



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR00051620
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 503/20/7100-40112-109482

AKTUALIZACE 2020

Časté otázky a odpovědi související s aplikací zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 306/2017 Sb., o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní (dále jen „vyhláška“) v případech povinností týkajících se tzv. zpráv podle zemí (dál také i jen jako „CbCR“)

I. Obecné otázky

1. Který úřad je pro CbCR stanoven jako správce daně?
Správcem daně pro automatickou výměnu informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků je Specializovaný finanční úřad.
2. Jsou CbCR vyměňovány pouze mezi členskými státy EU?
Státem vyměňujícím zprávy podle zemí se rozumí nejen jiný členský stát EU, ale také smluvní státy, s nimiž Česká republika podepsala dokument k provedení mezinárodní smlouvy, vztahující se k automatické výměně informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků. Zejména se jedná o Mnohostrannou dohodu příslušných orgánů o výměně zpráv podle zemí/*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports* – viz: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-cbcr>
3. Kde je možno vyhledat seznam těchto smluvních zemí?
Aktuální seznam států vyměňujících zprávy podle zemí je vyhledáván ve Finančním zpravodaji – viz: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-cbcr>
4. Vztahují se na daňový subjekt povinnosti spojené s CbCR, pokud jeho nejvyšší mateřská entita je ze státu, s nímž výměna zpráv CbCR podle zemí neprobíhá?
Ano, pokud si skupina nadnárodních podniků nezvolí jinou členskou entitu ze státu, se kterým výměna zpráv podle zemí probíhá, která bude působit jako tzv. zastupující mateřská entita. Skupina si může také zvolit tzv. zastupující evropskou entitu, která je z některého členského státu Evropské unie a podává zprávu podle zemí pouze za všechny evropské entity této skupiny.
5. Co se pro účely CbCR rozumí pod pojmem „skupina podniků“?
Skupinu podniků tvoří právnické osoby nebo jednotky bez právní osobnosti, za které je povinně sestavována konsolidovaná účetní závěrka skupiny podniků, nebo by se konsolidovaná účetní závěrka skupiny podniků povinně sestavovala, pokud by byly

akcie nebo obdobné cenné papíry obchodovány na regulovaném trhu včetně obdobného trhu v zahraničí.

6. Co se pro účely CbCR rozumí pod pojmem „nadmárodní skupina podniků“?

Nadmárodní skupina podniků představuje takovou skupinu podniků, která vyvíjí aktivity v různých státech a jurisdikcích (včetně činnosti prováděné prostřednictvím stálé provozovny) a jejíž konsolidovaný výnos za účetní období bezprostředně předcházející vykazovanému účetnímu období přesahuje částku 750 mil. EUR.

7. Jak je definováno „vykazované účetní období“?

Vykazovaným účetním obdobím se rozumí účetní období, za které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka skupiny podniků nebo by se povinně sestavovala, pokud by byly akcie nebo obdobné cenné papíry obchodovány na regulovaném trhu včetně obdobného trhu v zahraničí.

8. Jakým kurzem se přepočítává částka ve výši 750 mil. EUR?

Pro přepočet se použije průměr směnných kurzů zveřejněných Evropskou centrální bankou za leden 2015. Z tohoto pravidla platí výjimka v případě českých členských entit – dcer, které mají nejvyšší mateřskou entitu ve státě nebo jurisdikci, jejichž právní řád stanoví podmínky, za kterých tato skupina není nadmárodní skupinou podniků a tyto podmínky jsou založené na porovnání celkových konsolidovaných výnosů uvedených v konsolidované účetní závěrce této skupiny s částkou 750 000 000 EUR nebo s částkou v místní měně odpovídající 750 000 000 EUR k lednu 2015. V takovém případě se pro přepočet použijí podmínky upravené tímto právním řádem. Zhodnocení dané hodnoty 750 mil. EUR by mělo být zahrnuto do přezkumu minimálního standardu pro vykazování CbCR, který je plánován na rok 2020.

9. Co se rozumí pod pojmem „daňová jurisdikce“?

Pokud jde o první sloupec tabulky č. 1 v Oznámení, uvedou se zde všechny státy a jurisdikce, z nichž jsou členské entity nadmárodní skupiny podniků. Tabulka č. 1 se vyplňuje dle jednotlivých jurisdikcí, i když v ní má entita více spřízněných podniků. Jurisdikcí se rozumí jurisdikce s fiskální autonomií, ať už státní nebo jinou. Samostatný řádek se připojí pro všechny členské entity nadmárodní skupiny podniků, u nichž má členská entita nadmárodní skupiny podniků, která je povinna podat zprávu podle zemí za tuto skupinu, za to, že nejsou z žádného státu nebo jurisdikce. Pokud je členská entita z více států nebo jurisdikcí, použije se pro určení státu nebo jurisdikce, ze kterého je tato entita, hraniční ukazatel z příslušné mezinárodní smlouvy v oblasti daní. Pokud žádná taková použitelná mezinárodní smlouva není, je tato členská entita ze státu nebo jurisdikce jejího skutečného vedení. Místo skutečného vedení členské entity se určí na základě mezinárodně dohodnutých standardů.

II. Entity

1. Týkají se zprávy podle zemí také stálých provozoven a organizačních složek?

Stálá provozovna nepodává Ohlášení ani Oznámení. Stejně tak žádná organizační složka hodnocená v ČR jako stálá provozovna daňového nerezidenta nemá dle naší úpravy ani povinnost Oznámení ani Ohlášení. Ze zákona pouze vyplývá, za které organizační složky/pobočky-stálé provozovny musí být údaje ve zprávě podle zemí vykazovány samostatně, a to pod jurisdikcí země, kde taková organizační složka/pobočka působí (tj. ne pod jurisdikcí země, jejíž je zahraniční osoba, která má na území druhého státu takovou organizační složku/stálou provozovnu, daňovým rezidentem). Dále viz Přílohu č. 2 „Pokyny k vyplnění zprávy podle zemí“ vyhlášky, a to konkrétně její:

- část I. Obecné pokyny, bod 2. „Pobočka členské entity nadnárodní skupiny podniků“, a
- část II. Zvláštní pokyny, bod 2.1. Členská entita ze státu nebo jurisdikce.

Příklad:

Jedná se o slovenskou členskou entitu nadnárodní skupiny podniků, za niž Oznámení bude podávat mateřská entita v Belgii. Tato slovenská členská entita má v ČR organizační složku (kancelář, zaměstnance apod.), která podává v ČR daňové přiznání a platí daň z příjmu. Slovenská členská entita platí v SR daň z příjmu za SR i ČR a daň zaplacenou v ČR odečítá jako daň zaplacenou v zahraničí. Podle popisu této organizační složky v ČR vyplývá, že z daňového hlediska se jedná o stálou provozovnu. Na tuto českou stálou provozovnu se nevztahuje povinnost podat Ohlášení podle § 13zn zákona o mezinárodní spolupráci. Při podání Oznámení uvede belgická nejvyšší mateřská společnost zvlášť požadované údaje za slovenskou členskou entitu a zvlášť údaje za stálou provozovnu v ČR.

2. Jak mají být reportovány entity, které byly součástí nadnárodní skupiny pouze po část vykazovaného období?

Zpráva CbCR by měla také zahrnovat ty členské entity, které do nadnárodní skupiny podniků patřily pouze po určitou část období, za které se zpráva CbCR sestavuje. V takovém případě účetní principy/standards (rozhodné pro stanovení existence skupiny a členství ve skupině) určují období, za které mají být finanční údaje členských entit, jež byly předmětem fúze/akvizice/rozdělení, zahrnuty do zprávy CbCR příslušné nadnárodní skupiny (např. zda poměrným dílem nebo za celý rok). V souladu s pravidly, týkajícími se zdrojů dat pro vyplnění Tabulky č. 1, mohou informace reportované v Tabulce č. 1 pocházet ze zdroje, který používá odlišné účetní principy/standards, než jaké byly použity při sestavování konsolidované účetní závěrky.

3. Má zpráva podle zemí, kterou bude podávat nejvyšší mateřská entita, obsahovat informace za všechny vlastněné entity – tedy včetně nekonsolidovaných a společností vlastněných pod podstatným vlivem?

Ve zprávě podle zemí mají být zahrnuty pouze údaje za ty entity, které se zahrnují do konsolidované účetní závěrky podle příslušných předpisů a účetních standardů jurisdikce nejvyšší mateřské entity, podle kterých nejvyšší mateřská entita konsolidovanou účetní závěrku připravuje. Tj. pokud mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), je hranicí podstatný vliv v účetní jednotce (v ČR minimum účasti 20 % na hlasovacích právech). Pokud je vliv v účetní jednotce menší než podstatný, tak tato jednotka nebude zahrnuta ani ve zprávě podle zemí za tuto skupinu. Stejně tak záleží i na použité metodě konsolidace (pokud je použita v souladu s uvedenými předpisy a standardy) - více viz otázka č. 5 v této sekci týkající se zohledňování členských entit ve zprávě podle zemí v případě metody konsolidace ekvivalencí.

Kromě výše uvedeného dále v souladu s § 13ze odst. 1 písm. b) zákona platí, že do zprávy podle zemí se zahrnují i účetní jednotky/členské entity (a jejich údaje), které splňují obecné podmínky pro zahrnutí do konsolidované závěrky dle příslušných předpisů a standardů (podle kterých je konsolidovaná účetní závěrka připravovaná), ale u kterých příslušné předpisy připouští výjimku pro nezahrnutí do konsolidované závěrky pouze z důvodu jejich velikosti či významnosti (nebo jiných zvláštních důvodů, kvůli kterým příslušné předpisy a standardy takovou výjimku připouští).

4. Jak postupovat v případě, kdy je společnost součástí nadnárodní skupiny podniků, která konsoliduje pouze některé členské subjekty a tato společnost není do konsolidace zahrnuta?

Jak také vyplývá z odpovědi na otázku č. 3, v případě nezahrnutí společnosti do konsolidované účetní závěrky (připravené v souladu s platnými předpisy a účetními standardy), nezahrnují se údaje za takovou entitu ani do zprávy podle zemí. V této situaci však platí dvě výjimky z uvedeného pravidla vyplývající z ustanovení § 13ze odst. 1 písm. a) a b) zákona. Podle těchto ustanovení je členskou entitou nadnárodní skupiny podniků nejen samostatná účetní jednotka, která je zahrnutá v konsolidované účetní závěrce této skupiny, ale i účetní jednotky, které by byly

- i) do konsolidované účetní závěrky zahrnuty, pokud by akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl v této jednotce byly obchodovány na regulovaném trhu včetně obdobného trhu v zahraničí nebo
- ii) jsou z konsolidované účetní závěrky této skupiny vyloučeny pouze z důvodu své velikosti nebo významnosti.

Takové účetní jednotky tedy jsou členskými entitami, údaje za ně se do zprávy podle zemí zahrnují, mají povinnost podat Ohlášení dle zákona.

5. Jakým způsobem se mají do reportování zahrnout ty členské entity, které jsou v nadnárodní skupině podniků pouze částečně?

S členskými entitami nadnárodních skupin podniků, které jsou součástí této skupiny pouze částečně (tedy nejsou plně pod vlivem jiné členské entity skupiny, ale jsou pod vlivem i jiné osoby nebo jednotky bez právní osobnosti, které nejsou součástí skupiny), se nakládá obdobným způsobem, jakým se s nimi nakládá při sestavování konsolidované účetní závěrky. Takové členské entity mohou představovat například účetní jednotky pod společným vlivem nebo přidružené účetní jednotky, které se do konsolidované účetní závěrky zahrnují za užití metod poměrné konsolidace.

Jednotlivé metody konsolidace potom upravují, jaká poměrná část jednotlivých ukazatelů se pro přípravu konsolidované účetní závěrky bere v potaz, či zda se vůbec bere v potaz. Pokud se jedná o plnou konsolidaci, bere se v potaz 100% hodnota ukazatele. V případě poměrné konsolidace pak část ukazatele odpovídající poměrné výši odpovídající podílu ovládající osoby na osobě ovládané. V případě použití ekvivalenční metody (tj. takto konsolidovaná účetní jednotka není jako samostatná účetní jednotka v konsolidované účetní závěrce zahrnuta), nesplňuje taková účetní jednotka ani podmínky pro to, aby byla kvalifikována jako členská entita na základě ustanovení § 13ze zákona. V takovém případě nejsou údaje za účetní jednotku do podkladů pro vypracování zprávy podle zemí vůbec zahrnuty a účetní jednotka ve zprávě podle zemí nefiguruje. V Tabulce č. 3 zprávy podle zemí pak doporučujeme upřesnit, jaké metody konsolidace bylo při vyplňování zprávy podle zemí použito a jakým způsobem, stejně jako informaci o tom, že došlo ke změně dosud používané metody konsolidace (v případě, že k tomu dojde), a to včetně uvedení důvodu, proč k takové změně došlo. Vše uvedené vychází z předpokladu, že příslušná metoda konsolidace je použita plně v souladu s příslušnými právními předpisy a standardy.

III. Podávání Ohlášení a Oznámení

1. V jakém formátu se podávají Ohlášení a Oznámení?

Na stránkách www.financnisprava.cz jsou v rámci elektronického podání (EPO) zpřístupněna podání Ohlášení a Oznámení. Vlastní data zprávy podle zemí obsahuje XML příloha Oznámení, která má XML strukturu podle Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers (viz odkaz na příručku níže), a kterou uživatel již předem připravenou vloží.

Příloha obsahuje informace pro více států. Příloha je povinná, a to ve formátu XML komprimovaného metodou ZIP. Velikostní limit přílohy je 20 MB (dohromady 20 MB pro všechny 3 tabulky).

Viz odkaz: <http://www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.htm>

2. V jakém jazyce se má sestavovat XML-soubor – v češtině nebo v angličtině?
Zákon nedefinuje, v jakém jazyce mají být zprávy podle zemí vyhotovovány. Správce daně u zpráv podle zemí vyhotovených v anglickém jazyce nebude vyžadovat překlad a zpracuje je stejně, jako zprávy doručené v jazyce českém. Zároveň je třeba upozornit, že oficiálním jednacím jazykem správce daně je v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) jazyk český.
3. Je možné zpětvzetí Ohlášení?
Podle § 73 odst. 4 daňového řádu je zpětvzetí podání nepřípustné u podání, k němuž je osoba zúčastněná na správě daní povinna přímo ze zákona. Vzhledem k tomu, že k podání Ohlášení jsou daňové subjekty, tj. členské entity, povinny přímo ze zákona (§ 13zn a § 13zo zákona), není zpětvzetí Ohlášení možné.
4. Česká členská entita podala v roce 2017 nové Ohlášení CbCR a soubor si uložila na lokální disk počítače. Nyní tato členská entita potřebuje ohlásit změnu vykazovaného účetního období a chtěla při podávání změnového Ohlášení na portálu EPO načíst dříve uložený soubor. Systém však načtení souboru původního Ohlášení do změnového Ohlášení neumožnil. Jaký je správný postup?
Při podávání změnového Ohlášení CbCR nelze načítat soubor uložený při podání původního nového Ohlášení. Při vyplňování formuláře Ohlášení – změna údajů je třeba zadat IČO dané členské entity a údaje z původního nového Ohlášení se ze systému do formuláře změnového Ohlášení načtou automaticky.

IV. Ohlášení

1. Kdo za skupinu podává Ohlášení?
Povinnost Ohlášení se týká všech členských entit skupiny nadnárodních podniků, za kterou se zpráva podle zemí bude podávat, tj. každé české členské entity skupiny nadnárodních podniků (každá česká členská entita má povinnost ohlásit nejvyšší mateřskou entitu této skupiny a dále entitu, která bude podávat za tuto skupinu zprávu podle zemí).
2. Lze podat Ohlášení CbCR prostřednictvím zmocněnce?
Ano. Pokud bude Ohlášení podáno prostřednictvím zmocněnce, je nutné, aby plná moc pouze pro účely podání Ohlášení byla uplatněna přímo u Specializovaného finančního úřadu nejpozději s podáním tohoto Ohlášení.
3. V jakém termínu je třeba podat Ohlášení?
Lhůta pro podání Ohlášení je stanovena na poslední den prvního vykazovaného účetního období, za které se podává zpráva podle zemí (viz § 13zn odst. 2 zákona).

Příklad:

Česká členská entita se stala součástí nadnárodní skupiny podniků k 1. 7. 2018 a tato nadnárodní skupina má vykazované účetní období od 1. 4. do 31. 3. V tomto případě má česká členská entita povinnost podat Ohlášení do 31. 3. 2019.

4. Jaký je správný způsob podání Ohlášení CbCR? Proč nebylo přijato podání Ohlášení zaslané do datové schránky SFÚ (obdobně jako při podání daňového přiznání)?
Způsob podání Ohlášení a Oznámení podle § 13zo odst. 2 zákona zveřejní ústřední kontaktní orgán způsobem umožňujícím dálkový přístup. Informaci o podání Ohlášení a Oznámení zveřejnilo GFŘ na internetových stránkách Finanční správy:
<https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/country-by-country-reporting>
Podání Ohlášení a Oznámení je možné pouze přes daňový portál EPO, nelze je zaslat do datové schránky správce daně.
5. Má česká členská entita povinnost podávat Ohlášení každým rokem ke konci vykazovaného účetního období?
Ohlášení se podává pouze jednou. Pokud však dojde ke změně ohlašovaných údajů, je třeba podat Ohlášení – změnu údajů, a to do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala (viz § 13zn odst. 4 zákona). Jedinou výjimkou je případ, kdy skupina, do které patří česká členská entita, přestane být nadnárodní skupinou podniků (tj. celkové konsolidované výnosy skupiny nepřesáhnou částku 750 mil. EUR). V takovém případě platí, že tuto skutečnost má členská entita nahlásit do konce vykazovaného období, ve kterém tato skutečnost nastala (viz § 13zn odst. 5 zákona).
6. V jaké lhůtě a jakou formou je potřeba informovat správce daně o změně údajů v již podaném Ohlášení?
Viz odpověď k otázce č. 5.

Příklad:

Česká členská entita je součástí nadnárodní skupiny podniků, u které došlo dne 1. 4. 2019 ke změně vykazovaného účetního období. V tomto případě má česká členská entita povinnost podat změnové Ohlášení do 16. 4. 2019.

7. Česká členská entita podala Ohlášení a teprve poté zjistila, že skupina pro výpočet konsolidovaných výnosů použila špatný kurz - částku 750 mil. EUR nepřekročila a za dané období povinnosti CbCR ještě nepodléhá. Jakým způsobem má tuto chybu opravit?
Česká členská entita je povinna podat Ohlášení – zánik povinnosti s údaji, které uvedla v původním (tj. novém) Ohlášení. Zároveň do formuláře uvede důvod a datum zániku povinnosti (tj. datum, ke kterému chybně ohlásila vznik povinnosti).
8. Jak postupovat v případě, kdy nadnárodní skupina podniků dosáhla v jednom období úrovně 750 mil. EUR konsolidovaných výnosů (splnila tak předpoklad pro podání zprávy podle zemí za následující vykazované období), ale v tomto následujícím vykazovaném období uvedenou hranici 750 mil. EUR nepřekročila (nesplnila tedy předpoklad pro podání zprávy podle zemí za další následující vykazované období)?
Nadnárodní skupina podá Ohlášení i Oznámení za vykazované období bezprostředně následující období, ve kterém dosáhla limitu 750 mil. EUR. Pokud v tomto vykazovaném období nadnárodní skupina nedosáhne limitu 750 mil. EUR, měla by každá členská entita této nadnárodní skupiny podat do konce vykazovaného období bezprostředně následujícího po období, za které konsolidované výnosy skupiny nepřesáhly uvedenou částku (ve lhůtě podle ustanovení viz § 13zn odst. 5 zákona v kombinaci s jeho § 13zd odst. 2), Ohlášení - zánik povinnosti, kam vyplní datum zániku a důvod zániku (tj. nepřekročení limitu 750 mil. EUR). Pokud skupina v nějakém dalším vykazovaném období limit pro podání zprávy podle zemí znovu překročí, podá obdobným způsobem nové Ohlášení.

9. Česká členská entita je součástí nadnárodní skupiny podniků, která byla jako celek prodána jiné nadnárodní skupině. Jakým způsobem má změnu skupiny ohlásit?
Jestliže dojde ke změně nadnárodní skupiny podniků, je nutné podat Ohlášení – zánik povinnosti na původní skupinu a nové Ohlášení na skupinu novou.
10. Česká členská entita je součástí nadnárodní skupiny podniků, ve které došlo ke změně nejvyšší mateřské entity. Jakým způsobem má tuto změnu ohlásit?
Systém neumožňuje žádnou změnu, která by se týkala nejvyšší mateřské entity. Česká členská entita musí podat Ohlášení – zánik povinnosti a nové Ohlášení na skupinu novou, i když v podstatě ke změně nadnárodní skupiny nedošlo.
11. Česká členská entita je součástí nadnárodní skupiny podniků, jejíž nejvyšší mateřská entita změnila svůj název. Jakým způsobem má tuto změnu ohlásit?
Viz odpověď na otázku č. 10. Systém neumožňuje žádnou změnu, která by se týkala nejvyšší mateřské entity. I když se jedná o jednu a tutéž nadnárodní skupinu a stejnou matku, česká členská entita musí podat Ohlášení – zánik povinnosti a nové Ohlášení na skupinu novou, i když v podstatě ke změně nadnárodní skupiny nedošlo.
12. Česká členská entita je součástí nadnárodní skupiny podniků a při vyplňování původního Ohlášení neuvedla IČO nejvyšší mateřské entity. Je možné IČO u mateřské skupiny doplnit?
Viz odpověď u předchozích otázek č. 10 a 11. Systém neumožňuje žádnou změnu, která by se týkala nejvyšší mateřské entity. I když se jedná o jednu a tutéž nadnárodní skupinu a stejnou mateřskou entitu, česká členská entita musí podat Ohlášení – zánik povinnosti a nové Ohlášení na skupinu novou, kde IČO mateřské entity uvede.
13. Jak má česká členská entita podat Ohlášení v případě členství ve více skupinách?
V tomto případě podá česká členská entita Ohlášení vícekrát – za každou skupinu zvlášť.
14. Jak postupovat v případě podání Ohlášení, pokud má matka dvojí daňovou jurisdikci (např. Hongkong a Kajmanské ostrovy)?
Vyhláška k vyplnění rubriky Stát nebo jurisdikce Tabulky č. 1 ve zprávě podle zemí (bod 1.1 části II Zvláštní pokyny vyhlášky) uvádí: V prvním sloupci zprávy podle zemí se uvedou všechny státy a jurisdikce, z nichž jsou členské entity nadnárodní skupiny podniků. Jurisdikcí se rozumí jurisdikce s fiskální autonomií, ať už státní, nebo jinou. Samostatný řádek se připojí pro všechny členské entity nadnárodní skupiny podniků, u nichž má členská entita nadnárodní skupiny podniků, která je povinna podat zprávu podle zemí za tuto skupinu, za to, že nejsou z žádného státu nebo jurisdikce. Pokud je členská entita z více států nebo jurisdikcí, použije se pro určení státu nebo jurisdikce, ze kterého je tato entita, hraniční ukazatel z příslušné mezinárodní smlouvy v oblasti daní.
Toto pravidlo se týká i nejvyšší mateřské společnosti – tj. mateřská společnost by měla mít ujasněno, zda její dvojí rezidenství prošlo i testem příslušné mezinárodní daňové smlouvy mezi Hongkongem a Kajmanskými ostrovy, pokud taková existuje. Pokud taková smlouva neexistuje, mělo by se pro určení jurisdikce aplikovat zejména znění čl. Resident aktuálního OECD modelu double tax treaty (<http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>)
Pokud i při aplikaci těchto pravidel je matka v dotazovaném případě rezidentem v obou jurisdikcích, je ještě důležitá skutečnost, podle pravidel jaké jurisdikce taková nadnárodní skupina bude sestavovat svoji konsolidovanou závěrku i CbCR za dané období, protože to má pak vliv na podobu celé zprávy. Pokud se skupina rozhodne používat principy platné v Hongkongu, nemusí platit, že CbCR byla sestavena

v souladu s účetními pravidly Kajmanských ostrovů a naopak. Takže by pak ani nedošlo k naplnění všech ustanovení či pravidel, které při sestavení CbCR předepisují aplikaci účetních pravidel platných v jurisdikci mateřské společnosti.

15. Český daňový subjekt se k 1. 1. 2020 stal členem nadnárodní skupiny podniků, která má účetní období kalendářní rok. Jak má tato členská entita v novém Ohlášení vyplnit položky vykazované účetní období a počáteční vykazované účetní období?
Česká členská entita vyplní nové Ohlášení, ve kterém uvede vykazované účetní období 1-12 a počáteční vykazované účetní období od 1. 1. 2020 – 31. 12. 2020.
16. Jak správně vyplnit v Ohlášení položky „Vykazované účetní období“ a „Počáteční vykazované účetní období pro podání zprávy podle zemí“ v případech, kdy se česká ohlašující entita stane součástí nadnárodní skupiny podniků v průběhu roku?

Příklad 1:

Česká členská entita se stala součástí nadnárodní skupiny podniků od 29. 9. 2019, tato skupina má vykazované účetní období 1-12. Česká členská entita podá nové Ohlášení do 31. 12. 2019, počáteční vykazované období uvede od 29. 9. 2019 do 31. 12. 2019 a vykazované účetní období 1-12.

Pojem „počáteční vykazované účetní období“ je třeba chápat vždy ve vztahu k povinnosti reportování CbCR. V průběhu let může docházet ke změnám a může dojít k tomu, že tatáž česká členská entita bude podávat na stejnou nadnárodní skupinu podniků další nové Ohlášení a ohlašovat jiné nové počáteční vykazované období – viz příklad 2.

Příklad 2:

Skupina podniků, jejíž je česká členská entita z příkladu 1 součástí, nedosáhne za rok 2021 úrovně 750 mil. EUR konsolidovaných výnosů. Česká členská entita má povinnost podat Ohlášení – zánik povinnosti do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala. Pokud v roce 2025 uvedená skupina podniků limit 750 mil. EUR konsolidovaných výnosů opět překročí, stane se nadnárodní skupinou podniků od roku 2026 a česká členská entita má povinnost podat nové Ohlášení do konce vykazovaného účetního období (předpokládejme, že u skupiny zůstalo vykazované účetní období 1-12), tj. do 31. 12. 2026. Česká členská entita poté v novém Ohlášení uvede počáteční vykazované účetní období od 1. 1. 2026 do 31. 12. 2026 a vykazované účetní období 1-12.

17. Jak správně vyplnit v Ohlášení položky „Vykazované účetní období“ a „Počáteční vykazované účetní období“, pokud dojde v průběhu roku k zániku společnosti (která měla vykazované účetní období kalendářní rok a počáteční vykazované účetní období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018) fúzí s jinou společností, která má vykazované účetní období hospodářský rok od 1. 4. do 31. 3.?

Příklad:

Česká členská entita A je součástí nadnárodní skupiny podniků AA a k datu 29. 9. 2019 fúzuje s jinou společností B, která je součástí nadnárodní skupiny podniků BB. Česká členská entita A podá Ohlášení – zánik povinnosti k datu 29. 9. 2019 (zde uvede počáteční vykazované účetní období podle původního Ohlášení od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 a vykazované účetní období 1-12 a uvede důvod zániku. Vykazované účetní období nástupnické společnosti B fúzující entita nemusí řešit, protože nástupnická entita B - podléhá-li povinnosti CbCR - již povinnost podat Ohlášení musela splnit dříve.

Pokud to účetní principy v jurisdikci mateřské společnosti BB dovolují, může v tomto případě dojít k situaci, kdy česká členská entita A bude vykázána v Oznámení skupiny AA, které se podává za období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 (tj. 12 měsíců), a návazně v Oznámení skupiny BB, které se podává za období od 1. 4. 2019 do 31. 3. 2020 (tj. + 3 měsíce), celkem tedy za účetní období 15 měsíců.

18. Český daňový subjekt se stal členskou entitou nadnárodní skupiny podniků, která nemá hospodářský rok stanovený přesným datem, ale její hospodářský rok končí poslední nedělí v říjnu, pokud má rok 52 týdnů, nebo první nedělí v listopadu, pokud má rok 53 týdnů. Jak má česká členská entita vyplnit vykazované účetní období v Ohlášení, když hospodářský rok bude končit v každém roce v jiném dni?

Předpokládejme, že nadnárodní skupina podniků má první vykazované účetní období od 5. 11. 2018 do 3. 11. 2019 a v následujícím roce od 4. 11. 2019 do 31. 10. 2020. První vykazované účetní období uvede česká členská entita v Ohlášení podle skutečnosti od 5. 11. 2018 do 3. 11. 2019. Co se týká vykazovaného účetního období, může uvést 11-11 nebo i 11-10, ale v každém případě je nutné, aby o nestandardním („pohyblivém“) účetním období informovala správce daně (SFU), a to některým ze způsobů podání uvedených v § 71 daňového řádu.

19. Je nezbytné, aby vykazované účetní období, které se vypisuje v Ohlášení, na sebe navazovalo např. v případě fúze/akvizice?

Ohlašované účetní období musí odpovídat skutečnosti; může se tedy stát, že období, v nichž byl daňový subjekt členskou entitou ve dvou různých skupinách a za která podává Ohlášení, na sebe nenavazují.

Co se týká zahrnutí dotyčné členské entity do CbCR, odkazujeme na OECD Guidance (viz také neformální překlad její části - Příloha 5 a 6 k tomuto dokumentu). Uvedená Guidance OECD řeší zahrnutí údajů v tomto případě na str. 37 v první otázce v sekci Mergers/Acquisitions/Demergers. Odkazuje opět na příslušné předpisy a pravidla v jurisdikci matky. První věta druhého odstavce říká: „Pokud jde o informace, které mají být uvedeny ve zprávě CbCR za rok, ve kterém došlo ke sloučení/akvizici/rozdělení, použijí se účetní zásady/standardy (stanovené v souladu s pokyny pro identifikaci účetních zásad/standardů pro stanovení existence a členství ve skupině) pro určení období, po které by měly být finanční údaje o sloučených/nabytých/členěných entitách zahrnuty do CbCR příslušných nadnárodních skupin (např. buď podíl takových údajů úměrně odpovídající k období, po které entity k takové nadnárodní skupině patřily, nebo finanční údaje za celé období, a to bez ohledu na skutečnost, že entity nebyly ve skupině celé období)“.

Příklad:

Česká členská entita A patřila do první nadnárodní skupiny podniků AA od 1. 4. 2017 do 20. 7. 2019, skupina AA má vykazované účetní období od 4-3. Na skupinu AA česká členská entita podá Ohlášení - zánik povinnosti k 20. 7. 2019, počáteční účetní období uvede od 1. 4. 2017 do 31. 3. 2018, vykazované účetní období uvede 4-3.

Součástí druhé nadnárodní skupiny podniků BB se česká členská entita A stala až od 29. 9. 2019, skupina BB má vykazované účetní období 1-12. Nové Ohlášení na skupinu BB podá česká členská entita A do 31. 12. 2019, počáteční vykazované období uvede od 29. 9. 2019 do 31. 12. 2019 a vykazované účetní období 1-12.

Z těchto podaných Ohlášení má správce daně informaci, že česká členská entita A nebyla v období od 21. 7. 2019 do 28. 9. 2019 součástí žádné skupiny podniků.

20. Daňový subjekt podal změnové Ohlášení CbCR – změnu vykazovaného účetního období z 4-3 na 6-5 a teprve po odeslání zjistil, že měl uvést vykazované účetní období 7-6. Jak lze již odeslané změnové Ohlášení opravit?

Oprava je možná pouze dalším změnovým Ohlášením, ve kterém česká členská entita uvede správné vykazované účetní období.

21. Česká členská entita uvedla v Ohlášení – zániku povinnosti chybně datum zániku dne 31. 7. 2018, ale povinnost jí však zanikla až o měsíc později - dne 31. 8. 2018. Jak v Ohlášení – zániku povinnosti opravit chybně vyplněný datum zániku?

Chybně podané Ohlášení - zánik povinnosti nelze opravit. Česká členská entita musí podat nové Ohlášení a návazně Ohlášení – zánik povinnosti, v němž uvede správné údaje.

22. Jak má česká členská entita správně vyplnit II. Oddíl - Podání Oznámení v novém Ohlášení CbCR?

Pokud bude v rámci nadnárodní skupiny sestavovat a podávat Oznámení CbCR (tj. vlastní zprávu podle zemí) jiná entita než ohlašující daňový subjekt, pak zaškrtně „Oznámení nepodávám“. Následně pak vyplní identifikaci entity, která bude za skupinu oznamovat (tj. podávat zprávu podle zemí). Pokud bude Oznámení CbCR (tj. zprávu podle zemí) sestavovat a podávat sám ohlašující daňový subjekt, zvolí „Oznámení podávám“, a následně zaškrtně titul podání zprávy podle zemí (pouze jednu z nabízených možností).

23. Společnost, která byla členskou entitou nadnárodní skupiny podniků, podala 31. 10. 2017 Ohlášení CbCR. Ke dni 31. 3. 2018 byla tato společnost zrušena likvidací a v současné době už nemá ani přístup do datové schránky. Jakým způsobem může tato česká členská entita ohlásit zánik povinnosti?

Česká členská entita je v tomto případě povinna podat Ohlášení – zánik povinnosti do 15 dnů ode dne, kdy změna v ohlášených údajích nastala (viz § 13zn odst. 5 zákona):

- pokud již společnost nemá přístup do datové schránky, může ještě podat Ohlášení – zánik povinnosti podepsané uznávaným elektronickým podpisem (viz § 13zo odst. 1 písm. a) zákona),
- pokud má společnost zmocněnce, může za ni podat Ohlášení – zánik povinnosti některým ze způsobů uvedených v § 13zo odst. 1 zákona tento zmocněnec,
- pokud společnost zastupuje likvidátor, může za společnost podat Ohlášení – zánik povinnosti některým ze způsobů uvedených v § 13zo odst. 1 zákona likvidátor.

Nemůže-li společnost využít žádnou z výše uvedených možností, podání přes daňový portál EPO již není možné. V těchto případech česká členská entita informuje správce daně (SFÚ) o zániku povinnosti některým ze způsobů podání uvedených v § 71 daňového řádu. Je třeba, aby ve svém podání uvedla všechny údaje z původního ohlášení – svůj název a IČO, obecný název skupiny, nejvyšší mateřskou entitu vč. IČO, oznamující entitu vč. IČO, vykazované účetní období a počáteční vykazované účetní období, datum zániku a důvod zániku.

24. Jakým způsobem má česká členská entita vyplnit Ohlášení v případě, že nejvyšší mateřská entita nemá za dané vykazované období povinnost Oznámení podat a zastupující mateřská entita není určena?

V tomto případě se jedná o skupiny, které mají nejvyšší mateřskou entitu mimo systém států a jurisdikcí, se kterými se vyměňují zprávy podle zemí a nejvyšší mateřská společnost neurčila zastupující mateřskou entitu k vypracování a podání zprávy podle zemí. Tuto situaci upravuje § 13zn odst. 1 písm. d) bod 2) zákona. V případě splnění zákonem požadovaných podmínek může být zpráva podle zemí požadována

po jakékoli české členské entitě takové skupiny. Takové české členské entitě pak může být uložena i sankce podle ustanovení § 13zp zákona. V souvislosti s nesplněním povinnosti Ohlášení či Oznámení lze české členské entitě např. uložit sankci i za nesplnění povinnosti součinnosti s nejvyšší mateřskou entitou podle ustanovení § 13zj zákona. Pokud nejvyšší mateřská entita určí oznamující entitu dodatečně, podá česká členská entita změnové Ohlášení dle § 13zn odst. 4 zákona.

25. Proč správce daně automaticky nezasílá potvrzení o přijetí Ohlášení?

Pro všechna podání na portálu EPO existuje možnost „Zjištění stavu podání“. Pro každé on-line podání obdrží podávající bezprostředně po podání na EPO podací číslo a heslo, pomocí kterých může kdykoliv následně zkontrolovat stav podání z evidence správce daně (tj. zda bylo v pořádku přijato nebo ne):

- ihned po podání se objeví na portálu EPO podací číslo a heslo, soubor Potvrzení podání (*.P7S) včetně Opisu elektronického potvrzení (*.PDF), vyplněný formulář písemnosti (*.PDF) a Odeslaný soubor. Všechny tyto soubory si podávající může stáhnout do svého počítače pro potřeby následného využití, včetně ověření učiněného podání/hlášení,
- pokud podávající v podání uvedl kontaktní e-mail, přijde mu na tento informace o stavu přijetí učiněného podání/hlášení.

Podrobné informace k portálu EPO jsou publikovány na stránce ePodpora: <http://epodpora.mfcr.cz/> včetně informačního letáku Elektronická podání pro Finanční správu – seznámení: http://epodpora.mfcr.cz/assets/cs/prilohy/cojeto_epo.pdf.

26. Bylo by možné zveřejnit na stránkách Finanční správy podrobnější návod k vyplnění formuláře Ohlášení?

Viz informace v Příloze 1 – Ohlášení pomůcka pro vyplnění.

27. Kde je možné zjistit strukturu XML-souboru Ohlášení?

Na stránce https://adisdpr.mfcr.cz/adisc/adis/idpr_pub/dpr_info/dokumentace.faces v pravé části v oddílu „Nejčastěji hledáte“ lze vybrat možnost „Struktury XML souborů“. V seznamu souborů je struktura jak Ohlášení, tak i Oznámení.

28. Je možné na stránkách Finanční správy najít formulář Ohlášení v angličtině?

Formulář je k dispozici pouze v češtině. Pro vyplňování Ohlášení v angličtině viz informace v Příloze 2 – Notification Help for Filing.

V. Oznámení

1. V jakém termínu je třeba podat Oznámení?

Oznámení se podává do 12 měsíců od konce vykazovaného účetního období nadnárodní skupiny podniků.

Příklad:

Nadnárodní skupina podniků používá hospodářský rok od 1. 4. do 31. 3. Za účetní období od 1. 4. 2017 do 31. 3. 2018 přesáhly konsolidované výnosy této skupiny částku 750 mil. EUR, což znamená, že se od následujícího vykazovaného účetního období, tj. od 1. 4. 2018 do 31. 3. 2019, stává nadnárodní skupinou podniků. V tomto případě je skupina povinna podat Oznámení do 31. 3. 2020.

2. Jakým účetním obdobím se řídí podání Oznámení?

Vykazovaným účetním obdobím se rozumí účetní období, za které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka skupiny podniků nebo – pokud není sestavována – za které by se povinně sestavovala, pokud by byly akcie nebo obdobné cenné papíry představující podíl v některé z právnických osob nebo jednotek bez právní osobnosti

(tvořících skupinu podniků) obchodovány na regulovaném trhu včetně obdobného trhu v zahraničí. Konsolidovanou účetní závěrkou skupiny podniků se rozumí konsolidovaná účetní závěrka sestavená podle účetních předpisů nebo zásad obecně uplatňovaných ve státě nebo jurisdikci, ve kterých podléhá zdanění z důvodu svého sídla nebo místa vedení nejvyšší mateřská entita této skupiny.

3. Bylo by možné zveřejnit na stránkách Finanční správy podrobnější návod k vyplnění formuláře Oznámení?

Informace pro vyplnění Oznámení poskytuje vyhláška (č. 306/2017 Sb., viz nadpis). Dále také viz informace v Příloze 3 – Oznámení pomůcka pro vyplnění.

4. Proč správce daně automaticky nezasílá potvrzení o přijetí Oznámení?

Pro všechna podání na portálu EPO existuje možnost „Zjištění stavu podání“. Pro každé on-line podání obdrží podávající bezprostředně po podání na EPO podací číslo a heslo, pomocí kterých může kdykoliv následně zkontrolovat stav podání z evidence správce daně (tj. zda bylo v pořádku přijato nebo ne):

- ihned po podání se objeví na portálu EPO podací číslo a heslo, soubor Potvrzení podání (*.P7S) včetně Opisu elektronického potvrzení (*.PDF), vyplněný formulář písemnosti (*.PDF) a Odeslaný soubor. Všechny tyto soubory si podávající může stáhnout do svého počítače pro potřeby následného využití, včetně ověření učiněného podání/hlášení,
- pokud podávající v podání uvedl kontaktní e-mail, přijde mu na tento informace o stavu přijetí učiněného podání/hlášení.

Podrobné informace k portálu EPO jsou publikovány na stránce ePodpora: <http://epodpora.mfcr.cz/> včetně informačního letáku Elektronická podání pro Finanční správu – seznámení: http://epodpora.mfcr.cz/assets/cs/prilohy/cojeto_epo.pdf.

5. Lze na portálu EPO při podávání Oznámení doplnit návod/prolink k vytvoření XML souboru v českém jazyce?

V současné době návod v češtině neexistuje. Strukturu XML souboru Oznámení najdete na stránce

https://adisdpr.mfcr.cz/adisto/adis/idpr_pub/dpr_info/dokumentace.faces v pravé části v oddílu „Nejčastěji hledáte“. V seznamu souborů je struktura jak Ohlášení, tak i Oznámení.

6. Je možné na stránkách Finanční správy najít formulář Oznámení v angličtině?

Formulář je k dispozici pouze v češtině. Pro vyplňování Oznámení viz informace v Příloze 4 – Report Help for Filing.

7. Existují nějaké znaky, které nesmějí být uvedeny v XML souboru Oznámení?

Ano, jedná se například o následující znaky:

- & ... ampersand neboli et
 - < ... menší než
 - > ... větší než
 - ' ... apostrof
 - „ ... uvozovky
 - ... dvě pomlčky za sebou
 - /* ... lomítka a hvězdička
 - &# ... ampersand neboli et a hash neboli mřížka
 - ^ ... stříška nad písmenem
- znaky cyrilice nebo řecké abecedy a další znaky.

Výše uvedený výčet nepovolených znaků není úplný – obecně lze říci, že v Oznámení mohou být pouze znaky latinské abecedy.

8. V jaké měně mají být uvedeny informace v Oznámení?

Právní předpisy neurčují, v jaké měně má zpráva podle zemí být vyhotovena, je pouze požadováno, aby všechny částky byly ve zprávě vyjádřené ve stejné měně. Je primárně na nejvyšší mateřské entitě, aby si sama rozhodla, ve které měně bude zprávu sestavovat. Stejně tak je i na konečné mateřské entitě, aby si podle pravidel a právních předpisů své jurisdikce určila způsob konverze částek v měně, v které jsou jinak vykazovány hodnoty jejich dceřiných společností, do měny, v které bude sestavovat zprávu podle zemí (pokud jsou tyto měny rozdílné). Předpokládáme, že ve většině případů asi nejvyšší mateřská entita určí měnu, ve které sama sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, protože už pro tento případ musela u většiny hodnot za dceřiné entity měnovou konverzi částek provést. V případě, kdy je nejvyšší mateřskou společností česká členská entita, která má dcery v jiných jurisdikcích, a povinnost zprávu podle zemí sestavit a předat české finanční správě, platí pravidlo uvedené v Příloze č. 2, část I, bod č. 4 vyhlášky: „Pokud se jako základ pro vykazování použije povinná účetní závěrka, veškeré částky se převedou do deklarované funkční měny členské entity této skupiny, která je povinna podat zprávu podle zemí za tuto skupinu, podle průměrného směnného kurzu za období, ke kterému se zpráva podle zemí vztahuje.“ Z tohoto pravidla vyplývá, že každá za jurisdikci vykazovaná hodnota by se měla v případě použití údajů ze samostatných výkazů (tj. ne údajů připravených podle platných pravidel pro přípravu podkladů pro sestavení konsolidované účetní závěrky) přepočítat dle uvedeného kurzu a informaci o tomto kurzu doplnit do Tabulky č. 3 zprávy podle zemí s doplňkovými informacemi o tomto kurzu. V tomto případě doporučujeme použít např. kurz příslušných dvou měn stanovený pro uvedené období centrální bankou jurisdikce, ve které se příslušné dceřiné společnosti nacházejí. Na doplnění uvádíme, že veškeré ve zprávě podle zemí uvedené částky je třeba uvádět bez jakýchkoli zkratk, tj. v celých hodnotách se všemi nulami.

9. Může česká nejvyšší mateřská entita pověřit dceru podáním Oznámení?

Ano, česká dceřiná entita může podat v tuzemsku Oznámení za českou nejvyšší mateřskou entitu na základě plné moci udělené podle daňového řádu. Pokud bude Oznámení podáno prostřednictvím zmocněnce, je nutné, aby plná moc byla uplatněna přímo u Specializovaného finančního úřadu nejpozději s podáním tohoto Oznámení.

10. Jak pro vyplnění kolonky Výnosy v Tabulce č. 1 zprávy podle zemí určit spřízněné a nespřízněné podniky?

Pokud jde o určení, které výnosy se mají přičíst spřízněným a které nespřízněným podnikům, platí podle příslušného výkladového dokumentu OECD (tzv. Guidance on the implementation of CbC Reporting, ke stažení na <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>), že spřízněné podniky jsou všechny členské entity vykázané v Tabulce č. 2 zprávy podle zemí a nespřízněné podniky ty ostatní.

11. Jakým způsobem mají být posuzovány transakce mezi spřízněnými podniky?

Pro posouzení toho, zda má být určitá transakce započítána do políčka „Výnosy z transakcí mezi spřízněnými podniky“, je rozhodné, jak tuto transakci zaúčtuje členská entita nadnárodní skupiny podniků, která by tuto skutečnost měla zkoumat i ve vztahu k převodním cenám a jejich vazbě na základ daně z příjmů. Protože jde o vlastnost jednotlivé transakce, tak není rozhodné to, že by tato entita byla s jinou osobou nebo jednotkou bez právní osobnosti spřízněným podnikem pouze po část období, ke kterému se zpráva podle zemí vztahuje.

12. O jakou jurisdikci se jedná v případě Tabulky č. 2 v Oznámení?

Pokud jde o třetí sloupec Tabulky č. 2, zde se má na mysli země, podle jejichž právních předpisů je společnost založena nebo zapsána do rejstříku, pokud jsou odlišné od státu

nebo jurisdikce, ze kterých tato entita je (tj. země uvedená v prvním sloupci Tabulky č. 2), která je totožná s jurisdikcemi uvedenými v Tabulce č. 1. Bude se jednat zejména o případ pobočky (kancelář, dílna či jiné místo), prostřednictvím které je vykonávána činnost ve stálé provozovně v jiném státě nebo jurisdikci, tj. uplatní se zejména v případech stálých provozoven (včetně tzv. službových stálých provozoven) - více viz otázka č. 26 v této sekci.

13. Jakým způsobem mají být při přípravě zprávy podle zemí zohledněny vzájemné vztahy mezi členskými entitami v nadnárodní skupině?

Základním zdrojem pro vyplnění zprávy podle zemí jsou účetní podklady pro sestavení konsolidace či samostatné účetní výkazy jednotlivých členských entit, tj. vždy podklady bez očištění o vzájemné vztahy mezi členskými entitami.

14. Jakým kurzem se mají údaje pro zprávy podle zemí přepočítávat?

Při konverzi údajů vyplňovaných za jurisdikci do jednotlivých sloupců Tabulky č. 1 v Oznámení se použije průměrný směnný kurz za období, ke kterému se zpráva podle zemí vztahuje. Každé vykazované číslo je tedy třeba přepočítat dle uvedeného kurzu a informaci o tomto kurzu doplnit do Tabulky č. 3 s doplňkovými informacemi.

15. Jakým způsobem je nutné postupovat v případě, že dojde k fúzi/akvizici/rozdělení skupiny?

Vzhledem k složitosti dané problematiky, odkazujeme na aktualizované znění pokynů OECD, část VI. – odkaz: <http://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>

Neformální překlad příkladů z bodu VI. těchto pokynů najdete v Příloze 5 – Fúze akvizice rozdělení a v Příloze 6 – Fúze akvizice rozdělení tabulka.

16. Jakým způsobem je stanoven pojem „Hlavní podnikatelská činnost“ – je seznam definovaných činností pevný? Jak vyplnit Oznámení v případě, že jednotlivé entity uvádějí činnosti dle předmětu podnikání nebo převažující činnost?

Seznam definovaných činností je pevný, ale v případě, že podle názoru vyplňujícího navržené popisy činnosti nevystihují nějaký konkrétní případ, je možné v tabulce využít sloupec „Jiné“ a v něm chybějící popis aktivity uvést. Pokud uvedená aktivita není hlavní podnikatelskou činností konkrétní entity ve skupině, zůstane u ní sloupec neoznačený. Tj. pokud není ve skupině žádná entita, jejímž převažujícím zdrojem příjmů by bylo např. zajišťování servisu pro některé další entity ve skupině (v podobě nákupu, zásobování, držení aktiv a jejich následné pronajímání) či držení kapitálových nástrojů a inkasování výnosů z nich, neměly by být tyto sloupce zaškrtnuty.

17. Jakým způsobem se do zprávy podle zemí agregují výnosy?

Pokud jde o výkaz zisků a ztrát (dle Přílohy č. 2 nebo 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví), jde o všechny položky výkazu označené římskými číslicemi očištěné však dle předlohy směrnice EU o „platby obdržené od jiných členských entit nadnárodní skupiny podniků, které jsou ve státě nebo jurisdikci, ze kterých je členská entita této skupiny poskytující platbu, považovány za dividendy“.

18. Jsou do údaje počet zaměstnanců v Tabulce č. 1 zahrnováni pouze kmenoví zaměstnanci?

V případě vykazování počtu zaměstnanců lze do skupiny nezávislých dodavatelů zařadit například osoby samostatně výdělečně činné, které mají k členské entitě poměr obdobný zaměstnaneckému poměru. Dále lze do této skupiny zařadit zaměstnance agentury práce vykonávající činnost v členské entitě.

19. V rámci konsolidace eviduje korporace pouze přepočtený stav zaměstnanců k datu závěrky. Je možné uvádět toto s komentářem v Tabulce č. 3?

Ano, ale za předpokladu, že i veškerá ostatní data v tabulkách budou připravena stejným způsobem.

20. Jaké položky se agregují do kategorie „Hmotná aktiva“?

Pokud jde o výkaz Rozvaha (dle Přílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví), jedná se o položky aktiv B.II a C.I. Viz také Přílohu č. 2 vyhlášky - část II bod č. 1.9 Hmotná aktiva jiná než peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty.

21. Můžete upřesnit definici pojmů, které mají být vyplňovány v tabulkách?

Pro podrobné odůvodnění jednotlivých pokynů obsažených v Příloze č. 2 vyhlášky lze odkázat na odůvodnění příslušných ustanovení směrnice DAC IV a modelové legislativy OECD. Zde uvádíme jen k některé:

- **Daň z příjmů** - v případě kvalifikace daně uvalené cizí jurisdikcí jako daně z příjmů, která se má ve zprávě podle zemí zohlednit, se vychází primárně z kvalifikace takové daně v jurisdikci, která daň zavedla, a skutečnosti, zda se taková daň dle účetních předpisů a standardů platných v takové jurisdikci zahrnuje do příslušné položky výkazu zisku a ztrát „Daň z příjmů/zisku“,
- **Kumulovaný výsledek hospodaření** - v případě účetních jednotek postupujících podle zákona o účetnictví se jedná o nerozdělený zisk minulých let,
- **Povinná účetní závěrka** - účetní závěrka, k jejímuž sestavení je účetní jednotka povinná ze zákona nebo jiného právního předpisu,
- **Regulační účetní závěrka** - účetní závěrka, k jejímuž sestavení je účetní jednotka povinná z popudu orgánu správního dozoru (např. bankovního nebo burzovního),
- **Stálá provozovna** - stálá provozovna je užívána ve stejném významu jako v zákoně o daních z příjmů a ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění.

22. Má položka „Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů“ v Tabulce č. 1 zahrnovat i platby přijaté od ostatních členských entit, které jsou v daňové jurisdikci plátce považovány za dividendy?

Action 13 OECD říká, že dividendy od ostatních členských entit jsou vyloučeny z "Výnosů", ale přitom neuvádí, zda mají být vyloučeny i z položky „Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů“. Vzhledem k tomu, že dosud neexistovala konkrétní úprava, byl ze strany OECD umožněn flexibilní přístup k této problematice - jurisdikce mohly uplatňovat různý výklad, jakým způsobem při vyplňování sloupce "Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů" v Tabulce č. 1 vykazovat dividendy. Pokud to účetní pravidla v dané jurisdikci dovolovala, bylo možné, aby členská entita ve svých účetních výkazech v zisku před zdaněním zahrnovala i podíl na zisku jiné členské entity a tuto částku uvedla v Tabulce č. 1 v položce "Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů".

V listopadu 2019 vydalo OECD novou Guidance, která stanoví, že souladu s „Výnosy“ jsou z „Výsledku hospodaření před zdaněním příjmů“ vyloučeny platby přijaté od dalších členských entit, které jsou v daňové jurisdikci plátce považovány za dividendy. Tato Guidance se vztahuje na všechna vykazovaná účetní období skupin nadnárodních podniků začínajících 1. 1. 2020 nebo později. OECD zároveň doporučuje, pokud je to možné, aby bylo nové pravidlo uplatňováno i na dřívější vykazovaná účetní období.

Stejně jako v případě dividend, pokud příslušná účetní pravidla vyžadují nebo umožňují, aby členská entita pro účely finančního výkaznictví zahrnula do „Výsledku hospodaření před zdaněním“ částku představující celý zisk nebo část zisku jiné členské

entity, s touto částkou by měla zacházet stejným způsobem jako s dividendami od jiných členských entit a měla by je vyloučit z „Výnosů“ a „Výsledku hospodaření před zdaněním“.

Při vyplňování Oznámení za vykazovaná účetní období začínající před účinností této Guidance je třeba, aby oznamující entita v Tabulce 3 uvedla, zda platby přijaté od ostatních členských entit, které jsou považovány za dividendy v jurisdikci plátce, a/nebo částky představující celý nebo část zisku jiné členské entity, jsou zahrnuty do „Výsledku hospodaření zdaněním“, a pokud ano, o jaké částky jde a v jakých jurisdikcích.

23. Měla by být splatná daň z příjmu, resp. zaplacená daň z příjmů, z dividend od ostatních členských entit uvedena ve sloupcích "Zaplacená daň z příjmů" a/nebo "Splatná daň z příjmů"?

Pokud jsou v Tabulce č. 1 dividendy vyplacené členskými entitami zahrnuty do položky „Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů“, pak položky „Splatná daň z příjmů“ nebo „Zaplacená daň z příjmů“ v Tabulce 1 musí ve vztahu k dané jurisdikci obsahovat i částky daně týkající se těchto dividend. A naopak, aby byl dodržen jednotný princip sestavování zprávy podle zemí, položky „Splatná daň z příjmů“ nebo „Zaplacená daň z příjmů“ by neměly obsahovat údaje o částkách daně týkající se těchto dividend vyplacených členskými entitami, které nejsou zahrnuty do položky "Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů".

24. Co všechno je zahrnuto pod pojem Zaplacená daň z příjmů v Tabulce č. 1?

Částky vykazované v tomto sloupci zahrnují i zaplacené zálohy na daň z příjmů, částky doplatků či doměrek daně z příjmů, a to bez ohledu na to, zda se tyto částky týkají daňové povinnosti vzniklé v období, ke kterému se zpráva podle zemí vztahuje. Primárním kritériem je, zda tyto částky byly zaplacené v období, ke kterému se zpráva podle zemí vztahuje. Podobně se zohlední přeplatky na zálohách na daň z příjmů jen s tím rozdílem, že se od celkové vykazované částky odečtou. Zálohy na daň z příjmů fyzických osob hrazené jednotlivými členskými entitami za své zaměstnance, a osoby v obdobném postavení, nemají vztah k dani z příjmů jednotlivých členských entit, proto se do vykazované částky nezahrnují. Za zaplacenou daň se považuje pouze zaplacená a nevrácená daň. Od částky zaplacené daně je tedy nutné odečíst vrácené přeplatky a obdobná peněžitá plnění od správce daně. Více viz také Přílohu č. 2 vyhlášky – část II bod č. 1.4 Zaplacená daň z příjmů.

25. Jaký údaj má být vyplněn ve sloupci Splatná daň z příjmů v Tabulce č. 1?

V případě účetních jednotek postupujících podle zákona o účetnictví se jedná o položku „Daň z příjmů splatná“ ve výkazu zisku a ztráty. Více viz také Přílohu č. 2 vyhlášky - část II bod č. 1.5 Splatná daň z příjmů.

26. Jak se v Tabulce č. 2 vykazuje stálá provozovna členské entity nadnárodní skupiny podniků?

V návaznosti na strukturu XML zprávy, kterou pro účely výměny zpráv podle zemí vyhlásilo OECD, byla do vyhlášky vložena část II. Zvláštní pokyny, bod 2. 1., upravující označení členských entit nadnárodních skupin podniků v Tabulce č. 2 zprávy podle zemí. U členských entit nadnárodní skupiny podniků, které nejsou pobočkou jiné členské entity této skupiny, se uvádí název spolu se zkratkou právní formy. Pokud jde o pobočku členské entity (tedy o část entity vykonávající činnost prostřednictvím stálé provozovny), uvede se název „hlavní“ entity, ke které tato pobočka patří a za název se doplní text „(P.E.)“ (odvozeno od slov *permanent establishment* – stálá provozovna).

Více viz také pravidelně aktualizovaná „**Guidance on Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13**“, kterou najdete na <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Přílohy:

- Příloha 1 – Ohlášení pomůcka pro vyplnění
- Příloha 2 – Notification Help for Filing
- Příloha 3 – Oznámení pomůcka pro vyplnění
- Příloha 4 – Report Help for Filing
- Příloha 5 – Fúze akvizice rozdělení
- Příloha 6 – Fúze akvizice rozdělení tabulka