

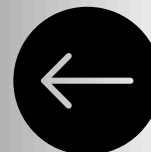


**Vybrané oblasti daně z příjmů  
právnických osob**

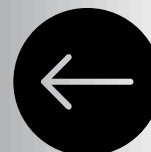
Květen 2022

# Agenda

*Mezinárodní zdanění pasivních příjmů*



*Finanční náklady a jejich limitace*



# Mezinárodní zdanění (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)

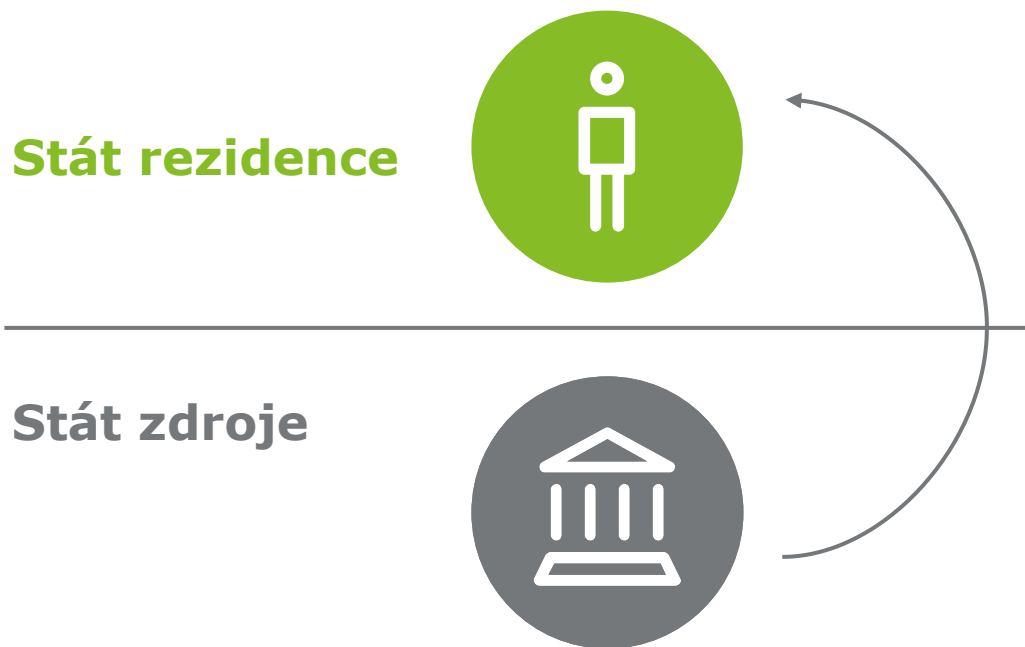
→ Smlouva se vztahuje na **daně z příjmů a případně z majetku** ukládané jménem každého ze smluvních států nebo jeho místních úřadů, ať je způsob vybírání jakýkoli

→ 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?



## Residence vs. Zdroj






### Stát residence

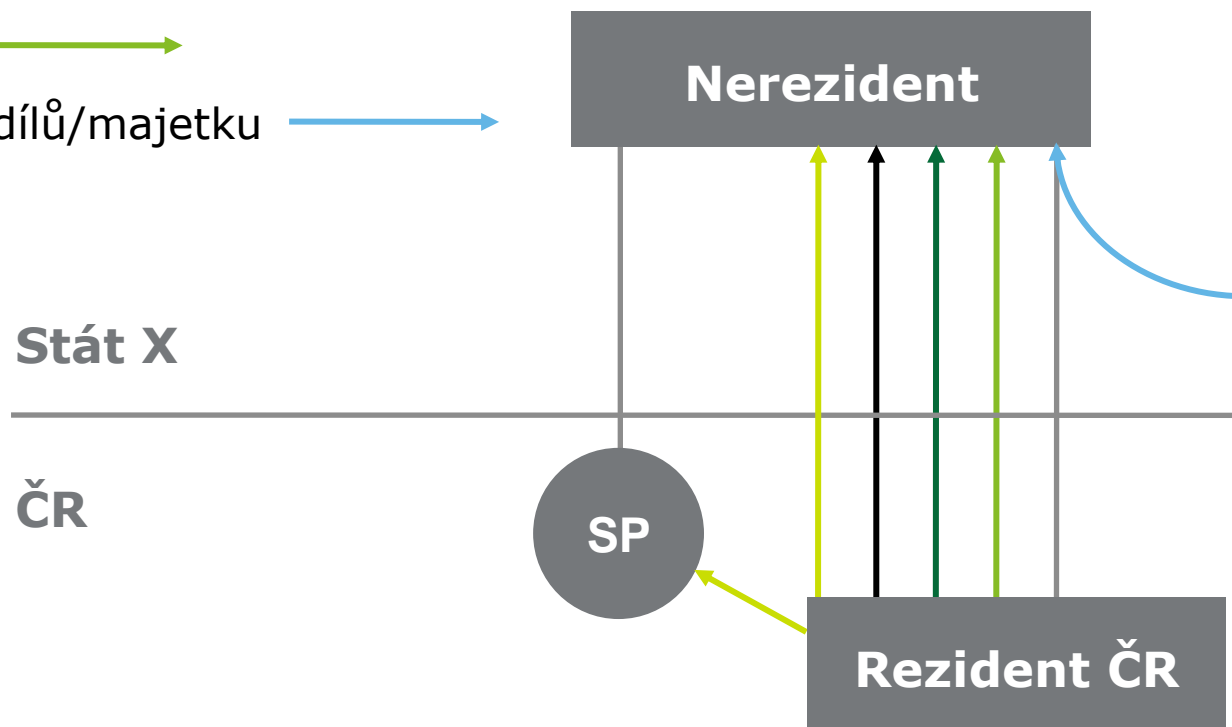
Stát residence obvykle zdaňuje u svých rezidentů příjem generovaný kdekoli na světě

### 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

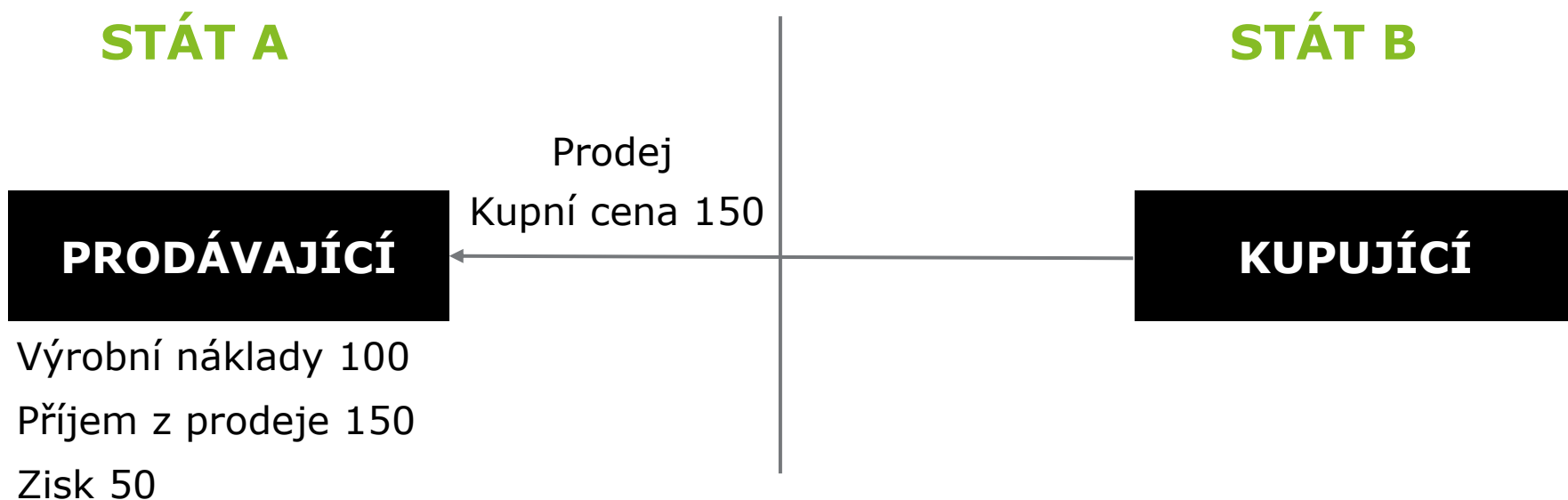
→ *U nerezidentů podléhají zdanění v ČR pouze tyto příjmy*

→ 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)

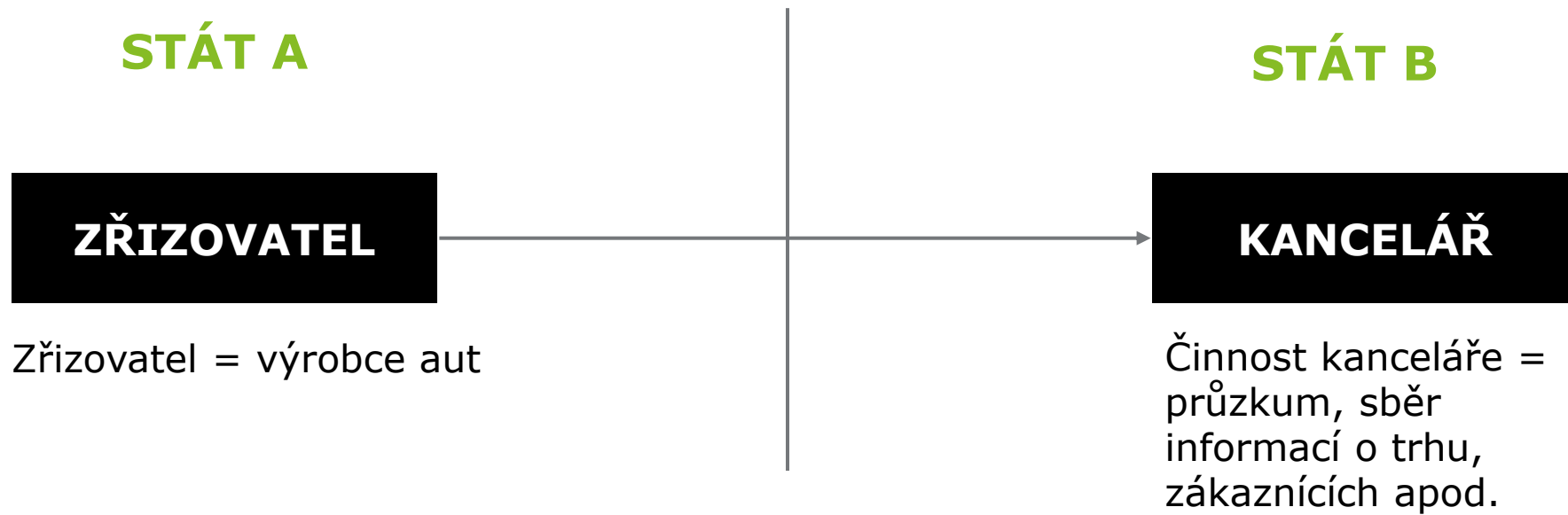
## Výjimky dle Modelu OECD (čl. 5 odst. 4)

→ 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:

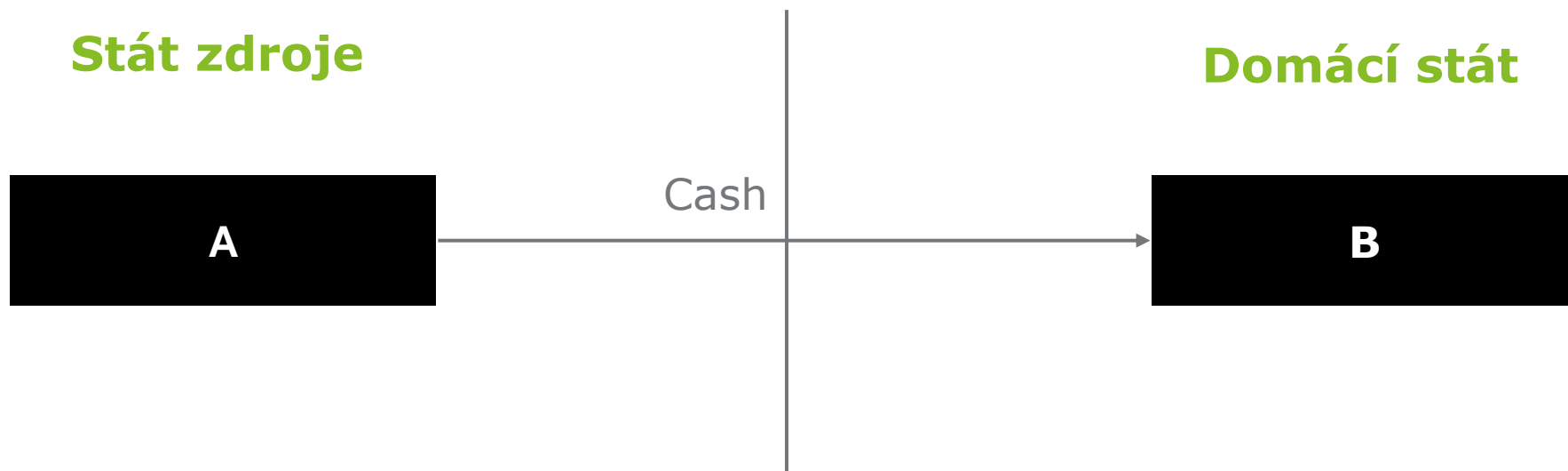
- Vzniká ve státě B stálá provozovna výrobci aut?
- Byl by Váš závěr jiný, pokud by zřizovatel byl marketinkovou agenturou?

# 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 aplikuje vážený aritmetický
- 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.

# ATAD - nadměrné výpůjční výdaje



# Implementace ATAD

## Novela 2020 – nadměrné výpůjční výdaje

- Implementace směrnice proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD).
- Účinnost - zdaňovací období započatá po 1. 4. 2019, žádné speciální přechodné ustanovení, pouze u majetku stanovena výjimka na majetek zařazen po 17. červnu 2016
- **Pravidlo nízké kapitalizace zůstává** (stejně jako ostatní pravidla na neuznatelnost úroků) => „První kolo“ testování (tj. jen na úroky z půjček od spojených osob, poměrování 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 uznatelné po prvním kole ponížené o výpůjční výnosy

# Nadměrné výpůjční výdaje

## Definice

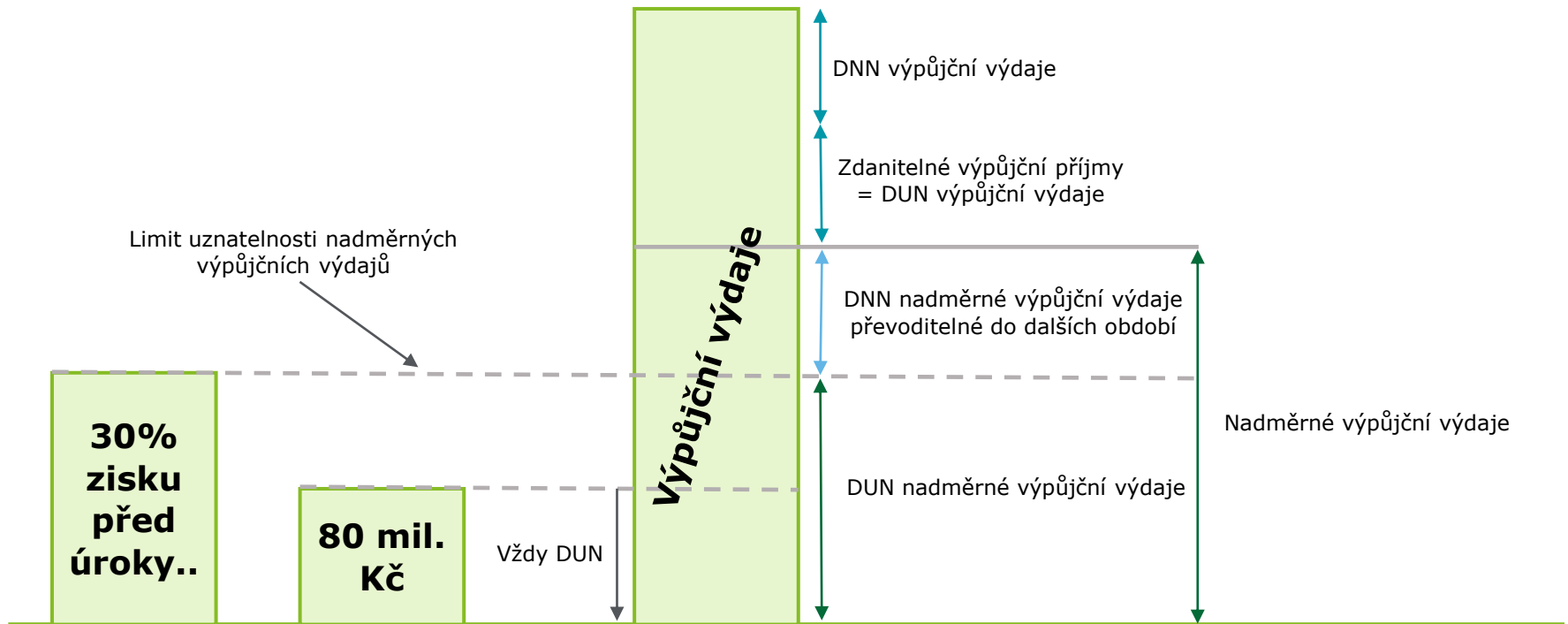
### Dle § 23e Nadměrné výpůjční výdaje:

- Nadměrné výpůjční výdaje přesahující jeden z následujících limitů jsou daňově neuznatelný náklad
  - 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy,
  - 80 mil. Kč.
- Daňový zisk před úroky, zdaněním a odpisy – HV upravený na základ daně (do úpravy na základ daně se nezahrnují výpůjční náklady), základ daně vybírané srážkou, samostatný základ daně, odpisy uplatněné v základu daně, kladný oceňovací rozdíl při koupi podniku, nadměrné výpůjční náklady
- Nadměrné výpůjční výdaje – daňově uznatelné výpůjční výdaje po odečtení výpůjčních příjmů ve zdaňovacím období/období, za které se podává daňové přiznání
- Výpůjční výdaj – finanční výdaj, kapitalizovaný úrok, kurzový rozdíl, pomyslný úrok v rámci derivátu atd. (výpůjčním výdajem není kapitalizovaný úrok do 17. června 2016 a úroky obsažené v úplatě „leasingových“ splátek vyplývající ze smluv uzavřených před 17. červnem 2016)
- Výpůjční příjem – příjem ve formě úvěrového finančního nástroje a příjmy obdobné jako výpůjční výdaje
- Převoditelnost daňově neuznatelných nadměrných výpůjčních výdajů a jejich započitatelnost 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 apod.)



# Nadměrné výpůjční výdaje

## Daňová uznatelnost



### Zkratky

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

# Nadměrné výpůjční výdaje

## Nejasný výklad a absence správné praxe

- Definice výpůjčních výdajů je **širší než stávající definice finančních výdajů**
- 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 (případně mezi stálými provozovnami jednoho zřizovatele) a přemístění daňového rezidentství

### *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 nesoulady)*

- Zabránění strukturám, kdy je jeden náklad uplatněn v různých jurisdikcích vícekrát nebo 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 předpisu.

# Kontakt



# Kontakty



**David Košut**

**Senior Manažer (corporate income tax)**

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

© 2022. For information, contact Deloitte Czech Republic.