

ATAD – východiska a právní rámec

- ❑ Projekt **BEPS OECD** – 15 oblastí
<http://www.oecd.org/tax/beps/about/>
- ❑ Směrnice Rady EU 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ze dne 12. 7. 2016 (**tzv. ATAD 1**) – 5 oblastí
- ❑ Směrnice Rady EU 2017/952, kterou se mění směrnice EU 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi (**tzv. ATAD 2**)
<https://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/legislation/recent.html>
- ❑ **Zákon č. 80/2019 Sb.**, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony – účinnost od 1. 4. 2019

Výklad ATAD ve vztahu k ZDP

- ❑ Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb.
- ❑ Informace GFŘ k aplikaci zákona o daních z příjmů ve vztahu k problematice ATAD
https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf

ATAD – oblasti

- ❑ **Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů**
 - Článek 4 Směrnice ATAD
 - § 23e a § 23f ZDP
- ❑ **Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (tzv. Exit Tax)**
 - Článek 5 Směrnice ATAD
 - § 23g, § 38zg a § 22 odst. 1 písm. j) ZDP
- ❑ **Zdanění ovládané zahraniční společnosti (tzv. CFC pravidla)**
 - Článek 7 a 8 Směrnice ATAD
 - § 38fa ZDP
- ❑ **Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace (tzv. hybridní nesoulady)**
 - Článek 9, 9a a 9b Směrnice ATAD
 - § 23h ZDP
- ❑ **Obecné „protizneužívací“ pravidlo**
 - Článek 6 Směrnice ATAD
 - § 8 odst. 4 DŘ a § 92 odst. 5 písm. f) DŘ

ATAD – účinnost

- ❑ Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů – použije se **pro zdaňovací období započatá od 1. 4. 2019,**
- ❑ Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví – se použije **na přemístění majetku bez změny vlastnictví uskutečněné ve zdaňovacích obdobích započatých od 1. 1. 2020** (Čl. II zákona č. 80/2019 Sb., bod 12.),
- ❑ Zdanění ovládané zahraniční společnosti – použije se **pro zdaňovací období započatá od 1. 4. 2019,**
- ❑ Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace – použije se **pro zdaňovací období započatá od 1. 1. 2020** (Čl. II zákona č. 80/2019 Sb., bod 13.),
- ❑ Obecné „protizneužívací“ pravidlo – použije se **od 1. 4. 2019.**

Uplatňování ATAD – upozornění

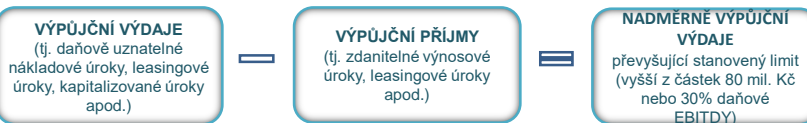
- ❑ Směrnice ATAD1 a ATAD 2 a vnitrostátní úprava se vztahují pouze na **poplatníky daně z příjmů právnických osob a jejich stálé provozovny**,
- ❑ Výjimka – tzv. zneužívací pravidlo,
- ❑ Jedná se o **daňové úpravy výsledku hospodaření** – položky zvyšující, případně snižující výsledek hospodaření,
- ❑ Směrnice ATAD1 a ATAD 2 stanoví **tzv. minimální úroveň ochrany**.

F.

Strana 7

Nadměrné výpůjční výdaje

Nadměrné výpůjční výdaje = daňově uznatelné výpůjční výdaje minus zdanitelné výpůjční příjmy, které převyšují stanovený limit



- ❑ vztahuje se na poplatníky daně z příjmů právnických osob,
- ❑ jedná se o **zvýšení výsledku hospodaření** z titulu omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů podle § 23e ZDP o kladný rozdíl mezi nadměrnými výpůjčními náklady a limitem uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů, a to jako součást částky uváděné na řádku 63 DaP_s rozčleněním na řádku 1 tabulky A Přílohy č. 3 oddílu II DaP. Nejedná se o zvýšení výsledku hospodaření o částku, kterou nelze podle ZDP zahrnout do výdajů (tj. o daňově neuznatelný výdaj) – nelze tedy aplikovat některá ustanovení ZDP, např. § 23 odst. 4 písm. e) ZDP,
- ❑ pro zahrnutí jednotlivých položek výdajů a příjmů do výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů není rozhodné, zda vznikly nebo nevznikly na základě vztahu mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 ZDP.

F.

8

Zdanění při odchodu (Exit Tax)

Důvod zavedení:

- ❑ Zdanění při odchodu zajišťuje, že pokud daňový poplatník přesune aktiva nebo své daňové rezidenství mimo daňovou pravomoc určitého státu, tento stát zdaní **ekonomickou hodnotu jakýchkoliv kapitálových zisků** vytvořených na jeho území, i když tento zisk nebyl v době odchodu dosud realizován.

Kdy se zdaňuje:

- ❑ český rezident přesouvá **aktiva ze svého ústředí do stálé provozovny v jiném členském státě nebo ve třetí zemi**, pokud by při následném prodeji tohoto majetku byla uplatněna metoda vynětí - § 23g odst. 2 písm. a) ZDP,
- ❑ **ze stálé provozovny v ČR se přesouvají aktiva ke zřizovateli nebo do jiné stálé provozovny v zahraničí**, pokud při následném prodeji tohoto majetku Česká republika ztrácí právo na zdanění příjmů z prodeje tohoto majetku - § 23g odst. 2 písm. b) ZDP,
- ❑ přesun majetku při **přemístění daňového rezidenství z ČR do zahraničí**, pokud při následném prodeji tohoto majetku Česká republika ztrácí právo zdanění příjmů z prodeje tohoto majetku - § 23g odst. 2 písm. c) ZDP.

F.

Strana 9

Rozložení úhrady daně na splátky (§ 38zg ZDP)

- ❑ § 38zg ZDP je **speciální ustanovení** k § 156 a násl. DŘ (posečkání),
- ❑ Posečkání formou rozložení úhrady daně na splátky se povoluje na **žádost** poplatníka a je **nárokové**,
- ❑ Část DPPO připadající na přemístění majetku **bez změny vlastnictví z ČR do EU a EHP, které uzavřely s ČR nebo EU dohodu dle § 38zg odst. 1 zákona** lze rozložit do splátek až na 5 let,
- ❑ Po dobu posečkání vzniká **úrok z posečkané částky**.

F.

Strana 10

Zdanění při odchodu (Exit Tax)

Novely ZDP (zákon č. 343/2020 Sb. a zákon č. 609/2020 Sb.):

- ❑ **Přemístění majetku z jiného členského státu EU do ČR - § 23g odst. 5 ZDP**
 - Doplnění problematiky cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou

Čl. II Přejícná ustanovení body 3. až 6.

Ustanovení § 23g odst. 5 písm. c) a d) **lze použít** pro ZO započatá od 1. 1. 2020.

- ❑ **V § 23g odst. 2 písm. a) – vypuštění nehmotného majetku**
 - Čl. XII Přejícná ustanovení

Bod 10. Na nehmotný majetek pořízený přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se použije ZDP ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Bod 11. Na nehmotný majetek pořízený od 1. ledna 2020 lze od 1. ledna 2020 použít ZDP ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, využije-li poplatník takový postup, použije se na tento majetek ZDP ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ve všech následujících zdaňovacích obdobích.

- ❑ **§ 38zg odst. 1 – upřesnění podmínky smlouvy s příslušným státem**

F.

Strana 11

Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace § 23h ZDP

Hybridní nesoulady jsou situace týkající se poplatníka daně z příjmů právnických osob, které z důvodu rozdílné právní kvalifikace vedou k nesouladnému daňovému výsledku ve dvou jurisdikcích, a to k tzv. dvojímu odpočtu nebo k tzv. odpočtu bez zahrnutí.

Z pohledu ZDP:

Hybridní nesoulad je situace, kdy rozdílná právní kvalifikace určité právní skutečnosti ve dvou jurisdikcích, ke které došlo mezi tzv. **přidruženými osobami** (§ 23h odst. 5 ZDP), vede:

- k odpočtu výdaje nebo jiné položky snižující VH v jednom státě a zároveň k odpočtu i ve státě druhém, aniž by došlo k zahrnutí odpovídajícího příjmu do základu daně – **tzv. dvojí odpočet (§ 23h odst. 1 ZDP)**.
- k odpočtu určitého výdaje nebo jiné položky snižující VH v jednom státě, aniž je příjem plynoucí z tohoto závazku pro daňové účely odpovídajícím způsobem zahrnut do základu daně ve druhém státě - **tzv. odpočet bez zahrnutí (§ 23h odst. 2 ZDP)**.

Importovaný hybridní nesoulad (§ 23h odst. 4 ZDP)

Novela ZDP (zákon č. 609/2020 Sb.):

Upřesnění textu ustanovení § 23h odst. 2 zákona

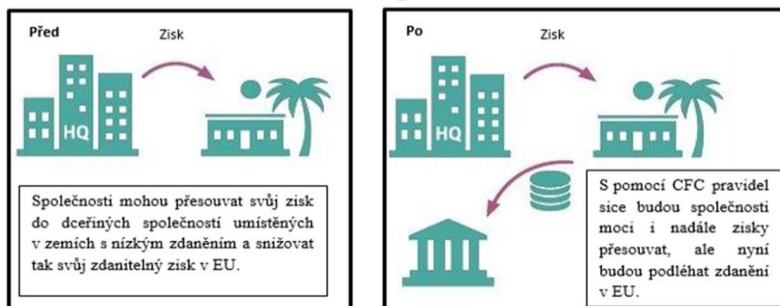
F.

Strana 12

Zdanění ovládané zahraniční společnosti (§ 38fa ZDP)

Důvod zavedení:

- ❑ Zpřísnění podmínek pro zahraniční entity, které jsou vytvořeny v rámci skupiny v jurisdikcích s nízkou úrovní zdanění s úmyslem do nich přelévat zisky především prostřednictvím tzv. pasivních příjmů za účelem snížení efektivního daňového zatížení skupiny a vyhnouti se zdanění těchto pasivních příjmů v České republice



F.

Strana 13

Zdanění ovládané zahraniční společnosti (§ 38fa ZDP)

Ovládaná zahraniční společnost

- ❑ Daňový nerezident ČR,
- ❑ Nevykonává podstatnou hospodářskou činnost (OECD TP guidelines – substantial commercial activity),
- ❑ Ve státě daňové rezidence odvádí méně než polovinu daně, kterou by zaplatila v ČR,
- ❑ Stejně platí i pro stálou provozovnu CZ rezidenta umístěnou ve státě, kde je vynětí dle SZDZ.

Ovládající společnost

- ❑ Daňový rezident ČR,
- ❑ Sám nebo s přidruženými osobami vlastní podíl na kapitálu, hlasovacích právech či má právo na podíl na zisku převyšující 50% ovládané zahraniční společnosti,
- ❑ Má SP ve státě, kde je vynětí dle SZDZ

F.

Strana 14

Zdanění ovládané zahraniční společnosti (§ 38fa ZDP)

Pokud je naplněna definice ovládané a ovládající společnosti, tak je nutné:

- ❑ Určit zahrnované příjmy (§ 38fa odst. 6 ZDP),
- ❑ Příjmy posoudit optikou ZDP – jako by byly uskutečněny ovládající společností na území ČR (osvobození příjmů, apod.),
- ❑ Náklady vynaložené ovládanou společností posoudit rovněž optikou ZDP,
- ❑ Možnost snížení daně zaplacené v zahraničí (obdoba prostého zápočtu daně dle § 38f ZDP), pokud ovládaná společnost zaplatila daň ve státě daňové rezidence.

Zdanění ovládané zahraniční společnosti (§ 38fa ZDP)

Novely ZDP (zákon č. 343/2020 Sb. a zákon č. 609/2020 Sb.):

- ❑ **Základní investiční fond** - § 38fa odst. 10 ZDP
 - Daň ovládající společnosti lze snížit o daň z příjmů PO zaplacenou z příjmů z činnosti a nakládání s majetkem základním investičním fondem, který je ovládající společností stejně ovládané společnosti a jehož prostřednictvím ovládající společnost drží podíl na této ovládané zahraniční společnosti,
 - Účinnost zpětně od 1.4.2019
- ❑ **Nespolupracující jurisdikce** - § 38fa odst. 2 ZDP
 - Ovládaná zahraniční společnost umístěná v jurisdikci, která je na unijním seznamu jurisdikcí nespolutracujících v daňové oblasti (tzv. black list EU),
 - **Všechny** příjmy ovládané zahraniční se považují za příjmy ovládající společnosti,
 - Nezkoumáme podmínky uvedené v odst. 1 (podstatná hospodářská činnost a polovina daně),
 - Seznam jurisdikcí zveřejněn ve Finančním zpravodaji (aktualizace 2x ročně),
 - Účinnost od 1.1.2021

DAP DPPO - ATAD

- Pro zakomponování položek dle nové zákonné úpravy do algoritmu transformace VH na základ daně byl II. oddíl DAP rozšířen o ř.“63“ a ř. „163“ a ř. 319.



DAP DPPO 2019

63	Částky, o které se podle § 23e, § 23g, § 23h a § 38fa zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62 + 63)		

163	Částky, o které se podle § 23e, § 23g a § 38fa zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162 + 163)		

319 ^{a)}	Snížení daně podle § 38fa zákona		
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ^{b)} (nejvýše do částky uvedené na ř. 310 po snížení daně na ř. 319)		
330	Daň po snížení na ř. 319 a po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 319 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ^{c)}		

F.

DAP DPPO - ATAD

Příloha č. 3 II. oddílu – 25 5404/F Mfin 5404/F- vzor č. 1

- Tiskopis není vydáván tiskem – jen elektronicky,
- Pokyny k vyplnění jsou vydány jako samostatný tiskopis,
- V tabulce A jsou podle jednotlivých ustanovení rozděleny tituly pro zvýšení VH,
- V tabulce B jsou podle jednotlivých ustanovení rozděleny tituly pro snížení VH,
- K jednotlivým řádkům, respektive k hodnotám řádků tabulek A a B, jsou až na výjimky připojeny dílčí tabulky s podrobnějším rozvedením uvedené hodnoty.

Příloha č. 3 DAP
DPPPokyny k příloze
č. 3 DAP DPP

F.

DAP DPPO - ATAD

- ❑ **Samostatná příloha k tabulce V. - sledování uplatnění snížení VH dle § 38fa odst. 7 ZDP – dle jednotlivých ovládaných zahraničních společností**
- ❑ **Koncepce shodná s tabulkou daňové ztráty, VaV a odbor. vzdělávání**
- ❑ **Údaje o společnosti využity pro kontrolu uplatňování § 38fa odst. 7 ZDP za každou jednotlivou ovládanou zahraniční společností**



Sam. příloha k tabulce V.

Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 38fa odst. 7 zákona					
Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž vznikl nárok na budoucí snížení výsledku hospodaření od – do	Celková výše nároku na snížení výsledku hospodaření vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku ze sl. 2		
			o kterou byl snížen výsledek hospodaření v předcházejících zdaňovacích obdobích	o kterou byl snížen výsledek hospodaření v daném zdaňovacím období	o kterou lze snížit výsledek hospodaření v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8	Celkem				

F.

DAP DPPO - ATAD

Samostatná příloha ke snížení daně zaplacené v zahraničí (ř. 319 DAP) podle § 38fa odst. 8 ZDP – postup dle § 38f ZDP

- ❑ **obdobu stávající Samostatné přílohy k tabulce I přílohy č. 1 II. oddílu DAP**
- ❑ **Samostatně ř. 319 II. oddílu DAD DPP (nelze sloučit se zápočtem)**
- ❑ **zahrnut do tiskových tvarů PLVY – výpočtová část**
- ❑ **kontroly na vyplnění obdobné jako u Samostatné přílohy k tab. I + kontroly na tabulku IV, které vyplývají z § 38fa ZDP**



Sam. příloha k ř. 319

Stát		Kód	
Snížení daně podle § 38fa odst. 8 zákona			
Řádek	Název položky	Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daň poplatníka z celosvětových příjmů včetně příjmů podle § 38fa odst. 1 zákona (ř. 310 II. oddílu)		
2	Základ daně z ř. 220 II. oddílu		
3	Daň zaplacená v zahraničí společností dle § 38fa odst. 8 písm. a), b) a c) zákona z příjmů z činnosti a nakládání s majetkem, na které byl použit § 38fa odst. 1 zákona		
4	Příjmy z činnosti a nakládání s majetkem, na které byl uplatněn § 38fa odst. 1 zákona		
5	Výdaje související s příjmy z činnosti a nakládání s majetkem, na které byl uplatněn § 38fa odst. 1 zákona		
6	Příjmy (rozdíly mezi příjmy a souvisejícími výdaji) podléhající zdanění dle § 38fa zákona (ř. 4 - ř. 5)		
7	Částka daně, o níž lze snížit daň ovládaní společnosti podle § 38fa odst. 8 zákona, nejvýše však částka z ř. 3	ř. 1 x ř. 6 ř. 2	

F.

DAP DPPO za ZO 2020 (části 2021)

☐ Zohlednění § 38fa odst. 11 ZDP a podílů na zisku

- rozšíření náplně řádku č. 100

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona a podle § 38fa zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
-----	--	--	--

☐ Zohlednění § 38fa odst. 8 ZDP v části SZD (§ 20b)

- zpřesnění textu řádků č. 331 až 335 a pokynů k nim

331 ^{a)}	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ^{b)}		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně ř. 331 x ř. 332, zaokrouhlená na celé Kč nahoru 100		
334	Snížení daně podle § 38fa odst. 8 zákona a zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po snížení daně a po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		

F.

DAP DPPO za ZO 2020 (části 2021)

☐ Rozšíření tabulky A přílohy č. 3 II. oddílu

- Nově titul pro zvýšení VH podle § 23g odst. 5 ZDP.

A. Rozdělení částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji uvedených na řádku 63			
Řádek	Název položky	Vypisí v celých Kč	
		poplatek	finanční úřad
1	Kladný rozdíl mezi nadměrnými výpočtovými výdaji a limitem uznatelnosti nadměrných výpočtových výdajů (§ 22e odst. 1 zákona)		
2	Zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23g odst. 1 zákona při přeměšení majetku bez změny vlastnictví do stáří podle § 382g odst. 1 zákona		
3	Zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23g odst. 1 zákona při přeměšení majetku bez změny vlastnictví mimo stáří podle § 382g odst. 1 zákona		
4	Zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23g odst. 5 zákona při přeměšení majetku bez změny vlastnictví do České republiky		
5	Zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23h zákona v důsledku rozdílné právní kvalifikace		
6	Zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji v případě zdanění ovládané zahraniční společnosti podle § 38fa odst. 1 a 7 zákona		
7	Celkem		

☐ Nový řádek č. 319a

- Nově snížení daně podle § 38fa odst. 9 ZDP ve vztahu k ZIF.

319 ^{a)}	Snížení daně podle § 38fa odst. 8 zákona		
319a	Snížení daně podle § 38fa odst. 9 zákona		

F.