



**Vybrané oblasti daně z příjmů  
právnických osob**

Květen 2021

# Agenda

*Převodní ceny*



*Mezinárodní zdanění pasivních příjmů*



*Finanční náklady a jejich limitace*



# Převodní ceny



# Transfer Pricing

Management fees

Srovnávací analýza

Směrnice OECD

Variabilní mechanismus

Převodní ceny

Arm's length principle

benchmark

§23/7

Licenční poplatek

TNMM

Fully fledged entity

Princip tržního odstupu

TP Catalyst

Entita s omezeným funkčním a rizikovým profilem

Funkční a riziková analýza

COST+

CbC

Limited risk entity

APA

# Princip tržního odstupu a spojené osoby

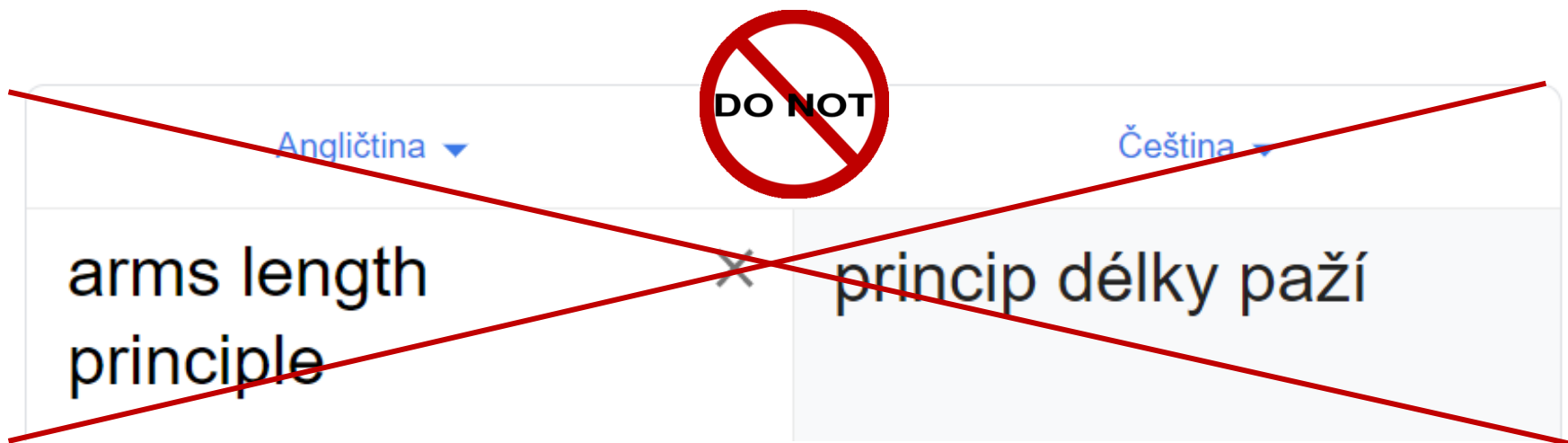


# Princip tržního odstupu

## Definice



Jsou-li mezi dvěma (sdruženými) podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny podmínky, které se liší od těch, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.







## Jágrův Favorit je pořád na prodej. Stojí už více než milion

20.1.2016



Loni v červnu se na internetu objevil inzerát nabízející ke koupi modrou Škodu Favorit. Na obvykle vcelku všedním autě byla zajímavá jeho historie. Kdysi totiž patřilo legendárnímu hokejistovi Jaromíru Jágrovi. Vůz tehdy kupce nenašel a je na prodej znovu.



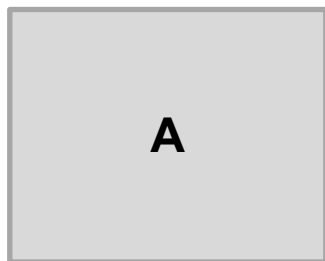
# Princip tržního odstupu

## Příklad

**Tržní cena: 1 mil. Kč**



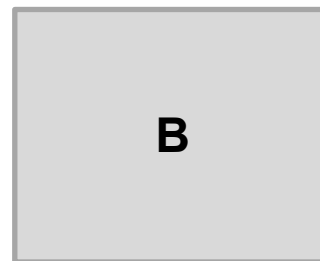
Země s vyšší  
mírou zdanění  
(19 %)



**1 mil. Kč**



Země s nižší  
mírou zdanění  
(5 %)



**1,01 mil. Kč**



Základ daně: 1 mil. x 19 %

Základ daně: 10 tis. x 5 %



**Celkem daň: 190,5 tis.**



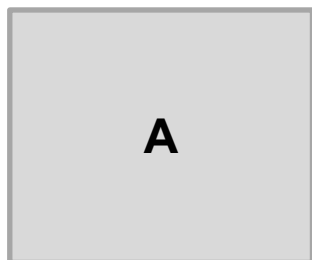
# Princip tržního odstupu

## Příklad



~~Tržní cena: 1 mil. Kč~~

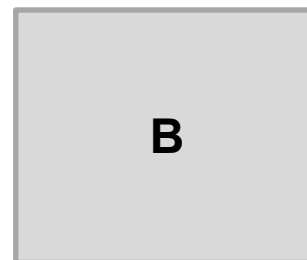
Země s vyšší  
mírou zdanění  
(19%)



10 tis. Kč



Země s nižší  
mírou zdanění  
(5%)



1,01 mil. Kč



Základ daně: 10 tis. x 19 %



**Celkem daň: 51,9 tis.**

Základ daně: 1 mil. x 5 %



# Princip tržního odstupu

## Shrnutí

**Účel:** Daňové správy se brání proti odlivu zdanitelných příjmů do zahraničí.

**Pravidlo:** Převodní ceny mezi spojenými osobami musí být sjednány tak, jak by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

**Upozornění:** V ČR platí i pro vnitrostátní transakce (daňové ztráty, investiční pobídky + sankce).

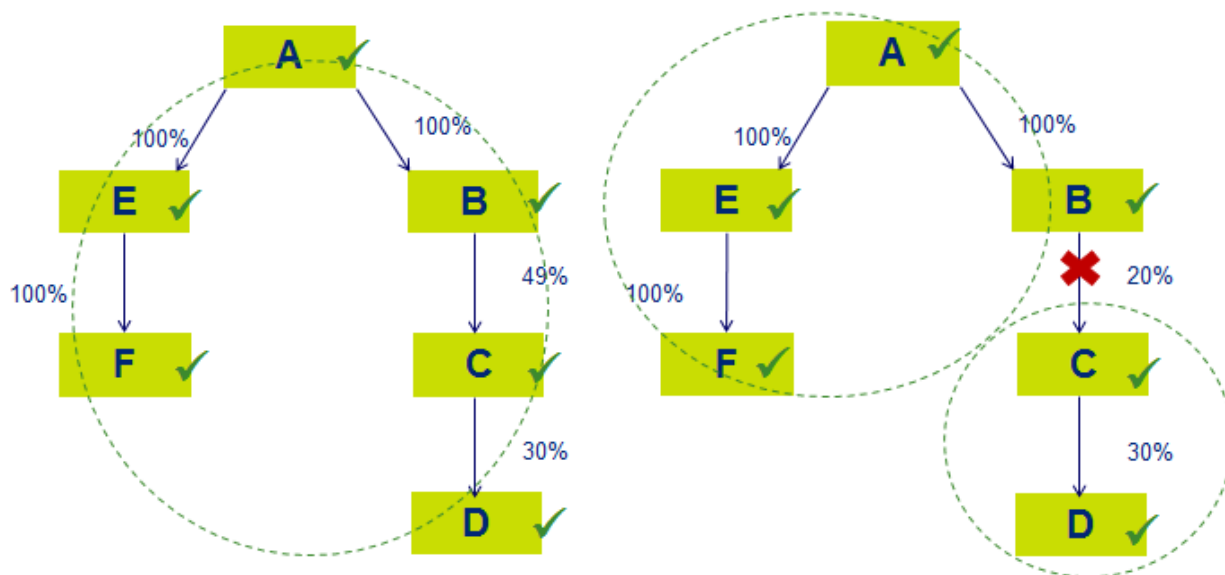


# Spojené osoby

## Definice dle § 23 odst. 7

Převodní ceny (transferové ceny) = ceny uplatňované v transakcích uskutečněných mezi dvěma daňovými subjekty **ekonomicky nebo personálně spojenými**:

Kapitálem	Jinak
Přímo	Ovládané nebo kontrolované stejnou osobou
Nepřímo	Osoby blízké
Min. 25%	Vytvořili vztah za účelem snížení základu daně (zvýšení ztráty)



# Aplikace převodních cen v ČR



# Převodní ceny v ČR

## Úvod do problematiky

(7) Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový rezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

### a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,
2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

### b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
4. blízké,
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.



**1 odstavec**



**Pokyn D- 10, Pokyn D-32, Pokyn D-334, Pokyn D-34**



**Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy adoptována Výborem OECD v roce 1995 (aktualizována v roce 2010 a 2017)**



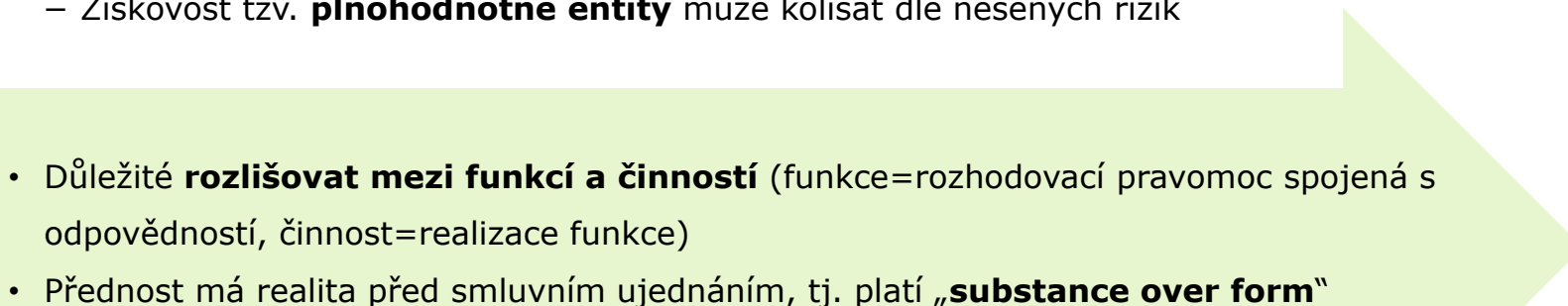
**612 stran**



# Převodní ceny v ČR

## Funkční a riziková analýza

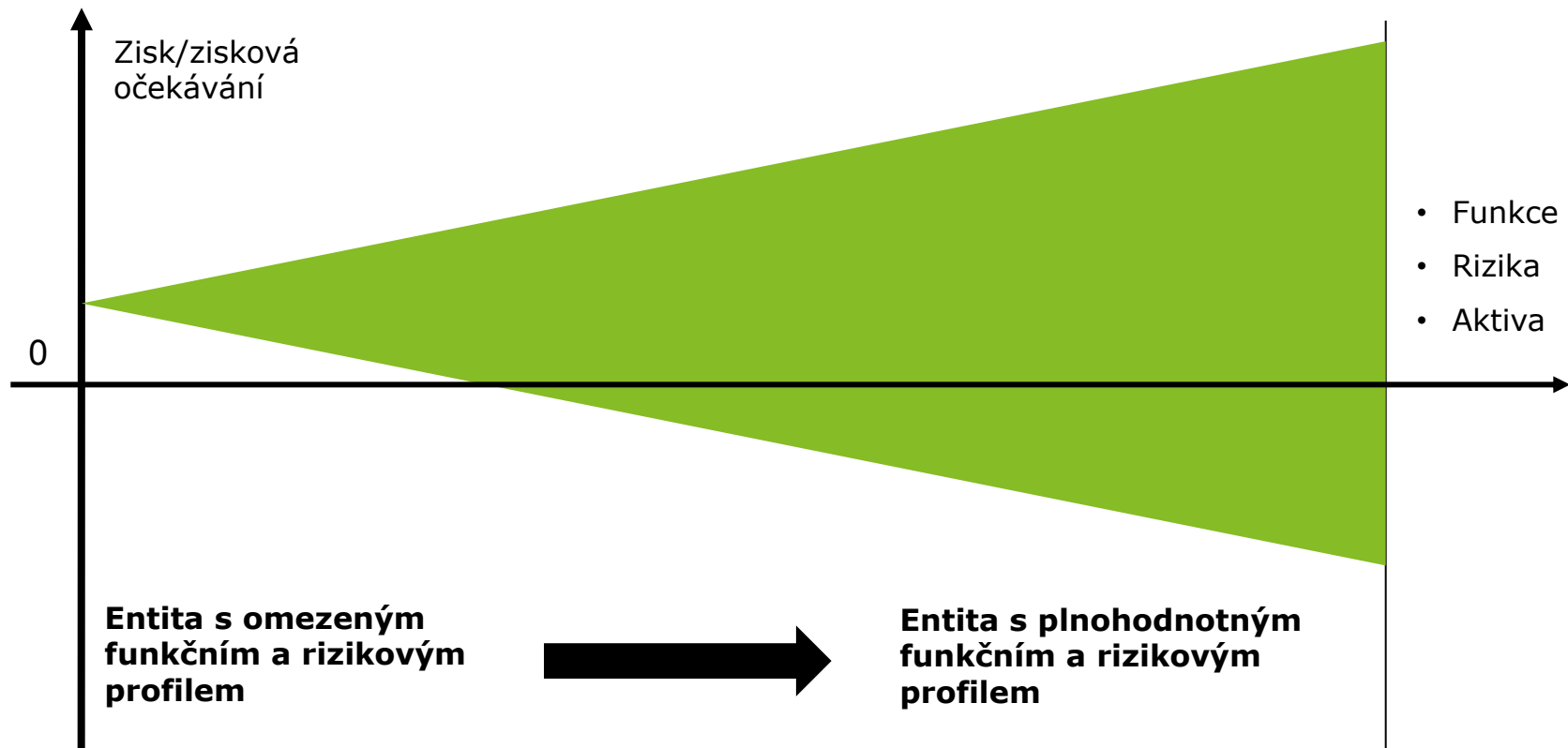
### Funkční a rizikový profil

- Detailní dotazování ohledně celkových obchodních aktivit a zodpovědností poplatníka s cílem identifikovat tzv. funkční a rizikový profil
    - Vykonávané funkce
    - Nesená rizika
    - Používaný majetek
  - Na základě identifikovaného funkčního profilu lze usuzovat očekávanou ziskovost příslušných subjektů zapojených do transakce
    - Entita s tzv. **omezeným rizikovým profilem** dosahuje rutinní odměny za svou činnost
    - Ziskovost tzv. **plnohodnotné entity** může kolísat dle nesených rizik
- 
- Důležité **rozlišovat mezi funkcí a činností** (funkce=rozhodovací pravomoc spojená s odpovědností, činnost=realizace funkce)
  - Přednost má realita před smluvním ujednáním, tj. platí „**substance over form**“

# Převodní ceny v ČR

## Funkční a riziková analýza

### Zisková očekávání v závislosti na funkčním profilu společnosti





# Převodní ceny v ČR

## Funkční a riziková analýza: ilustrace

### Ilustrativní alokace funkcí, rizik a majetku:

Popis	Analyzovaná společnost	Skupina
<b>Funkce</b>		
Strategické plánování	✓	
Poskytování služeb	✓	
Marketing & prodej		✓
Vyřizování stížností a reklamací	✓	
Zákaznická a technická podpora	✓	
<b>Rizika</b>		
Tržní riziko		✓
Kreditní riziko	✓	
Záruční riziko	✓	
Kurzové riziko	✓	
<b>Majetek</b>		
Duševní vlastnictví		✓
Nemovitosti a vybavení	✓	

### Příklady otázek:

- Kdo provádí dlouhodobé (strategické) plánování?
- Kdo rozhoduje o ceně služby?
- Kdo nese tržní riziko?
- Kdo nese riziko chyb při výkonu služeb?
- Kdo vlastní hmotný majetek potřebný pro výkon služeb?
- Kdo vlastní související nehmotný majetek (know-how, atd.)?

# Převodní ceny v ČR

## Funkční a riziková analýza: shrnutí

### FUNKCE A RIZIKA NEJSOU OMEZENA

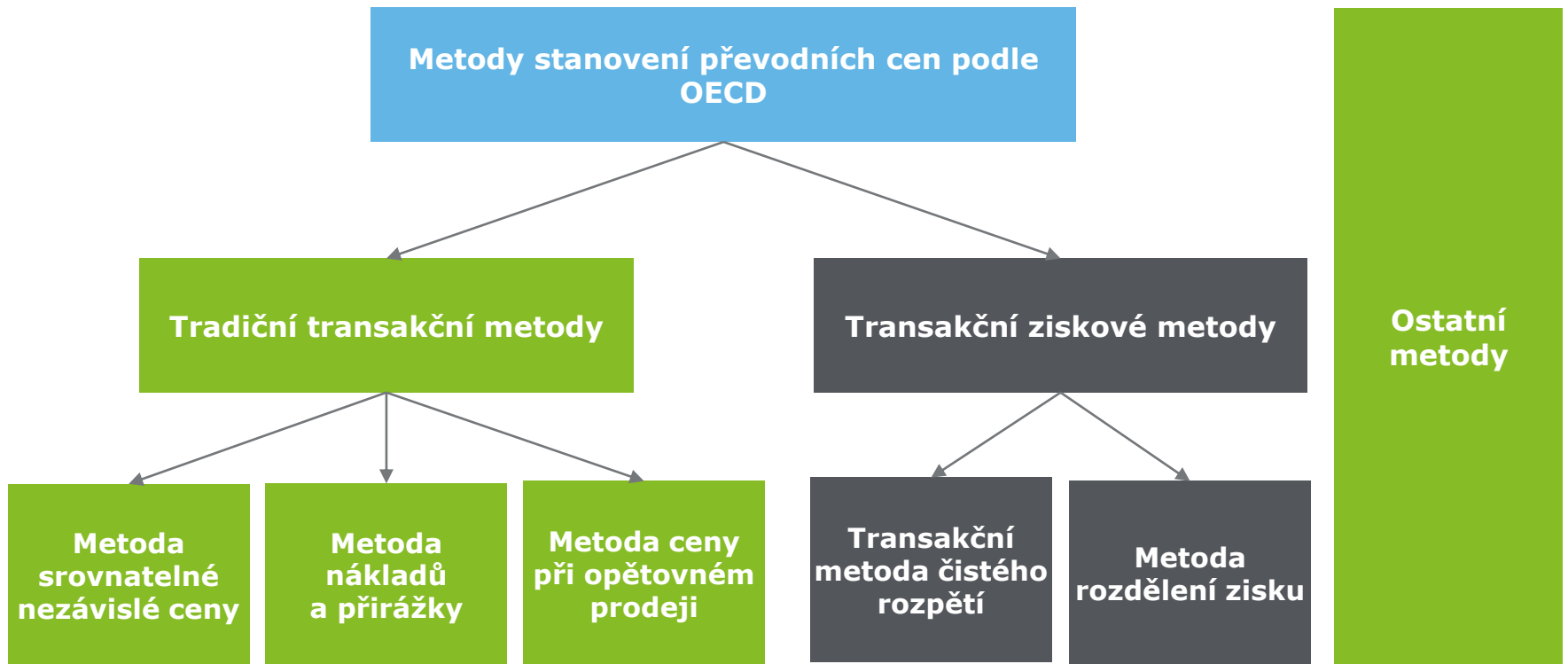
- **Společnost je v pozici subjektu s plnohodnotným rizikovým profilem**
  - Trvale stabilní ziskovost založená na průměru může nastat, ale jde o náhodu, protože ve vztazích není protistrana (principál), který by ji garantoval
  - Podřízení se zájmům skupiny je možné za úhradu, ale nevylučuje se pozice shodná se zájmem skupiny za předpokladu, že společnost nemá lepší alternativu
  - Výpočet cen je založen na různých postupech (profit split, rozpočty ap.) a obhajoba je náročnější než u společností s omezeným rizikem
  - Pokud ziskovost kolísá ve velkém rozmezí, je obtížné argumentovat omezenými riziky
- **Společnost prokazuje, že má kapacitu vykonávat všechny zásadní funkce**
  - Ideálně když všechny funkce a aktivity vykonávají vlastní zaměstnanci
  - Outsourcing do skupiny je možný, ale musí být zachována podstata kontroly nad situací
- **Je přijatelná ztrátovost, ale prokazování je obtížné**

### FUNKCE A RIZIKA JSOU OMEZENA

- **Společnost je v pozici subjektu s limitovaným rizikem**
  - Očekává se nízká, ale trvale stabilní ziskovost založená na průměru
  - Akceptuje se podřízení zájmům skupiny
  - Jako odpovídající náhrada je přijatelná stabilita a garantovaný zisk
- **Společnost prokazuje, že náhradu dostává v odpovídající výši**
  - Ideálně souběh smluvního a faktického stavu
- **Není přijatelná ztrátovost a míra ziskovosti se odráží od externích dat**
- V praxi se vyskytují různě smíšené profily, které se dají považovat za souběh předchozích dvou situací
  - Ekonomická data je pak nutné analyzovat podle typu funkce a argumentaci věst souběžně

# Převodní ceny v ČR

## Metody stanovení převodních cen



Skupiny společností mohou za účelem stanovení převodních cen aplikovat metody, které ve Směrnici OECD popsány nejsou, a to za předpokladu, že takovéto ceny splňují princip tržního odstupu (odstavec 2.9 Směrnice OECD)

# Převodní ceny v ČR

## Dokumentace převodních cen

- Dokumentace není v České republice právně závazná
- **ALE** § 92 odst. 3 Daňového řádu:
  - Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

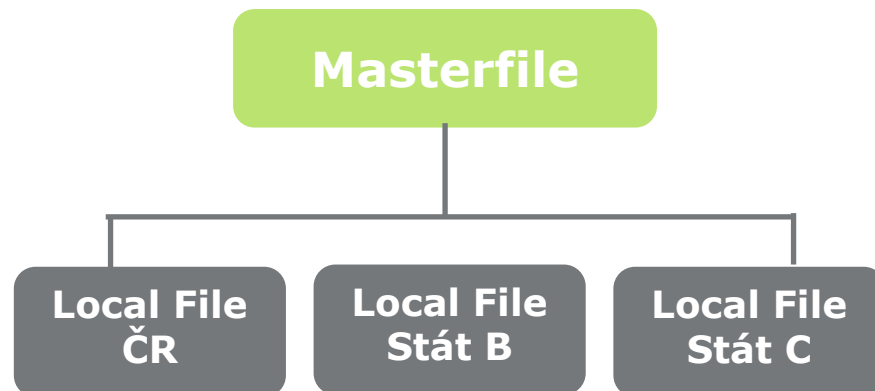


- Neexistují žádné formální požadavky na obsah dokumentace, termíny pro její předkládání správci daně atd.



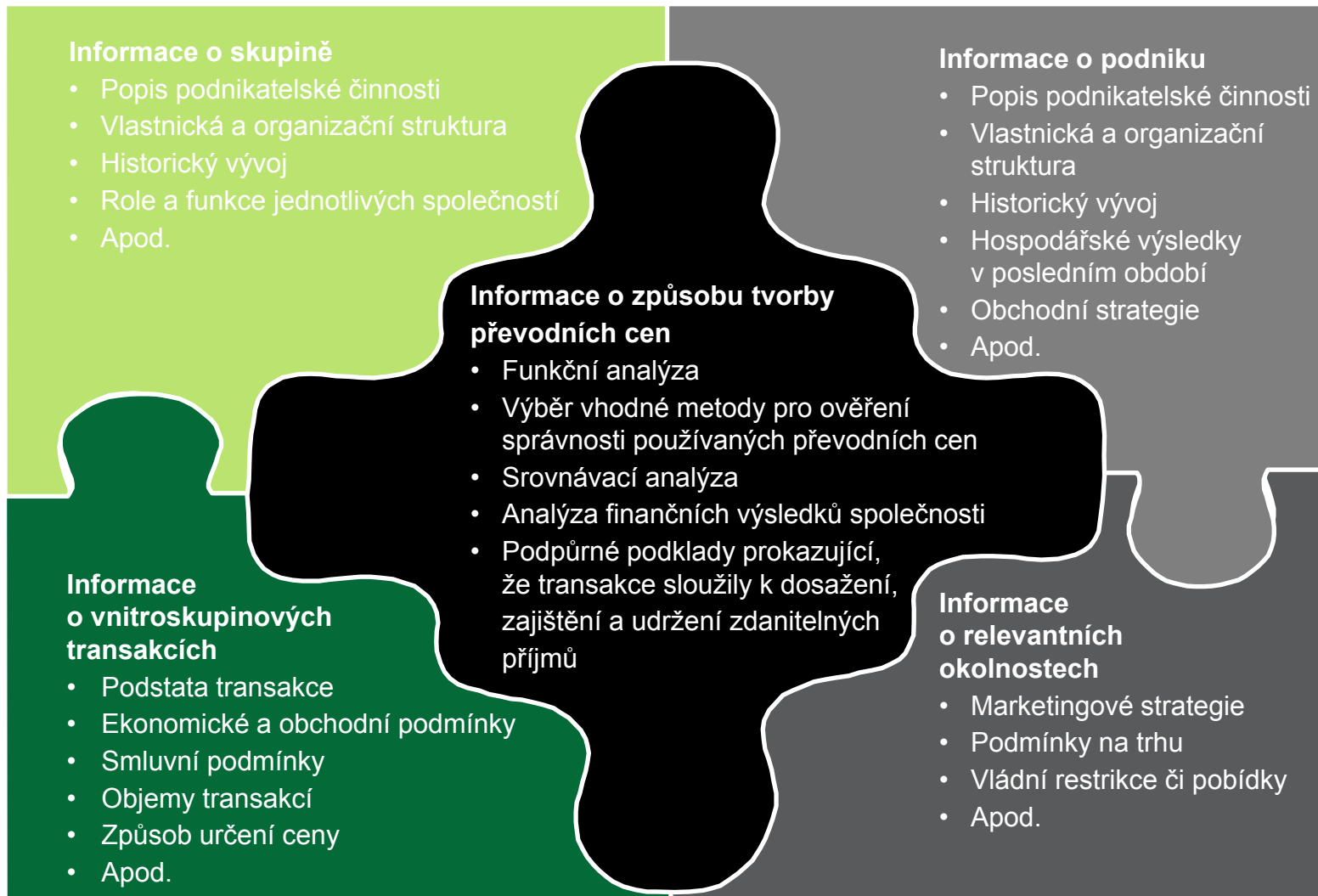
- Doporučení v pokynu D-334  
(akceptován tzv. Masterfile koncept)

- CbC reporting



# Převodní ceny v ČR

## Dokumentace převodních cen



# Převodní ceny v ČR

## Rizikové oblasti



### Investiční pobídky

Striktní regulace do roku 2015 – **riziko odebrání celých investičních pobídek** v případě, že daňový subjekt neoprávněně zvýšil svůj základ daně transakcemi se spojenými osobami.

Od roku 2015 mírnější legislativa – riziko **snížení možné slevy na dani** v daném zdaňovacím období a **souvisejícího doměrku**.



### Manažerské služby

Správce daně se zmaňuje na transakce se spojenými osobami vztahující se k **vnitroskupinovým poplatkům, manažerským službám a hrazeným licenčním poplatkům**.

Daňový subjekt musí být schopen ustát tzv. „substance and benefit“ test.



### (Dlouhodobé) ztráty

Dlouhodobě **ztrátová pozice** daňového subjektu v kontextu jeho funkčního a rizikového profilu, ztráta na provozní úrovni, daňová ztráta.



### Významný objem vnitroskupinových transakcí

Významný podíl **objemu transakcí realizovanými se spojenými osobami** na celkových transakcích realizovaných daňovým subjektem.



### Změna nastavení převodních cen

**Změna nastavení převodních cen**, která má za následek změnu funkčního a rizikového profilu daňového subjektu, nebo výraznou změnu v základu daně daňového subjektu, exit charge.

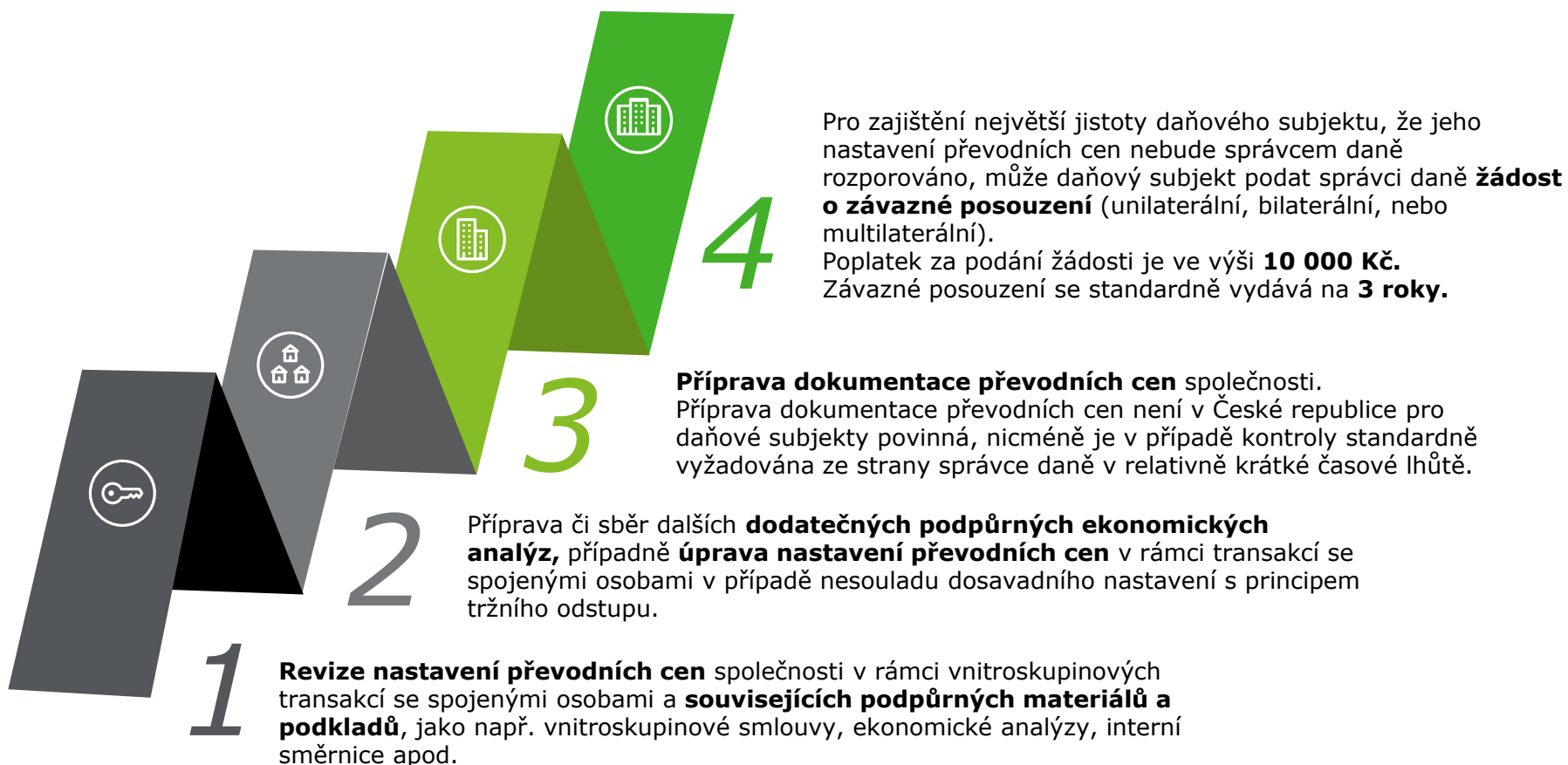


### A také...

Nízká daňová povinnost ve srovnání s obratem daňového subjektu, dohody o podílení se na nákladech, restrukturalizace apod.

# Převodní ceny v ČR

## Jak se připravit?



# Zkušenosti z praxe





# Co si o Vás finanční úřad může zjistit?

## Finanční správa má stále větší množství informací!

- Povinná příloha daňového přiznání
- Informace poskytované společnostmi (webové stránky, sbírka listin)
- Informace od třetích subjektů prostřednictvím výzev
- Informace obdržené od jiných tuzemských správců daně (MF, GFŘ) či od správců daní z jiných členských států EU či některé mimo EU státy
- Nové zdroje informací (country by country reporting, mezinárodní výměna informací)
- Vyhledávací činnosti správce daně či prosté „udání“
- Informace z veřejných rejstříků
- Práce s databázemi – Amadeus, TP Catalyst
- Ostatní – diplomové práce, webové články



# Praktické zkušenosti z daňových kontrol převodních cen

## Spor o funkční profil ztrátové společnosti 1/3



### Popis situace Společnosti

- Výrobce komponentů pro automobilový průmysl, v ČR dlouhodobě bez daňové povinnosti
- Prodeje výrobků jsou realizovány prostřednictvím mateřské společnosti
- Mateřská společnost inkasuje provizi z uskutečněných prodejů
- Jednatelé Společnosti i mateřské společnosti jsou stejné osoby
- Společnost vykazovala fluktuující ziskovost, FÚ zahájil kontrolu ztrátových období s předpokladem, že je Společnost smluvním výrobcem a navrhuje doměřit daň podle benchmarku

### Argumentace FÚ

- Mateřská společnost dojednává zakázky a zadává jejich výrobu Společnosti
- Klíčové funkce vykonává mateřská společnost a měla tak nést i související rizika (tzn. měla kompenzovat ztráty Společnosti)
- Společnost nepředložila dostatečně konkrétní důkazní prostředky podporující její tvrzení ohledně plnohodnotného profilu

### Argumentace společnosti

- Mateřská společnost poskytuje službu zprostředkování zakázek (argumenty: německé automobilky jednají pouze s německou protistranou, jazyková vybavenost), za což dostává od Společnosti adekvátní odměnu
- Technické i materiálové požadavky na výrobu specifikuje primárně zákazník, cenová nabídka zákazníkovi vychází od Společnosti
- FÚ směřuje pojmy aktivita (činnost) a funkce. Aktivitu získávání zakázek vykonává mateřská společnost, ale funkci (rozhodovací pravomoc spojenou s odpovědností) má Společnost

# Praktické zkušenosti z daňových kontrol převodních cen

## Spor o funkční profil ztrátové společnosti 2/3



### Argumentace společnosti, pokračování

- V mateřské společnosti není nikdo, kdo by mohl Společnost ovlivnit (interpretace stejné osoby jednatelů ve prospěch Společnosti)
- V průběhu kontroly daňový subjekt předložil např. následující zdůvodnění ztrát:
  - Rozjezd nových závodů a s tím související nižší vytížení kapacit, problémy s kvalitou
  - Manažerská pochybení (s personálními důsledky, tzn. Společnost aktivně reagovala na ekonomické problémy)
  - Souběh zcela nových a zároveň vybíhajících projektů
  - Nedostatek zaměstnanců řešen agenturními pracovníky
- Předložena kalkulace, že po očištění výsledku o mimořádné náklady je ziskovost v souladu s benchmarkem FÚ
- Relativizace benchmarku FÚ
  - Subjektivní výběr srovnatelných společností z databáze nelze použít na doměření daně
  - V rámci tržního rozpětí by měl FÚ zvolit hodnotu nejvýhodnější z pohledu poplatníka (judikatura)
  - FÚ nezohlednil externí vlivy (např. intervence ČNB ovlivnily hospodaření Společnosti, nikoliv společnosti ze vzorku)
  - Výběr vzorku lze udělat různými způsoby (s vlivem na výsledek)

# Praktické zkušenosti z daňových kontrol převodních cen

## Spor o funkční profil ztrátové společnosti 3/3



### Ponaučení

- U společností s limitovaným funkčním profilem FÚ striktně vyžaduje dosažení tržní ziskovosti v jednotlivých zdaňovacích obdobích, argument průměru přes více období není akceptován
- Nedostatek konkrétních důkazních prostředků je vždy velkou komplikací, řešením mohou být svědecké výpovědi
- Neschopnost daňového subjektu předložit vhodné důkazní prostředky na podporu svých tvrzení FÚ interpretuje jako potvrzení své argumentace
- TP Dokumentace bez doplnění o konkrétní důkazní prostředky podporující uvedená tvrzení nemusí být dostačující

# Problematické oblasti

## Daňová uznatelnost manažerských služeb

### Rozhodnutí Adient sp. zn. 8 Afs 216/2017-75

- **Daňová uznatelnost nákladů na poradenské služby od mateřské společnosti**
- Mateřská společnost poskytovala DS podpůrné služby (QC, odbyt, IT atd.), DS prokázal poskytnutí služeb celou řadou podkladů (prezentace, emaily, pozvánky, telefonické konference)
- Správce daně uznal, že nějaké služby byly poskytnuty, ale namítal, že DS zůstal „stále u obecného popisu služeb“, „u žádného z předložených důkazů DS neprokazuje konkrétní odpracovaný čas, ani skutečnou cenu poskytnutých služeb, odkazuje pouze na konkrétní přijatou fakturu, aniž by vyčíslil, jakou částkou se konkrétní služba podílí na celkové částce faktury“
- Dle NSS nebyla dodržena nutná podmínka pro uznatelnost výdaje ve smyslu § 24/1:
  - Jednoznačná **konkretizace vynaloženého výdaje na straně jedné a jeho spojení s přesně specifikovaným poskytnutím služby na straně druhé**
- Vady na straně DS: nesrovnalosti ve výpočtu odměny za služby, kalkulace provedeny ex-post – nemohly tedy sloužit jako podklad pro fakturaci, přefakturace právního poradenství v poměru 50:50, zpětná aplikace smluv o poskytování služeb

=> **Unesení důkazního břemene ve smyslu ustanovení §24/1**

=> **Prokázání substance a benefit testu, stanovení cen (TP hledisko)**

# Mezinárodní zdaně (pasivních) příjmů



# Mezinárodní smlouvy, rezidenství a stálá provozovna



# Co jsou SZDZ?

→ Mezinárodní dohody o zdanění příjmů a majetku (dále také jen „daňové smlouvy“), kterými se smluvní státy zavazují:

- Přijmout omezení týkající se zdanění nerezidentů
- Poskytovat svým rezidentům daňové úlevy s ohledem na daně zaplacené ve druhém smluvním státě



# Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění

→ Modelová smlouva OECD (dále také jen „Model OECD“)

→ Kromě modelu OECD existuje také modelová smlouva OSN a modelová smlouva USA atd.

→ Důvody pro modelové smlouvy

- Napomoci vyjednávání mezi státy
- Docílit co nejvyšší jednotnosti smluv

→ Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ke stažení na stránkách

<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

→ „BEPS“ !!!



# Vztah k domácímu právnímu řádu

- Zdanění vychází vždy z domácích daňových zákonů
- Daňové smlouvy dodatečné zdanění neukládají
- Vždy se daní podle toho, co je pro poplatníka výhodnější (smlouva vs. zákon)
- Smlouva má aplikační přednost před domácí legislativou (nadřazenost)

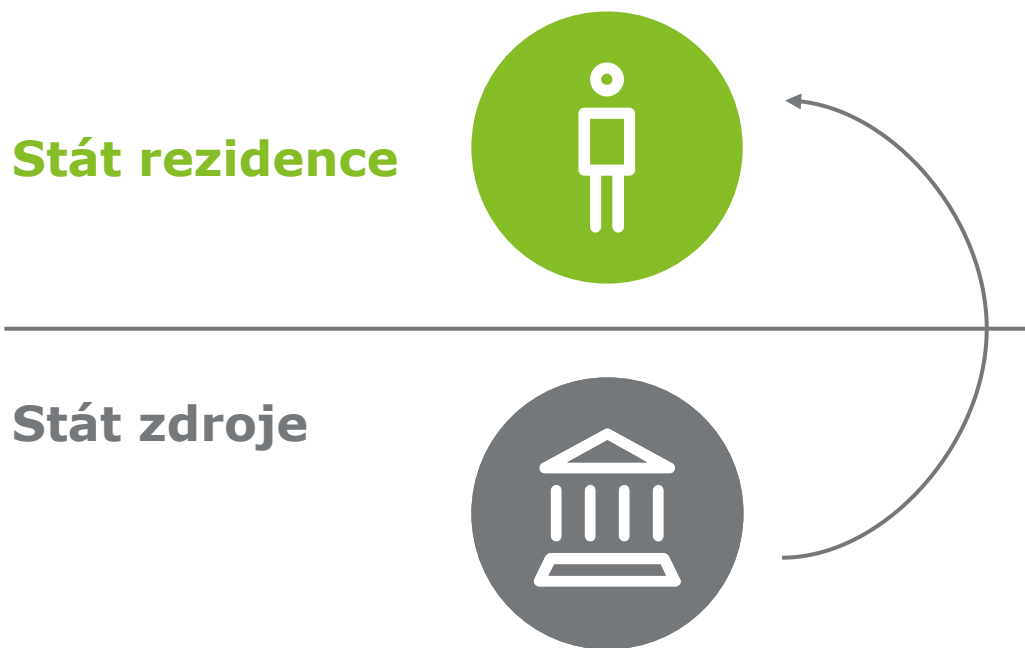
# Daně, na které se smlouva vztahuje (čl. 2 Modelu OECD)

→ Smlouva se vztahuje na **daně z příjmů a případně z majetku** ukládané jménem každého ze smluvních států nebo jeho místních úřadů, ať je způsob vybírání jakýkoli

→ Smlouva se obecně nevztahuje na nepřímé daně , daň z převodu nemovitostí či daně týkající se sociálního zabezpečení

→ Výjimkou je článek 24 (zákaz diskriminace) a 26 (výměna informací)

# Proč smlouvy o zamezení dvojího zdanění existují?



## Rezidence vs. Zdroj





### Stát rezidence

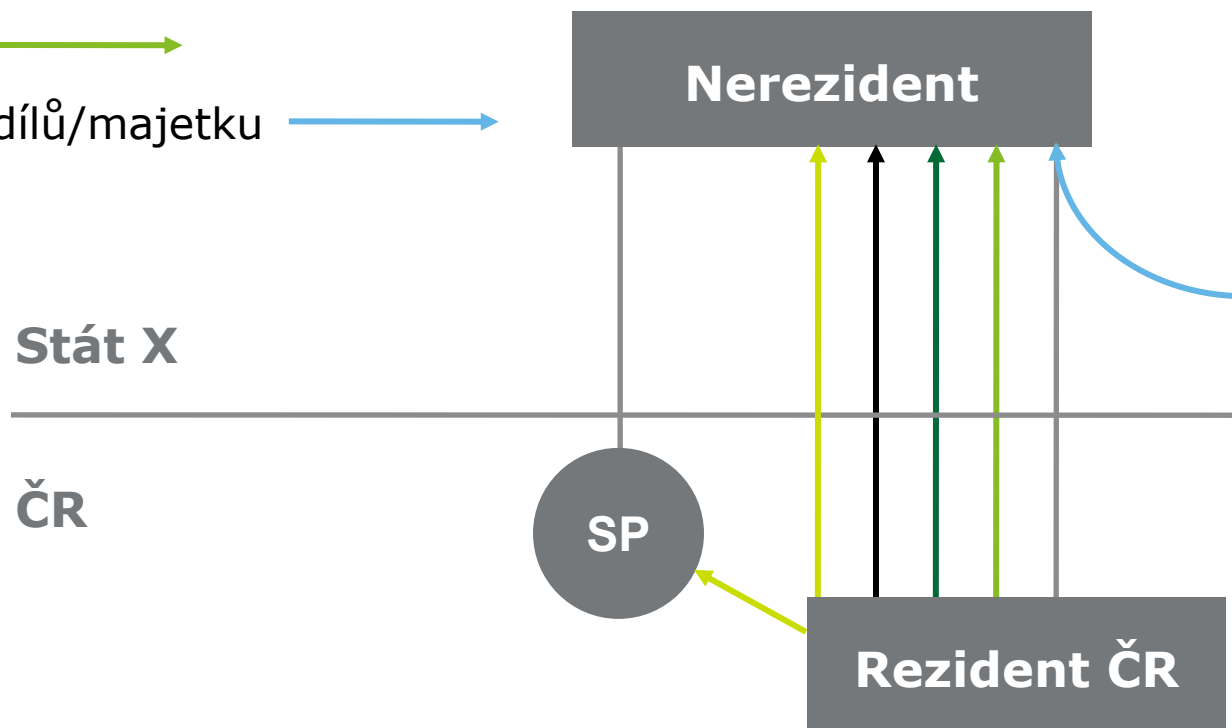
Stát rezidence obvykle zdaňuje u svých rezidentů příjem generovaný kdekoli na světě

### Stát zdroje

Stát zdroje obvykle zdaňuje u nerezidentů příjem vzniklý v daném státě

# Co řeší investor, který investuje přes hranice (z hlediska SZDZ)?

- Zisky podniků (včetně zisků ze stálé provozovny) 
- Dividendy 
- Úroky 
- Licenční poplatky 
- Zdanění prodeje podílů/majetku 



# Rezidenství

## Právnícké osoby

### → Definice rezidenta (§ 17 odst. 3 ZDP)

- (3) Poplatníci, kteří **mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení**, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen "sídlo"), mají daňovou povinnost, která se vztahuje **jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí**

### → Definice nerezidenta (§ 17 odst. 4 ZDP)

- (4) Poplatníci, kteří **nemají na území České republiky své sídlo**, nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy...
- Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje **pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky**

# Zdroj příjmů – ZDP

→ Příjmy ze zdrojů v ČR – § 22 odst. 1

- Taxativně vyjmenovává příjmy, které se považují za příjmy nerezidentů (právnických i fyzických osob) ze zdrojů na území České republiky

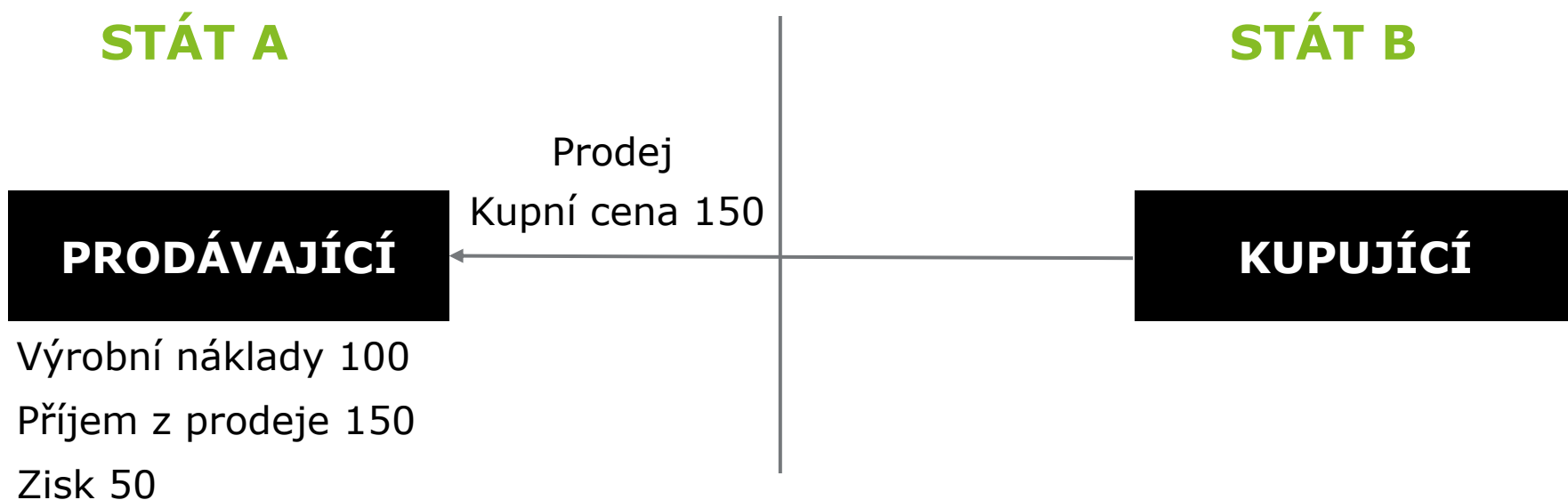
→ *U nerezidentů podléhají zdanění v ČR pouze tyto příjmy*

→ Osvobození:

- Fyzické osoby: § 4, § 6 odst. 9, § 10 odst. 3
- Právnické osoby: § 19

→ Určení způsobu zdanění (tj. srážková daň, obecný základ daně, příp. i zajištění daně)

# Koncepce stálé provozovny (Permanent Establishment)



Otázka: Který stát může zdanit příjem 50?



Stát B může zdanit jen tehdy, pokud má prodávající strana ve státě B stálou provozovnu (čl.7 odst. 1 Modelové smlouvy OECD)



# Vymezení v legislativě

→ **§ 22 odst. 2 ZDP**

→ **Čl. 5 modelu OECD**

- Definice pojmu stálá provozovna

→ **§ 23/11 ZDP**

→ **Čl. 7 modelu OECD**

- Alokace základu daně

# Typy stálé provozovny

→ Fyzická stálá provozovna – např. kancelář, továrna

→ Stálá provozovna – staveniště

→ Stálá provozovna – zastoupení

→ Službová stálá provozovna



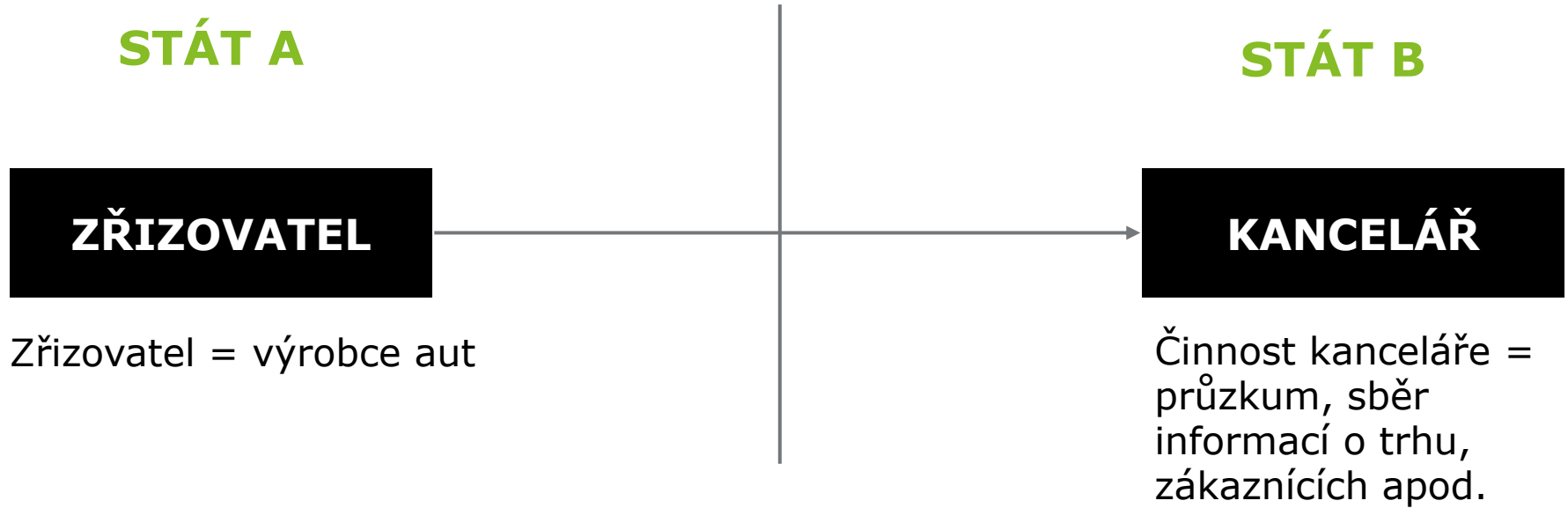
! § 38t odst. 2 ZDP – oznamovací povinnost! – nesplnění znamená sankci až 500 tis. Kč (§ 247a DŘ)

## Výjimky dle Modelu OECD (čl. 5 odst. 4)

Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz stálá provozovna nezahrnuje:

- a) Zařízení, které se využívá **pouze** za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání
- b) Zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje **pouze** za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání
- c) Zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje **pouze** za účelem zpracování jiným podnikem
- d) Trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje **pouze** za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik
- e) Trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje **pouze** za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik **přípravný nebo pomocný charakter**
- f) Trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnosti trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je **přípravného nebo pomocného charakteru**

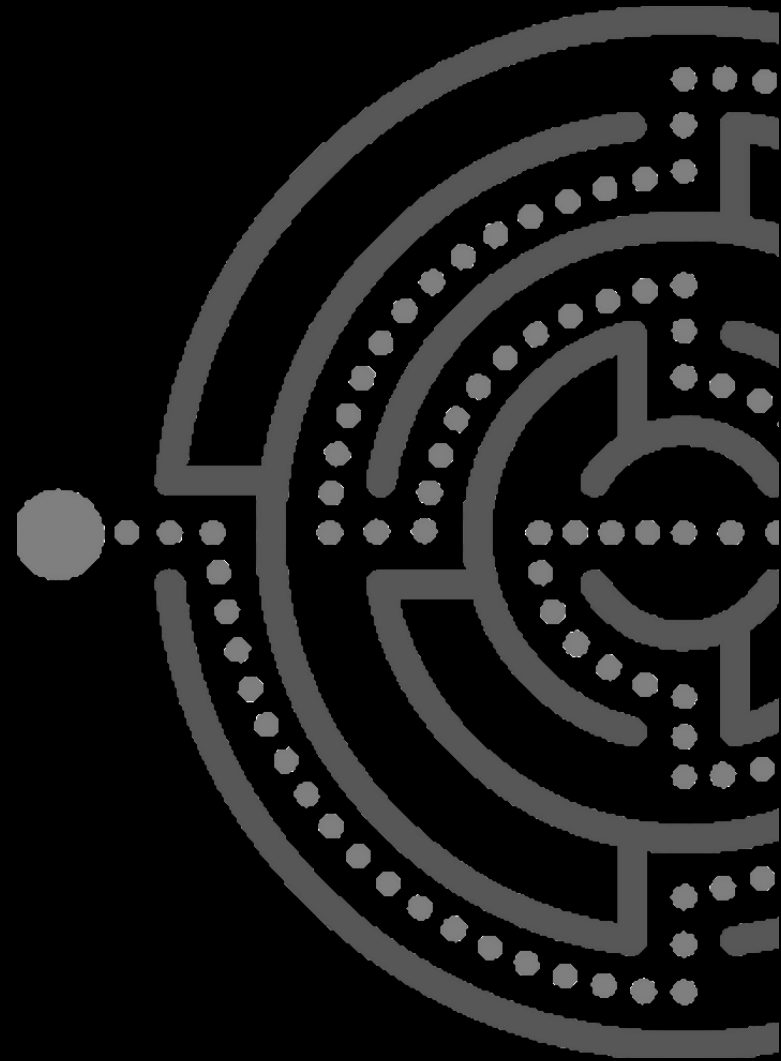
# Příklad k čl. 5 Modelu OECD



Otázky:

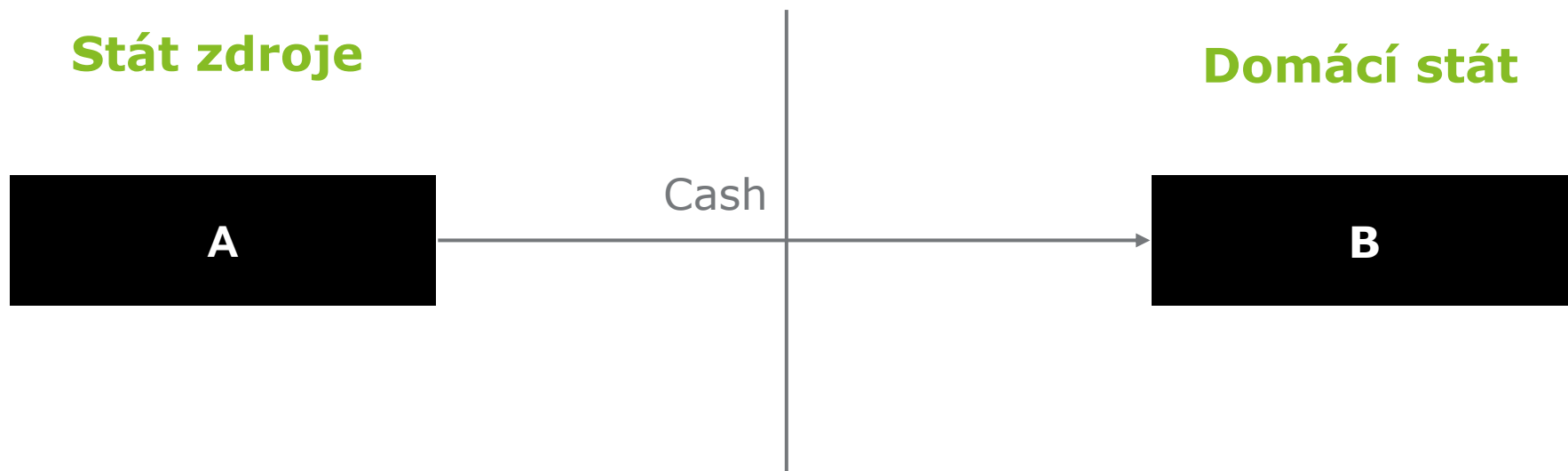
- Vzniká ve státě B stálá provozovna výrobci aut?
- Byl by Váš závěr jiný, pokud by zřizovatel byl marketinkovou agenturou?

# Pasivní příjmy



# Pasivní příjmy

## Přeshraniční „platby“



# Dividendy, úroky a licenční poplatky – ZDP

## § 36 odst. 1 ZDP

- Vyjmenovává příjmy ze zdrojů na území ČR (§ 22), které podléhají u nerezidentů srážkové dani
- Týká se příjmů, které nejsou přiřaditelné stálé provozovně v ČR (daňové přiznání)

Dividendy – 35 % (§ 36)

Úroky – 35 % (§ 36)

Licenční poplatky

- 35 % (§ 36)
- 5% (§ 36 odst. 1 písm. c) – finanční pronájem s následnou koupí najaté věci



!!Od roku 2009 lze v případě licenčních poplatků a úroků v návaznosti na sražení daně podat daňové přiznání (tj. odečíst související náklady), pobírá-li příjem rezident EU/EHP; sražená daň se pak považuje za zálohu!!

# Dividendy (čl. 10 Modelu OECD)

→ Obecné pravidlo – dividendy mohou být zdaněny ve státě, kde je příjemce rezidentem

→ Kromě toho může danit dividendy stát zdroje, ale pouze

- 5% hrubé částky dividend, jestliže skutečným vlastníkem je společnost, která drží nejméně 25% kapitálu společnosti vyplácející dividendy
- 15% ve všech ostatních případech

→ Většina zemí zdaňuje u zdroje srážkou daně



# Úroky (čl. 11 Modelu OECD)

- Obecné pravidlo – úroky mohou být zdaněny ve státě, jehož je příjemce rezidentem
- Stát zdroje může danit do výše 10%
- Ale smlouvy uzavřené Českou republikou, resp. bývalým Československem, oproti Modelové smlouvě obvykle úroky ve státě zdroje zdanit nedovolují

# Licenční poplatky (čl. 12 Modelu OECD)

→ Licenční poplatky (zahrnují i nájemné) mohou být zdaněny pouze ve státě, kde je příjemce rezidentem

→ Ve státě zdroje se nedaní

→ Ale smlouvy uzavřené Českou republikou, resp. bývalým Československem, oproti Modelové smlouvě často licenční poplatky ve státě zdroje zdanit dovolují

→ Od 1.1. 2011 v rámci EU mezi mateřskou a dceřinou společností a sesterskými společnostmi od daně ve státě zdroje **osvobozeno** (konec přechodného období pro Českou republiku)

# Finanční náklady a jejich limitace



# Finanční náklady

## Úroky a jejich daňová uznatelnost

Daňový náklad –  
odpis



- Kapitalizace úroků do majetku

Nedaňový náklad



- Závislost úroku na výsledku hospodaření
- **Pravidlo nízké kapitalizace**
- Úroky z úvěru/půjček – získání podílu v dceřiné společnosti
- **Nadměrné výpůjční výdaje – implementace ATAD**

Daňový náklad  
možný posun v  
období



- Úroky z úvěrů/půjček od fyzických osob

Daňový náklad



- Např. úroky z úvěrů/půjček a financování výplaty dividend
- Ostatní úroky prokázané poplatníkem

# Test nízké kapitalizace



# Pravidlo nízké kapitalizace

## Definice



- Účelem zavedení testu nízké kapitalizace bylo zabránit vyvádění zisků v případě spojených osob z České republiky prostřednictvím úvěrových finančních nástrojů.
- Pravidlo definováno v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w).
- Vztahuje se na **úvěrové finanční nástroje** (definice dle § 19 odst. 1 písm. zk) **poskytnuté spojenou osobou** (viz definice § 23 odst. 7) **a finanční výdaje (náklady) související.**
- Poměruje výši vlastního kapitálu a množství úvěrových finančních nástrojů od spojených osob.
- Při výpočtu vhodné postupovat dle pokynu D-22.

# Test nízké kapitalizace

## Výpočet



$$\frac{4 \times \text{Průměrný vlastní kapitál}}{\text{Průměrný denní stav úvěrů a půjček od spojených osob}} = k$$

### Vlastní kapitál

- Účtové skupiny 41, 42 a 43 (mimo účtu 431 – HV běžného období)
- Vážený průměr VK za období

### Spojené osoby

- Kapitálově a jinak spojené osoby
- Test, zda jde o spojené osoby, se provádí v jednotlivých zdaňovacích obdobích, nikoli v okamžiku uzavření úvěru/půjčky (2 Afs 106/2008-95)

$k > 1$



Úroky z úvěrů a půjček od spojených osob jsou daňově uznatelné

$k < 1$



Koeficient daňově neuznatelných nákladů

# Pravidlo nízké kapitalizace

## Jak postupovat



### **Průměrný denní kapitál**

- Dle pokynu D 22 výpočet pomocí **váženého aritmetického průměru**
- Pokyn není právně závazný – metodická pomůcka, prostý arit. Průměr není zákonem zakázán, avšak FU jej aplikuje
- Pokud prostý aritmetický průměr výhodnější – aplikace zásady „ve prospěch daňového subjektu“ – Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, čj. 9 Afs 61/2008–48

### **Průměrný denní stav úvěrů a půjček od spojených osob**

- V případě postupného splácení jistin v daném ZO se stanoví váženým aritmetickým průměrem.
- Za rozhodný den, kdy dochází ke změně denního stavu úvěrových finančních nástrojů, se považuje den následující po dni úhrady splátky úvěrového finančního nástroje.
- Pokud je úvěr v cizí měně kurz, se při výpočtu průměrného denního stavu úvěrů stanoví stejným způsobem, jakým se v souladu s účetními předpisy oceňují závazky v cizí měně.



# Souběh nízké kapitalizace

## Specifika při výpočtu



### **Souběh nízké kapitalizace a úvěru od spojené osoby na získání podílu**

- Úroky z úvěru/půjčky na získání podílu v dceřiné společnosti jsou daňově neuznatelným nákladem dle § 25 odst. 1 písm. zk); avšak
- Tyto úvěry/půjčky se započítají do průměrného stavu úvěrů/půjček pro nízkou kapitalizaci, viz metodika FÚ [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/Metodicka\\_pomucka\\_k\\_uverovym\\_fin\\_nastrojum.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/Metodicka_pomucka_k_uverovym_fin_nastrojum.pdf)
- Obdobně se postupuje v případě souběhu nízké kapitalizace a úvěru od spojené osoby, kdy je úrok závislý na výsledku hospodaření či byl poskytnut fyzickou osobou.

### **Organizační složka a nízká kapitalizace**

- V současnosti není definováno zákonem nutnost provádět test nízké kapitalizace i u organizačních složek.
- Metodika pokynu D-22 nepokrývá způsob jak test nízké kapitalizace u organizační složky provádět – problematika přiřazení adekvátní výše VK.
- V praxi jsou tak výdaje (náklady) související s úvěrovými finančními nástroji od spojených osob přiřazené organizační složce zpravidla považovány za daňově uznatelné.
- Ministerstvo Financí momentálně zvažuje pokyn pro stanovení VK a propočet testu nízké kapitalizace i u organizačních složek.

# ATAD - nadměrné výpůjční výdaje



# Implementace ATAD

## Novela 2020 – nadměrné výpůjční výdaje

- Implementace směrnice proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem
- Účinnost - zdaňovací období započatá po 1. 4. 2019, žádné speciální ustanovení, pouze u majetku stanovena výjimka na majetek zařazený do základního imobilního majetku
- **Pravidlo nízké kapitalizace zůstává** (stejně jako ostatní pravidla úroků) => „První kolo“ testování (tj. jen na úroky z půjček od spoje množství úvěru vůči výši vlastního kapitálu).
- „Druhé kolo“ testování na tzv. nadměrných výpůjčních nákladech, **Nadměrné výpůjční náklady** = Výpůjční náklady, které ovlivňují VH a které zůstaly daňově neúčinné v prvním kole poníženy o výpůjční výnosy

# Nadměrné výpůjční výdaje

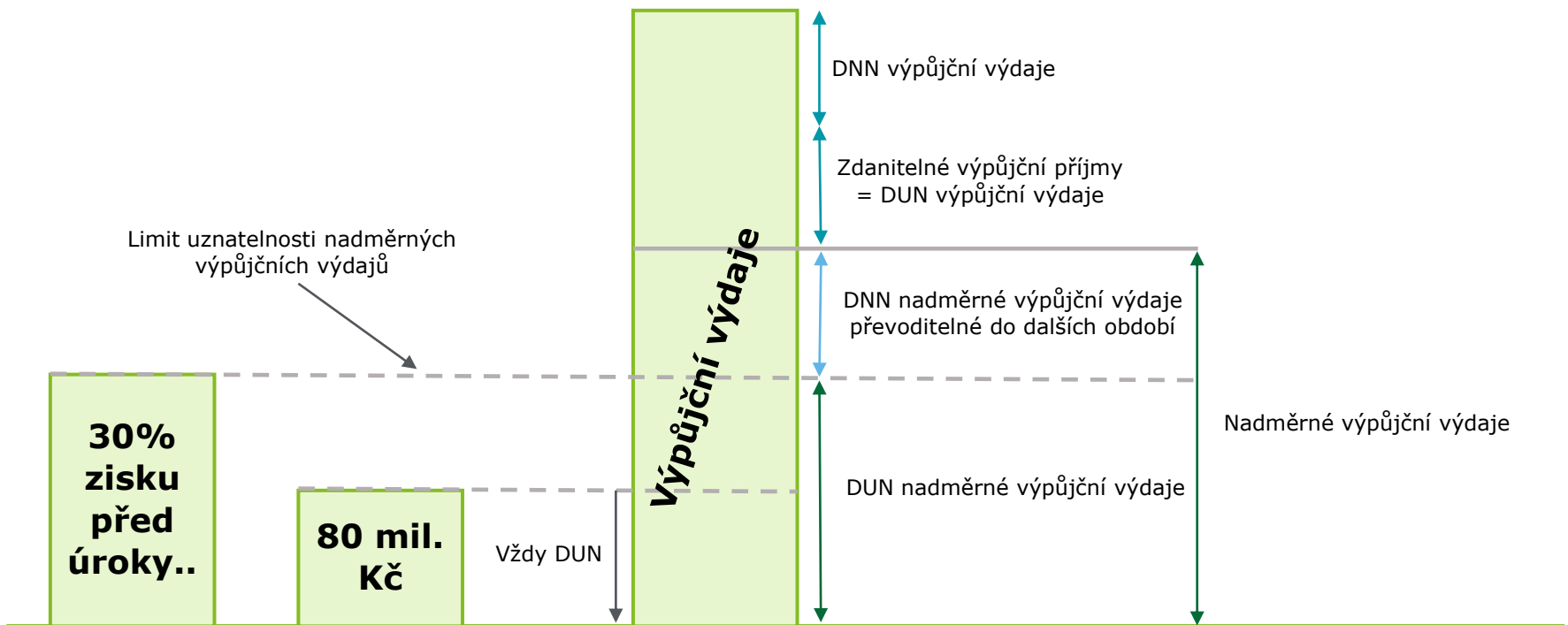
## Definice

### Dle § 23e Nadměrné výpůjční výdaje:

- Nadměrné výpůjční výdaje přesahující jeden z následujících limitů jsou daňově neuznatelný základ
  - 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy,
  - 80 mil. Kč.
- Daňový zisk před úroky, zdaněním a odpisy – HV upravený na základ daně (dc nezahrnují výpůjční náklady), základ daně vybírané srážkou, samostatný základ daně, kladný oceňovací rozdíl při koupi podniku, nadměrné výpůjční náklady
- Nadměrné výpůjční výdaje – daňově uznatelné výpůjční výdaje po odečtení výpůjčních výdajů z daně z příjmů za zdaňovacím období/období, za které se podává daňové přiznání
- Výpůjční výdaj – finanční výdaj, kapitalizovaný úrok, kurzový rozdíl, pomyslný úrok (výpůjčním výdajem není kapitalizovaný úrok do 17. června 2016 a úroky obsažené v „leasingových“ splátkách vyplývající ze smluv uzavřených před 17. červnem 2016)
- Výpůjční příjem – příjem ve formě úvěrového finančního nástroje a příjmy obdobného charakteru
- Převoditelnost daňově neuznatelných nadměrných výpůjčních výdajů a jejich zúčtování v následujících obdobích (do výše kladného rozdílu mezi limitem uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů a nadměrnými výpůjčními výdaji v daném roce)
- Poplatníci, na které se pravidlo neaplikuje – taxativní výčet (banky, pojišťovny a ostatní)

# Nadměrné výpůjční výdaje

## Daňová uznatelnost



### Zkratky

- DNN – daňově neuznatelný náklad
- DUN – daňově uznatelný náklad

# Nadměrné výpůjční výdaje

## Nejasný výklad a absence správní praxe

- Definice výpůjčních výdajů je **širší než stávající definice finanční**
- Diskuse, jaké náklady jsou považovány za výpůjční výdaje, např:
  - Kurzové rozdíly (pouze z úroků nebo i z jistiny?)
  - Leasingové náklady (jak bude počítáno?)
  - Rozvahová hodnota kapitalizovaných nákladů
  - Další náklady spojené s financováním
- Nová pravidla **mohou ovlivnit** i daňové poplatníky, jejichž úroky z půjček od spojených osob samy o sobě nejsou tak vysoké, ale při zahrnutí dalších souvisejících nákladů mohou překročit hranici 80 milionů Kč
- Otevřené body k diskusi
  - Právní nástupnictví (**nemožnost přenosu neuznatelných nákladů**)
  - Výstavba účtována jako zásoby
  - Investiční fondy
  - Daňově transparentní entity

# Implementace ATAD

## Novela 2020 – další implementované oblasti

### *Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (Exit tax)*

- Týká se přesunu majetku mezi zřizovatelem a jeho stálou provozovnou (stálými provozovnami jednoho zřizovatele) a přemístění daňového r

### *Zdanění ovládané zahraniční společnosti (CFC pravidla)*

- Zdanění pasivních příjmů českou entitou v případě, že ovládaná zahraniční společnost nevykonává podstatnou hospodářskou činnost

### *Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace (Hybridní nesoulad)*

- Zabránění strukturám, kdy je jeden náklad uplatněn v různých jurisdikcích, kdy je uplatněn náklad, který není v jiném státě zdaněn jako příjem

### *Obecné „protizneužívací“ pravidlo (GAAR - §8/4 daňového řádu)*

- Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání, jehož převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního

# Naše kontakty





# Kontakty



**Petra Hottmarová**

**Manažer (transfer pricing)**

E-mail: [phottmarova@deloittece.com](mailto:phottmarova@deloittece.com)



**Simona Chlebcová**

**Senior konzultant (transfer pricing)**

E-mail: [schlebcova@deloitteCE.com](mailto:schlebcova@deloitteCE.com)



**David Košut**

**Manažer (corporate income tax)**

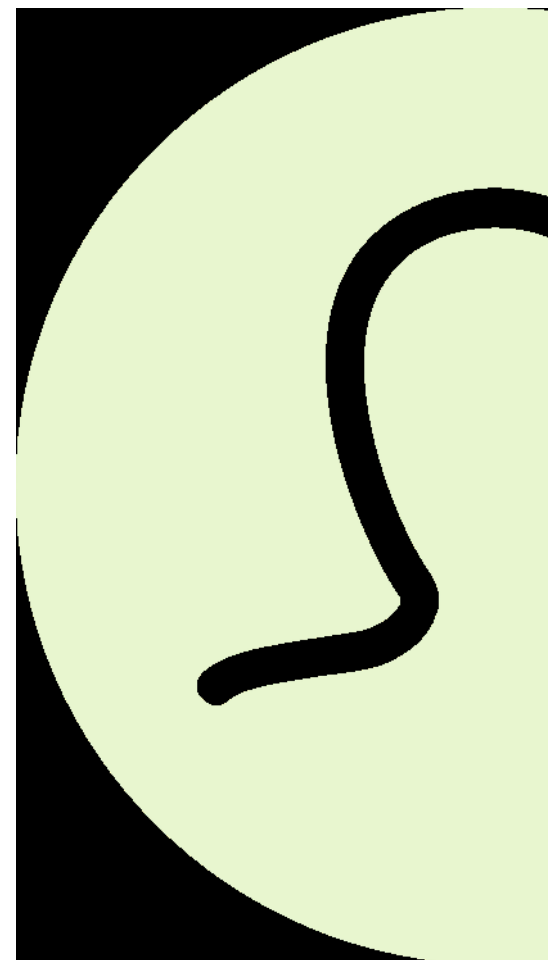
E-mail: [dkosut@deloitteCE.com](mailto:dkosut@deloitteCE.com)



**Karolína Nosál'ová**

**Konzultant (corporate income tax)**

E-mail: [knosalova@deloittece.com](mailto:knosalova@deloittece.com)





Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our global network of member firms and related entities in more than 150 countries and territories (collectively, the „Deloitte organization“) serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte’s approximately 312,000 people make an impact that matters at [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), its global network of member firms or their related entities (collectively, the “Deloitte organization”) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.

© 2021. For information, contact Deloitte Czech Republic.