



Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)

28. února 2018

Stanislav Kouba, MFČR



Obsah

- Cíl směrnice
- Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem
- Implementace v České republice



ATAD – Příčina

- finanční a hospodářská krize 2007 – 2010
 - úsporná opatření, růst daní, pokles veřejných výdajů, nezaměstnanost.....
- Kauzy velkých nadnárodních korporací
 - agresivním daňovým plánováním snižují své daňové povinnosti
 - tzn. větší daňové zatížení jednotlivců
- roční ztráty veřejných rozpočtů z důvodů agresivního daňového plánování 4 % - 10 % globálních výnosů DPPO
 - 100 mld. - 240 mld. USD
 - v ČR 6 mld. - 15 mld. Kč



ATAD – Cíl

- nutnosti boje proti agresivnímu daňovému plánování
- OECD
 - Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS - 15 závěrečných zpráv)
 - Česká republika se k závěrům projektu rovněž připojila
- Evropská komise
 - leden 2016 vlastní balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem
 - Přebírá některé Akce BEPS



ATAD – Obecně

- Právnícké osoby působící v EU
 - V některých státech i pro FO (např. CFC pravidla)
- Směrnice stanovuje minimální standard ochrany
 - Stát tedy může být „přísnější“
 - Nefunguje tedy mechanismus známý z ostatních daňových směrnic, že odvoláním na směrnici se dá redukovat tvrdost domácího zákona
- V ČR konzervativní přístup k implementaci
 - V zásadě tedy minimální standard



ATAD – Opatření

- článek 4: Omezení odečitatelnosti úroků,
- článek 5: Zdanění při odchodu,
- článek 6: Obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR),
- článek 7 a 8: Pravidla pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla),
- článek 9: Pravidla pro hybridní schémata využívající nesouladu mezi daňovými systémy.



ATAD

Čl. 4 Omezení odčitatelnosti úroků

- Omezení odčitatelnosti **nadměrných výpůjčních nákladů**
- Nadměrné výpůjční náklady = daňově uznatelné výpůjční náklady převyšující zdanitelné úrokové výnosy
- Výpůjční náklady mají širší definici než finanční výdaje definované současným ZDP



ATAD

Čl. 4 Omezení odčitatelnosti úroků

- Výpůjční náklady zahrnují zejména:
 - Úrok ze všech forem dluhu (dluhopisy, půjčky)
 - Úroky spojené s financováním prostřednictvím fin. leasingu
 - Kapitalizované úroky zahrnuté v hodnotě aktiva
 - Úroky z derivátových instrumentů včetně nákladů na zajištění
 - Náklady spojené s kurz. operacemi při financování korporace (zajištění kurz. rizika)
 - Poplatky související s financováním (záruky, zprostředkování)



ATAD

Čl. 4 Omezení odčitelnosti úroků

- **Limit de minimis 3 mil. EUR - 80 mil. Kč (návrh limitu)**
 - Nadměrné výpůjční náklady NEpřekročí částku 80 mil. Kč => omezení nadměrných výpůjčních nákladů se NEuplatní
 - Nadměrné výpůjční náklady překročí částku 80 mil. Kč => aplikuje se omezení ve formě 30% EBITDA nebo 80 mil. Kč
- **Limit 30% EBITDA (návrh limitu)**
 - Nadměrné výpůjční náklady odpočitatelné do výše 30% EBITDA nebo 80 mil. Kč => částka přesahující bude daňově neuznatelným nákladem



ATAD

Čl. 4 Omezení odčitatelnosti úroků

- **EBITDA =**
Earnings = daňový výsledek hospodaření
Before
+ Interests = nadměrné výpůjční náklady
+ Taxes = srážková daň ze zdrojů na území ČR
+ Depreciation and Amortization = odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v základu daně
- Nadměrné výpůjční náklady nad limit 30% EBITDA je možné **převést do dalších období (v návrhu zatím bez časového omezení)**



ATAD

Čl. 4 Omezení odčitatelnosti úroků

- Otázky v rámci implementace :
 - Přejícná ustanovení – aplikováno až na úvěry uzavřené od 17. 6. 2016 a na dodatky (změny) úvěrů uzavřených před tímto datem
 - Omezení odčitatelnosti úroků bude uplatněno za každého poplatníka zvlášť
 - Nadměrné výpůjční náklady se limitují bez ohledu na to, zda vznikají ze vztahu se spojenými či nespojenými osobami
 - Subjekty stojící mimo skupiny, tj. které nemají žádnou spojenou osobu pravidlu nepodléhají



ATAD

Čl. 4 Omezení odčitatelnosti úroků

- Obecná pravidla (prozatímní návrh - pokračování):
 - Ostatní pravidla omezující odpočitatelnost finančních výdajů zůstanou zachována u všech poplatníků
 - Žádné výjimky pro projekty veřejné infrastruktury
 - Žádné výjimky pro členy konsolidované skupiny



ATAD

Čl. 5 Zdanění při odchodu

- Snížení daní
 - přesun domicilu části aktiv bez změny vlastníka do jurisdikce s nízkým daňovým zatížením
 - převedeno vč. kapitálového zisku, stát zdroje ztrácí právo zdanit
- ATAD
 - přesun aktiv do jiného státu je z daňového hlediska prodejem (fikce)
 - Základ daně = tržní ocenění aktiv – daňová ZC aktiv



ATAD

Čl. 5 Zdanění při odchodu

- Aplikace v ČR
 - Teoreticky správné řešení
 - Mělo by být obecně aplikováno na vše – proti tomu administrativní zátěž
 - u FO v některých státech daněna takto umělecká díla
 - odradí od přesunu majetku
- Realizace v ČR
 - od 1. 1. 2020



ATAD

Čl. 6 Obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR)

- Pro účely výpočtu daňové povinnosti se 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.
- Institut zneužití práva – v ČR používán jako obecný právní princip
- Realizace v ČR – 1.1.2019
 - Explicitně nikde uvedeno
 - V ZDP
 - V daňovém řádu



ATAD

Čl. 7 a 8 CFC pravidla

- Cílem CFC pravidel je zabránit přesouvání zisků do zemí s nižším daňovým zatížením (daňových rájů)
- Doplnkové pravidlo k transferovým cenám resp. k prokazování reálnosti některých transakcí
- Uplatnění CFC pravidel v případě:
 - zisky zahraničního poplatníka/stálé provozovny (zahraniční dcera) nepodléhají v ČR dani nebo jsou od daně osvobozeny a
 - hranice držby kapitálu či hlasovacích práv – 50 % a
 - skutečná DPPO dcery je nižší než polovina daně v zemi rezidentního poplatníka (české matky)



ATAD

Čl. 7 a 8 CFC pravidla

Mechanismus uplatnění CFC pravidel (výpočet příjmů)

- Mateřská společnost zahrne do svého základu příjmy, které plynou zahraniční dceřiné společnosti
- Umožní se zápočet zaplacené daně z příjmů zahraniční dcerou v zahraničí
 - jsou akceptovány i minulé ztráty zahraniční dcery
- Jsou-li podmínky splněny, pak se do základu daně (ZD) české matky zahrnou:
 - Varianta A – tzv. nerozdělené příjmy (taxativně vymezeny)
 - Varianta B - příjmy z operací, které nejsou skutečné a hlavním účelem jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody



ATAD

Čl. 7 a 8 CFC pravidla

- Směrnice definuje výjimky z variant (jsou na volbě ČS)
- Výhody varianty A
 - větší právní jistota pro daňové poplatníky i správce daně - jednoznačné vymezení příjmů ovládané zahraniční společnosti, které mají být zahrnuty do základu daně české matky,
 - spravovatelnost a kontrola,
 - důkazní břemeno o ekonomické podstatě leží na straně poplatníka
- Nevýhody varianty A:
 - může dopadnout i na transakce, které mají skutečnou ekonomickou podstatu, i když jsou vykonávány ve státě s nízkým zdaněním, pokud se to poplatníkovi nepodaří dostatečně prokázat,
 - nemusí postihnout transakce bez ekonomické podstaty, pokud nebudou uvedeny ve výčtu příjmů



ATAD

Čl. 7 a 8 CFC pravidla

- Výhody varianty B
 - spravedlivější - cílí pouze na transakce bez ekonomické podstaty
 - důkazní břemeno leží na správci daně (výhoda pro poplatníka)
- Nevýhody varianty B
 - vyžaduje individuální posouzení každé transakce
- Realizace v ČR
 - od 1. 1. 2019



ATAD

Čl. 7 a 8 CFC pravidla

- **Příklad:**
- Mateřská společnost vlastní dceřinou společností, na které má 90% účast. Dcera má sídlo ve třetí zemi, kde korporátní sazba daně je ve výši 6%. Tzv. nerozdělené příjmy zahraniční dcery tvoří 1/2 všech jejích zdanitelných příjmů (200), tj. 100. Základ daně české matky je ve výši 100. Výše zaplacené zahraniční daně je 12.
- Řešení
 - Výše zahrnutých příjmů do ZD matky = 90 (90% z 100)
 - ZD matky po zahrnutí zahraničních příjmů = 190, daň v ČR = 36 (19% ze 190)
 - Jakou výši zahraniční daně lze započíst?
 - $0,45 (90/200) \times 12 = 5,4$ toto ze Směrnice explicitně neplatí, ale v právním řádu ČR by mělo být implementováno
 - Celková daňová povinnost matky v ČR bude 30,6.



ATAD

Čl. 9 Pravidla proti hybridním nesouladům EU

- zamezují zneužití nesouladů daňových systémů
- posuzování transakce na základě právní kvalifikace v zemi zdroje, kterou následně stát příjemce přejímá
 - ve státě plátce nedojde k odpočtu platby od základu daně, pak je platba v zemi příjemce zahrnuta do základu daně a naopak tzn. platba je vždy alespoň jednou zdaněna
- pro situace uvnitř EU
- účinnost od 1. 1. 2020
- obecně vysoké nároky na sdílenou finanční správu



ATAD 2

Čl. 9 + Pravidla proti hybridním nesouladům EU a třetí země

- pro situace se třetími zeměmi
- řeší:
 - dvojí snížení základu daně („dvojí odpočet“)
 - snížením základu daně bez odpovídajícího zahrnutí zdanitelného příjmu u protistrany („odpočet bez zahrnutí“)
 - dovážené nesoulady
 - hybridní nesoulady vytvořené za účelem získání úlevy na srážkové dani
 - nerozpoznané stálé provozovny
 - reverzní hybridní nesoulady a
 - daňové rezidentní nesoulady
- účinnost od 1. 1. 2020 s výjimkami



Děkujeme za pozornost