



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



GFR03629322
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 36004/22/7100-40112-050510

Doplnění častých otázek a odpovědí včetně praktických příkladů ve vztahu k oznamovací povinnosti o oznamovaných přeshraničních uspořádání (dále jako „DAC6“)

Použité zkratky:

A-ID	identifikační číslo uspořádání (Arrangement ID)
DAC6	směrnice Rady 2018/822/EU ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat
EU	Evropská unie
IČ	identifikační číslo
MBT	Test hlavního přínosu (tzv. Main benefit test)
Oznámení	Oznámení povinné osoby o oznamovaném přeshraničním uspořádání
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZMSSD	zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

I. Obecné otázky

1. Jak DAC6 přistupuje k daňově transparentním entitám (např. v. o. s., investiční fond) a jejím jednotlivým investorům (společníkům/partnerům), kteří pod tento pojem spadají?

Daňově transparentní entita spadá pod pojem „osoba nebo jednotka bez právní osobnosti“. V případě, že ZMSSD používá tento pojem (především vymezení uživatelů, zprostředkovatelů a přidružených osob) a daňově transparentní entita vystupuje v rámci pravidel upravených ZMSSD jako osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, pro účely další analýzy již nebereme v úvahu její konkrétní investory (společníky/partnery). To znamená, že např. za uživatele uspořádání je považována tato daňově transparentní entita a žádný z jejích investorů (společníků/partnerů) není uživatelem uspořádání čistě v důsledku své pozice investora (společníka/partnera), oznamovací povinnost má tedy daňově transparentní entita (nikoliv její jednotliví investoři). Stejný závěr platí také obdobně v případě povinností přidružených entit či zprostředkovatelů. Toto neplatí v případech, kdy samotný společník/partner/investor se na příslušném uspořádání přímo podílí, je tedy jeho uživatelem.

V takovém případě je společník/partner/investor v rámci uspořádání stranou smlouvy či transakce, která je součástí takového uspořádání. Je rozdíl, zda je stranou daňově transparentní entita či společník/partner/investor, který má svoje IČ. Nejjednodušším příkladem této situace je převod majetku mezi daňově transparentní entitou a jejím společníkem/partnerem (ať už se jedná o uspořádání dle charakteristického znaku spadajícího do kategorie A, D či E). V takovém případě je uživatelem nejen transparentní entita, ale i její společník/partner.

2. V případě, že oznamované přeshraniční uspořádání zahrnuje daňově transparentní entitu (např. v. o. s., investiční fond), jaké informace musí dané Oznámení ve vztahu k daňově transparentní entitě obsahovat?

Oznámení bude obsahovat informace o daňově transparentní entitě dle § 14m odst. 1 písm. a) ZMSSD. Společníci mohou být přidruženými entitami, a tedy mají být vyplněni tam, kde je relevantní uvádět přidružené entity.

3. Co se rozumí pojmem „jednat společně“ pro účely § 14b odst. 4 ZMSSD?

Pojem „společné jednání“ ve smyslu ustanovení § 14b odst. 4 ZMSSD, naplňují například případy, kdy přeshraniční uspořádání předepisuje více osobám nebo jednotkám bez právní osobnosti vykonávat ve shodě hlasovací práva nebo jiná práva vyplývající z vlastnictví podílu.

4. Pokud jde o přeshraniční uspořádání vytvořené v rámci skupiny jinou její členskou entitou (např. daňovým či právním oddělením dané entity), kdy tato entita o daném uspořádání oznámí jako zprostředkovatel a kdy jako uživatel?

V této souvislosti mohou nastat dvě situace, které by se měly být rozlišeny:

- První situace: přeshraniční uspořádání vytvořené v rámci skupiny jinou její členskou entitou, avšak tato entita pouze uspořádání navrhla pro ostatní entity ve skupině, ale sama se ho neúčastní (tzn., není uživatelem daného uspořádání). V tomto případě entita, která dané uspořádání vytvořila, o něm oznámí jako zprostředkovatel.
- Druhá situace je obdobná jako ta první, tedy jedná se o přeshraniční uspořádání vytvořené v rámci skupiny jinou její členskou entitou s rozdílem, že tato entita je do uspořádání sama zapojena jako uživatel. V tomto případě tato entita (buď řídicí či koordinující zavedení uspořádání), uspořádání neoznamuje jako zprostředkovatel, ale jako uživatel daného uspořádání.

5. V případě, že např. daňový poradce připravuje daňové přiznání, může tato příprava zakládat vznik oznamovací povinnosti?

V takovém případě zapojení daňového poradce nenaplňuje podmínky § 14c odst. 2 a 3 ZMSSD, pokud daňový poradce zároveň uspořádání nenavrhuje, nenabízí na trhu, neorganizuje, nepřístupňuje pro jeho zavedení, neřídí jeho zavedení ani neposkytuje rady v souvislosti s těmito činnostmi, jelikož uspořádání již bylo implementováno. Stejný závěr platí i pro advokáta či daňového poradce poskytujícího služby po implementaci, auditora při auditu účetní závěrky apod.

Je však třeba podotknout, že oznamovací povinnost nevzniká pouze v případě, pokud se danou činností nezaloží nové uspořádání, změna či doplnění stávajícího uspořádání. V opačném případě by oznamovací povinnost vznikla.

6. Může daňová, účetní, ekonomická či právní rada týkající se již implementovaného přeshraničního uspořádání, na kterém se daňový poradce poskytující tuto radu nepodílel v roli zprostředkovatele, vést k naplnění role (například vedlejšího) zprostředkovatele?

V takovém případě zapojení daňového poradce nenaplňuje podmínky § 14c odst. 2 a 3 ZMSSD ze stejných důvodů, jako jsou uvedeny v odpovědi na otázku 5. Stejný závěr platí i pro advokáta, auditora apod.

Je však třeba opět podotknout, že oznamovací povinnost nevzniká pouze v případě, pokud se danou činností nezaloží nové uspořádání, změna či doplnění stávajícího uspořádání. V opačném případě by oznamovací povinnost vznikla.

7. V případě, že daňový poradce posuzuje již implementované uspořádání z pohledu splnění podmínek pro Oznámení, aniž by se podílel na jeho implementaci, může vést jeho činnost k naplnění role (například vedlejšího) zprostředkovatele?

Ne, obdobně jako v případě přípravy daňového přiznání tento příklad zapojení daňového poradce nenaplnuje podmínky § 14c odst. 2 a 3 ZMSSD.

I v tomto případě je třeba podotknout, že oznamovací povinnost nevzniká pouze v případě, pokud se danou činností nezaloží nové uspořádání, změna či doplnění stávajícího uspořádání. V opačném případě by oznamovací povinnost vznikla.

8. Které přidružené osoby musí být uvedeny v Oznámení (§ 14m ZMSSD) o oznamovaném přeshraničním uspořádání? Splněním jakých charakteristických znaků vznikne povinnost zahrnout do Oznámení také přidružené osoby?

Jsme toho názoru, že existuje povinnost v Oznámení uvádět pouze takové přidružené osoby, které jsou daným uspořádáním přímo dotčeny (tento závěr podporuje také textace v ust. § 14m odst. 1 písm. h) ZMSSD), nikoli všechny přidružené osoby (existují skupiny firem, jejichž velikost objektivně neumožňuje, aby byly v Oznámení vyjmenovány všechny přidružené osoby, a informace o existenci osob nedotčených oznamovaným přeshraničním uspořádáním nemá žádnou souvislost s naplněním cíle povinností podle ZMSSD). Současně je uvádění přidružených osob relevantní pouze u charakteristických znaků, které vyžadují, aby dané uspořádání vzniklo mezi přidruženými osobami.

9. Co se rozumí další osobou nebo jednotkou bez právní osobnosti, které by mohly být dotčeny oznamovaným uspořádáním dle § 14m odst. 1 písm. h) ZMSSD?

Osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, která by mohla být přímo dotčena oznamovaným uspořádáním, se nedá definovat jedním konkrétním způsobem. Může se jednat např. o společníka/partnera daňově transparentní entity, která je uživatelem či organizátorem uspořádání či investiční fond a jeho podílníci. Pojem dotčené osoby by měl pokrýt také případy, kdy transakce či dispozice s majetkem, z nichž se uspořádání skládá, mají přímý dopad do majetku osob či entit, které se samy uspořádání neúčastní (kromě příkladů výše, tím mohou být např. i osoby či entity v postavení přidružené entity). Vzhledem k tomu, že ne každé oznamované uspořádání bude mít svou dotčenou osobu, není tato položka povinnou k vyplnění v Oznámení.

10. Má povinná osoba v rámci povinnosti oznamovat změny týkající se typizovaných uspořádání uvádět i takové změny, jako je změna názvu, sídla, případně zánik nebo sloučení této osoby nebo uživatele nebo dalších případně dotčených osob v rámci Evropské unie?

Oznamují se nové informace, že dané uspořádání zavedla nová entita. Tato nová entita může vzniknout v důsledku přeměny (rozdělením, odštěpením či splynutím). V žádném případě se neoznamují informace, pokud došlo např. pouze ke změně názvu, adresy sídla nebo zániku společnosti bez nástupnické společnosti apod.

11. Jsem povinen podat Oznámení dle DAC6 v České republice, pokud o daném uspořádání bylo v roce 2020 oznámeno ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „Velká Británie“)? Jak se pohlíží na Velkou Británii od roku 2021 z hlediska problematiky DAC6?

Od 1. 2. 2020 do 31. 12. 2020 se Velká Británie nacházela v přechodném období, kdy v tomto období bylo na Velkou Británii pro účely DAC6 pohlíženo jako na členský stát Evropské unie. Pokud oznamované přeshraniční uspořádání má více povinných osob z více členských států EU, které se mezi sebou domluvily, že Oznámení podá pouze jedna z nich ve Velké Británii v období do 31. 12. 2020, poté povinné osoby v České republice dle § 14l odst. 6. ZMSSD nejsou povinny podávat Oznámení, pokud toto Oznámení obsahovalo stejné údaje. V daném případě by povinné osoby v České republice měly být schopny prokázat, že Oznámení bylo podáno ve Velké Británii. Proto doporučujeme disponovat identifikačním číslem uspořádání (tzv. „A-ID“), které bylo přiděleno v tom státě, kde bylo o přeshraničním uspořádání oznámeno poprvé. Od 1. 1. 2021 se k Velké Británii přistupuje jako k nečlenskému státu EU.

12. Pokud dojde k naplnění charakteristického znaku přeshraničního uspořádání a s tím související daňová úspora vznikne mimo Českou republiku (a neexistuje ani žádná souvislost s Českou republikou) a zároveň zprostředkovatel tohoto uspořádání má např. sídlo na území České republiky, vzniká oznamovací povinnost zprostředkovateli v České republice?

Pokud má zprostředkovatel bydliště, stálý pobyt, sídlo nebo místo vedení na území České republiky, vzniká mu oznamovací povinnost v České republice vždy, bez ohledu na to, kde dochází k daňové úspoře.

13. Jak postupovat při posuzování MBT?

S ohledem na skutečnost, že důvodová zpráva ZMSSD uvádí, že MBT spočívá ve zkoumání, zda existuje příčinná souvislost mezi charakteristickým znakem uspořádání a daňovou výhodou, kterou lze očekávat, pokud bude uspořádání použito, lze při zkoumání příčinné souvislosti postupovat níže uvedeným způsobem:

- Pokud z daného uspořádání plyne daňová výhoda, která ale není důsledkem naplnění charakteristického znaku, pak již nedochází k posuzování splnění MBT a tedy ani nevzniká oznamovací povinnost.
- Pokud z daného uspořádání plyne daňová výhoda, která je důsledkem naplnění charakteristického znaku, nedochází automaticky k naplnění MBT a je nutné posoudit, zda získání daňové výhody je hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů daného uspořádání. V návaznosti na zhodnocení, zda je/není daňová výhoda jedním z hlavních přínosů uspořádání, tak vzniká/nevzniká oznamovací povinnost.
- MBT není naplněn v případě, kdy daňová výhoda nepředstavuje úsporu na dani (může jít například o zjednodušení administrativy či postup, na základě něhož nebude nutné plnit oznamovací povinnosti jiné než uvedené v novele DAC 6 apod.).

II. Praktické příklady

Primárně je třeba rozlišit, zda dané uspořádání podléhá oznamovací povinnosti či nikoliv. Většina přeshraničních uspořádání se může lišit v určitých rysech a nelze tedy paušalizovat, zda daný typ uspořádání má být předmětem Oznámení nebo nikoliv. Je možné vyjít z předpokladu, že k tomu, aby někdo navrhl nebo nabízel přeshraniční uspořádání, musí z principu existovat souběh těchto skutečností:

- existence někoho, kdo takové uspořádání navrhuje (ať už je to zprostředkovatel, daňový poplatník nebo jeho zaměstnanec), a
- existence samotného návrhu, jehož záměrem je poskytnout daňovému poplatníkovi (uživateli přeshraničního uspořádání) daňovou výhodu (i v případě, kdy se MBT u některých charakteristických znaků neaplikuje).

Jsme tak názoru, že pro existenci „přeshraničního uspořádání“ musí nastat souběh „existence někým navrženého konkrétního uspořádání“ a „určité daňové výhody, případně ukrývání příjmů či majetku nebo obcházení společného standardu pro oznamování OECD popsané v charakteristických znacích Oddílu II, čl. D, přílohy č. 3 ZMSSD, z takového uspořádání plynoucí“.

Pokud výše uvedený souběh (dále jen „základní souběh“) nenastane, nejde o přeshraniční uspořádání, na něž se vztahuje oznamovací povinnost. Pokud základní souběh existuje, musí být ověřeno naplnění alespoň jednoho z charakteristických znaků (případně, tam kde je to potřeba, s aplikací MBT).

DAC6 pracuje s předpokladem, že ten, kdo tvoří nebo navrhuje předmětná uspořádání, zná účel jejich využití a dále zná potřebné informace, na jejichž základě může posoudit, zda dané přeshraniční uspořádání se stane předmětem Oznámení či nikoliv.

1. Lze považovat za přeshraniční uspořádání, když zahraniční mateřská společnost (tj. rezident v jiném státě než v České republice) prodá svůj podíl na české dceřiné společnosti jinému zahraničnímu subjektu?

Prodej podílu v české společnosti mezi dvěma zahraničními subjekty (v rámci jedné jurisdikce) sám o sobě nenaplní definici přeshraničního uspořádání. Na druhou stranu nelze vyloučit, že uvedený prodej bude součástí složeného uspořádání (viz § 14d ZMSSD). Z tohoto důvodu je nezbytné posoudit danou transakci individuálně.

2. Lze výplatu dividend považovat za standardizovanou transakci?

Obecně lze říci, že výplata dividend sama o sobě není přeshraničním uspořádáním, pokud jedním z účelů takového uspořádání není získání daňové výhody (viz základní souběh výše). Postup předepisující kroky, které by vedly k výplatě dividendy, by mohl být uspořádáním. Pokud jde o to, zda toto uspořádání naplní znak standardnosti, záleží na jeho konstrukci, zda předpokládá provedení dodatečných kroků při zavedení tohoto postupu. V případě, kdy je pro zavedení uspořádání nutné provést takové dodatečné kroky, které představují podstatnou úpravu řešení popsaného v dokumentaci daného uspořádání, uspořádání nenaplnuje charakteristický znak standardnosti. Pokud by se jednalo o standardizovanou transakci, musí být navíc splněn MBT. Stejně tak nelze vyloučit, že toto uspořádání (v návaznosti na jeho konkrétní konstrukci), naplní další charakteristický znak.

3. Bude charakteristický znak využití ztráty (čl. B odst. 1 přílohy č. 3 k ZMSSD) automaticky splněn, pokud na základě přeshraniční přeměny (fúze) dojde k převzetí daňových ztrát zanikající společnosti nástupnickou společností?

Obecně lze uvést, že sama fúze není uspořádáním. Postup, který by předepisoval takovou fúzi, by mohl být uspořádáním, pokud by předepisoval provedení vykonstruovaných kroků, tedy kroků, které jinak nemají samy o sobě jiné ekonomické opodstatnění, než snížení daně uživatele uspořádání. Pro splnění tohoto znaku je navíc nutné, aby uspořádání splnilo MBT.

Příklad: Česká mateřská společnost je 100% vlastníkem zahraniční dceřiné společnosti, obě společnosti vykonávají obdobnou ekonomickou činnost a zahraniční dceřiná společnost z této činnosti vykazuje daňové ztráty. Česká mateřská společnost rozhodne o přeshraniční fúzi sloučením, čímž dojde k zániku zahraniční dceřiné společnosti a převzetí daňových ztrát nástupnickou společností v souladu s § 23c a 23d ZDP.

Jsme toho názoru, že v případě, kdy v rámci existující skupiny společností, kde česká mateřská společnost vlastní 100% podíl na zahraniční dceřiné společnosti, je rozhodnuto o realizaci přeshraniční přeměny, při které dojde k převzetí daňových ztrát v souladu s podmínkami ZDP, nejsou bez dalšího naplněny podmínky charakteristického znaku využití ztráty.

Nejedná se totiž o vykonstruované kroky sestávající se z pořízení ztrátové společnosti, ukončení hlavní činnosti této společnosti a využití jejich ztrát. Domníváme se, že takto definované podmínky charakteristického znaku vyžadují širší spektrum uměle vykonstruovaných kroků v uspořádání, které výše popsaná situace nespĺňuje.

Navíc ZDP limituje daňovou výhodu z takové transakce případně vyplývající, a to podmínkami pro převzetí takovýchto ztrát v § 23c a §23d ZDP, tak i možnost jejich využití v § 38na ZDP.

4. Splňuje kapitalizace pohledávky z titulu úvěru charakteristický znak změny charakteru příjmu (čl. B odst. 2 přílohy č. 3 k ZMSSD)?

Naplnění charakteristického znaku změny charakteru příjmu vyžaduje aplikaci MBT. Z toho vyplývá, že kapitalizace pohledávky, kdy jedním z hlavních účelů není získání daňové výhody, nepodléhá oznamovací povinnosti dle čl. B odst. 2 Přílohy č. 3 ZMSSD.

Kapitalizace může být součástí širšího postupu naplňujícího charakteristický znak změny charakteru příjmu, pokud je např. cílem dosáhnout nižšího zdanění dividend oproti zdanění úroků mezi zúčastněnými společnostmi.

5. Příklady charakteristického znaku týkající se kruhových transakcí (čl. B odst. 3 přílohy č. 3 k ZMSSD)?

V souladu s příkladem prezentovaným zástupci Evropské komise na jednání pracovní skupiny k daňovým otázkám (přímé daně – DAC 6) dne 27. září 2017 je příkladem aplikace charakteristického znaku kruhové transakce uspořádání zahrnující následující obecné schéma:

Společnosti A, B a C jsou součástí stejného koncernu zaměřeného na přímé investice, přičemž společnosti A a C jsou daňovými rezidenty ve stejné jurisdikci. Společnost B je účelová osoba (SPV), která v této jurisdikci není daňovým rezidentem. V rámci

takového koncernu může docházet k pohybu aktiv v kruhu, pokud společnost A plně vlastní společnost B a společnost B nevlastní jinou společnost, než společnost C.

Prostředky k přímým zahraničním investicím, které poskytla společnosti C společnost B, v takovém případě mohou být ve skutečnosti poskytnuty společností A, čímž by došlo k pohybu aktiv v kruhu z jedné jurisdikce zpět do té samé jurisdikce. Z tohoto důvodu je pro účely posouzení naplnění charakteristického znaku kruhové transakce rozhodné, jaký předepisuje uspořádání zdroj prostředků společnosti B pro přímou zahraniční investici v rámci společnosti C. Pokud by z uspořádání vyplývalo, že takto mají být použity prostředky společnosti A, byl by naplněn tento charakteristický znak. Aby bylo toto uspořádání oznamováním uspořádáním, musí současně naplnit MBT.

Pokud by tyto prostředky měly pocházet z jiného zdroje, například by jejich zdrojem měla být půjčka od jiných nijak nespřízněných společností, pak by tento charakteristický znak naplněn nebyl.

Konkrétní příklady aplikace uvedeného uspořádání:

Poznámka: Ve všech příkladech se předpokládá současné naplnění MBT.

- A) Vybrané jurisdikce nabízí výhody zahraničním přímým investicím, které se takto snaží přilákat. Například může jít o nižší zdanění, příznivější užívací práva k půdě, administrativní podporu apod.. Charakteristický znak kruhové transakce může být naplněn, pokud tamní podnikatelé vyvedou část kapitálu do zahraničí a následně jej maskovaný za zahraniční kapitál použijí k investování ve své domovské jurisdikci s cílem získat daňové výhody určené výlučně pro zahraniční investory.
- B) Podnikatelé v jurisdikcích s nedostatečnou ochranou práv duševního vlastnictví jsou motivováni převést majetek do spřízněných obchodních korporací v cizích jurisdikcích, které mají lepší právní a institucionální zakotvení ochrany práv duševního vlastnictví. Tito podnikatelé také mohou preferovat skrytí své identity ve vztahu k tomuto majetku. Tento majetek následně použijí k investování ve své domovské jurisdikci jako přímou zahraniční investici v případě, kdy se naskytne výhodná investiční příležitost.
- C) V některých jurisdikcích není rozvinutý finanční trh, a proto musí podnikatelé přistupovat na zahraniční finanční trh, aby získali přístup k lepším finančním službám, například k možnosti být kótován na regulovaném trhu. Pokud by takto získané prostředky byly použity k investování v domovské jurisdikci jako přímá zahraniční investice, mohlo by dojít k pohybu aktiv v kruhu, pokud by také zahrnovaly prostředky poskytnuté z původní jurisdikce.

6. Co se rozumí pojmem „téměř nulová sazba daně“, který je uveden v čl. C odst. 1 písm. b) bod 1. přílohy č. 3 k ZMSSD?

V souladu s principy prezentovanými zástupci Evropské komise na jednání Working party IV – Direct Taxation dne 24. září 2018 se za téměř nulovou sazbu daně považuje nominální sazba daně nižší než 1 %.

7. Je předmětem Oznámení úvěr od mateřské společnosti z jiného členského/nečlenského státu Evropské unie?

Obecně lze uvést, že poskytnutí úvěru od mateřské společnosti (např. za účelem financování dlouhodobých aktiv) není považováno za přeshraniční uspořádání,

za předpokladu, že jedním z účelů poskytnutí úvěru není získání daňové výhody tak, jak je uvedeno v základním souběhu výše (např. v situaci účelového vyvedení prostředků prostřednictvím úrokových plateb a současně snížení základu daně a tedy i daňové povinnosti, která může, podle dalšího kontextu, naplnit charakteristický znak A3 či C1). Dále lze předpokládat, že poskytovaný úvěr by se stal předmětem Oznámení, pokud by využil výjimky dle § 23 odst. 7 ZDP (viz odpověď na otázku č. 15) v části II „Praktické případy“.

8. Je oznamovací povinnost dle DAC6 také zaměřena na transakce v rámci běžného obchodního styku, který probíhá se zahraničními obchodními partnery mimo skupinu i v jejím rámci?

Obecně lze uvést, že takový typ transakcí není předmětem Oznámení. Mohou však nastat situace, kdy takové transakce budou součástí složeného uspořádání. V těchto případech doporučujeme aplikaci výše popsání základního souběhu.

9. Dochází k naplnění charakteristického znaku vícenásobného odpisování v situaci, kdy je majetek odepisován stálou provozovnou / odštěpným závodem v jedné daňové jurisdikci a z logiky věci také zřizovatelem stálé provozovny / odštěpného závodu v druhé daňové jurisdikci?

Na tyto situace tento znak nemíří, jelikož se jedná o logický důsledek konceptu stálé provozovny a principů mezinárodní zdanění, tj. odpisy uplatňuje jak zřizovatel, tak stálá provozovna podle principů dané jurisdikce, ale zároveň s tím zahrnují do svého základu daně i související příjmy v obou jurisdikcích. Nejedná se o dvojí uplatnění daňového odpisu, ale o způsob (techniku) zdanění zahraničních příjmů. Takový závěr je zároveň v souladu s principy prezentovanými zástupci Evropské komise na jednání Working party IV – Direct Taxation dne 24. září 2018.

10. Rozumíme, že k naplnění charakteristického znaku vícenásobného odpisování dojde především v případě, kdy jsou odpisy jednoho aktiva uplatňovány ve dvou jurisdikcích současně. Dochází k naplnění tohoto charakteristického znaku v případě přeshraničního prodeje majetku z České republiky do jiné jurisdikce, pokud je příjem z tohoto prodeje zdaněn a následně nový vlastník začne znovu tento majetek odepisovat?

K naplnění charakteristického znaku dojde pouze v případě, že jsou odpisy uplatňovány ve dvou jurisdikcích současně. Popsaná situace charakteristický znak nenaplnuje.

11. Může dojít k naplnění charakteristického znaku vícenásobného odepisování v případě přeshraničního leasingu, kdy předmět nájmu daňově odepisuje jak český pronajímatel, tak zahraniční nájemce v pozici ekonomického vlastníka?

Pokud dochází k odpočtům za stejná odpisovaná aktiva ve více státech nebo jurisdikcích, jedná se pravděpodobně o naplnění charakteristického znaku vícenásobného odpisování dle článku C odst. 2 Přílohy 3 k ZMSSD.

Příkladem může být situace, kdy společnost, která sídlí mimo ČR, vlastní po celém světě budovy prostřednictvím svých dceřiných společností. V důsledku této kvalifikace bude budova odpisována v obou jurisdikcích. Česká dceřiná společnost vlastní nemovitost v ČR a tuto nemovitost odpisuje pro daňové účely. Stejně tak ji odpisuje i mateřská společnost v zahraničí.

12. Spadá pod převod aktiv podle přílohy Čl. D odst. 1 písm. b) přílohy č. 3 ZMSSD také převod finančních prostředků v případě, že finanční instituce (banka) na základě platebního příkazu svého klienta převádí prostředky z jeho účtu na účet v zemi, se kterou neprobíhá automatická výměna informací o finančních účtech? Dostane se banka pouhou realizací převodu z příkazu klienta do pozice (vedlejšího) zprostředkovatele, na kterého může dopadat oznamovací povinnost? Pokud ano, mají finanční instituce povinnost oznamovat každý jednotlivý převod peněz do země, která nemá žádný mezinárodní právní titul pro automatickou výměnu informací o finančních účtech s Českou republikou? Bude tento charakteristický znak naplněn v případě, kdy finanční instituce posílá prostředky na vlastní účet klienta zadávajícího příkaz v zemi, se kterou neprobíhá automatická výměna informací o finančních účtech, nebo pouze pokud jsou finanční prostředky zasílány na základě platebního příkazu na účet třetího subjektu?

Jednotlivý pokyn k převodu prostředků nelze považovat za uspořádání. Finanční instituce, která realizuje příkaz k úhradě na žádost svého klienta bez dalších znalostí k danému uspořádání, nezakládá vedlejší zprostředkování takového uspořádání.

13. Zahraniční zřizovatel, právnická osoba z nečlenského státu, podniká v České republice prostřednictvím svého odštěpného závodu. Zahraniční zřizovatel prodal kupující české spojené entitě (s. r. o.) část závodu, která tvoří samostatnou organizační složku. Bude toto uspořádání předmětem Oznámení dle DAC6?

Dotaz míří na charakteristický znak, který je uveden v čl. E odst. 3 přílohy č. 3 ZMSSD (dále jen „charakteristický znak E3“). I v tomto případě je třeba aplikovat výše popsany základní souběh, který se nachází na začátku části II Praktické příklady. Ačkoliv v popsaném případě dojde k převodu odštěpného závodu v souladu s principem tržního odstupu, dochází zároveň k úpravě základu daně jak u převodce, tak u nabyvatele, tj. základní souběh tím bude zřejmě naplněn. Nicméně, je třeba posoudit i druhou část charakteristického znaku E3, tj., že charakteristický znak E3 je splněn, pokud je (kromě převodu funkcí, rizik nebo aktiv) v období 3 let po převodu předpokládaný roční zisk před úroky a zdaněním (EBIT) u převodce nižší než 50 % předpokládaného ročního zisku před úroky a zdaněním, jehož by tento převodce dosáhl, kdyby k uvedenému převodu nedošlo.

14. Jakým způsobem lze vykládat podmínky časového testu pro naplnění charakteristického znaku E3?

Podle našeho názoru je možné období 3 let po převodu chápat jako období 3 x 12 měsíců následujících po dni, kdy je příslušný převod realizován. Předpokládaný roční zisk v uvedeném období je pak výsledek projekce za každé takové období, přičemž pro splnění podmínky znaku E3, by měl stačit pokles pod hranici 50 % alespoň za jedno takové období.

15. Zahraniční společník vlastní podíly v českých společnostech (tzv. SPV – single purpose vehicle) a dle jejich potřeby jim v souladu s § 23 odst. 7 ZDP, poskytuje bezúročné či nízkouročené půjčky. Je potřeba tyto transakce oznamovat? V případě, že dojde k navýšení (nebo splacení) již oznámené půjčky, je potřeba tuto změnu oznámit? Pokud dojde ke změně ve výši úrokové sazby již oznámené půjčky nebo dojde ke změně úročených půjček na bezúročné a naopak či dojde k poskytnutí půjčky od stejného věřitele, ale novému SPV, je třeba tuto skutečnost oznámit?

Předně je třeba uvést, že zadání směrnice DAC6 nepřipouští výjimku z pravidla, podle kterého pod charakteristický znak E1 spadá jakékoli „uspořádání zahrnující využití

pravidel zjednodušujících uplatňování zásady tržního odstupu v oblasti převodních cen jednostranně přijatých v některém státě nebo jurisdikci a odchylovajících se od obecných zásad uplatňovaných v oblasti převodních cen“. Situace, kterou popisujete, uvedenou charakteristiku dle našeho názoru, naplňuje (s ohledem na úpravu třetí věty ustanovení § 23 odst. 7 ZDP). Navíc, jak vyplývá z praxe, bezúročné půjčky mezi spojenými osobami jsou využívány jako součást transakcí, prostřednictvím nichž jsou snižovány daňové povinnosti.

U bezúplatné či nízkouročené půjčky mezi spojenými osobami dochází k využití výjimky dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, která umožňuje odchýlit se od principu tržního odstupu. Tento druh transakce tak, dle našeho názoru, naplňuje definici jednostranného bezpečného přístavu a tedy i naplnění charakteristického znaku uvedeného v čl. E odst. 1 přílohy č. 3 k ZMSSD.

DAC6 se zaměřuje na oznamování přeshraničních uspořádání jako takových, nikoliv jednotlivých transakcí. Pokud je poskytnuto několik obdobných půjček splňujících charakteristický znak E1 mezi totožnými subjekty (stejným věřitelem a dlužníkem), stačí, když je o daném uspořádání oznámeno pouze jednou.

Stejně tak, pokud dojde k navýšení či splacení půjčky, nebo ke změně úrokové sazby či ke změně úročených půjček na bezúročné u již oznámených půjček, není potřeba danou změnu oznamovat.

V případě, že půjčka je poskytnuta stejným věřitelem, jako předešlé půjčky, ale novému SPV, tedy novému dlužníkovi, je v takovém případě nezbytné podat nové Oznámení, neboť se jedná o nového uživatele uspořádání. Stejně jako výše, pokud dojde k poskytnutí více půjček mezi věřitelem a novým SPV, stačí, když se o daném uspořádání oznámí pouze jednou.

V případě, že jste nenašli odpověď na Váš dotaz, můžete využít schránku na dotazy k problematice DAC6: DAC6@fs.mfcr.cz

Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce