výsledkem úhrady úroků přidruženému podniku v rámci finančního nástroje a pokud:
 - i. má finanční nástroj vlastnosti konverze, kauce nebo úpisu;
 - ii. byl finanční nástroj vydán pouze za účelem uspokojení ztráty k pohlcování kapacitních požadavků vztahujících se k bankovnímu sektoru a finanční nástroj je rozpoznán jako takový ve ztrátě k pohlcování kapacitních požadavků poplatníka;
 - iii. finanční nástroj:

¹⁵ Pro účely protihybridních opatření je definice přidruženého podniku ve směrnici upravena tak, že se požadavek 25 % navyšuje na 50 %.

- i. byl vydán v souvislosti s finančními nástroji s vlastnostmi konverze, kauce nebo úpisu na úrovni mateřského podniku,
- ii. byl vydán na úrovni nezbytné pro dodržení požadavků aplikovaných u ztráty k pohlcování kapacity; a
- iii. nebyl vydán jako součást strukturovaného uspořádání; a
- iv. celkové čisté snížení základu daně konsolidačního celku v rámci tohoto režimu nepřesáhne částku, kterou by býval daňový poplatník vydal jako finanční nástroj přímo na trh.

To znamená, že v případě využití toto vyloučení z pravidel Směrnice, by výše daně měla odpovídat výši daně, jako kdyby dceřiná společnost banky byla schopna vydávat podřízený dluh přímo na trh.

Planost výše uvedené výjimky pro finanční sektor, a tedy i možnost členských států ji využívat, je časově omezená pouze do konce roku 2022.

Otázky k diskusi:

6.3a Měla by Česká republika implementovat volitelné výjimky do českého legislativního rámce?

6.3b Pokud byla odpověď na předchozí otázku ano, které z výše uvedených volitelných výjimek by měla Česká republika implementovat do českého legislativního rámce a existují proto adekvátní důvody?

Ministerstvo financí předpokládá, že uvedené výjimky nebude implementovat, protože uplatnění volitelných výjimek z protihybridních pravidel způsobuje nižší efektivitu těchto pravidel a vyšší složitost systému.

6.4 Úlevy na srážkové dani

Pokud je účelem hybridního transferu dosáhnout úlevy v případě srážkové daně z platby vyplývající z převedení finančního nástroje ve prospěch více než jedné ze zúčastněných stran, pak směrnice v článku 9 odstavci 6 požaduje, aby v tomto rozsahu omezil členských stát daňového poplatníka prospěch z této úlevy, a to poměrně k čistému zdanitelnému příjmu, který souvisí s danou platbou.

6.5 Nerozpoznaná stálá provozovna

K nesouladu z hybridní stálé provozovny mezi dvěma jurisdikcemi dochází tam, kde jedna jurisdikce považuje podnikatelskou činnost v jurisdikci za provozovanou prostřednictvím stálé provozovny, zatímco druhá jurisdikce tuto činnost za provozovanou prostřednictvím stálé provozovny nepovažuje (*nerozpoznaná stálá provozovna*).

Pokud se hybridní nesoulad týká příjmu nerozpoznané stálé provozovny, který není předmětem daně v členském státě, jehož je daňový poplatník rezidentem pro daňové účely, pak směrnice v článku 9 odstavci 5 stanoví, že tento členských stát vyžaduje od daňového poplatníka zahrnutí příjmů, který by byl jinak nerozpoznané stálé provozovně přiřazen, do základu daně.

Toto pravidlo se ale použije v případě, kdy se daný členský stát nevztahuje povinnost osvobodit tento příjem od daně na základně smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi daným členským státem a třetí zemí.

6.6 Reverzní hybridní nesoulady

Reverzní hybridní nesoulady vznikají u tzv. reverzních hybridních subjektů. To je subjekt, který se v jurisdikci, v níž byl původně založen nebo vytvořen, považuje za transparentní¹⁶ a v jiné jurisdikci za daňově netransparentní¹⁷.

Například pokud se subjekt považuje pro daňové účely v jurisdikci, v níž byl původně založen nebo vytvořen, za transparentní, nebude platba tomuto subjektu v této jurisdikci zdaněna, neboť se očekává zdanění na úrovni společníků v jiné jurisdikci. Pokud je však držitel podílu na vlastní kapitálu tohoto subjektu rezidentem v jiné jurisdikci, která daný subjekt považuje za netransparentní, platba nebude zdaněna ani v této jurisdikci. Dochází tak ke dvojímu nezdanění platby.

Pravidlo směrnice obsažené v článku 9a zamezuje takovýmto reverzním hybridním nesouladům a uvádí, že pokud se jeden či více přidružených nerezidentních subjektů, které v hybridním subjektu registrovaném nebo usazeném v členské státě drží dohromady přímou nebo nepřímou účast v rozsahu 50 % nebo více hlasovacích práv, kapitálu nebo práv na podílu na zisku, nachází v jurisdikci či jurisdikcích, v nichž je daný hybridní subjekt považován za osobu zdanitelnou, považuje se tento hybridní subjekt za rezidenta daného členského státu a jeho příjem se zdaňuje v rozsahu, v jakém není jinak zdaňován podle práva daného členského státu nebo kterékoli jiné jurisdikce.

Toto pravidlo se ovšem nepoužije v případě subjektu kolektivního investování, za který je považován investiční fond nebo nástroj, který má velké množství investorů, drží diverzifikované portfolio cenných papírů a v zemi usazení podléhá regulaci na ochranu investorů.

Účinnost tohoto pravidla je časově odložena na rok 2022.

6.7 Nesoulady z daňového rezidenství

Nesoulad z dvojí rezidence může vést k dvojímu odpočtu, pokud se platba provedená poplatníkem s dvojí rezidencí odečítá podle právních předpisů obou jurisdikcí, v nichž je poplatník rezidentem. Z toho důvodu směrnice v článku 9b obsahuje pravidlo zamezující i tomuto nesouladu.

V rozsahu v jakém je odpočet platby, výdajů nebo ztrát daňového poplatníka, který je pro daňové účely rezidentem ve dvou či více jurisdikcích, odpočitatelný od základu daně v obou jurisdikcích, odepře členský stát daňového poplatníka snížení základu daně v rozsahu, v jakém druhá jurisdikce umožňuje toto duplicitní snížení základu daně započíst proti příjmu, jež není příjmem dvakrát zahrnutým do základu daně.

Aby mezi státy EU nedocházelo ke konfliktu v oblasti již uzavřených bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění, je pravidlo doplněno o další odstavec, dle kterého jsou-li obě jurisdikce členskými státy EU, odepře snížení základu daně členský stát, v němž podle smlouvy o

¹⁶ Příkladem daňově transparentní entity z českého prostředí je veřejná obchodní společnost, u které je zisk společnosti zdaňován na úrovni společníků.

¹⁷ Příkladem daňově netransparentní entity z českého prostředí je společnost s ručením omezeným, která je zdaňována na úrovni společnosti.

zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi dotčenými to státy není daňový poplatník považován za rezidenta.

6.8 Účinnost pravidel protihybridních nesouladů

Implementační lhůtu pro oblast protihybridních nesouladů směrnice stanoví na konec roku 2019, tj. pravidla musí být v národní legislativě účinná od 1. 1. 2020. Výjimku spočívající v možnosti vyloučení finančních institucí z působnosti směrnice je možno uplatňovat pouze do roku 2022. K tomuto datu je odložena i implementační lhůta pro pravidla proti reverzním hybridním nesouladům.

Otázky k diskuzi:

6.8a Měla by Česká republika implementovat protihybridní pravidla do české legislativy dříve, než je povinná účinnost těchto pravidel dle směrnice, tedy např. v rámci novely, která do českého právního řádu implementuje ostatní pravidla ATAD?

6.8b Měla by Česká republika implementovat protihybridní pravidla proti reverzním hybridním nesouladům do české legislativy dříve, než je povinná účinnost těchto pravidel dle Směrnice, tedy před 1. ledem 2022?

Ministerstvo financí v současné době předpokládá, že protihybridní pravidla vzhledem k jejich technické složitosti bude implementovat až od 1. 1. 2020. K tomuto datu bude zřejmě možné implementovat i pravidla proti reverzním hybridním nesouladům.