



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

DOPADY ATAD NA ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ ZAHRANIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ OVLÁDANÝCH DAŇOVÝM REZIDENTEM ČR

IMPACT OF THE ATAD ON TAXATION OF INCOMES OF FOREIGN COMPANIES CONTROLLED BY A
CZECH TAX RESIDENT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Michaela Krčmová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2020

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Michaela Krčmová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2019/20

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Dopady ATAD na zdaňování příjmů zahraničních společností ovládaných daňovým rezidentem ČR

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

– analýza související právní úpravy a změn vyvolaných implementací směrnice ATAD

– systematizace získaných poznatků

Návrhy a doporučení

– zobecněný metodický návod pro zdaňování předmětné kategorie příjmů plynoucí zahraničním společností, které jsou ovládané daňovým rezidentem ČR

– komplexní modelový příklad a jeho řešení

Závěr

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je vytvoření metodického návodu pro aplikaci pravidel pro zdanění příjmů plynoucích ve formě výpůjčních příjmů, licenčních poplatků a z podílů na zisku zahraničním společností ovládaných mateřskou společností, která je daňovým rezidentem České republiky.

Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ Veronika. BEPS: CFC pravidla proti agresivním daňovým praktikám v rámci akčního plánu č. 3. Daně a právo v praxi. 2015, roč. 20, č. 12, s. 2-8. ISSN 1211- 7293.

OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules: Action 3 - 2015 Final Report. [online]. Paris: OECD Publishing, 2015 [cit. 2019-12-08]. ISBN 978-92-64-24115-2. Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>.

Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ve znění pozdějších předpisů.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 7. akt. a přepr. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502--74-5.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá dopady směrnice ATAD na zdaňování příjmů plynoucích zahraničním společností, které jsou ovládané rezidentem ČR – právnickou osobou. Popisuje, analyzuje a systematizuje současný právní stav a změny, které vyvolala implementace pravidel pro ovládané zahraniční společnosti do tuzemské legislativy. Obsahuje návrh metodiky pro aplikaci pravidel z pohledu českého poplatníka daně z příjmů.

KLÍČOVÁ SLOVA

ovládaná zahraniční společnost, směrnice ATAD, BEPS, daňový únik, zahrnovaný příjem

ABSTRACT

This diploma thesis deals with the impact of the ATAD on the taxation of income of foreign companies controlled by a Czech resident – a legal entity. It describes, analyzes and systematizes the current legal situation and changes introduced into the area by the implementation of rules for controlled foreign companies into domestic legislation. This thesis includes a draft of the methodology for the application of rules from the perspective of the Czech corporate income taxpayer.

KEY WORDS

controlled foreign corporation, ATAD, BEPS, tax evasion, CFC income

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

KRČMOVÁ, Michaela. *Dopady ATAD na zdaňování příjmů zahraničních společností ovládaných daňovým rezidentem ČR* [online]. Brno, 2020 [cit. 2020-05-10]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/127761>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 16. května 2020

.....

podpis autora

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a odborné konzultace.

OBSAH

ÚVOD.....	- 11 -
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	- 13 -
CÍLE PRÁCE.....	- 13 -
METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	- 13 -
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	- 15 -
1.1 JURISDIKCE S PREFERENČNÍM DAŇOVÝM REŽIMEM.....	- 15 -
1.1.1 Daňové úniky.....	- 16 -
1.2 MEZINÁRODNÍ INICIATIVY PROTI VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM	- 16 -
1.3 EROZE ZÁKLADŮ DANĚ A PŘEVODU ZISKŮ	- 17 -
1.3.1 Akční oblasti balíčku BEPS.....	- 18 -
1.3.2 Akce 3 - Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností	- 19 -
1.4 BALÍČEK OPATŘENÍ PROTI VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM (ANTI TAX AVOIDANCE PACKAGE).....	- 20 -
1.5 PRÁVNÍ REGULACE ZDAŇENÍ OVLÁDANÝCH ZAHRANIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ.....	- 21 -
2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU.....	- 22 -
2.1 DOPORUČENÍ OECD	- 22 -
2.1.1 Akce 3	- 22 -
2.2 SMĚRNICE PROTI VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM	- 29 -
2.2.1 Pravidla pro ovládané zahraniční společnosti.....	- 29 -
2.2.2 Vymezení CFC pravidel dle směrnice EU.....	- 30 -
2.3 PRÁVNÍ ÚPRAVA CFC PRAVIDEL V EVROPĚ A V USA	- 33 -
2.3.1 Právní úprava v evropských státech.....	- 34 -
2.3.2 Právní úprava ve Spojených státech amerických.....	- 36 -
2.4 TUZEMSKÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA.....	- 36 -

2.4.1 Stav před implementací směrnice ATAD	- 37 -
2.4.2 Implementace CFC pravidel do § 38fa ZDP	- 37 -
2.4.3 Klíčové činnosti pro správnou aplikaci pravidel	- 46 -
2.5 SROVNÁNÍ POHLEDU OECD, EU A TUZEMSKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY	- 48 -
2.6 PŘEDPOKLÁDANÝ POČET PROBLEMATIKOU DOTČENÝCH SPOLEČNOSTÍ	- 52 -
2.6.1 Databáze Amadeus	- 52 -
2.6.2 Zahraniční dcery českých mateřských společností	- 53 -
2.7 JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA EU VE VZTAHU K CFC PRAVIDLŮM	- 54 -
3 PRAKTICKÁ ČÁST.....	- 57 -
3.1 POSTUP PŘI ZDAŇOVÁNÍ OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI	- 57 -
3.2 PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	- 58 -
3.3 MODELOVÝ PŘÍKLAD	- 63 -
3.3.1 Zadání příkladu – daň. nerezident jako ovládaná zahraniční společnost..	- 63 -
3.3.2 Posouzení podmínek	- 64 -
3.3.3 Přiřazení příjmů české ovládající společnosti.....	- 65 -
3.3.4 Zadání příkladu – SP jako ovládaná zahraniční společnost.....	- 66 -
3.3.5 Posouzení podmínek	- 66 -
3.3.6 Přiřazení příjmů do základu daně v ČR.....	- 67 -
3.3.7 Výpočet daň. povinnosti poplatníka po přičtení zahrnovaných příjmů	- 68 -
3.3.8 Srovnání daňové povinnosti před a po aplikaci CFC pravidel	- 71 -
3.4 PRÁVA A POVINNOSTI POPLATNÍKA.....	- 72 -
3.4.1 Test velikosti podílu.....	- 72 -
3.4.2 Zahraniční společnost zakládající povinnost aplikace CFC pravidel	- 73 -
3.4.3 Zahraniční společnost nezakládající povinnost aplikace CFC pravidel ...	- 73 -
3.4.4 Prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání	- 74 -

ZÁVĚR.....	- 77 -
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	- 79 -
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	- 87 -
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	- 88 -
SEZNAM TABULEK	- 89 -
SEZNAM PŘÍLOH	- 90 -

ÚVOD

Daňové ráje stanovují výjimečně nízké daně a poskytují obchodním transakcím vysoký stupeň soukromí. Pobočky podniků umístěných v těchto státech mohou sloužit pro účely daňového plánování a ke snížení nákladů na podnikání, ale také k zakrytí nezákonného obchodního jednání¹. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD, z angl. Organization for Economic Cooperation and Development) uvádí, že se každoročně z důvodu vyhýbání se daňovým povinnostem a přesunu zisků nadnárodních společností ztratí příjmy ve výši 100 až 240 miliard dolarů, což odpovídá 4 – 10 % celosvětového výnosu daně z příjmů právnických osob².

Reakcí na výše zmíněné je mimo jiné iniciativa OECD proti BEPS (eroze základů daně a převodu zisků, z angl. Base Erosion and Profit Shifting), která zahrnuje celkem patnáct akčních oblastí. Tato doporučení zpracovaná OECD se státům snaží předložit nástroje k řešení daňových úniků a k zajištění zdanění příjmu tam, kde je zisk opravdu generován. Evropská unie vybraná doporučení převzala a prostřednictvím směrnice ATAD (směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem, z angl. Anti Tax Avoidance Directive) je začlenila do sekundárního práva. Tato pravidla byla transformována do české daňové legislativy, některá nabyla účinnosti k 1. 4. 2019, některá jsou účinná od 1. 1. 2020.

Diplomová práce se zabývá problematikou pravidel pro kontrolované zahraniční společnosti (dále také CFC, z angl. Controlled Foreign Corporation), což je jedna z oblastí, kterou směrnice ATAD upravuje. Posílení a zefektivnění pravidel pro zdanění příjmů ovládané zahraniční společnosti bylo zpracováno v rámci jedné z akčních oblastí balíčku BEPS. Na těchto opatřeních se země OECD shodly v říjnu roku 2015 a v rámci následujících dvou let byly promítnuty do unijního práva přijetím směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem³. Pravidla tak musela být implementována

¹ SU, Weichieh a Danchi TAN. Business Groups and Tax Havens. *Journal of Business Ethics* [online]. 2018, vol. 153, no. 4, p. 1067-1081 [cit. 2019-11-26], str. 1067.

² International collaboration to end tax avoidance. *OECD* [online]. ©2019 [cit. 2019-11-19].

³ Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. *Rada Evropské unie* [online]. 27. 3. 2019 [cit. 2018-11-23]; Fighting Tax Avoidance: Commissioner Moscovicci welcomes final adoption of international tax reform package. *Evropská komise* [online]. 5. 10. 2015 [cit. 2018-11-23].

do vnitrostátních právních úprav. V české legislativě byly promítnuty do zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP)⁴.

Teoretická část práce je zaměřena na mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem, tedy na balíček BEPS a ATAP (balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem, z angl. Anti Tax Avoidance Package), a na důvod jejich vzniku – na státy s tzv. preferenčním daňovým režimem, jejichž existence umožňuje přesouvání zisků bez ekonomické podstaty.

Analytická část se zabývá vlastními pravidly pro zdaňování ovládané zahraniční společnosti a jejich systematizací. Obsahuje jejich porovnání z pohledu OECD, Evropské unie a České republiky a identifikaci klíčových kroků potřebných k jejich správné aplikaci. Dále je pozornost věnována srovnání tuzemské právní úpravy s právní úpravou ve vybraných státech, identifikaci počtu problematikou dotčených subjektů a související judikatuře.

V praktické části diplomové práce je obsažen metodický návod pro aplikaci CFC pravidel, který je následně verifikován při řešení komplexního modelového příkladu.

⁴ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

CÍLE PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je vytvoření metodického návodu pro aplikaci CFC pravidel a to konkrétně pravidel pro zdanění příjmů plynoucích ve formě výpůjčních příjmů, licenčních poplatků a z podílů na zisku zahraničním společnostem ovládaných mateřskou společností, která je daňovým rezidentem České republiky.

Mezi dílčí cíle práce patří:

- popsat a zhodnotit současnou právní úpravu a změny v oblasti zdaňování ovládaných zahraničních společností vyvolané implementací směrnice ATAD,
- provedení systematizace pravidel pro zdaňování ovládané zahraniční společnosti,
- provedení srovnání české právní úpravy s právní úpravou ve vybraných státech,
- systematizace poznatků získaných z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie,
- identifikace klíčových činností ve spojitosti se správnou aplikací pravidel CFC.

METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

V diplomové práci je použita metoda **abstrakce**, která odděluje nepodstatné vlastnosti a vazby od těch podstatných⁵. Teorie a modely, které jsou jejím výsledkem, se zaměřují na nejdůležitější stránky daných jevů⁶. Metoda abstrakce je využita v teoretické části práce při studiu odborné literatury a v praktické části v rámci tvorby modelového příkladu.

Dále je použita metoda **analýzy**, která je založena na rozkladu zkoumaného objektu na jednotlivé prvky, což umožňuje jeho hlubší pochopení. Analýza očekává v každém jevu určitý systém⁷. Této metody je využito především při výběru informací

⁵ SYNEK, Miloslav. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 2011, str. 22.

⁶ POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. 2004, str. 48.

⁷ SYNEK, Miloslav. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 2011, str. 20, 21.

z odborných zdrojů v rámci teoretické části a dále pak v analytické části práce, ve které jsou zkoumány a systematizovány jednotlivé prvky CFC pravidel.

Mezi další použité metody v analytické části patří metoda **indukce**, vyvozování obecných tvrzení z jednotlivých výroků a **dedukce**, kdy je z platných výroků odvozeno nové tvrzení⁸.

Další použitou metodou je metoda **srovnávání** (neboli **komparace**), která je základní metodou hodnocení. Během něho jsou stanovovány shodné nebo rozdílné stránky odlišných předmětů. Metoda srovnávání je využita v analytické části práce v rámci srovnávání pohledu OECD, EU a české legislativy na CFC pravidla a také v části praktické při řešení modelového příkladu. V praktické části je použito také **modelování**, které zahrnuje využití různorodých druhů modelů k řešení nějakého problému⁹.

Tato diplomová práce, pokud není v jejím textu uvedeno jinak, byla zpracována podle stavu platného a účinného k 31. 12. 2019.

⁸ POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. 2004, str. 49.

⁹ SYNEK, Miloslav. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 2011, str. 23; POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. 2004, str. 49.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

První část diplomové práce je věnována teoretickým poznatkům, které slouží jako východiska pro další části práce. Kapitola je zaměřena na definování daňového ráje, na mezinárodní iniciativy bojující proti daňovým únikům a vzájemný vztah právních úprav, které tuto problematiku upravují.

1.1 JURISDIKCE S PREFERENČNÍM DAŇOVÝM REŽIMEM

Možnost vyhýbání se daňové povinnosti je dána mimo jiné i existencí tzv. daňových rájů. Tento termín vymezila OECD na konci minulého tisíciletí a dnes je již považován za zastaralý. Ustálilo se používání pojmů „jurisdikce s preferenčním daňovým režimem“ a „nespolupracující jurisdikce“¹⁰.

OECD definuje takovou jurisdikci jako stát, ve kterém:

- nejsou uvalovány žádné nebo pouze symbolické daně,
- je nedostatek transparentnosti,
- je zamezen přístup k informacím o daňových subjektech,
- převažuje jurisdikce zdroje nad jurisdikcí rezidence,
- jsou osvobozeny příjmy z prodeje podílů na společnostech,
- nejsou poskytovány informace domovskému státu o zahraničních operacích jeho daňových rezidentů,
- a ve kterém pro daňové účely neexistuje možnost přístupu k bankovním informacím¹¹.

Rada Evropské unie s cílem sestavit pro daňové účely jednotný seznam nespolutracujících jurisdikcí EU vytvořila 5. 12. 2017 seznam států, které podle sjednaných standardů nesplňují podmínky řádné správy daní. Kritéria, podle kterých jsou do toho seznamu země začleněny, jsou rozdělena do tří hlavních skupin:

- daňová transparentnost,
- spravedlivé zdanění,

¹⁰ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 2018, str. 131.

¹¹ Tamtéž.

- provádění opatření proti erozi základu daně a převodu zisků (tzv. anti-BEPS opatření)¹².

Naposledy byl seznam aktualizován 27. 2. 2020 a k tomuto datu obsahuje výčet celkem dvanácti jurisdikcí (Americké Panenské ostrovy, Americká Samoa, Fidži, Guam, Kajmanské ostrovy, Omán, Palau, Panama, Samoa, Trinidad a Tobago, Vanuatu, Seychely)¹³.

1.1.1 DAŇOVÉ ÚNIKY

Pojem vyhýbání se daňovým povinnostem (z angl. *tax avoidance*) se často používá ve smyslu snížení daně v mezích právní úpravy. Daňový únik (z angl. *tax evasion*) je naopak vykládán jako nelegální jednání. Hranice mezi zmíněnými pojmy ale není zcela jasná, zejména v souvislosti s nadnárodními korporacemi se častěji používá pojem „tax avoidance“, ale jejich chování lze mnohdy klasifikovat jako daňový únik¹⁴.

Nadnárodní společnosti využívají mnoho různých systémů a praktik s cílem vyhnout se placení daní v zemích, ve kterých vysokých příjmů dosahují. Až 420 miliard amerických dolarů se ročně přesouvá ze 79 zemí, což v konečném důsledku může znamenat až 125 miliard dolarů ušlých daňových příjmů pro státy, které jsou skutečnými místy zdroje těchto příjmů. To přispívá k rostoucí nerovnosti v jednotlivých zemích i po celém světě¹⁵.

1.2 MEZINÁRODNÍ INICIATIVY PROTI VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM

Pokročilý stupeň globalizace a snaha o vytvoření a udržení jednotného vnitřního trhu přinesli na přelomu tisíciletí především opatření vedoucí k zamezení dvojího zdanění. V posledním desetiletí je však pozornost vlád jednotlivých států i mezinárodních organizací přesunuta ke snahám o zamezení dvojího nezdanění¹⁶.

¹² COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. *The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Council conclusions* [online]. 5. 12. 2017. [cit. 2018-11-23].

¹³ Daně: unijní seznam nespolupracujících jurisdikcí. *Rada evropské unie* [online]. 21. 4. 2020 [cit. 2020-04-25].

¹⁴ GRAVELLE, Jane. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *National Tax Journal* [online]. 2009, vol. 62 no. 4, p. 727-753 [cit. 2019-11-23], str. 727.

¹⁵ PALANSKÝ, Miroslav. Countries lose an estimated \$125 billion in tax revenue each year. This is why. In: *World Economic Forum* [online]. 22. 10. 2019 [cit. 2019-11-23].

¹⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 2018, str. 130.

Nadnárodní společnosti se stále častěji snaží o minimalizaci své daňové povinnosti prostřednictvím praktik, které narušují daňové základy a přesouvají zisky do jiných zemí, než ve kterých opravdu vznikly. Státy tak přicházejí o nemalé příjmy do veřejných rozpočtů. Společnosti v nich využívají veřejných služeb, zatímco daně odvádí v zemi s nízkou daňovou zátěží¹⁷.

1.3 EROZE ZÁKLADŮ DANĚ A PŘEVODU ZISKŮ

Balíček směřující proti BEPS představuje mezinárodní aktivitu cílicí na reformu ve zdaňování příjmů právnických osob. Jeho hlavním cílem je zabránit vyhýbání se daňové povinnosti a sladění místa odvodu daně s místem skutečného výkonu ekonomických činností¹⁸.

Eroze daňového základu a přesouvání zisků korporací se vzhledem k podnikání na mezinárodní úrovni dotýká většiny zemí. Vlády jednotlivých států tak musí s cílem zamezit BEPS jednat společně. OECD propojuje více než 130 zemí, které spolupracují na implementaci balíčku BEPS a snaží se tak o ukončení praktik, které využívají nesoulady a mezery v daňových zákonech jednotlivých států a vedou k vyhýbání se daňovým povinnostem¹⁹. Pracuje se na podpoře všech zemí, které mají zájem jednotná pravidla uplatňovat, zejména těch, pro které je zavedení pravidel zásadní otázkou²⁰.

OECD balíčkem proti BEPS bojuje se strategickým daňovým plánováním nadnárodních společností, které využívají mezery a nesoulady v právních úpravách jednotlivých států k umělému přesouvání zisků do států s nulovým nebo velmi nízkým zdaněním. Takové chování společností snižuje integritu daňových systémů. Korporace fungující přes hranice státu získávají díky převodům zisků konkurenční výhodu oproti podnikům na domácí úrovni. Skutečnost, že se nadnárodní společnosti mohou legálně vyhnout odvodu daní, také podkopává dodržování předpisů ostatními daňovými poplatníky²¹.

¹⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 2018, str. 131.

¹⁸ Fighting Tax Avoidance: Commissioner Moscovicci welcomes final adoption of international tax reform package. *Evropská komise* [online]. 5. 10. 2015 [cit. 2018-11-23].

¹⁹ International collaboration to end tax avoidance. *OECD* [online]. ©2019 [cit. 2019-11-19]

²⁰ What is the BEPS? *OECD* [online]. © 2019 [cit. 2019-11-24].

²¹ Tamtéž.

Ve spolupráci v rámci projektu OECD/G20²² proti oslabování daňového základu a přesouvání zisků implementují státy opatření související s níže vymezenými akčními oblastmi zaměřenými na boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem, zlepšení provázanosti mezinárodních daňových pravidel a zajištění transparentnějšího daňového prostředí²³.

1.3.1 AKČNÍ OBLASTI BALÍČKU BEPS

Země OECD spolu s ostatními zapojenými zeměmi vytvářejí moderní mezinárodní daňový rámec. Tzv. akční plány poskytují státům potřebné nástroje k řešení daňových úniků. Jejich implementace zajistí, že zisky budou zdaněny tam, kde je ekonomická hodnota skutečně tvořena. Nástroje také omezují spory týkající se uplatňování mezinárodních daňových pravidel a standardizují požadavky na dodržování předpisů²⁴.

Výčet jednotlivých akčních oblastí je uveden v následující tabulce (Tab. 1), dále se práce zabývá pravidly pro kontrolované zahraniční společnosti.

Tab. 1: Akční oblasti BEPS²⁵

Akce	Oblast, na kterou akce cílí
1	Daňové výzvy v oblasti digitální ekonomiky
2	Neutralizace efektů plynoucích ze zapojování hybridních nástrojů nebo entit do struktur
3	Posílení CFC pravidel
4	Zamezení narušování daňového základu přes odpočty úroků a jiné finanční platby
5	Boj proti škodlivým daňovým praktikám
6	Zabránění zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění
7	Umělé obcházení statutu stálá provozovna
8	Zabránění nesprávně oceněným pohybům nehmotného majetku
9	Eliminovat rizika ze zneužití způsobu tvorby převodních cen
10	Stanovení pravidel pro ocenění vnitroskupinových transakcí
11	Metodika ke sbírání dat k analýze úspěšnosti opatření BEPS

²² G20 je předním fórem pro mezinárodní hospodářskou spolupráci, sdružuje celkem 19 států a EU. Zdroj: G20 [online]. © 2020 [cit. 2020-05-15].

²³ International collaboration to end tax avoidance. OECD [online]. ©2019 [cit. 2019-11-19]

²⁴ What is the BEPS? OECD. [online]. © 2019 [cit. 2019-11-24].

²⁵ Vlastní zpracování dle: ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 2018, str. 133; BEPS Actions. OECD. [online]. © 2019 [cit. 2019-11-24].

Akce	Oblast, na kterou akce cílí
12	Odkrytí struktur vytvořených agresivním daňovým plánováním
13	Dokumentace k převodním cenám
14	Zefektivnění mechanismu pro řešení sporů
15	Vytvoření vícestranného nástroje k implementaci opatření BEPS

1.3.2 AKCE 3 – ZAVEDENÍ EFEKTIVNÍCH PRAVIDEL PRO ZDAŇOVÁNÍ OVLÁDANÝCH ZAHRANIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ

„Akce 3“ balíčku BEPS se zaměřuje na postupy přiřazování určitých kategorií příjmů ovládaných zahraničních společností mateřským společností s cílem zabránit vzniku tzv. offshore strukturám a umělému přesouvání zisků²⁶. Pod pojmem offshore struktury se obvykle rozumí společnosti zakládané ve státech, které při splnění podmínek nebo na základě speciálního zákona zcela upouští od zdanění příjmů těchto společností, nebo stanovují sazbu daně maximálně ve výši 12 %. Často se tyto lokality spojují s označením daňový ráj²⁷.

Pravidla pro kontrolovanou zahraniční společnost reagují na riziko, že příjmy daňového poplatníka mohou být přesunuty ze státu, ve kterém má společnost sídlo do zahraniční společnosti, která je ovládána společností, která zisky přesouvá. Tato pravidla zamezují přesunu zisku a dlouhodobému odkládání zdanění²⁸.

CFC pravidla

První CFC pravidla byla přijata v roce 1962. Od té doby je implementuje stále více států. Původní znění pravidel však často nedrželo krok se změnami mezinárodního obchodního prostředí a mnoho z nich mělo prvky, které účinně neřešily erozi a rizika přesunu zisku. V reakci na výzvy byla do zprávy OECD z roku 2015 v rámci akce 3 uvedena doporučení k návrhu účinných CFC pravidel. Jejich implementace má zabránit daňovým poplatníkům nepřiměřeně přesunovat příjmy do zahraničních dceřiných společností²⁹.

²⁶ Action 3: Controlled Foreign Company. *OECD* [online]. © 2019 [cit. 2019-11-24].

²⁷ KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 2010, str. 24.

²⁸ Action 3: Controlled Foreign Company. *OECD* [online]. © 2019 [cit. 2019-11-26].

²⁹ Tamtéž.

Pravidla zahrnují:

- definici CFC,
- osvobození a prahové hodnoty,
- přístupy k určení typu příjmu podléhajícího pravidlům,
- výpočet CFC příjmů,
- přiřazení CFC příjmů akcionářům
- a opatření k eliminování rizika dvojího zdanění³⁰.

1.4 BALÍČEK OPATŘENÍ PROTI VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM (ANTI TAX AVOIDANCE PACKAGE)

Na globální standardy vypracované OECD reagovala Komise EU vlastním balíčkem opatření, který s určitou modifikací přejímá standardy OECD etablované v rámci projektu proti BEPS. Cílem byla koordinovaná reakce EU vůči vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany právnických osob³¹. ATAP obsahuje konkrétní opatření k předcházení agresivnímu daňovému plánování, zvýšení daňové transparentnosti a vytvoření rovných podmínek pro všechny společnosti v EU. Členským státům pomáhá podniknout různá opatření a zajišťuje, aby podniky odváděly daně, jestliže kdekoli v EU generují svůj zisk³². Obsah balíčku shrnuje následující tabulka (Tab. 2).

Tab. 2: Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem³³

	Anti Tax Avoidance Package (ATAP)
1	Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem
2	Doporučení o aplikaci opatření proti zneužívání daňových smluv
3	Revize směrnice o správní spolupráci
4	Sdělení o vnější strategii pro efektivní zdanění

³⁰ Action 3: Controlled Foreign Company. *OECD* [online]. © 2019 [cit. 2019-11-26].

³¹ Spravedlivé zdanění: Komise předkládá nová opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. *Evropská komise* [online]. 28. 1. 2016 [cit. 2019-12-01].

³² Anti Tax Avoidance Package. *Evropská komise* [online]. Leden 2016 [cit. 2019-12-01].

³³ Vlastní zpracování dle: Anti Tax Avoidance Package. *Evropská komise* [online]. Leden 2016 [cit. 2019-12-01].

Práce se dále zaměřuje na směrnici Rady (EU) proti vyhýbání se daňovým povinnostem, články 7 a 8 této směrnice jsou implementací akce 3 projektu BEPS³⁴.

1.5 PRÁVNÍ REGULACE ZDANĚNÍ OVLÁDANÝCH ZAHRANIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ

Zdanění ovládaných zahraničních společností je regulováno vnitrostátním a unijním právem. Jestliže dojde ke střetu vnitrostátního práva s unijním, má dle judikatury Soudního dvora EU (dále jen SDEU) aplikační přednost právo unijní. Nelze tedy uplatnit národní právní úpravu, která je v rozporu s unijním právem³⁵.

Doporučení OECD mají charakter pouze tzv. „soft law“. Taková pravidla a nástroje nemají právně závaznou formu, nebo jejich závaznost není taková, jako závaznost tradičního práva („hard law“). Význam a důležitost doporučení OECD vyplývá ze skutečnosti, že byla akceptována a implementována rozsáhlou skupinou států³⁶.

³⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 2018, str. 135.

³⁵ VALDHANS, JIŘÍ. *Právní úprava mimosmluvních závazků s mezinárodním prvkem*. 2012, str. 55.

³⁶ Soft law. *OECD* [online]. © 2019 [cit. 2019-12-17]; GRINC, Jaroslav. *Právo pro politology*. 2010, str. 94; International collaboration to end tax avoidance. *OECD* [online]. ©2019 [cit. 2019-11-19].

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Analytická část práce je zaměřena na problematiku právní úpravy CFC pravidel z pohledu standardů OECD, EU a ČR a na identifikaci klíčových aspektů správné aplikace CFC pravidel v podobě, v jaké je zakotvuje tuzemská právní úprava. Kapitola dále obsahuje srovnání pravidel vybraných států, pozornost je věnována také identifikaci počtu českých daňových subjektů, kterých se tato problematika týká a související judikatuře.

2.1 DOPORUČENÍ OECD

Nové mezinárodní normy musí být navrhovány tak, aby zajistily soudržnost zdanění příjmů právnických osob na globální úrovni. Problémy BEPS mohou vznikat z existence mezer, tření nebo nesouladů v interakci vnitrostátních daňových zákonů jednotlivých zemí. Navrhovaná opatření si přitom kladou za cíl zabránit jak dvojímu zdanění, tak dvojímu nezdanění v oblastech, na které se dříve nevztahovaly mezinárodní normy. Pravidla cílí na případy podléhající nulovému nebo velmi nízkému zdanění. To je spojeno s postupy, které uměle oddělují zdanitelný příjem od ekonomické činnosti³⁷.

2.1.1 AKCE 3

OECD v rámci akčních plánů proti BEPS navrhuje efektivní pravidla pro kontrolované zahraniční společnosti. Vzájemnou spolupráci mohou státy řešit obavy týkající se konkurenceschopnosti a rovných podmínek³⁸.

Zavádění pravidel pro kontrolované společnosti by bylo zbytečné, pokud by ostatní pravidla projektu, zejména pravidla pro stanovení převodních cen, zcela naplnily záměr, se kterým byly tvořeny. Ve státech s nízkou úrovní zdanění by byl vykazován pouze zisk odpovídající skutečné ekonomické činnosti vykonávané na jejich území. To je ale především u pasivních příjmů nesplnitelné. CFC pravidla tak mají za úkol odradit nadnárodní společnosti od umělého přesouvání pasivních zisků³⁹.

³⁷ OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [online]. 2013 [cit. 2019-12-08], str. 13.

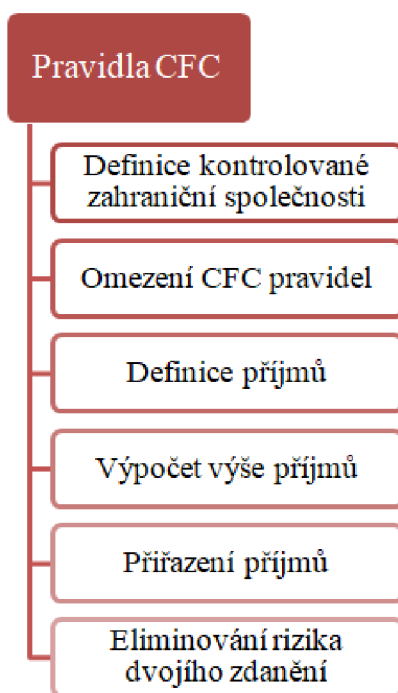
³⁸ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], str. 9.

³⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2020-01-08].

Aby byla snaha o zabránění přesunu zisků efektivní, je podstatné, aby tato opatření přijalo co největší množství států. To sníží možnosti daňové konkurence a prostor pro daňové plánování a hledání daňových mezer. Státy, které by pravidla nezavedly, se stanou z daňového pohledu atraktivnější⁴⁰.

Objevuje se nicméně i kritika CFC pravidel. Je uváděn jejich negativní vliv na zvýšení celkových nákladů mateřské společnosti na kapitál (i v případě, že by se o umělý přesun zisků nejednalo, zvyšují se náklady na prokázání této skutečnosti), což by mohlo motivovat firmy, aby své investice do kapitálu v dceřiných společnostech snížily⁴¹.

Doporučení jsou konstruována tak, aby státu, který se je rozhodne implementovat, zajistila efektivní nástroje v boji proti přesouvání zisků do zahraničních dceřiných společností. Jsou rozdělena do hlavních šesti konstrukčních bloků (Obr. 1)⁴².



Obr. 1: Konstrukční bloky pro tvorby efektivních CFC pravidel⁴³

⁴⁰ DVOŘÁKOVÁ VERONIKA. BEPS: CFC pravidla proti agresivním daňovým praktikám v rámci akčního plánu č. 3. *Daně a právo v praxi*. 2015, roč. 20, č. 12, str. 8.

⁴¹ EGGER, Peter H a Georg WAMSER. The impact of controlled foreign company legislation on real investments abroad. A multi-dimensional regression discontinuity design. *Journal of Public Economics* [online]. 2015, č. 129, 77-91 [cit. 2020-01-25], str. 90.

⁴² OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], str. 9.

⁴³ Vlastní zpracování dle: MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2020-01-08].

Definice kontrolované zahraniční společnosti

CFC pravidla se obecně vztahují na zahraniční společnosti, které jsou ovládány akcionáři v mateřských jurisdikcích. Součástí doporučení je také to, jak by se měly osoby, které nejsou právními osobami a jejich příjmy začlenit do CFC pravidel. Státy by při implementaci pravidel do svých vnitrostátních předpisů měli při definování kontrolované zahraniční společnosti zvážit následující dvě otázky:

- jaký typ zahraničního subjektu bude považován za CFC,
- jaký vliv mateřské společnosti na zahraniční subjekt bude považován za dostatečný, tzn. za takový, aby byla zahraniční společnost považována za kontrolovanou⁴⁴.

OECD doporučuje široce definovat entity, které pod CFC spadají, aby mohla být pravidla použita i pro některé transparentní entity a stále provozovny, pokud tyto subjekty generují zisk, který vyvolává obavy z BEPS. Dalším doporučením je zahrnout určitou formu hybridního nesouladu, aby bylo subjektům zabráněno obcházet CFC pravidla prostřednictvím odlišného daňového zacházení v různých státech⁴⁵.

V souvislosti s vyjádřením „kontrolovaná“ se doporučuje používat právní i ekonomický kontrolní test. Společnost by se měla považovat za kontrolovanou, pokud nad ní mají rezidenti druhého státu (právní osoby, jednotlivci, nebo jiné) minimálně 50% kontrolu. Země, které chtějí zabránit obcházení CFC pravidel nebo mají vyšší strategické cíle, mohou nastavit jejich procentní práh na nižší úroveň⁴⁶. Pro společnosti, které byly založeny v zahraniční jurisdikci uvedené na tzv. černé listině, mohou být také stanoveny nižší hranice⁴⁷.

Omezení pravidel (osvobození CFC a prahové hodnoty)

Rozsah CFC pravidel lze omezit aplikací výjimek, tedy vyloučením subjektů, které představují malé riziko eroze základu daně a přesunu zisku. Státy namísto toho mohou více soustředit pozornost na případy, které vykazují charakteristické chování

⁴⁴ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], kap. 2.

⁴⁵ Tamtéž.

⁴⁶ Tamtéž.

⁴⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2020-01-08], str. 13.

znamenantící vyšší riziko přesunu zisku. Tato doporučení mohou zlepšit cílení a účinnost CFC pravidel a snížit administrativní zátěž⁴⁸.

Doporučení uvádí, že CFC pravidla nemusí být aplikována v následujících případech.

- Kontrolovaná společnost podléhá dani, která je dostatečně podobná sazbě daně uplatňované v mateřské jurisdikci a není tedy výrazně nižší.

Účelem tohoto osvobození je, aby příjmy kontrolovaných společností zdaňované významně pod úrovní uplatňovanou v mateřské jurisdikci podléhaly pravidlům CFC.

- Příjmy kontrolované společnosti nepřekročí určitý práh.

Cílem je snížení administrativní zátěže u subjektů, u kterých by byl dodatečný daňový výnos pouze nízký.

- Příjmu kontrolované společnosti nebylo dosaženo na základě vyhýbání se daňovým povinnostem.

Je zřejmé, že prokázat splnění této možnosti pro osvobození je velmi náročné⁴⁹.

Vymezení příjmů podléhajících CFC pravidlům

Dalším krokem je vymezení příjmů, jejichž možný přesun vyvolává obavy a měly by být proto připsány akcionářům nebo ovládajícím stranám v jurisdikci mateřské společnosti. Pravidla CFC by proto měla tyto typy příjmů definovat. Zpráva OECD současně uznává potřebu flexibility, aby bylo zajištěno, že stát navrhuje CFC pravidla v souladu se svou vnitrostátní politickou a právní strukturou. Země si pro definování příjmů CFC mohou zvolit svoje vlastní pravidla, jejich volba bude pravděpodobně záviset na stupni rizika BEPS, kterému daný stát čelí⁵⁰.

⁴⁸ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], kap. 3.

⁴⁹ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], kap. 3; MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2020-01-08], str. 13.

⁵⁰ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], kap. 4.

Většinou jsou pravidla aplikována pouze na pasivní příjmy. Je možné je ale aplikovat i na jiné příjmy s výjimkou příjmů z aktivit skutečně probíhajících v dané zahraniční jurisdikci⁵¹.

Model vycházející ze zahrnování určitých kategorií pasivních příjmů je kritizován za to, že zapřičiňuje zdanění zisků, které byly generovány jinde, v mateřské jurisdikci, i když neexistuje vztah mezi těmito příjmy a funkcí, kterou vykonává nadnárodní společnost, nebo riziky, které mateřská společnost nese v zemi rezidence. Například pokud by dceřiná zahraniční společnost obdržela nějaké úrokové příjmy, daňový poplatník v mateřské jurisdikci by tento příjem přičetl k základu daně a zdanil dle legislativy svého státu. Daňové zatížení tohoto příjmu by tak bylo mnohem vyšší než v zemi, kde příjem vznikl. Je tak zmiňováno, že ačkoli je projekt proti BEPS zaměřen na sladění zdanitelných zisků se skutečnou hospodářskou činností, mohl by vést i k takovýmto situacím⁵².

Zastánci pravidel argumentují, že sám o sobě tento způsob vymezení zahrnovaných příjmů generovat významné daňové příjmy nebude. Hlavním účinkem CFC pravidel by měla být změna chování nadnárodních společností. Odstranění jejich potenciálních zisků, kterých dosahovaly díky přesunu zisků, zajistí, že žádné příjmy nebudou převáděny na níže zdaňovanou dceřinou společnost nebo stálou provozovnu (dále jen SP). To pomůže ochránit nejen základ daně v domovském státě, ale zvýhodní to všechny země, ve kterých nadnárodní společnosti realizují skutečné hospodářské činnosti⁵³.

Pravidla pro výpočet příjmů

Pokud pravidla stanoví, že příjem je připsatelný, musí stanovit, jakou jeho část je třeba mateřské společnosti připsat. Výpočet CFC příjmu vyžaduje stanovit následující:

- pravidla jakého státu by měla být použita,
- zda jsou pro výpočet potřebná nějaká zvláštní pravidla.

⁵¹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2020-01-08], str. 13.

⁵² WEYZIG, Francis. The world needs CFC rules that tax profits where value is not created. In: *Kluwer International Tax Blog* [online]. 10. 10. 2017 [cit. 2020-01-26].

⁵³ Tamtéž.

Doporučují se použít pravidla mateřské jurisdikce a v rozsahu povolené zákonem by státy měly mít zavedeno zvláštní pravidlo, které by omezovalo kompenzaci CFC ztrát tak, aby mohlo být použito jen proti ziskům dosažených v zahraniční jurisdikci⁵⁴. Zavedení tohoto pravidla se jeví jako důležité, protože v opačném případě by mohlo docházet k cílenému dosahování ztrát v zahraničních společnostech, za účelem snížení daňové povinnosti ve státě rezidentství mateřské společnosti.

Použití pravidel domácí jurisdikce při výpočtu výše příjmů, snižuje v tomto státě náročnost jejich aplikace pro daňovou správu⁵⁵. Použití pravidel jiného státu by bylo z pohledu správce daně neefektivní, zvýšila by se časová i finanční náročnost pro kontrolu správné aplikace pravidel.

Pravidla pro přiřazení příjmů

Dalším krokem po výpočtu výše CFC příjmů je určení toho, jak připsat tento příjem příslušným akcionářům. Přidělení zisků OECD rozděluje do pěti následujících kroků:

- určení daňových poplatníků, kterým by měl být příjem připsán,
- stanovení výše přidělených příjmů
- určení, kdy by měl být příjem zahrnut do daňové povinnosti poplatníka,
- určení, jak by se s příjmy mělo nakládat
- a stanovení daňové sazby pro zdanění těchto příjmů⁵⁶.

Doporučení jsou pro zmíněné kroky při přiřazování příjmů následující:

- hranice přidělení příjmů by měla být svázaná s minimem kontroly nad ovládanou společností,
- výše příjmu by měla být vypočtena na základě jejich skutečného vlastnictví podílu ve společnosti nebo jejich vlivu ve společnosti,

⁵⁴ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], kap. 5; MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2020-01-08], str. 13.

⁵⁵ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], kap. 5.

⁵⁶ Tamtéž, kap. 6.

- stát určí, kdy bude příjem zahrnut do příjmů jeho daňového poplatníka a jak s ním bude zacházeno, tak, aby CFC pravidla fungovala v souladu s platnou vnitrostátní právní úpravou,
- měla by být uplatňována sazba daně z příjmu státu, jehož je mateřská společnost rezidentem⁵⁷.

Opatření k zamezení nebo eliminování rizika dvojího zdanění

Je nutné zajistit, aby CFC pravidla nevedla ke dvojímu zdanění příjmů. To by mohlo představovat překážku pro konkurenceschopnost, růst i hospodářský rozvoj. Ke dvojímu zdanění by mohlo dojít v těchto situacích:

- pokud se na přidělený CFC příjem vztahuje také daň ze zisku společnosti,
- pokud se na stejný příjem vztahují CFC pravidla ve více než jednom státě,
- pokud kontrolovaná společnost rozdělí dividendy ze zisku, který již byl připsán jejím akcionářům podle pravidel CFC⁵⁸.

Doporučení OECD pro zabránění dvojího zdanění příjmů ve výše zmíněných případech jsou následující:

- povolení zápočtu skutečně zaplacené daně v zahraničí, včetně daně CFC vyměřené zprostředkujícím společností,
- skutečně zaplacená daň (může zahrnovat i srážkovou daň) by měla zahrnovat všechny daně, které CFC odvádí, tedy daně z příjmů, které nepodléhají jiné úlevě a které nejsou vyšší než daně z titulu stejného příjmu v mateřské jurisdikci,
- osvobození dividend ze zdanění, pokud příjem CFC dříve podlehl zdanění CFC (přesné zacházení s takovými dividendami je ale ponecháno na jednotlivých státech, aby bylo v souladu s vnitrostátní legislativou)⁵⁹.

⁵⁷ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], kap. 6.

⁵⁸ Tamtéž, kap. 7.

⁵⁹ Tamtéž.

Řešení dalších situací, ve kterých by mohlo dojít k dvojímu zdanění, je ponecháno na jednotlivých zemích. Celkovým doporučením je pouze navrhnout taková CFC pravidla, u kterých bude zajištěno, že ke dvojímu zdanění nepovedou⁶⁰.

2.2 SMĚRNICE PROTI VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM

Jak již bylo uvedeno v textu výše, EU reagovala na akční plány OECD proti BEPS přijetím směrnice Rady (EU) 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Tato směrnice upravuje také pravidla pro ovládané zahraniční společnosti. Pro dosažení souladu se směrnicí je měly dle ustanovení směrnice členské státy do 31. 12. 2018 povinnost implementovat do svých vnitrostátních právních předpisů a používat od 1. 1. 2019⁶¹.

2.2.1 PRAVIDLA PRO OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI

Použitím pravidel pro ovládané zahraniční společnosti jsou příjmy nízce zdaněné dceřiné společnosti přiřazeny zpět její mateřské společnosti. Ta má povinnost následně z těchto příjmů odvést daň ve státě, jehož je daňovým rezidentem. Pravidla mohou být aplikována na celou nízce zdaněnou dceřinou společnost, na vybrané kategorie příjmů nebo mohou být omezeny na příjmy, které byly na dceřinou společnost uměle odkloněny. Volba výše zmíněného je ponechána na jednotlivých členských státech a jejich politických prioritách⁶².

S cílem omezení administrativní zátěže a nákladů spojených s aplikací a dodržováním pravidel směrnice uvádí, že by měly členské státy některé subjekty s nízkými zisky osvobodit, vzhledem k nižšímu riziku vyhýbání se daňovým povinnostem. Pravidla pro ovládané zahraniční společnosti se musí vztahovat také na zisky SP, pokud tyto zisky nepodléhají dani v členském státě daňového poplatníka, nebo pokud jsou tam od daně osvobozeny. Naopak není podle pravidel nutné zdaňovat zisky SP, kterým je

⁶⁰ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08], kap. 7.

⁶¹ Směrnice Rady (EU) 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Čl. 11.

⁶² Tamtéž, Odst. 12.

odepřeno osvobození od daně podle vnitrostátního předpisu, protože s těmito provozovny je zacházeno jako s ovládanými zahraničními společnostmi⁶³.

K zajištění vyšší ochrany před BEPS mohou členské státy snížit hranici drženého kapitálu nebo hlasovacích práv v ovládané zahraniční společnosti, použít vyšší prahovou hodnotu pro srovnání skutečně odvedené daně z příjmů právnických osob s daní, která by byla vyměřena v členském státě daňového poplatníka⁶⁴.

2.2.2 VYMEZENÍ CFC PRAVIDEL DLE SMĚRNICE EU

Subjekt nebo SP lokalizovaná v jiném státě je ve státě rezidence mateřské společnosti považována za ovládanou zahraniční společnost, jestliže její zisky v tomto státě nepodléhají zdanění ani zde nejsou osvobozeny. Zároveň musí být splněny další podmínky:

- přímá nebo nepřímá účast, kterou daňový poplatník drží sám nebo spolu s přidruženými podniky, představuje více než 50 % hlasovacích práv v tomto subjektu nebo přímo či nepřímo vlastní více než 50 % kapitálu tohoto subjektu nebo má nárok na více než 50 % jeho zisků,
- subjektem (nebo SP) skutečně odvedená daň z příjmů právnických osob je nižší než rozdíl mezi daní, která by byla subjektu vyměřena v členském státě, jehož je rezidentem mateřská společnost, a skutečnou daní odvedenou dotyčným subjektem z jeho zisků⁶⁵.

Pokud je se subjektem nebo SP zacházeno jako s ovládanou zahraniční společností, zahrne členský stát daňového poplatníka do základu daně následující příjmy:

- nerozdělené příjmy subjektu nebo SP, jako jsou příjmy z úroků, licenčních poplatků, dividend, příjmy z finančního leasingu, příjmy z pojišťovacích, bankovních a jiných finančních činností, příjmy z fakturačních společností, které získávají příjmy z prodeje zboží a služeb nakoupených od přidružených podniků

⁶³ Směrnice Rady (EU) 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Odst. 12.

⁶⁴ Tamtéž.

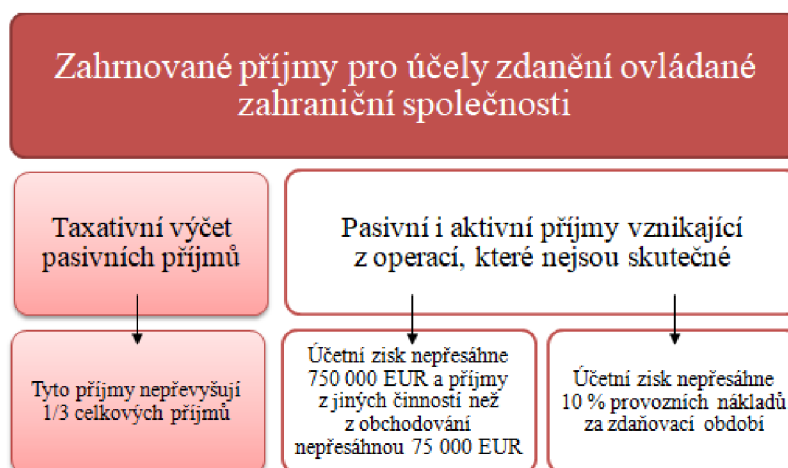
⁶⁵ Tamtéž, Čl. 7, odst. 1, písm. a), b).

a přidruženým podnikům prodaných a které nepřidávají žádnou nebo jen malou ekonomickou hodnotu⁶⁶,

- nebo nerozdělené příjmy subjektu nebo SP, které vznikají z operací, které nejsou skutečné, a hlavním důvodem jejich vzniku je získání daňové výhody⁶⁷.

Operace není skutečná, jestliže by daný subjekt nebo SP daná aktiva nevlastnily, nebo by nepřijaly související rizika, pokud by nebyly ovládány společností, která vykonává významné rozhodovací funkce, které jsou pro uvedená aktiva a rizika relevantní a mají zásadní význam při generování příjmů ovládané společnosti⁶⁸.

Směrnice dává státům možnost rozhodnout se nezacházet se subjektem nebo SP jako s ovládanou zahraniční společností, ať už členský stát stanovuje její příjmy na základě taxativního výčtu pasivních příjmů (viz a.), nebo zahrnuje veškeré příjmy (viz b.). Možné způsoby určení zahrnovaných příjmů a z nich vyplývající možnosti pro osvobození od statusu ovládané zahraniční společnosti shrnuje následující schéma (Obr. 2).



Obr. 2: Způsoby určení zahrnovaných příjmů a z nich plynoucí možnosti osvobození⁶⁹

⁶⁶ Jedná se např. o příjmy z prodeje zboží, které ovládaná společnost nakoupila od společnosti, ve které drží 25% právo na podíl na zisku a které nakoupila pouze za účelem jeho následného prodeje jiné přidružené osobě, nikoli pro jejich využití v rámci své hlavní ekonomické činnosti. Společnost k němu tedy nepřidala žádnou přidanou hodnotu.

⁶⁷ Směrnice Rady (EU) 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, čl. 7, odst. 2, písm. a), b).

⁶⁸ Tamtéž, čl. 7, odst. 2, písm. b).

⁶⁹ Vlastní zpracování dle: Směrnice Rady (EU) 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. čl. 7, odst. 3, 4.

- a. Pokud pasivní příjmy nejsou vyšší než třetina celkových příjmů plynoucích danému subjektu nebo SP, členské státy nemusí danou společnost považovat za ovládanou⁷⁰.
- b. Členské státy mohou z ovládaných zahraničních společností vyjmout subjekty a SP, které vznikly z operací, které nejsou považovány za skutečné, pokud:
- jejich účetní zisk nepřesáhne 750 000 EUR a příjmy z jiných činností než z obchodování nepřesáhnou 75 000 EUR, nebo
 - jejich účetní zisk nepřesáhne 10 % provozních nákladů za zdaňovací období, s ohledem na skutečnost, že do provozních nákladů nesmí být zahrnuty náklady na zboží prodané mimo stát, ve kterém je daný subjekt daňovým rezidentem, nebo ve kterém se nachází SP a platby přidruženým podnikům⁷¹.

Následující tabulka (Tab. 3) porovnává výše zmíněné možné způsoby určení příjmů zahrnovaných do základu daně mateřské společnosti.

Tab. 3: Výhody a nevýhody jednotlivých způsobů určení připsatelných příjmů⁷²

Varianta	Výhody	Nevýhody
Taxativní výčet příjmů	Jednoznačné vymezení příjmů ovládané zahraniční společnosti, které mají být zahrnuty do základu daně mateřské společnosti	Při nedostatečném prokázání může postihnout i transakce se skutečnou ekonomickou podstatou
	Kontrola, snadnější správa	Nemusí postihnout transakce bez ekonomické podstaty, pokud nebudou zahrnuty do taxativního výčtu příjmů
	Důkazní břemeno o ekonomické podstatě leží na straně poplatníka (nevýhoda pro poplatníka)	-
Příjmy z operací, které nejsou skutečné	Cílí pouze na transakce bez ekonomické podstaty (spravedlivější)	Důkazní břemeno leží na správci daně (výhoda pro poplatníka)
	-	Individuální posouzení každé transakce

⁷⁰ Směrnice Rady (EU) 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Čl. 7, odst. 3.

⁷¹ Tamtéž. Čl. 7, odst. 4, písm. a), b).

⁷² Vlastní zpracování dle: KOUBA, Stanislav. *Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)* [online prezentace]. 28. 2. 2018 [cit. 2019-12-15].

Pokud se do základu daně zahrnují příjmy taxativně vymezené, vypočtou se příjmy v souladu s právní úpravou o dani z příjmů právnických osob v daném členském státě, jehož je společnost daňovým rezidentem. Do základu daně se nezahrnuje ztráta daného subjektu nebo SP. V souladu s vnitrostátními předpisy může být ale brána v úvahu v následujících zdaňovacích obdobích. Pokud se základ daně stanovuje na základě příjmů, které nejsou skutečné, omezí se příjmy zahrnované do základu daně na příjmy vytvořené prostřednictvím aktiv a rizik, která jsou spojena s významnými rozhodovacími funkcemi, které vykonává ovládající společnost. Příjmy, které jsou přiřazeny ovládané zahraniční společnosti, se vypočítají v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek⁷³.

Hodnota příjmů přiřazených do základu daně ovládající společnosti se stanoví na základě poměru účasti daňového poplatníka v ovládaném subjektu a to v tom zdaňovacím období, ve kterém končí daňový rok daného subjektu⁷⁴.

Jestliže ovládaná osoba vyplácí poplatníkovi podíl na zisku a tento zisk zahrnuje poplatník do svého zdanitelného příjmu, odečtou se od jeho splatné daně z rozděleného zisku, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění, částky příjmů, které byly předtím zahrnuty do základu daně podle čl. 7. Stejně tak se odečte při výpočtu daně z výnosů, vzniklých zcizením účasti poplatníka v daném subjektu nebo obchodní činnosti SP, část výnosů, která byla dle směrnice zahrnuta do základu daně ovládající společnosti⁷⁵.

Členský stát daňového poplatníka musí umožnit odečtení daně odvedené subjektem nebo SP od daňové povinnosti daňového poplatníka ve státě, kde je daňovým rezidentem nebo kde se nachází. Odpočet se vypočítá v souladu s jeho vnitrostátním právem⁷⁶.

2.3 PRÁVNÍ ÚPRAVA CFC PRAVIDEL V EVROPĚ A V USA

Pravidla pro ovládané zahraniční společnosti mají v jednotlivých státech odlišnou historii i podobu. V legislativě některých států se ve svých původních podobách

⁷³ Směrnice Rady (EU) 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Čl. 8, odst. 1, 2.

⁷⁴ Tamtéž, Čl. 8, odst. 3, 4.

⁷⁵ Tamtéž, Čl. 8, odst. 5, 6.

⁷⁶ Tamtéž, Čl. 8, odst. 7.

objevily již v druhé polovině 20. století (Spojené státy americké)⁷⁷. Prvním evropským státem, který pravidla zavedl, bylo v roce 1972 Německo, následováno několika dalšími zeměmi. Do roku 2015 pravidla do svého daňového práva dobrovolně přijalo celkem 12 států EU. Některé evropské státy je naopak implementovaly až vlivem schválení směrnice ATAD⁷⁸.

2.3.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA V EVROPSKÝCH STÁTECH

Za jeden z podstatných rozdílů napříč vnitrostátními legislativami jednotlivých států lze považovat odlišný přístup k vymezení příjmů, které budou tzv. zahrnoványi příjmy. Některé státy zdaňují pouze pasivní příjem ovládané zahraniční společnosti, jiné zdaňují její veškeré příjmy.

Celkem 15 států EU se rozhodlo zdaňovat aktivní i pasivní příjmy. Patří mezi ně Belgie, Bulharsko, Estonsko, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Litva, Lucembursko, Norsko, Polsko, Portugalsko, Slovensko, Švédsko a Velká Británie⁷⁹.

Mezi státy, které za zahrnované příjmy považují pouze pasivní příjmy, se kromě ČR řadí také Dánsko, Chorvatsko, Lotyšsko, Maďarsko, Německo, Nizozemsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, Slovinsko, Španělsko a Turecko⁸⁰.

Jak ukazuje mapa uváděná níže (Obr. 3), Švýcarsko CFC pravidla do své legislativy nezavedlo. Jako na nečlenský stát se na něho působnost směrnice ATAD nevztahuje.

Většina evropských zemí používá pro určení CFC hranici 50% podílu, který musí tuzemská společnost držet sama nebo s přidruženými osobami na zahraniční společnosti⁸¹. V některých vnitrostátních legislativách se ale setkáme i s přísnější úpravou. Jedná se např. o Velkou Británii (stanovení kontroly na 25 %)⁸².

⁷⁷ DUEÑAS, Sebastian. How Controlled Foreign Corporation Rules Look Around the World: United States of America. In: *Tax Foundation* [online]. 24. 6. 2019 [cit. 2020-01-12].

⁷⁸ DVOŘÁKOVÁ VERONIKA. BEPS: CFC pravidla proti agresivním daňovým praktikám v rámci akčního plánu č. 3. *Daně a právo v praxi*. 2015, roč. 20, č. 12, s. 2.

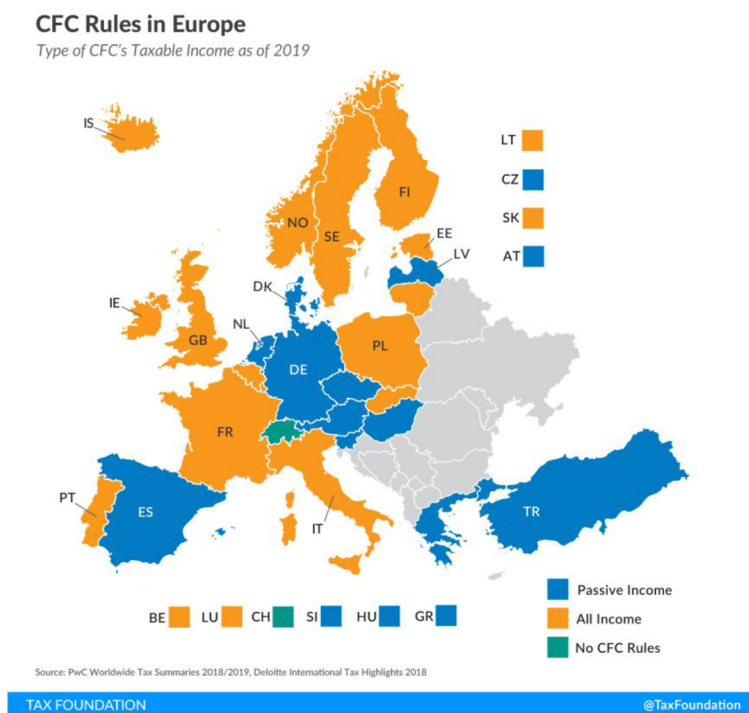
⁷⁹ ASEN, Elke. CFC Rules in Europe. In: *Tax Foundation* [online]. 13. 6. 2019 [cit. 2020-01-12]; DELOITTE. *International Tax: Bulgaria Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12], str. 2.

⁸⁰ ASEN, Elke. CFC Rules in Europe. In: *Tax Foundation* [online]. 13. 6. 2019 [cit. 2020-01-12]; DELOITTE. *International Tax: Croatia Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12], str. 3; DELOITTE. *International Tax: Romania Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12], str. 3.

⁸¹ ASEN, Elke. CFC Rules in Europe. In: *Tax Foundation* [online]. 13. 6. 2019 [cit. 2020-01-12].

⁸² DELOITTE. *International Tax: United Kingdom Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-25], str. 4.

Odlišná je také podmínka minimální daně vyměřené v zemi rezidence zahraniční společnosti, při které společnost CFC pravidlům nebude podrobena. Např. Švédsko za ovládanou zahraniční společnost považuje společnost, která je zdaněna sazbou nižší než 11,77 %, což odpovídá 55 % ze švédské 21,4% sazby daně⁸³. Přísnější podmínky jsou zavedeny také ve finské právní úpravě a to v hodnotě nižší než 3/5 z daně z příjmů právnických osob. Sazba finské daně je 20% a hranice pro CFC tedy odpovídá 12 %⁸⁴.



Obr. 3: Druhy zdanitelných příjmů ovládaných zahraničních společností od roku 2019 v evropských státech⁸⁵

Pozn.: Na mapě nejsou barevně vyznačeny tři státy zahrnuté do výčtu zemí výše – Bulharsko, Chorvatsko a Rumunsko.

Další rozdílnost lze najít v tom, zda stát do své legislativy zahrnul možnost, kterou poskytuje směrnice v případě, kdy je CFC rezidentem třetí země, která není smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru (dále jen EHP)⁸⁶. Její příjmy pak mohou být zahrnuty v tuzemsku do základu daně, i pokud pocházejí z podstatné hospodářské činnosti. Tuto možnost do své právní úpravy implementovalo Německo,

⁸³ DELOITTE. *International Tax: Sweden Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12], str. 3.

⁸⁴ DELOITTE. *International Tax: Finland Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12], str. 2.

⁸⁵ ASEN, Elke. CFC Rules in Europe. In: *Tax Foundation* [online]. 13. 6. 2019 [cit. 2020-01-12].

⁸⁶ Evropský hospodářský prostor zahrnuje 27 zemí EU, Island, Lichtenštejnsko a Norsko. Zdroj: Dohoda o Evropském hospodářském prostoru. *EUR-Lex* [online]. 24. 5. 2016 [cit. 2020-04-20].

Polsko a Španělsko. Nezahrnulo ji např. Chorvatsko, Nizozemí, Rakousko nebo Slovinsko. Litva aplikuje CFC pravidla, i pokud zahraniční společnost vykonává podstatnou hospodářskou činnost a to v tom případě, kdy se stát rezidentství ovládané společnosti nachází na tzv. černé listně⁸⁷.

2.3.2 PRÁVNÍ ÚPRAVA VE SPOJENÝCH STÁTECH AMERICKÝCH

Pravidla ve třetích zemích se od těch v české legislativě mohou lišit výrazněji, vzhledem k tomu, že nevycházejí z ustanovení směrnice ATAD. Ve stručnosti budou charakterizovány stěžejní body pravidel v legislativě Spojených států amerických, jakožto státu, ve kterém mají nejdelší historii.

Také americká CFC pravidla stanovují hodnotu kontroly na 50 %. Zahraniční společnost je CFC, pokud američtí akcionáři ovládají více než 50 % hlasů nebo hodnoty podniku a to buď přímo, nebo nepřímo. Akcionář musí také vlastnit nejméně 10 % společnosti. Příjmy, které americká legislativa považuje za zahrnované příjmy, jsou zahrnuty do hrubého příjmu americké mateřské společnosti a zdaněny domácí sazbou daně. Obecně jsou za CFC příjmy považovány pasivní příjmy, ale od roku 2017 rozšířil americká pravidla, a tím i příjmy, na které dopadají, tzv. globální nehmotný nízko-daňový systém⁸⁸.

Je uváděno, že až 366 z 500 největších amerických společností vlastní necelých 10 tisíc dceřiných společností v jurisdikcích s preferenčním daňovým režimem a tyto dcery generují zisk až 2,6 bilionu dolarů⁸⁹. To, že jsou Spojené státy zemí s patrně nejsložitější sadou pravidel pro CFC, je více než opodstatněné.

2.4 TUZEMSKÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA

Pravidla pro zdaňování ovládaných zahraničních společností byla do české legislativy implementována prostřednictvím ustanovení § 38 fa ZDP. Cílí na zamezení zakládání dceřiných společností nebo SP daňovými rezidenty ČR v jurisdikcích s nízkou daňovou

⁸⁷ DELOITTE. *EU Anti-Tax Avoidance Directive* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12], str. 6.

⁸⁸ DUEÑAS, Sebastian. How Controlled Foreign Corporation Rules Look Around the World: United States of America. In: *Tax Foundation* [online]. 24. 6. 2019 [cit. 2020-01-12].

⁸⁹ CHEN, James. Controlled Foreign Corporation (CFC). In: *Investopedia* [online]. 23. 8. 2019 [cit. 2020-01-25].

zátěží, do kterých pak tito poplatníci přesouvají část svých příjmů, aby se vyhnuli daňové povinnosti v ČR. Jedná se především o odklánění pasivních příjmů⁹⁰.

2.4.1 STAV PŘED IMPLEMENTACÍ SMĚRNICE ATAD

Česká právní úprava před implementací směrnice ATAD, tedy před 1. 4. 2019, pravidla pro zdaňování zahraničních ovládaných společností neznala. Příjmy těchto společností podléhaly v ČR zdanění, jen pokud pocházely ze zdrojů na území ČR ve smyslu ustanovení § 22 ZDP. Pokud příjmy neplynuly ze zdrojů na území ČR, zdaněny zde nebyly. Příjmy, kterých dosahoval daňový rezident ČR prostřednictvím SP umístěné v jiném státě, byly často, na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, podrobeny dani ve státě umístění SP. Pro zamezení dvojího zdanění byly aplikovány metody upravené v příslušných smlouvách. V případě neexistence smlouvy podléhaly příjmy zdanění v plné výši v ČR vzhledem k daňové povinnosti rezidentů vztahující se na celosvětové příjmy⁹¹.

2.4.2 IMPLEMENTACE CFC PRAVIDEL DO § 38fa ZDP

Stěžejním bodem pravidel je **zavedení právní fikce**, na základě které se příjmy ovládané zahraniční společnosti zahrnou do základu daně ovládající společnosti a budou podrobeny dani z příjmů právnických osob v ČR. Podstatou této právní fikce je, že se na činnosti ovládané zahraniční společnosti a nakládání s jejím majetkem hledí, **jako by byly uskutečněny ovládající společností na území ČR**. Za takové činnosti jsou považovány také ty činnosti, které jsou uskutečněny prostřednictvím její stálé provozovny v jiném státě než ve státě její daňové rezidence⁹². Dle právní úpravy se tedy nebude řešit zdanění zahraničního subjektu, ale tuzemského.

Součástí právní fikce je pravidlo pro určení času uskutečnění těchto činností a nakládání s majetkem. Hledí se na ně, **jako by je ovládající společnost uskutečnila v jednom okamžiku**. Za tento okamžik je považován okamžik skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti ve státě, ve kterém je rezidentem, nebo v případě stálé

⁹⁰ Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. K bodu 38, str. 26.

⁹¹ VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)* [online]. 12. 6. 2018 [cit. 2020-01-11], str. 26.

⁹² MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 26.

provozovny ve státě, ve kterém je umístěna⁹³. Je to z toho důvodu, že pokud by se činnosti považovaly uskutečněné dnem, kdy reálně nastaly, mohly by být příjmy, v důsledku nesouladu zdaňovacích období, z jednoho zdaňovacího období ovládané společnosti zahrnuty do více zdaňovacích období ovládající společnosti. Pro přepočítání příjmů zahrnovaných do základu daně ovládající společnosti se použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a používaný v účetnictví ovládající společnosti ke dni skončení zdaňovacího období ovládané společnosti⁹⁴.

Výše zmíněné platí, jestliže ovládaná zahraniční společnost nevykonává podstatnou hospodářskou činnost a jestliže daň z příjmů právnických osob, kterou odvádí ve státě svého rezidentství je nižší než polovina daně, která by jí byla stanovená, pokud by byla rezidentem ČR. Podmínka obdobně platí také pro činnost stálé provozovny. Použití pravidel je tedy omezeno pouze na společnosti umístěné ve státech s nízkou úrovní zdanění. Tyto podmínky musejí být splněny současně⁹⁵.

Podstatná hospodářská činnost

Směrnice ATAD stanovuje podmínku podstatné hospodářské činnosti, ale v případě, že je ovládaná zahraniční společnost rezidentem třetí země, která není státem tvořící EHP, ponechává možnost členským státům tuto podmínku neuplatňovat. V české právní úpravě možnost uplatnění pravidel i v případě, že ovládaná zahraniční společnost vykonává podstatnou hospodářskou činnost, jestliže se jedná o společnost s daňovým rezidentstvím ve třetí zemi⁹⁶, zakotvena není⁹⁷.

Důvodová zpráva zdůrazňuje v souvislosti s podstatnou hospodářskou činností **princip přednosti obsahu před formou**⁹⁸. Je nutné posoudit:

⁹³ HOVORKA, Miloš. Zdanění ovládané zahraniční společnosti. In: *du.cz* [online]. 14. 6. 2019 [cit. 2020-01-11].

⁹⁴ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 26.

⁹⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 38fa odst. 1. písm. a), b); MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 27.

⁹⁶ Přestože CFC pravidla primárně cílí na společnosti vytvořené za účelem získání daňové výhody, které nevykonávají skutečnou činnost, implementace této možnosti by znamenala, že pravidla mohou dolehnout i na příjmy pocházející z podstatné hospodářské činnosti. Česká právní úprava přistupuje k pravidlům stejně v případě, že se jedná o společnost umístěnou ve státě tvořící EHP i v případě společnosti umístěné ve třetí zemi.

⁹⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 38fa.

⁹⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 26.

- zda společnost vykonává skutečnou ekonomickou činnost (např. na základě personálu, prostorů a majetkového vybavení společnosti využívaných v rámci výkonu činnosti),
- zda je hodnota příjmů, které plynou ze skutečné činnosti významná vzhledem k zahrnovaným pasivním příjmům (např. na základě poměru aktivních a zahrnovaných příjmů, nebo poměrem účetního zisku k provozním nákladům),
- zda zahrnované příjmy souvisejí s aktivní činností společnosti (např. u pasivních příjmů v podobě úroků u běžně podnikající banky je zřejmé, že tyto typy příjmů souvisejí s její činností)⁹⁹.

Pokud není skutečná ekonomická činnost zahraniční společnosti hlavním předmětem činnosti a většinu příjmů tvoří zahrnované příjmy, které přímo nesouvisejí s reálnou aktivní činností, nemůže být tato činnost považována za skutečnou¹⁰⁰.

V pokynech „*Resumption of application of substantial activities factor*“, které jsou součástí inkluzivního rámce pro akci 5 (*Harmful tax practices – Škodlivé daňové praktiky*) OECD pracuje s pojmem „*substantial activity*“¹⁰¹. Na jejich základě byla zpracována níže uvedená tabulka (Tab. 4). Obsahuje kritéria podstatných činností respektive způsoby prokázání, že se o podstatnou a tedy skutečnou činnost jedná.

Tab. 4: Podstatná hospodářská činnost dle OECD¹⁰²

Skutečnosti vedoucí k prokázání výkonu podstatné činnosti
Přiměřený počet zaměstnanců účetní jednotky na plný úvazek a s nezbytnou kvalifikací.
Informace o zaměstnancích, včetně úrovně kvalifikace a zkušeností, typu smlouvy, délky zaměstnání.
Odpovídající prostory účetní jednotky a jejich vybavení.
Prokázání, že rozhodování probíhá v zahraniční jurisdikci a nepřichází v podobě periodických rozhodnutí členů – nerezidentů.
Účetní jednotka vykonává hlavní činnost, která vytváří příjmy relevantní pro daný druh podnikání.

⁹⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 26.

¹⁰⁰ HOVORKA, Miloš. Zdanění ovládané zahraniční společnosti. In: *du.cz* [online]. 14. 6. 2019 [cit. 2020-01-11].

¹⁰¹ OECD. *Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions* [online]. 2018 [cit. 2020-01-25].

¹⁰² Vlastní zpracování dle: OECD. *Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions* [online]. 2018 [cit. 2020-01-25].

Skutečnosti vedoucí k prokázání výkonu podstatné činnosti
Společnost vykonává významné činnosti ve formě výzkumu a vývoje nebo marketingu a „brandingu“.
Společnost nese hlavní rizika související s vývojem a následným využíváním aktiv.

Výška daně obdobné dani z příjmů právnických osob vypočtené v zahraničí

Pro stanovení hodnoty o kolik je daň v ovládané zahraniční společnosti nižší, než daň, která by jí byla stanovena jako daňovému rezidentovi ČR, nestačí pouze porovnat sazby daně, ale i výslednou absolutní hodnotu daně. Výpočet tohoto porovnání musí vycházet z celkové daňové povinnosti ovládané zahraniční společnosti, nikoli pouze z daně připadající na zahrnované příjmy¹⁰³.

I přes nutnost porovnání skutečných výší daňových povinností, přináší hrubé srovnání daňových sazeb možnost zhodnocení předpokládané efektivnosti tohoto pravidla. Většina daňových rájů má sazbu daně pro daň z příjmů právnických osob nižší než 9,5 %, což je méně než polovina daňové sazby stanovená ustanovením § 21 odst. 1 ZDP pro zdanění příjmů právnických osob v hodnotě 19 %. Na stanovenou hranice – nižší než polovina daně, která by jí byla stanovena v ČR – může být tedy nahlíženo jako na dostatečnou. Jejím zpřísněním by do režimu ovládané zahraniční společnosti mohly být zahrnuty i dcery, které jsou rezidenty některých evropských států¹⁰⁴. Maďarsko, kde jsou příjmy korporace do určité výše zisku daněny 9% sazbou daně, by ale pod CFC pravidla spadnout mohlo¹⁰⁵, stejně tak například Černá hora, jejíž sazba korporátní daně je také 9 %¹⁰⁶.

Pojmy ovládající společnost a ovládaná zahraniční společnost, tak jak na ně nahlíží ZDP, jsou definovány v následujícím textu.

¹⁰³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 27.

¹⁰⁴ SVAZ PRŮMYSLU A DOPRAVY ČR. *Stanovisko k implementaci směrnice ATAD do českého právního řádu* [online]. 28. 4. 2017 [cit. 2020-01-11]; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 21.

¹⁰⁵ Company tax in the EU – Hungary. *European Union* [online]. 23. 10. 2019 [cit. 2020-01-11].

¹⁰⁶ DELOITTE. *Corporate Tax Rates 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-11], str. 11.

Ovládající společnost

Ovládající osobu definuje ZDP jako poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem ČR a:

- který se přímo nebo nepřímo podílí na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti,
- nebo jehož SP je ovládanou zahraniční společností¹⁰⁷.

Aby ovládající osoba mohla být podle ustanovení zákona považována za ovládající, musí se sama nebo společně s přidruženými osobami podílet na základním kapitálu nebo hlasovacích právech ovládaného subjektu z více než 50 % nebo mít právo na více než 50% podíl na jeho zisku¹⁰⁸.

Ovládaná zahraniční společnost

Pro účely daně z příjmu se ovládanou zahraniční osobou rozumí osoba, která je poplatníkem daně z příjmů právnických osob a daňovým nerezidentem ČR, pokud je poplatník a daňový rezident ČR na základě podmínek definovaných výše osobou ovládající¹⁰⁹.

Za ovládanou zahraniční osobu je považována také SP poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem ČR, pokud je SP umístěna ve státě, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která je součástí právního řádu a podle které se vylučuje dvojí zdanění metodou vynětí¹¹⁰. Pokud smlouva pro zamezení dvojího zdanění stanovuje metodu zápočtu, pravidla pro ovládané zahraniční společnosti se nepoužijí. Je tomu tak proto, že v případě metody zápočtu jsou příjmy SP součástí základu daně z příjmů právnických osob ovládající společnosti. Pouze dochází k zápočtu daně zaplacené ve státě umístění stálé provozovny¹¹¹.

To, zda se jedná o ovládanou zahraniční společnost, se posuzuje vždy k okamžiku, kdy nastala skutečnost zakládající povinnost pro aplikaci pravidel, tedy kdy byla daná činnost nebo nakládání s majetkem opravdu uskutečněny. K posouzení dochází tedy

¹⁰⁷ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 38fa odst. 2, písm. a), b).

¹⁰⁸ Tamtéž, § 38fa odst. 3, písm. a).

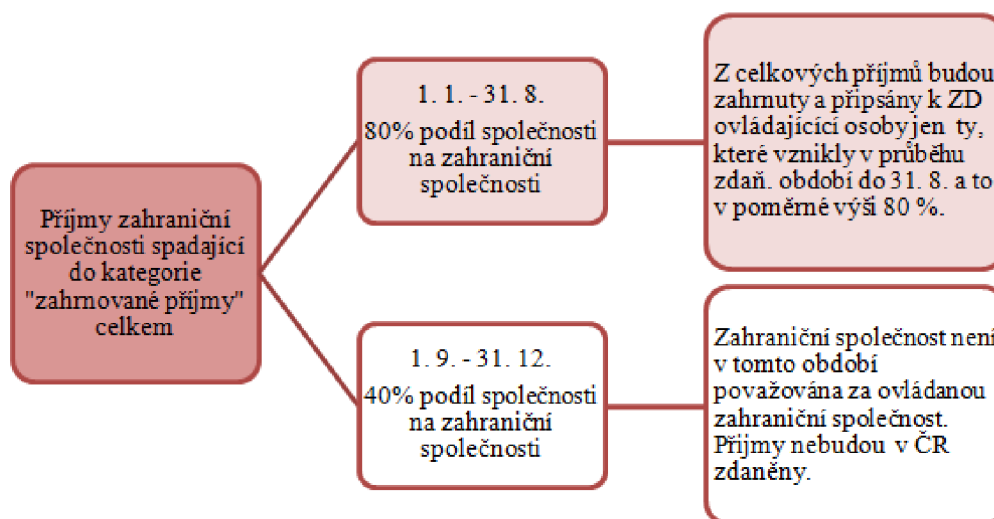
¹⁰⁹ Tamtéž.

¹¹⁰ Tamtéž, § 38fa odst. 3 písm. b).

¹¹¹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 28.

s ohledem na jednotlivé okamžiky, které nastaly v průběhu zdaňovacího období zahraniční společnosti. Z toho plyne, že pokud se změní velikost podílu, který daňový rezident ČR v zahraniční společnosti drží, příjmy ovládané zahraniční společnosti budou zahrnuty do základu daně ovládající společnosti v rozdílné procentní výši, případně vůbec, pokud účast klesne pod stanovenou hranici¹¹².

Například dojde-li k 1. 9. 2020 ke změně velikosti podílu, který ovládající společnost drží v ovládané společnosti a to z 80 % na 40 % (a ani s přidruženými osobami nebude mít více než 50 %), příjmy plynoucí ze skutečností, které nastaly od 1. 1. do 31. 8. budou zahrnuty do příjmů poplatníka (ovládající společnosti) v poměrné výši 80 %. Na činnosti uskutečněné od 1. 9. už nebude vzhledem k velikosti podílu nahlíženo jako na činnost ovládané zahraniční společnosti (to vše za předpokladu, že je kalendářní rok i hospodářským rokem). Příklad je zachycen na následujícím schématu (Obr. 4).



Obr. 4: Změna účasti daňového poplatníka ČR na zahraničním poplatníkovi¹¹³

Přidružené osoby

Přidruženými osobami se rozumí osoby, jestliže má jedna osoba právo na nejméně 25% podíl na zisku druhé osoby, nebo v ní drží přímo nebo nepřímo nejméně 25% účast na hlasovacích právech nebo kapitálu¹¹⁴. Osobou se rozumí jak právnické, tak fyzické osoby. Fyzické osoby jsou zahrnuté jen z důvodu určení přidruženosti a výpočtu podílu

¹¹² HOVORKA, Miloš. Zdanění ovládané zahraniční společnosti. In: *du.cz* [online]. 14. 6. 2019 [cit. 2020-01-11].

¹¹³ Vlastní zpracování dle: Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 38fa.

¹¹⁴ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 38fa odst. 4.

na ovládané zahraniční společnosti, jelikož pravidla pro zdaňování ovládaných zahraničních společností se vztahují pouze na osoby právnické¹¹⁵.

Zahrnované příjmy

Zákon uvádí taxativní výčet příjmů, které mohou být součástí tzv. zahrnovaných příjmů, tedy příjmů, ovládané zahraniční společnosti, na které se dle pravidel nahlíží, jako by byly uskutečněny osobou ovládající. Jedná se především o pasivní příjmy, tedy o příjmy, které nevyžadují aktivní účast jejich vlastníka ve státě jejich vzniku¹¹⁶.

Následující tabulka (Tab. 5) uvádí výčet těchto příjmů. Diplomová práce bude dále zaměřena pouze na příjmy plynoucí ve formě výpůjčních příjmů, licenčních poplatků a z podílu na zisku.

Tab. 5: Zahrnované příjmy dle ZDP¹¹⁷

Zahrnovaný příjem	Vymezení druhu příjmu v ZDP
Výpůjční příjmy	§ 23e odst. 4 ZDP
Licenční poplatky	§ 19 odst. 7 ZDP
Podíl na zisku	-
Příjem z pozbyetí podílu v poplatníkovi daně z příjmů právnických osob	-
Příjem z přenechání majetku k úplatnému užití s právem na následné úplatné nabytí tohoto majetku stranou tohoto závazku	-
Příjem z pojišťovacích, bankovních a jiných finančních činností	-
Příjmy tzv. „fakturačních společností“	§ 38fa (5) g)
Příjmy od tzv. „fakturačních společností“	§ 38fa (5) h)

Český zákonodárce zvolil pro implementaci pravidla o zahrnovaných příjmech variantu uvedení taxativního výčtu příjmů. Ta přináší nižší administrativní zátěž, jednodušší aplikaci (jak pro správce daně, tak pro poplatníky) a větší právní jistotu, vzhledem k jasně definovaným kategoriím příjmů, které mají být do základu daně českého

¹¹⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 28.

¹¹⁶ Tamtéž.

¹¹⁷ Vlastní zpracování dle: MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 28.

poplatníka zahrnutý. Riziko lze spatřovat v tom, že pravidlo nemusí pokrýt všechny transakce bez skutečné ekonomické podstaty, pokud nebudou ve výčtu zahrnovaných příjmů uvedeny¹¹⁸.

Varianta taxativního výčtu zahrnovaných příjmů je považována za přijatelnější z důvodu nižší administrativní zátěže v porovnání se zahrnováním všech příjmů, které pocházejí z operací, které nejsou skutečné. Dle autorky práce nemusí být nižší administrativní náročnost vždy tak jednoznačná. Varianta, kterou implementoval český zákonodárce, s sebou přináší nutnost prokázání splnění podmínky o výši odvedené daně v zahraničí (aby společnost „nespadla“ pod CFC pravidla) ze strany poplatníka. Výpočet daně zahraniční společnosti dle české legislativy může být extrémně administrativně náročný. Na druhou stranu je zřejmé, že taxativní výčet transakcí spadající pod CFC pravidla, přináší poplatníkům větší jistotu.

Výpočet a přiřazení příjmů

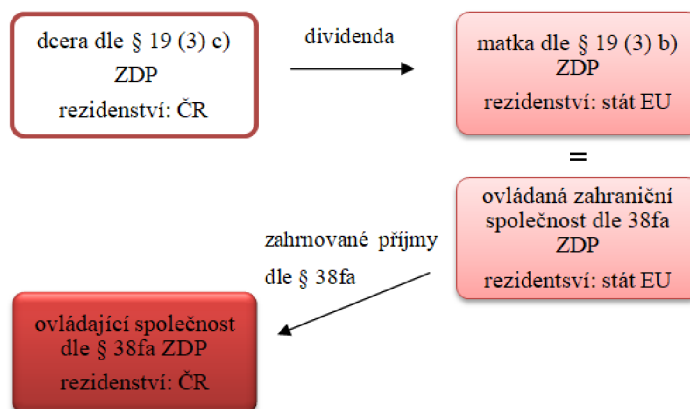
To v jaké výši budou příjmy zahrnuty do základu daně ovládající společnosti v ČR, závisí na jejím podílu na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti. Ten se zjišťuje vždy k okamžiku uskutečnění konkrétní činnosti nebo konkrétního nakládání s majetkem ovládané zahraniční společnosti. Není možné velikost podílu posuzovat k okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané společnosti, v takovém případě by pravidla mohla být snadno obcházena. Podíly by se ke konci zdaňovacího období převedly tak, aby daňový rezident ČR nesplňoval podmínky ovládající společnosti¹¹⁹.

Osvobození od daně

Na zahrnované příjmy lze uplatnit zákonem daná osvobození od daně. Podstatu uplatnění možnosti osvobození, které poskytuje ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP i v případě zahrnovaných příjmů, vysvětluje následující schéma (Obr. 5).

¹¹⁸ VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)* [online]. 12. 6. 2018 [cit. 2020-01-11], str. 29 - 30.

¹¹⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 29.



Obr. 5: CFC pravidla a osvobození dle § 19 (1) ze ZDP¹²⁰

Příjmy z podílu na zisku, které plynou od dceřiné společnosti, daňového rezidenta ČR, mateřské společnosti, která je rezidentem jiného členského státu, mohou být při splnění zákonem daných podmínek osvobozeny. Pokud je touto mateřskou společností ovládaná zahraniční osoba a takové příjmy jí plynou, jsou zároveň zahrnovanými příjmy a přičítají se ovládající společnosti. Ovládající společnost není dle podmínek § 19 odst. 3 ZDP mateřskou společností, ale dle právní fikce ustanovení § 38fa ZDP se na daný případ pohlíží, jako by podíly na dceřiné společnosti držené ovládanou zahraniční společností patřily ovládající společnosti. Proto může být uplatněno osvobození od daně¹²¹.

Daňová ztráta ovládané zahraniční společnosti

Pokud ovládaná zahraniční společnost nebude vykazovat za dané zdaňovací období žádný zisk a skončí ve ztrátě, o hodnotu této ztráty se základ daně ovládající společnosti nesníží. Tato ztráta může být uplatněna ve třech následujících obdobích a to vždy nejvýše do hodnoty zisku v daném roce přičítaného do daňového základu ovládající společnosti. Toto pravidlo zabráňuje úmyslnému vytváření ztráty za účelem snížení daňové povinnosti mateřské společnosti¹²².

¹²⁰ Vlastní zpracování dle: Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 19; § 38fa.

¹²¹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 27.

¹²² Tamtéž, str. 29.

Zamezení dvojího zdanění

Pro zamezení dvojího zdanění stanovuje ZDP použití metody prostého zápočtu. Daňovou povinnost ovládající společnosti umožňuje snížit o daň (obdobnou dani z příjmů právnických osob) zaplacenou ze zahrnovaných příjmů:

- ovládanou zahraniční společností, která je poplatníkem daně z příjmů PO ve státě svého rezidentství,
- ovládající společností ve státě, ve kterém je umístěna stálá provozovna, která je považována za ovládanou zahraniční společnost,
- daňovým nerezidentem ČR, jehož prostřednictvím drží ovládající společnost podíl v ovládané společnosti, který je poplatníkem daně z příjmů PO ve státě své rezidence¹²³.

Specifickým případem jsou příjmy z titulu dividend, které ovládaná zahraniční společnost vyplácí ovládající osobě. Vzhledem k zavedení výše zmiňované právní fikce nemohou být tyto podíly z pohledu ZDP považovány za podíly na zisku a to v tom rozsahu, ve kterém plynou z činností a nakládání s majetkem, na které se hledí, jakoby je uskutečnila ovládající osoba. V dané situaci by si totiž ovládající osoba vyplácela podíly sobě samotné. V odpovídajícím rozsahu není podíl považován za příjem ovládající osoby, není zahrnován do základu daně a není nutné ho při výpočtu daně z podílu na zisku odečítat. Klíčové je určení výše podílu z dividendy, která je vyplácena ze zisku, který vznikl z činností, na které byla aplikována právní fikce a které byly přiřazeny ovládající společnosti¹²⁴.

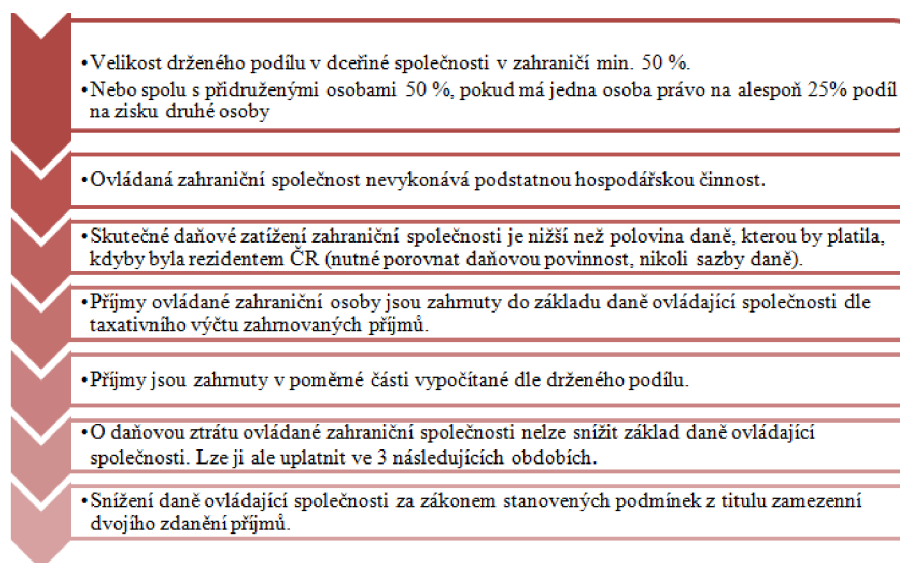
2.4.3 KLÍČOVÉ ČINNOSTI PRO SPRÁVNOU APLIKACI PRAVIDEL

Pro poplatníky dotčené touto problematikou znamená zavedení CFC pravidel zvýšení administrativní zátěže. Stejně tak pro správce daně. Na Obr. 6 jsou identifikovány nejdůležitější body, jejichž aplikace vede ke zjištění, zda dceřiná společnost, ve které mateřská společnost jako daňový rezident ČR drží podíl, spadá nebo nespadá

¹²³ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 38fa odst. 8.

¹²⁴ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11], str. 27.

pod pravidla pro ovládané zahraniční společnosti, a následně pak ke správné aplikaci těchto pravidel.



Obr. 6: Klíčové body správné aplikace pravidel¹²⁵

Pro aplikaci popsaných kroků, následné zhodnocení a rozhodnutí o tom, zda se na základě ustanovení ZDP jedná o ovládanou zahraniční společnost, je zapotřebí vymezit zdroje informací, dokumenty, na základě kterých bude možné prokázat tvrzené skutečnosti a které tak povedou ke správnému posouzení situace.

Velikost podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti lze zjistit na základě informací z obchodního rejstříku (nebo jeho obdoby v jiných státech). Pokud mateřská společnost vlastní podíl na jiné společnosti, měla by tyto skutečnosti a změny těchto skutečností uvádět také v příloze k účetní závěrce.

Pokud dojde v průběhu zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti ke změně výše podílu na kontrole, kterou nad touto společností drží ovládající osoba – rezident ČR, musí být splnění podmínek pro to, aby společnost byla zákonem považována za ovládanou osobu, posuzováno odděleně. Přestože se příjmy přiřazují k poslednímu dni zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti, budou příjmy k tomuto dni přiřazovány v odlišné výši, v závislosti na tom, jak vysoký podíl na základním kapitálu (respektive hlasovacích právech nebo právu na podíl na zisku) držela mateřská společnost v okamžiku, kdy příjmy skutečně vznikly.

¹²⁵ Vlastní zpracování dle: Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 38fa.

Podmínka podstatné hospodářské činnosti je závislá na schopnosti prokázání skutečnosti, že činnost v zahraniční společnosti není pouze fiktivní – tj. výkon činnosti je zabezpečen odpovídajícím personálním a technickým zajištěním. Společnost by měla mít nezbytné prostory odpovídající velikosti a předmětu podnikání společnosti a kvalifikované zaměstnance, kterým vyplácí mzdy. Účetní a jiná dokumentace by měla být archivována ve státě, jehož je společnost rezidentem. Také rozhodování by mělo probíhat v zahraniční jurisdikci, jednatel by měl mít kompetence k nezávislému jednání jménem společnosti.

Ustanovení § 38fa ZDP stanovuje, že, aby společnost nespádala pod status ovládané zahraniční společnosti, musí být výše daně ve státě jejího rezidentství vyšší než polovina daně, která by jí byla stanovena jako českému daňovému poplatníkovi. Posouzení této skutečnosti může být pro poplatníky problematické z důvodu administrativní náročnosti, neboť důkazní břemeno leží na jejich straně. Mohly by nastat situace, kdy by české společnosti z důvodu kontroly, zda nespádají pod CFC pravidla, musely počítat daňovou povinnost svých zahraničních dcer podle českých právních předpisů, aby naplnily literu zákona o výši daně odváděné ve státě jejich rezidence.

Prokazování této podmínky tak do značné míry může záviset na aplikační praxi správce daně, jestli bude opravdu vyžadováno výše zmíněné, nebo budou zkoumány pouze nominální sazby daně v druhém státě¹²⁶. Důvodová zpráva k novelizacím ZDP nicméně výslovně uvádí, že nestačí porovnat daňové sazby dvou dotčených států. Výslednou daň ovlivňují další konstrukční prvky daně (položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani), a proto je pro srovnání skutečných daňových povinností nutné porovnat výsledné daně¹²⁷. Údaj o nominální sazbě daně lze na základě posledního uvedeného důvodu považovat za nedostačující.

2.5 SROVNÁNÍ POHLEDU OECD, EU A TUZEMSKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY

Tato část diplomové práce je věnována porovnání CFC pravidel, tak jak jsou definovány z pohledu OECD, EU a české právní úpravy. Zatímco charakter pravidel vymezených v rámci akčního plánu proti BEPS zpracovaný na půdě OECD je pouze

¹²⁶ SVAZ PRŮMYSLU A DOPRAVY ČR. *Stanovisko k implementaci směrnice ATAD do českého právního řádu* [online]. 28. 4. 2017 [cit. 2020-01-19]

¹²⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11].

doporučující, ustanovení směrnice jsou závazná a jejich implementace do vnitrostátní legislativy členských států byla nevyhnutelná. Srovnání jednotlivých bodů pravidel je znázorněno v následující tabulce (Tab. 6).

Tab. 6: Srovnání pohledu OECD, směrnice ATAD a ZDP na hlavní konstrukční body pravidel pro kontrolované zahraniční společnosti¹²⁸

	OECD (AKCE 3)	EU (ATAD)	ČR (ZDP)
1. Kontrolovaná zahraniční společnost	Doporučení široce definovat entity spadající pod pojem CFC.	Nevykonává podstatnou ekonomickou činnost. V případě třetích zemí, které netvoří EHP možná aplikace pravidel, i pokud vykonává.	Nevykonává podstatnou ekonomickou činnost.
	CFC podléhá dani, která není dostatečně podobná sazbě daně uplatňované v mateřské jurisdikci a daňová povinnost je tedy výrazně nižší.	Skutečná daň z příjmů odvedená subjektem nebo SP je nižší než rozdíl mezi daní, která by byla vyměřena ve státě ovládající společnosti a skutečnou daní odvedenou subjektem či SP ze zisku.	Daň ve státě rezidentství této společnosti je nižší než polovina daně, která by jí byla stanovena jako daňovému rezidentovi ČR.
	Mateřská společnost má nad zahraniční dcerou 50% kontrolu, státy mohou limit snížením procentuální podmínky zpřísnit.	Subjekt nebo SP, ve které drží ovládající osoba sama nebo se svými přidruženými podniky 50 % hlasovacích práv nebo přímo či nepřímo vlastní více než 50 % základního kapitálu nebo má nárok na více než 50 % zisků.	Daňový rezident ČR, pokud poplatník daně z příjmů, daňový rezident, má sám nebo s přidruženými osobami právo na více než 50 % podílu na zisku nebo se v této míře podílí na ZK nebo hlasovacích právech. SP daňového rezidenta ČR umístěna ve státě, se kterým má ČR uzavřenou SZDZ, podle které se dvojí zdanění vylučuje metodou vyloučení.

¹²⁸ Vlastní zpracování dle: Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38fa; MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11]; Směrnice Rady (EU) 2016/1164; OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report* [online]. 2015 [cit. 2019-12-08].

	OECD (AKCE 3)	EU (ATAD)	ČR (ZDP)
2. Osvobození od CFC pravidel	Příjmy CFC nepřekročí určitý práh.	Pokud stát vymezuje zahrnované příjmy metodou b. (viz níže), pak nemusí se subjektem nebo SP zacházet jako s ovládanou zahraniční společností, pokud účetní zisk nepřesáhne 750 000 EUR a příjmy z jiných činností než z obchodování nepřesahují 75 000 EUR, nebo jejichž účetní zisk nepřesáhne za zdaňovací období 10 % provozních nákladů.	-
	Příjmu kontrované zahraniční společnosti nebylo dosaženo na základě vyhýbání se daňovým povinností.	Pasivní příjmy nejsou vyšší než třetina celkových příjmů plynoucích danému subjektu nebo SP.	-
3. Zahrnované příjmy	Definování pravidel pro stanovení CFC příjmů ponecháno na jednotlivých státech.	a. Příjmy subjektu nebo SP spadající do kategorií taxativně vymezených ve směrnici. b. Nerozdělené příjmy subjektu nebo SP, které vznikly z operací, které nejsou skutečné (hlavním smyslem jejich provedení bylo získání daňové výhody).	Taxativní výčet kategorií příjmů spadající do zahrnovaných příjmů.
4. Výpočet příjmů	Pravidla dle legislativy domácí jurisdikce.	Pro stanovení zahrnovaných příjmů dle a. se příjmy zahrnované do ZD ovládající společnosti vypočtou dle předpisů státu, ve kterém je tato společnost rezidentem. Pro stanovení zahrnovaných příjmů dle b. se příjmy přiřazené ovládané zahraniční společnosti vypočítají v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.	Na základě českých daňových předpisů.

	OECD (AKCE 3)	EU (ATAD)	ČR (ZDP)
5. Přiřazení příjmů	Hranice přidělených příjmů je svázána s minimem kontroly nad ovládanou společností. Výše přiřazených příjmů by měla být vypočtena na základě skutečného vlastnictví podílu ve společnosti nebo vlivu ve společnosti.	Zahrnované příjmy budou přiřazeny v poměru k účasti daňového poplatníka v daném subjektu.	Na základě podílu ovládající společnosti na základním kapitálu ovládané zahraniční společnosti.
	Aplikace sazby daně dle pravidel státu, jehož je mateřská společnost rezidentem.	Sazba daně dle legislativy členského státu.	Příjmy budou přiřazeny k základu daně daňového poplatníka a zdaněny 19% sazbou daně.
	Kdy bude příjem zahrnut do příjmů jeho daňového poplatníka, je ponecháno na pravidlech jednotlivých států.	Příjmy se zahrnou do zdaňovacího období daňového poplatníka, v němž končí daňový rok ovládané společnosti.	Příjmy se přiřadí českému daňovému rezidentovi k okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti ve státě jejího rezidentství.
6. Zamezení dvojího zdanění	Zápočet skutečně zaplacené daně v zahraničí.	Členský stát umožní odečtení daně odvedené subjektem nebo SP od daňové povinnosti daňového poplatníka ve státě, kde je daňovým rezidentem. Odpočet se vypočítá v souladu s vnitrostátním právem.	Aplikace metody prostého zápočtu.
	Osvobození dividend ze zdanění, pokud příjem CFC dříve podlehl zdanění CFC.	Pokud ovládaná zahraniční společnost vyplácí poplatníkovi podíl ze zisku a tento příjem se zahrnuje do zdanitelného příjmu ovládající společnosti, při výpočtu výše daně splatné z rozděleného zisku se od základu daně tato částka odečte.	Zisk rozdělovaný z částek příjmů, které byly předtím zahrnuty do ZD ovládající společnosti, se nepovažuje za příjem, není zahrnován do ZD, není nutné jej při výpočtu daně z podílu na zisku odečítat.

Ze srovnání doporučení OCED s ustanoveními EU vyplývá, že směrnice ATAD následuje doporučení vymezené OECD, nicméně je v mnoha ustanoveních přísnější a konkrétnější. Jasně vymezuje kritéria, za kterých je daná společnost považována za ovládanou zahraniční společnost, stanovuje možné způsoby určení příjmů, které budou považovány za zahrnované příjmy a konkrétní podmínky pro osvobození od CFC pravidel. V některých částech pravidel poskytuje členským státům při implementaci možnost volby, např. zdali budou pravidla v jasně vymezených případech doléhat i na podstatné hospodářské činnosti, nebo nikoliv.

2.6 PŘEDPOKLÁDANÝ POČET PROBLEMATIKOU DOTČENÝCH SPOLEČNOSTÍ

Z přechodných ustanovení zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, vyplývá, že se ustanovení § 38fa ZDP nepoužije pro zdaňovací období započaté přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona¹²⁹. Zákon nabyl účinnosti 1. 4. 2019, ustanovení se tedy nepoužijí ani pro zdaňovací období, které odpovídá kalendářnímu roku 2019. Aplikace CFC pravidel proto v ČR dopadla na poplatníky nejdříve pro zdaňovací období hospodářského roku započaté dnem 1. 4. 2019 a později. Pro zdaňovací období kalendářního roku budou pravidla používána až od roku 2020¹³⁰. Vliv jejich zavedení na zamezení umělého přesouvání zisků z ČR do zemí s preferenčním daňovým režimem není možné hodnotit. Tato kapitola je zaměřena na předpokládaný počet českých daňových poplatníků, kterých se tato problematika může dotýkat. K získání dat byla využita databáze Amadeus.

2.6.1 DATABÁZE AMADEUS

Databáze Amadeus obsahuje informace o 21 milionech společností napříč celou Evropou. Poskytované informace se týkají struktury podniku, finančních ukazatelů, finančních výsledků, vedení společnosti a dalších faktických informací o společnosti a jejím fungování¹³¹.

¹²⁹ Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Čl. 2, bod 1.

¹³⁰ HOVORKA, Miloš. Zdanění ovládané zahraniční společnosti. In: *du.cz* [online]. 14. 6. 2019 [cit. 2020-01-11].

¹³¹ Amadeus. *Bureau van Dijk / A Moody's Analytics Company* [online]. © 2020 [cit. 2020-01-19].

2.6.2 ZAHRANIČNÍ DCERY ČESKÝCH MATEŘSKÝCH SPOLEČNOSTÍ

Na základě dostupných dat z databáze Amadeus byl zjišťován počet českých mateřských společností, které mají dceřinou společnost v zahraničí a vlastní v ní 50% podíl. Cílem bylo zjistit, kolika daňových poplatníků ČR se problematika potencionálně může dotknout. Je ovšem důležité připomenout, že velikost drženého podílu je pouze jednou z podmínek pro to, aby byla společnost považována za ovládanou zahraniční společnost a že v počtu nejsou zahrnuty stálé provozovny, na které problematika CFC pravidel může dolehnout také.

Výsledkem pro zadaná kritéria (česká společnost, zahraniční dcera, více než 50% podíl) byl celkový počet 3 756 českých společností. V níže uvedené tabulce (Tab. 7) jsou tyto zahraniční dceřiné společnosti, na které se CFC pravidla potenciálně vztahují, klasifikovány dle zemí, většina ze společností jsou rezidenti jiného členského státu EU¹³².

Databáze přináší informace pouze o právnických osobách. Nelze tedy odhadnout, jaký objem příjmů je v daňově výhodnějších jurisdikcích ukryt přes osoby fyzické. CFC pravidla se však dle ZDP také vztahují pouze na osoby právnické.

Tab. 7: Klasifikace zahraničních dceřiných společností českých daňových poplatníků¹³³

Stát	Počet dceřiných společností	Stát	Počet dceřiných společností
Arménie	1	Německo	321
Belgie	7	Nizozemsko	46
Bosna a Hercegovina	4	Norsko	1
Bulharsko	59	Nový Zéland	4
Černá hora	2	Polsko	397
Čína	5	Portugalsko	8
Dánsko	5	Rakousko	103
Estonsko	10	Rumunsko	153
Finsko	3	Rusko	103
Francie	16	Řecko	4
Gruzie	1	Singapur	8
Hongkong	3	Slovensko	1898
Chile	1	Slovinsko	20
Chorvatsko	81	Spojené státy americké	8
Indie	5	Srbsko	91
Irsko	6	Svatý Vincent a Grenadiny	1

¹³² Databáze Amadeus [online]. [cit. 2018-05-03]

¹³³ Tamtéž.

Stát	Počet dceřiných společností	Stát	Počet dceřiných společností
Island	1	Španělsko	35
Itálie	114	Švédsko	7
Izrael	1	Švýcarsko	3
Kypr	23	Tunis	1
Litva	7	Turecko	12
Lotyšsko	29	Ukrajina	43
Lucembursko	15	Uzbekistán	1
Maďarsko	17	Velká Británie	63
Makedonie	1	Vietnam	2
Malta	6		

Nabízí se otázka míry důležitosti CFC pravidel v české právní úpravě. Pokud by byla pomínuta nevyhnutelnost jejich implementace z důvodu schválení směrnice, jejich zavedení má opodstatnění i ve státech, ve kterých je hrozba přesunu zisků do zahraničních dceřiných společností nižší. Pokud by takové státy pravidla nepřijaly, staly by se pro mnohé společnosti daňově atraktivnější a situace menšího rizika přesouvání zisků by se mohla rychle změnit.

2.7 JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA EU VE VZTAHU K CFC PRAVIDLŮM

Vzhledem k teprve nedávnému zavedení CFC pravidel v ČR nelze pro posouzení problematiky využít judikáty českých soudů ani blíže popsat a hodnotit aplikační praxi správce daně. Rozsudky SDEU se však tématu ovládaných zahraničních společností dotýkaly již před schválením směrnice ATAD, jelikož pravidla byla upravena v mnoha vnitrostátních právních předpisech členských států.

SDEU v rozsudku ze dne 12. 9. 2006 v návaznosti na svobodu volného pohybu osob na území EU judikoval, že opatření omezující svobodu usazování může být odůvodněno bojem proti zneužívání, pokud se vztahuje na vykonstruované operace bez hospodářské podstaty, jejichž cílem je uniknout uplatňování předpisů dotyčného členského státu. Svoboda usazování musí být dle rozsudku vykládána tak, že brání tomu, aby do základu daně společnosti, která je rezidentem některého členského státu, byly zahrnuty zisky dosažené ovládanou zahraniční společností v jiném členském státě pouze proto, že jsou v tomto státě zisky podrobeny nižší úrovni zdanění. Bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy, nemůže být takové opatření zavedeno, pokud je ovládaná zahraniční společnost v daném státě skutečně usazena a vykonává zde skutečnou hospodářskou

činnost. To však neplatí u případů, ve kterých se taková zahrnutí dotýkají pouze vykonstruovaných transakcí. CFC pravidla tedy nejsou v rozporu se Smlouvou o fungování EU¹³⁴.

Obdobně vyznívá rozhodnutí, které SDEU vydal 26. 2. 2019 v případě, který se týkal výjimky ze zákazu omezení volného pohybu kapitálu se třetími zeměmi a jeho použití na pravidla německé ovládané zahraniční společnosti. Článek 63 Smlouvy o fungování EU o zakázání všech omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi, je vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, podle které jsou příjmy dosažené společnostmi usazenou ve třetí zemi započteny do základu daně osoby povinné k dani v tomto členském státě, pokud tyto příjmy podléhají ve třetí zemi nižší úrovni zdanění než v dotyčném státě a pokud neplynou z vlastní činnosti této společnosti¹³⁵.

To, že pravidla pro ovládané zahraniční společnosti nejsou v rozporu se svobodou usazování a volného pohybu kapitálu, tak jak je stanovena v Dohodě o EHP, potvrzuje rozsudek SDEU z 9. 7. 2014. Soudní dvůr v něm judikoval, že omezení zmíněných svobod, která vyplývají z vnitrostátních právních předpisů, může být odůvodněno převažujícím veřejným zájmem, jako je zejména předcházení vyhýbání se daňovým povinnostem. Omezení je přiměřené, pokud se týká pouze čistě vykonstruovaných operací, jejichž cílem je vyhnout se vnitrostátnímu zdanění příjmů. Avšak je-li na základě objektivních, třetími stranami zjistitelných skutečností prokázáno, že ovládaná zahraniční společnost vykonává v jiném státě tvořící EHP skutečnou hospodářskou činnost, musí být uplatnění tohoto daňového opatření vyloučeno¹³⁶.

Z usnesení SDEU ze dne 23. 4. 2008 vyplývá, že právo na svobodu usazování a zákaz omezení při zřizování dceřiných společností rezidenty jednoty členského státu na území druhého členského státu nebrání daňovým předpisům členských států v ukládání povinnosti splnění určitých požadavků, pokud chce být poplatník osvobozen od daně, která již byla uhrazena z příjmů ovládané společnosti ve státě jejího rezidentství, jestliže

¹³⁴ Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 9. 2006 ve věci Cadbury Schweppes plc a Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue, C - 196/04.

¹³⁵ Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. 2. 2019 ve věci X-GmbH v. Finanzamt Stuttgart – Körperschaften, C-135/17.

¹³⁶ Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 7. 2014 ve spojených věcech Fred. Olsen a další a Petter Olsen a další a Norský stát, zastoupený Ústředním daňovým úřadem pro velké podniky a Ředitelstvím daní, E3/13 a E-20/13.

účelem těchto požadavků je ověření skutečného usazení a skutečné hospodářské činnosti ovládané zahraniční společnosti, aniž by to s sebou neslo nepřiměřené správní požadavky¹³⁷.

¹³⁷ Usnesení Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 23. 4. 2008 ve věci *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, C-201/05. Bod 86.

3 PRAKTICKÁ ČÁST

Tato kapitola je věnována návrhům a zhodnocením, které jsou založeny na výsledcích, které byly zjištěny v průběhu zpracování této diplomové práce. Záměrem praktické části práce je zpracování metodického návodu pro zdaňování ovládané zahraniční společnosti v souladu s platnou a účinnou právní úpravou ČR. Postup aplikace pravidel demonstruje modelový příklad, pro jehož zpracování a řešení byla namodelována data fiktivní společnosti.

3.1 POSTUP PŘI ZDAŇOVÁNÍ OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI

Pod CFC pravidlo nespádají automaticky všechny dceřiné společnosti české matky, ani ty umístěné v třetích zemích. Proto je prvním a důležitým krokem postupu zdanění určení toho, zda bude muset mateřská společnost pravidla pro ovládané zahraniční osoby aplikovat či nikoli. Jak již bylo zmíněné v předchozích částech práce, toto rozhodnutí je závislé na posouzení těchto tří skutečností:

- a. podíl matky na základním kapitálu nebo hlasovacích právech nebo na právech na podíl na zisku,
- b. výše daně zaplacená dceřinou společností v zahraničí,
- c. charakter ekonomických činností vykonávaných dcerou.

ad a.

Aby českému poplatníkovi vznikla povinnost pravidla aplikovat, musí držet v zahraniční společnosti minimálně 50% podíl a to buď sám, nebo s přidruženými osobami. Pokud by se tedy s kapitálově spojenou osobou nebo s osobou ve které má právo na alespoň 25% podíl na zisku, účastnil zmíněnými 50 % na zahraniční společnosti, pravidla musí být aplikována také. Pravidla dopadnou také na poplatníka, který má SP umístěnou ve státě, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, pokud se podle této smlouvy dvojí zdanění vylučuje metodou vynětí.

ad b.

Dále musí poplatník porovnat daň, která byla dcerou zaplacená v zahraničí, s daní, kterou by dcera zaplatila jako rezident ČR. Tuto výši fiktivní daňové povinnosti musí poplatník vypočítat. Pokud je vypočtená daň vyšší, než polovina daně zaplacená dcerou

ve státu její rezidence, pak společnost spadá pod CFC pravidla a poplatník je musí aplikovat. Obdobně platí pro SP, musí být vypočtena a porovnána daň, která by byla stanovena, kdyby byla činnost SP uskutečněna na území ČR.

ad c.

Zahraniční společnost je považována v ČR za ovládanou, pokud nevykonává podstatnou ekonomickou činnost. Aplikace pravidel je tedy závislá i na charakteru činnosti dceřiné společnosti nebo SP. Tvrzení daňového poplatníka, že se o podstatnou činnost jedná, by mělo být doloženo relevantními informacemi, v opačném případě musejí být pravidla aplikována.

Pokud bude dcera českého daňového poplatníka dle výše uvedených skutečností klasifikována jako ovládaná zahraniční společnost a pokud této společnosti plynou některé z taxativně vymezených příjmů, musí je poplatník v odpovídající výši zahrnout do svého základu daně. V rámci zahrnovaných příjmů je nutné rozlišit rozdílný postup v případě, že se jedná o příjmy z podílu na zisku. Tyto příjmy budou zdaněny v rámci samostatného základu daně.

Poměr, ve kterém je poplatník zahrne, bude vycházet z poměru účasti poplatníka v zahraniční společnosti. Tento poměr bude posuzován ke dni, ve kterém skutečnost zakládající nárok na příjem nastala. Zahrnované příjmy budou ovšem přičteny k daňové povinnosti poplatníka až k poslednímu dni zdaňovacího období dceřiné společnosti. Pro přepočítání zahraničních příjmů použije poplatník kurz, který používá ve svém účetnictví k tomuto dni.

Z takto upraveného výsledku hospodaření bude vyčíslena daň. Aby poplatník zamezil dvojímu zdanění zahraničních příjmů, započte na daňovou povinnost v ČR daň uhrazenou dceřinou společností ve státě její rezidence nebo daň uhrazenou poplatníkem ve státě umístění SP. Odvedení daně v zahraničí musí být prokázáno potvrzením vydaným zahraničním správcem daně.

3.2 PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Zahrnutí příjmů ovládané zahraniční společnosti se projeví v přiznání k dani z příjmů právnických osob, které matka v ČR podává. Tato úprava výsledku hospodaření poplatníka se uvede na řádku 63 II. oddílu (Obr. 9). Celková částka uvedená na tomto

řádku musí být shodná s částkou na řádku 6 tabulky A Přílohy č. 3 II. oddílu (tiskopis 25 5404/F, Obr. 8). Název a další identifikační údaje o ovládané společnosti uvede poplatník v tabulce IV. k Příloze č. 3 II oddílu (Obr. 7). Vyplněná data na uvedených obrázcích nemají z důvodu přehlednosti souvislost s modelovým příkladem, který bude řešený v dalších podkapitolách.

IV. Rozčlenění celkové částky zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 38fa odst. 1 a 7 zákona

Řádek	Název ovládané zahraniční společnosti (?)	Identifikační číslo (?)	Stát (kód) (?)	Částka (?)
1	<input checked="" type="checkbox"/> ABC LLC	00001111	AS AMERICKÁ SAMOA	1 500 000
2	<input checked="" type="checkbox"/>			
3	<input checked="" type="checkbox"/>			
4	<input checked="" type="checkbox"/>			
5	<input checked="" type="checkbox"/>			
	Celkem			1 500 000

Obr. 7: Tabulka IV. k Příloze č. 3 II. oddílu – specifikace ovládané zahraniční společnosti¹³⁸

A. Rozčlenění částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji uvedených na řádku 63.

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč
1 (2)	Kladný rozdíl mezi nadměrnými výpůjčními výdaji a limitem uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů (§ 23e odst. 1 zákona)	
2 (2)	Zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23g odst. 1 zákona při přemístění majetku bez změny vlastnictví do států podle § 38zg odst. 1 zákona	
3 (2)	Zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23g odst. 1 zákona při přemístění majetku bez změny vlastnictví mimo státy podle § 38zg odst. 1 zákona	
4 (2)	Zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23h zákona v důsledku rozdílné právní kvalifikace	
5 (2)	Zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji v případě zdanění ovládané zahraniční společnosti podle § 38fa odst. 1 a 7 zákona	1 500 000
6 (2)	Celkem	

Obr. 8: Příloha č. 3 II. oddílu – přičtení zahrnovaných příjmů k základu daně ovládající společnosti¹³⁹

63 (2)	Částky, o které se podle § 23e, § 23g, § 23h a § 38fa zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	1 500 000
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62) (od 1. 4. 2019: + 63)	

Obr. 9: Řádek 63 – přičtení zahrnovaných příjmů k základu daně ovládající společnosti¹⁴⁰

V případě, že ovládaná zahraniční společnost vykázala ztrátu a poplatník si ji chce v následujících obdobích odečíst dle § 38fa odst. 7 ZDP, je tato částka propisována na řádek 163 daňového přiznávání. Celková hodnota tohoto řádku musí být shodná s částkou na řádku 6 tabulky B Přílohy č. 3 II. oddílu a propisuje se také do tabulky V

¹³⁸ *Daňový portál* [online]. Praha: GFR, 2020 [cit. 2020-03-07].

¹³⁹ Tamtéž.

¹⁴⁰ Tamtéž.

této přílohy. S uplatněním záporného rozdílu mezi příjmy a výdaji ovládající společnosti souvisí také vyplnění Samostatné přílohy k tabulce V. Přílohy č. 3 II. oddílu (tiskopis 25 5404/H).

Nejdříve je nutné vyplnit přílohu, ve které jsou uvedeny všechny daňové ztráty, které ještě nebyly celé uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích a zároveň nepřekročily podmínku tří let (Obr. 10).

Snižování výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 38fa odst. 7 zákona					
Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž vznikl nárok na budoucí snížení výsledku hospodaření od - do	Celková výše nároku na snížení výsledku hospodaření vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku ze sl. 2		
			o kterou byl snížen výsledek hospodaření v předcházejících zdaňovacích obdobích	o kterou byl snížen výsledek hospodaření v daném zdaňovacím období	o kterou lze snížit výsledek hospodaření v následujících zdaňovacích obdobích
0	1(2)	2(2)	3(2)	4(2)	5(2)
1	01.01.2020 ... 31.12.2020 ...	2 000 000	800 000	500 000	700 000
2	01.01.2021 ... 31.12.2021 ...	300 000	0	100 000	200 000
3				
4				
5				
6				
7				
8	Celkem			600 000	900 000

Obr. 10: Samostatná příloha k tabulce V. Přílohy č. 3 II. oddílu – uplatnění daňové ztráty¹⁴¹

Částky ze součtového řádku 8 se propíší na řádky 1 a 2 tabulky V. Přílohy č. 3 II. oddílu (Obr. 11)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč
1 ⁹⁾ (2)	Úhrn částek, o které byl snížen výsledek hospodaření v daném zdaňovacím období	600 000
2 ⁹⁾ (2)	Úhrn částek, o které lze snížit výsledek hospodaření v následujících zdaňovacích obdobích	900 000

Obr. 11: Tabulka V. Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 38fa odst. 7 ZDP – uplatnění daňové ztráty¹⁴²

Celkový úhrn částek, o které byl snížen výsledek hospodaření v daném zdaňovacím období, bude propsán na řádek 5 tabulky B. Přílohy č. 3 II. oddílu a bude součástí součtového řádku 6 (Obr. 12).

Uplatňovaná ztráta je součástí částek, o které se snižuje základ daně na řádku 163 daňového přiznání (Obr. 13).

¹⁴¹ *Daňový portál* [online]. Praha: GFŘ, 2020 [cit. 2020-03-07].

¹⁴² Tamtéž.

B. Rozdělení částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji uvedených na řádku 163.		
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč
1 (2)	Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji o částku, o kterou byl za předcházející zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, podle § 23e odst. 1 zákona výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji zvýšen, nejvýše však do částky kladného rozdílu mezi limitem uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů a nadměrnými výpůjčními výdaji za dané zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání (§ 23e odst. 6 zákona)	
2 (2)	Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23g odst. 1 zákona při přemístění majetku bez změny vlastnictví do států podle § 38zg odst. 1 zákona	
3 (2)	Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23g odst. 1 zákona při přemístění majetku bez změny vlastnictví mimo státy podle § 38zg odst. 1 zákona	
4 (2)	Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 23g odst. 5 zákona při přemístění majetku bez změny vlastnictví do České republiky	
5 (2)	Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 38fa odst. 7 zákona v případě zdanění ovládané zahraniční společnosti	600 000
6 (2)	Celkem	600 000

Obr. 12: Řádek 5 Tabulky B. Přílohy č. 3 II oddílu – uplatnění daňové ztráty¹⁴³

163 (2)	Částky, o které se podle § 23e, § 23g a § 38fa zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	600 000
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162) (od 1. 4. 2019: + 163)	

Obr. 13: Řádek 163 – uplatnění daňové ztráty¹⁴⁴

O daň zaplacenou ovládanou společností v zahraničí lze snížit daňovou povinnost poplatníka. Nejvýše však do částky uvedené na řádku 310 daňového přiznání. Při výpočtu částky daně, kterou lze započíst na tuzemskou daňovou povinnost, se vychází ze Samostatné přílohy k řádku 319 II. oddílu (tiskopis 25 5404/G). Částka z řádku 7 této přílohy, na který se uvádí nižší hodnota z porovnání řádku 3 a výpočtu podle řádku 7, se poté propisuje na řádek 319 (Obr. 14, Obr. 15). V případě, že poplatník zahrnuje příjmy více ovládaných společností z různých států, je nutné vyplnit tuto přílohu samostatně za každý stát. Celková částka na řádku 319 nesmí překročit součet řádku 7 všech těchto příloh.

¹⁴³ Daňový portál [online]. Praha: GFŘ, 2020 [cit. 2020-03-07].

¹⁴⁴ Tamtéž.

Snižení daně podle § 38fa odst. 8 zákona		
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč
1 (2)	Celková daň poplatníka z celosvětových příjmů včetně příjmů podle § 38fa odst. 1 zákona (ř. 310 II. oddílu)	855 000
2 (2)	Základ daně z ř. 220 II. oddílu	4 500 000
3 (2)	Daň zaplacená v zahraničí společností dle § 38fa odst. 8 písm. a), b) a c) zákona z příjmů z činnosti a nakládání s majetkem, na které byl použit § 38fa odst. 1 zákona	35 000
4 (2)	Příjmy z činnosti a nakládání s majetkem, na které byl uplatněn § 38fa odst. 1 zákona	1 500 000
5 (2)	Výdaje související s příjmy z činnosti a nakládání s majetkem, na které byl uplatněn § 38fa odst. 1 zákona	
6 (2)	Příjmy (rozdíl mezi příjmy a souvisejícími výdaji) podléhající zdanění dle § 38fa zákona (ř. 4 - ř. 5)	1 500 000
7 (2)	Částka daně, o niž lze snížit daň ovládací společnosti podle § 38fa odst. 8 zákona, nejvýše však částka z ř. 3	ř.1 x $\frac{\text{ř.6}}{\text{ř.2}}$ 35 000

Obr. 14: Samostatná příloha k řádku 319 II. oddílu – zápočet daně zaplacené v zahraničí¹⁴⁵

319 (2)	Snižení daně podle § 38fa zákona	35 000
320 (2)	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310 po snížení daně na ř. 319 (do 31. 3. 2019: uvedené na ř. 310))	
330 (2)	Daň po snížení na ř. 319 a po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 - 319 - 320) (do 31. 3. 2019: Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 - 320)), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	

Obr. 15: Řádek 319 – zápočet daně zaplacené v zahraničí¹⁴⁶

Pokud je mezi zahrnovanými příjmy i příjem z podílu na zisku (podle § 38fa odst. 5 písm. c) ZDP), který není u ovládací společnosti osvobozen od daně z příjmů, uvede se v daňovém přiznání na řádku 331 a následují (Obr. 16), protože podléhá u ovládací společnosti zdanění v samostatném základu daně podle § 20b ZDP. Specifikace jednotlivých příjmů uplatněných na tomto řádku musí být uvedena ve zvláštní textové příloze. Hodnota tohoto řádku nesmí být záporná. Daňovou povinnost ze samostatného základu daně lze snížit o daň zaplacenou v zahraničí, jestliže je její úhrada prokázána potvrzením, které vydal zahraniční správce daně. K započtení daně slouží řádek 334.

331 (2)	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾	800 000
332 (2)	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	15
333	Daň ze samostatného základu daně (ř. 331 x ř. 332)/100, zaokrouhlená na celé Kč nahoru	120 000
334 (2)	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)	
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 - 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru	120 000

Obr. 16: Zahrnutí příjmů z podílu na zisku – samostatný základ daně¹⁴⁷

¹⁴⁵ Daňový portál [online]. Praha: GFŘ, 2020 [cit. 2020-03-07].

¹⁴⁶ Tamtéž.

Při elektronickém podávání daňového přiznání jsou zmiňované tiskopisy součástí programového vybavení aplikace pro elektronické podání, čísla tiskopisů jsou tedy v práci uvedeny jen pro úplnost.

3.3 MODELOVÝ PŘÍKLAD

Komplexní modelový příklad demonstruje aplikaci CFC pravidel z pohledu českého daňového rezidenta. Je zaměřen na dva subjekty, které mohou být považovány za ovládané zahraničních společností a to na poplatníka, který je daňovým nerezidentem ČR a na SP daňového rezidenta ČR, která je umístěna ve státě, se kterým se dvojí zdanění příjmů vylučuje metodou vynětí.

3.3.1 ZADÁNÍ PŘÍKLADU – DAŇOVÝ NEREZIDENT JAKO OVLÁDANÁ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOST

Společnost X je daňovým rezidentem ČR. Společnost Y je založena a registrována ve třetí zemi. Společnost X se podílí na základním kapitálu společnosti Y, k 30. 11. 2019 90 %. 1. 12. 2019 došlo ke změně účastní na základním kapitálu a to k poklesu na 70 %. Podniku Y plynuly mimo jiné v uplynulém daňovém roce příjmy z podílů na zisku a z licenčních poplatků. Zdaňovací období zahraniční společnosti je v souladu s kalendářním rokem. Účetním obdobím českého poplatníka je hospodářský rok započatý k 1. 5. 2019. Sazba daně obdobné dani z příjmů právnických osob v zemi rezidentství společnosti Y je 7 %. Výchozí informace jsou sumarizovány v následující tabulce (Tab. 8).

Tab. 8: Zadání modelového příkladu – shrnutí¹⁴⁸

Mateřská společnost X	Daňový rezident ČR
Dceřiná společnost Y	Daňový rezident třetí země
Podíl matky na základním kapitálu dcery	90 % do 30. 11. 2019 70 % od 01. 12. 2019
Zdaňovací období matky	01. 05. 2019 – 30. 04. 2020
Zdaňovací období dcery	01. 01. 2019 – 31. 12. 2019

¹⁴⁷ *Daňový portál* [online]. Praha: GFŘ, 2020 [cit. 2020-03-07].

¹⁴⁸ Vlastní zpracování.

Sazba daně z příjmů právnických osob v ČR	19 %
Sazba daně ve státě rezidentství společnosti Y	7 %
Základ daně společnosti X	1 730 000 CZK
Základ daně společnosti Y	260 00 USD

Dceřiná společnost Y vykazuje za zdaňovací období skončené ke dni 31. 12. 2019 základ daně ve výši 260 000 USD. Tato částka mimo jiné obsahuje i níže popsané příjmy (Tab. 9).

Tab. 9: Příjmy dceřiné společnosti¹⁴⁹

Datum	Druh příjmu	Ustanovení ZDP	Částka (v tis. USD)
10. 4. 2019	Příjmy z podílu na zisku	§ 38fa odst. 5 písm. c)	50 000
01. 07. 2019	Příjmy z podílu na zisku	§ 38fa odst. 5 písm. c)	70 000
15. 12. 2019	Příjmy z licencí	§ 38fa odst. 5 písm. b)	100 000

3.3.2 POSOUZENÍ PODMÍNEK

Nejdříve jsou posouzeny podmínky, jejichž naplnění je stěžejní pro určení, zda bude dceřiná společnost klasifikována jako ovládaná zahraniční společnost.

- a. Podmínka vyššího podílu než 50 % v dceřiné společnosti je splněna a to v průběhu celého zdaňovacího období.

01. 01. 2019 – 30. 11. 2019 : 90% podíl na základním kapitálu

01. 12. 2019 – 31. 12. 2019: 70% podíl na základním kapitálu

- b. Podmínka týkající se výšky daně zaplacené dceřinou společností ve třetí zemi musí být otestována výpočtem.

Je nutné vypočítat výši daňové povinnosti ze základu daně 260 000 USD¹⁵⁰ a to jak v zahraničí ve státě daňového rezidentství, tak v ČR. Porovnání je shrnuto v následující tabulce (Tab. 10)

¹⁴⁹ Vlastní zpracování dle: Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 38fa.

Tab. 10: Aplikace 2. podmínky CFC testu¹⁵¹

	Výpočet	Výsledek (v tis. USD)
Daň zaplacená v zahraničí	$260\,000 \times 0,07$	18 200
Daň v ČR	$260\,000 \times 0,19$	49 400
Limit	$49\,400 : 2$	24 700
Porovnání	$18\,200 < 24\,700$	-

Z uvedeného je zřejmé, že daň odvedená dcerou ve třetí zemi je nižší než vypočtený limit 24 700 USD. Druhá podmínka pro klasifikování společnosti jako ovládanou zahraniční společnost je tedy také splněna.

- c. Výkon podstatné hospodářské činnosti není v tomto případě možné prokázat. Dceřiná společnost nevykonává podstatou hospodářskou činnost.

Všechny podmínky, na základě kterých musí být společnost považována za ovládanou zahraniční společnost, jsou tedy splněny. Daňový poplatník ČR musí do svého základu daně zahrnout příjmy dceřiné společnosti a to, vzhledem k tomu kdy dané skutečnosti nastaly, v poměru 90 % v případě podílů na zisku a v poměru 70 % v případě licenčních poplatků.

3.3.3 PŘÍRAZENÍ PŘÍJMŮ ČESKÉ OVLÁDAJÍCÍ SPOLEČNOSTI

Dalším krokem poplatníka je zahrnutí uvedených příjmů do svého daňového základu. Příjmy musí být zahrnuty ke dni skončení zdaňovacího období společnosti Y, tedy k 31. 12. 2019.

Příjmy budou zahrnuty do základu daně v ČR v určitém podílu. Výše tohoto podílu se bude posuzovat k okamžiku, kdy byla tato činnost uskutečněna. Je zřejmé, že vzhledem ke změně velikosti účasti na základním kapitálu dceřiné společnosti v průběhu zdaňovacího období, budou příjmy zahrnuty v rozdílném rozsahu (viz Tab. 11).

¹⁵⁰ Stanovení základu daně dle českého zákona o daních z příjmů by v reálných podmínkách bylo znatelně náročnější z důvodu např. rozdílných daňově uznatelných/neuznatelných nákladů, slev na dani apod.

¹⁵¹ Vlastní zpracování.

Tab. 11: Zahnutí příjmů do základu daně v ČR v odpovídající výši¹⁵²

Datum	Podíl na ZK	Druh příjmu	Příjem celkem (v tis. USD)	Přiřazený příjem (v tis. USD)	Přiřazený příjem* (v tis. CZK)
10. 04. 2019	90 %	Podíl na zisku	50 000	45 000	1 017 945
01. 07. 2019	90 %	Podíl na zisku	70 000	63 000	1 425 123
15. 12. 2019	70 %	Licenční poplatky	100 000	70 000	1 583 470

*Pozn.: Kurz 22,621 CZK/USD¹⁵³.

Zahraniční příjmy se přepočítají kurzem vyhlášeným Českou národní bankou a používaným v účetnictví společnosti X k 31. 12. 2019, tedy ke dni skončení zdaňovacího období dceřiné společnosti Y.

3.3.4 ZADÁNÍ PŘÍKLADU – SP JAKO OVLÁDANÁ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOST

Společnost X má SP v zemi, se kterou má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a podle které se dvojí zdanění jejich příjmů vylučuje metodou vynětí. Tato provozovna vykazuje za uplynulé zdaňovacím období základ daně ve výši 150 000 USD. Tato částka obsahuje i příjmy ve formě výpůjčních příjmů¹⁵⁴ (Tab. 12).

Tab. 12: Příjmy stálé provozovny¹⁵⁵

Datum	Druh příjmu	Ustanovení ZDP	Částka (v tis. USD)
30. 10. 2019	Výpůjční příjem	§ 38fa odst. 5 písm. a)	60 000

3.3.5 POSOUZENÍ PODMÍNEK

Nejdříve jsou posouzeny podmínky pro určení toho, zda bude s touto SP zacházeno jako s ovládanou zahraniční společností.

- a. Podmínka umístění provozovny ve státě, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, které se podle ní vylučuje metodou vynětí, je splněna.

¹⁵² Vlastní zpracování.

¹⁵³ Kurzy devizového trhu. Česká národní banka [online]. © 2020 [cit. 2020-02-22].

¹⁵⁴ Výpůjční příjmy definuje pro účely daní § 23e odst. 4 ZDP jako příjem ve formě úroku z úvěrového finančního nástroje.

¹⁵⁵ Vlastní zpracování.

- b. Podmínka výšky daně odvedená ovládající společností ve státě, ve kterém je SP umístěna, musí být ověřena výpočtem.

Je nutné vypočítat výši daňové povinnosti, pokud by činnost stálé provozovny a nakládání s jejím majetkem byly uskutečněny na území ČR. Ze základu daně 150 000 USD¹⁵⁶ a to jak v zahraničí ve státě daňového rezidentství, tak v ČR. Porovnání těchto dvou daní je shrnuto v následující tabulce (Tab. 13).

Tab. 13: Aplikace 2. podmínky CFC testu¹⁵⁷

	Výpočet	Výsledek (v tis. USD)
Daň zaplacená v zahraničí	$150\,000 \times 0,09$	13 500
Daň v ČR	$150\,000 \times 0,19$	28 500
Limit	$28\,500 : 2$	14 250
Porovnání	$13\,500 < 14\,250$	-

Z uvedeného propočtu je zřejmé, že daň odvedená daňovým poplatníkem ve státě umístění stálé provozovny je nižší než stanovený limit 14 250 USD. Druhá podmínka pro to, aby zákon pohlížel na SP jako na ovládanou zahraniční společnost, je splněna.

- c. SP nevykonává podstatou hospodářskou činnost.

Stálá provozovna českého daňového poplatníka naplnila všechny skutečnosti, na základě kterých na ni musí být pohlíženo jako na ovládanou zahraniční společnost. Část jejich příjmů tak bude zahrnuta do základu daně poplatníka v ČR.

3.3.6 PŘÍŘAZENÍ PŘÍJMŮ DO ZÁKLADU DANĚ V ČR

Nyní musí být o výpůjční příjmy upraven výsledek hospodaření společnosti X. Příjmy budou zahrnuty k poslednímu dni zdaňovacího období, tedy k 30. 4. 2020 (Tab. 14). Pro výpočet byl použit poslední známý kurz v době zpracovávání modelového příkladu a to kurz k 21. 2. 2020.

¹⁵⁶ Stanovení základu daně SP, jako kdyby její činnost probíhala na území ČR, by bylo v reálných podmínkách náročnější z důvodu rozdílných daňově uznatelných/neuznatelných nákladů apod.

¹⁵⁷ Vlastní zpracování.

Tab. 14: Zahrnutí příjmů do základu daně v ČR v odpovídající výši¹⁵⁸

Datum	Druh příjmu	Příjem celkem (v tis. USD)	Přiřazený příjem (v tis. USD)	Přiřazený příjem* (v tis. CZK)
15. 12. 2019	Výpůjční příjmy	60 000	60 000	1 392 360

*Pozn.: Kurz 23,206 CZK/USD¹⁵⁹.

3.3.7 VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI POPLATNÍKA PO PŘÍČTENÍ ZAHRNOVANÝCH PŘÍJMŮ

Příjmy ovládané společnosti přičte společnost X ve stanovené částce ke svému základu daně (postup jeho stanovení není předmětem této práce). V případě příjmů z podílu na zisku je příjem zdaněn v rámci samostatného základu daně. Celkový postup je uveden v následujících tabulkách (Tab. 15, Tab. 16).

Tab. 15: Úprava základu daně poplatníka o zahrnované příjmy a výpočet daňové povinnosti¹⁶⁰

	Výpočet	Výsledek (v tis. CZK)
Základ daně společnosti X	-	1 730 000
Daň	$1\,730\,000 \times 0,19$	328 700
Podíl výnosů z licencí	$100\,000 \times 0,7 \times 22,621$	1 583 470
Podíl výnosů SP	$60\,000 \times 23,206$	1 392 360
Upravený základ daně	$1\,730\,000 + 1\,583\,470 + 1\,392\,360$	4 705 830
Zaokrouhlení zákl. daně	na celé tisíce dolů	4 705 000
Daň (19% sazba)	$4\,705\,000 \times 0,19$	893 950
Zisk po zdanění	$4\,705\,000 - 893\,950$	3 811 050

¹⁵⁸ Vlastní zpracování.

¹⁵⁹ Kurzy devizového trhu. Česká národní banka [online]. © 2020 [cit. 2020-02-22].

¹⁶⁰ Vlastní zpracování.

Tab. 16: Zdanění zahrnovaných příjmů v rámci samostatného základu daně¹⁶¹

	Výpočet	Výsledek (v tis. CZK)
Podíl výnosů z podílu na zisku	$50\,000 \times 0,9 \times 22,621^*$	1 017 945
Podíl výnosů z podílu na zisku	$70\,000 \times 0,9 \times 22,621^*$	1 425 123
Samostatný základ daně	$1\,017\,945 + 1\,425\,123$	2 443 068
Zaokrouhlení základu daně	na celé tisíce dolů	2 443 000
Daň (15% sazba)	$2\,443\,000 \times 0,15$	366 450
Zisk po zdanění	$2\,443\,000 - 366\,450$	2 076 550

* Pozn.: Kurz k 31. 12. 2019 – 22,621 CZK/USD

Aby nedošlo ke dvojímu zdanění, bude aplikována metoda prostého zápočtu, jak stanovuje § 38fa odst. 9 ZDP s odkazem na ustanovení § 38f ZDP. Od upravené daňové povinnosti odečte poplatník daň, kterou zaplatila v zahraničí dceřiná společnost Y a daň, kterou společnost X zaplatila ve státě, ve kterém je umístěna její SP. Zahraniční daň lze ale započít pouze v takové míře, v jaké jsou ovládající společnosti přiřazeny příjmy ovládané společnosti. V případě příjmů z licenčních poplatků tedy nejvýše v rozsahu 70 %. Je zapotřebí také vypočítat „strop“, tedy maximální hodnotu daně, kterou lze uznat k zápočtu a to pomocí následujícího postupu:

Celková daňová povinnost poplatníka × (zahrnované příjmy / celkový základ daně)

Postup výpočtu konečné částky, kterou lze započít na daňovou povinnost v rámci daňového přiznání, které poplatník podává v ČR, je uveden v následující tabulce (Tab. 17).

¹⁶¹ Vlastní zpracování.

Tab. 17: Zápčet daně zaplacené v zahraničí¹⁶²

	Výpočet	Výsledek (v tis. CZK)
Výpočet částky k zápočtu		
Daň zaplacená v zahr. – licence (7% sazba)	$100\,000 \times 22,621 \times 0,07$	158 347
Daň, kterou lze započíst – licence	$158\,347 \times 0,07$	110 842
Daň zaplacená v zahr. – SP (9% sazba)	$60\,000 \times 23,206 \times 0,09$	125 312
Daň, kterou lze započíst – SP	$125\,312 \times 1$	125 312
Daň zaplacená v zahraničí ze zahrnovaných příjmů celkem	$110\,842 + 125\,312$	236 154
Výpočet maximální částky daně, kterou lze započíst		
Celosvětová daň poplatníka	$4\,705\,000 \times 0,19$	893 950
Základ daně	zaokrouhlený na celé tis. dolů	4 705 000
Příjmy, které podléhají zdanění dle § 38fa	$1\,583\,470 + 1\,392\,360$	2 975 830
„Strop“	$893\,950 \times (2\,975\,830 / 4\,705\,000)$	565 407
Částka, o kterou lze snížit daňovou povinnost poplatníka v ČR		236 154

Také u samostatného základu daně, prostřednictvím kterého jsou podrobeny dani příjmy z podílu na zisku, může být na daňovou povinnost započtena daň zaplacená ve státě rezidentství společnosti Y. Započíst lze pouze částku daně, která byla v zahraničí odvedena v souladu s předpisy daného státu, nejvýše však do částky daně připadající na daný příjem v ČR. Zaplacení daně v zahraničí musí být doloženo potvrzením od zahraničního správce daně. Jednotlivé daně a jejich přiřazení ke konkrétním zdaněným příjmům musí být specifikovány ve zvláštní příloze k řádku 331 daňového přiznání.

Daň zaplacená v zahraničí může být započtena v poměrné výši 90 %, která odpovídá účasti na ZK zahraniční společnosti v době vzniku příjmu (Tab. 18).

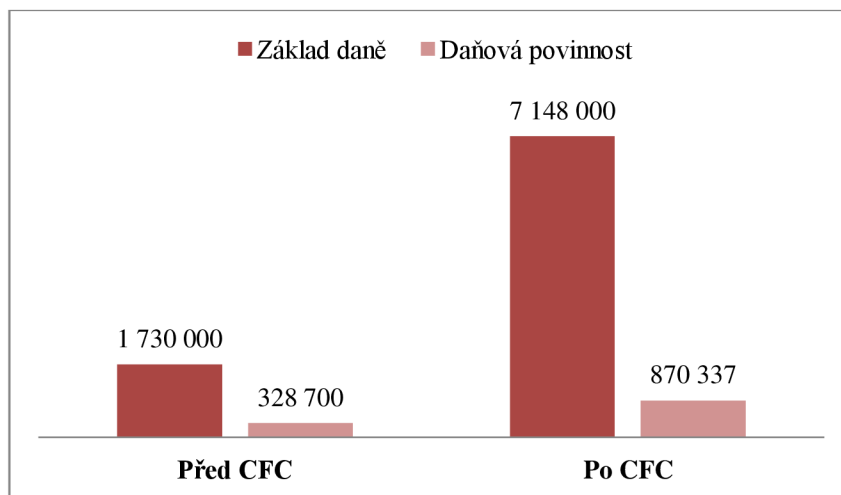
¹⁶² Vlastní zpracování.

Tab. 18: Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně¹⁶³

	Výpočet	Výsledek (v tis. CZK)
Daň ze samostatného základu daně	$2\,443\,000 \times 0,15$	366 450
Daň zaplacená v zahraničí ze zahrnovaných příjmů (7% sazba)	$2\,443\,000 \times 0,07$	171 010
Částka daně, kterou lze započíst	$171\,010 \times 0,9$	153 909
Daň ze samostatného základu daně po započtení	$366\,450 - 153\,909$	212 541

3.3.8 SROVNÁNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘED A PO APLIKACI CFC PRAVIDEL

Níže uvedený graf (Obr. 17) porovnává daňovou povinnost společnosti X před zahrnutím příjmů dceřiné společnosti Y a příjmů její SP ke svému základu daně a po zahrnutí těchto příjmů. Tedy před a po aplikaci CFC pravidel. Ve druhém případě je daň, kterou musí poplatník v ČR odvést o 541 637 tis. Kč vyšší. Je zřejmé, že zavedení pravidel pro zdanění ovládaných zahraničních společností má svá opodstatnění a může přinést do státního rozpočtu nemalé daňové příjmy, které byly dříve přesouvány do zahraničí.



Obr. 17: Srovnání základu daně a daňové povinnosti před a po aplikaci CFC pravidel v tis. CZK¹⁶⁴

¹⁶³ Vlastní zpracování.

¹⁶⁴ Taktéž.

3.4 PRÁVA A POVINNOSTI POPLATNÍKA

Z pravidel pro ovládané zahraniční společnosti vyplývá pro poplatníka celá řada povinností a stejně tak mu legislativa umožňuje využití některých práv. Tato podkapitola je zaměřena na jejich shrnutí.

3.4.1 TEST VELIKOSTI PODÍLU

Dle ustanovení § 38fa odst. 1 jsou příjmy zahrnovány do základu daně českého poplatníka k datu skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti. Je však nutné, s ohledem na § 38fa odst. 6), aby byl **test velikosti drženého podílu** prováděn s ohledem na dny, ve kterých k transakcím skutečně došlo. Dané ustanovení zabráňuje tomu, aby byla záměrně účast poplatníků v zahraničních společnostech na konci zdaňovacího období snížena tak, aby CFC pravidla nemusela být aplikována. Ačkoli je tedy na zahrnované příjmy pohlíženo, jako kdyby byly uskutečněny poplatníkem na území ČR k poslednímu dni zdaňovacího období zahraniční společnosti, test velikosti drženého podílu musí být prováděn s ohledem na čas skutečného vzniku těchto příjmů.

Níže jsou popsány jednotlivé kroky testu a z nich plynoucí jeho možné výsledky. Pro jeho sestavení byl uvažován podíl, který poplatník drží v zahraniční společnosti k prvnímu dni jejího zdaňovacího období, ve výši 90 %.

Velikost podílu 90 %

- a. Po celou dobu zdaňovacího období ovládané společnosti.
- b. Změna v průběhu zdaňovacího období ovládané společnosti:
 - i. nárůst míry vlivu,
 - ii. pokles, ale stále nad stanovenou minimální hranici,
 - iii. pokles pod stanovenou minimální hranici.

Výsledek testu

- a. Přičtení všech zahrnovaných příjmů v poměrné výši 90 %
- b. Přičtení zahrnovaných příjmů v rozdílných poměrech. Příjmy, které plynou z transakcí před změnou, v poměrné výši 90 %. Příjmy, které plynou ze skutečností po změně podílu, následovně:
 - i. v poměru odpovídající účasti na základním kapitálu po změně,

- ii. v poměru odpovídající účasti na základním kapitálu po změně,
- iii. tyto příjmy již nebudou přičteny k základu daně českého poplatníka, protože již není považován za ovládající osobu.

3.4.2 ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOST ZAKLÁDAJÍCÍ POVINNOST APLIKACE CFC PRAVIDEL

V případě, že jsou naplněny podmínky pro aplikaci CFC pravidel a poplatník do svého základu daně v poměrné výši zahrnuje některé příjmy dceřiné společnosti, měl by prokázat tvrzené skutečnosti včetně výše zahrnovaných příjmů nebo započtené zahraniční daně přiložením některých dokumentů.

- Výpis ze zahraničního veřejného rejstříku nebo příslušný dokument ze sbírky listin zahraničního veřejného rejstříku prokazující výši účasti v zahraniční společnosti a stejně tak zápis o změně účasti v zahraniční společnosti.
- Účetní výkazy poplatníka (rozvaha), které také zachycují jeho podíl v dceřiné společnosti, blíže by mělo být rovněž specifikováno v příloze k účetní závěrce.
- Potvrzení vydané zahraničním správcem daně o dani odvedené v zahraničí.
- Vysvětlení věcné náplně částky, případně její propočet, vykazované na řádku 331 daňového přiznání, ve zvláštní příloze respektive v textovém poli pro vyplnění zvláštních příloh v rámci elektronického podání (viz v návaznosti na řešený modelový příklad Obr. 18).

331 (?)	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾	2 443 000
<p>Příjmy, které jsou součástí zahrnovaných příjmů dle § 38fa odst. 5 písm. c), účast na základním kapitálu společnosti Y, která je považována dle § 38fa za ovládanou zahraniční společnost, je 90 %. Pro přepočet byl použit kurz používaný v účetnictví poplatníka ke dni 31. 12. 2019.</p> <p>1. Výpočet: 50 000 USD × 0,9 × 22, 621 = 1 017 946 CZK</p> <p>2. Výpočet: 70 000 USD × 0,9 × 22, 621 = 1 425 123 CZK</p> <p>Celkem: 2 443 069 CZK</p>		

Obr. 18: Specifikace příjmů uplatněných na řádku 331 včetně propočtu¹⁶⁵

3.4.3 ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOST NEZAKLÁDAJÍCÍ POVINNOST APLIKACE CFC PRAVIDEL

Poplatník, jehož účast na zahraniční společnosti kritéria pro zahrnutí příjmů do základu daně v ČR nenaplnuje, může tuto skutečnost dokladovat prostřednictvím následujícího.

¹⁶⁵ *Daňový portál* [online]. Praha: GFR, 2020 [cit. 2020-03-29].

Prokázání výše účasti v zahraniční společnosti (§ 38fa odst. 3 ZDP):

- výpis ze zahraničního veřejného rejstříku – viz předchozí podkapitola.

Prokázání, že zahraniční společnost vykonává podstatnou hospodářskou činnost (§ 38fa odst. 1 písm. a) ZDP):

- nájemní a pracovní smlouvy,
- účetní knihy obsahující záznamy o vyplácených mzdách, pravidelně hrazených fixních nákladech za nájem, energie apod.,
- poměr aktivních příjmů vůči příjmům, které by spadaly pod zahrnované příjmy, podložený výpočty z účetnictví zahraniční společnosti,
- stanovy zahraniční společnosti, které neobsahují žádná ustanovení omezující pravomoc jednatele.

Prokázání, že daň odvedená v zahraničí je vyšší než polovina daně, která by byla stanovena v ČR (§ 38fa odst. 1 písm. b) ZDP):

- propočet výše daně, které by byla zahraniční společnost podrobena jako rezident ČR,
- zpracování českého daňového přiznání na základě účetních podkladů zahraniční společnosti pro zjištění daňové povinnosti v ČR a její následné porovnání se zahraniční daní (může být velmi časově i administrativně náročné).

3.4.4 PRODLOUŽENÍ LHŮTY PRO PODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ

Z ustanovení § 36 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že správce daně může na žádost daňového poplatníka, jehož základ daně tvoří i příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání v odůvodněných případech až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Tu stanovuje § 136 daňového řádu na tři měsíce po uplynutí zdaňovacího období, v případě povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo v případě podávání přiznání poradcem (tzn. daňovým poradcem nebo advokátem¹⁶⁶) na šest měsíců. Příslušná plná moc udělená poradci musí být správci daně doručena před uplynutím tříměsíční lhůty¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 29 odst. 2.

¹⁶⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 36 odst. 4; § 136 odst. 1, 2.

Poplatník, který do svého základu daně zahrnuje příjmy ovládané zahraniční společnosti, tak může podat Žádost o prodloužení lhůty k podání řádného daňového tvrzení. V té musí uvést důvod potřeby prodloužení lhůty (např. časová náročnost získání potvrzení o zaplacené dani od zahraničního správce daně potřebné pro započtení této daně na daňovou povinnost v tuzemsku) a potřebnou délku prodloužení lhůty. Musí tak být učiněné před uplynutím řádné lhůty k podání přiznání. Podání této žádosti je zpoplatněno správním poplatkem ve výši 300 Kč¹⁶⁸.

Správce může postupovat následujícími způsoby:

- vyhoví žádosti – lhůta je prodloužena,
- nevydá rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta prodloužena – platí, že žádosti bylo vyhověno,
- nevydá rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel – platí, že žádosti bylo vyhověno,
- nevyhoví žádosti a toto rozhodnutí oznámí před uplynutím řádné lhůty – žádosti nebylo vyhověno a poplatníkovi zůstává v platnosti základní zákonná lhůta pro podání daňového přiznání
- nevyhoví žádosti a toto rozhodnutí oznámí po uplynutí stanovené lhůty – lhůta končí uplynutím tolika dnů po oznámení zamítnutí rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty¹⁶⁹.

Proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty nemůže poplatník uplatnit opravné prostředky¹⁷⁰.

V rámci modelového příkladu byla řešena daňová povinnost společnosti X, jejíž zdaňovací období bylo 1. 5. 2019 – 30. 4. 2020. Nejzazší možné termíny pro podání přiznání v tomto konkrétním případě shrnuje následující tabulka (Tab. 19).

¹⁶⁸ Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích. Příloha, sazebník část I, položka I, bod 1 b).

¹⁶⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. § 36 odst. 3.

¹⁷⁰ Tamtéž. § 36 odst. 6.

Tab. 19: Možné lhůty pro podání daňového přiznání společnosti X¹⁷¹

Popis skutečnosti	Lhůta
Přiznání podané dle základní lhůty	do 01. 08. 2020
Přiznání podané poradcem (daňovým poradcem nebo advokátem)	do 01. 11. 2020
Přiznání podané subjektem, který má zákonnou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	do 01. 11. 2020
Přiznání podané v rámci max. možného prodloužení lhůty	do 01. 03. 2021

¹⁷¹ Vlastní zpracování dle: Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. § 36, § 136.

ZÁVĚR

Diplomová práce se zabývala dopady implementace směrnice ATAD do tuzemské legislativy na zdaňování zahraničních společností ovládaných českými daňovými rezidenty.

První část závěrečné práce byla zaměřena na teoretická východiska. Pozornost byla věnována především doporučeným nástrojům OECD proti BEPS a jejich zpracování v rámci EU do balíčku opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAP). Dále byly charakterizovány státy s tzv. preferenčním daňovým režimem, dříve označované též jako daňové ráje.

Analytická část diplomové práce byla zaměřena na doporučení OCED ve vztahu ke kontrolovaným zahraničním společnostem, dále na pravidla, která pro tyto společnosti stanovila EU prostřednictvím směrnice proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem a na implementaci evropské právní úpravy do ZDP. Důraz byl kladen na vzájemné porovnání zmíněných tří pohledů na zdanění ovládané zahraniční společnosti. Byl identifikován počet českých daňových poplatníků, kterých se problematika potencionálně může dotknout a kterým tak může vzniknout povinnost pravidla aplikovat, aby správně stanovili a odvedli daň z příjmů právnických osob. To se týká stanovení daně za zdaňovací období započaté nejdříve 1. 4. 2019. Dále byly porovnávány klíčové body CFC pravidel v jiných členských státech EU a ve Spojených státech amerických.

V praktické části diplomové práce byl sestaven metodický návod pro aplikaci CFC pravidel, tak jak je stanovuje § 38fa ZDP, který byl následně verifikován při řešení modelového příkladu. Tato část práce byla dále zaměřena na promítnutí pravidel do jednotlivých částí daňového přiznání a na povinnosti a práva, které poplatníkovi z titulu těchto pravidel vznikají.

Na základě analýzy je zřejmé, že CFC pravidla mají v globálním měřítku v právních úpravách jednotlivých států nezastupitelnou roli. Bojují proti přesunům zisků do společností založených bez ekonomické podstaty, pouze za účelem čerpání daňových výhod daného státu. Výnosy jsou pak zdaňovány v jiných zemích, než ve kterých byly

generovány. Implementace pravidel do české legislativy byla vzhledem ke schválení směrnice Rady EU nevyhnutelná.

ČR implementovala do své legislativy možnost taxativního výčtu zahrnovaných příjmů. Tato varianta přináší riziko, že mohou být při nedostatečném prokázání postihnuty i transakce se skutečnou ekonomickou podstatou. Naopak může dojít k nepostihnutí transakcí bez ekonomické podstaty, jestliže nejsou součástí taxativního výčtu. Důkazní břemeno o ekonomické podstatě transakcí leží na straně poplatníka. Pro poplatníka může být také problematické porovnání daňové povinnosti, která byla odvedena v zahraničí, s daní, která by byla odvedena v ČR. Stanovení daně z příjmů zahraniční dcery podle českých právních předpisů, může být pro mateřské společnosti velmi administrativně náročné. Důležitým aspektem tak nejspíš bude aplikační praxe správce daně a to, jestli bude opravdu vyžadováno výše zmíněné, nebo budou zkoumány především nominální sazby daně v druhém státě.

Vliv opatření bude vzhledem k datu účinnosti novely ZDP, jejíž součástí bylo zavedení pravidel pro ovládané zahraniční společnosti do české legislativy, možné detailněji posoudit až za nějaký čas. Počet společností a objem příjmů, na které problematika dolehne, není ale pravděpodobně tak významný, jako v jiných státech. Jejich zavedení má přesto bezpochyby svá opodstatnění. Nadnárodní společnosti, které uměle přesouvaly své zisky z ČR a využívaly tak daňových výhod jiných států, mohou vlivem pravidel upustit od těchto praktik nebo je alespoň omezit. Jejich zavedení, jak je z výsledku modelového příkladu zřejmé, způsobí navýšení základu daně těchto společností i jejich výsledné daňové povinnosti v ČR.

Přílohou diplomové práce je souhrn postupů a kroků daňového poplatníka při aplikaci pravidel. Byly vytvořeny dva kontrolní seznamy – pro případ, kdy je ovládaná zahraniční společnost daňový nerezident ČR a pro případ, kdy se jedná o stálou provozovnu daňového rezidenta ČR.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Amadeus. *Bureau van Dijk / A Moody's Analytics Company* [online]. Bureau van Dijk, © 2020 [cit. 2020-01-19]. Dostupné z: https://www.bvdinfo.com/en-us/our-products/data/international/amadeus?gclid=EAIAIQobChMIx8-ZiPKP5wIVEMjeCh32Bgx8EAAYASAAEgLd5vD_BwE

Action 3: Controlled Foreign Company. *OECD: Better policies for better lives* [online]. OECD, © 2019 [cit. 2019-11-24]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>

Anti Tax Avoidance Package. *Evropská komise* [online]. Evropská komise, leden 2016 [cit. 2019-12-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en#heading_0

ASEN, Elke. CFC Rules in Europe. In: *Tax Foundation* [online]. Washington, 13. 6. 2019 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/cfc-rules-europe-2019/>

Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. *Rada Evropské unie* [online]. Rada Evropské unie, 27. 3. 2019 [cit. 2019-11-23]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/anti-tax-avoidance-package/>

BEPS Actions. *OECD: Better policies for better lives* [online]. OECD, © 2019 [cit. 2019-11-24]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

Company tax in the EU – Hungary. *European Union* [online]. 23. 10. 2019 [cit. 2020-01-11]. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/hungary/index_en.htm

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. *The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Council conclusions* [online]. Brusel: General Secretariat of the Council, 5. 12. 2017. [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>

Daně: unijní seznam nespolupracujících jurisdikcí. *Rada evropské unie* [online]. 21. 4. 2020 [cit. 2020-04-25]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

Daňové tiskopisy. *Finanční správa* [online]. Finanční správa, © 2013 – 2018 [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/novinky/2020>

Daňový portál [online]. Praha: GFŘ, 2020 [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: eds.mfcr.cz

Databáze Amadeus [online]. [cit. 2018-01-21]. Dostupné z: <https://amadeus.bvdinfo.com/version-2019919/home.serv?product=AmadeusNeo>

DELOITTE. *EU Anti-Tax Avoidance Directive: Implementation of controlled foreign company rules* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-eu-anti-tax-avoidance-directive-implementation-of-controlled-foreign-company-rules.pdf>

DELOITTE. *Corporate Tax Rates 2019: International Tax* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-11]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>

DELOITTE. *International Tax: Bulgaria Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-bulgariahighlights-2019.pdf>

DELOITTE. *International Tax: Croatia Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-croatiahighlights-2019.pdf>

DELOITTE. *International Tax: Finland Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-finlandhighlights-2019.pdf>

DELOITTE. *International Tax: Romania Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-romaniahighlights-2019.pdf>

DELOITTE. *International Tax: Sweden Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenhighlights-2019.pdf>

DELOITTE. *International Tax: United Kingdom Highlights 2019* [online]. © 2019 [cit. 2020-01-25]. Dostupné z:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomhighlights-2019.pdf>

Dohoda o Evropském hospodářském prostoru. *EUR-Lex* [online]. 24. 5. 2016 [cit. 2020-04-20]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3Aem0024#BREXIT>

DUEÑAS, Sebastian. How Controlled Foreign Corporation Rules Look Around the World: United States of America. In: *Tax Foundation* [online]. Washington, 24. 6. 2019 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/controlled-foreign-corporation-rules-around-the-world-united-states/>

DVOŘÁKOVÁ, VERONIKA. BEPS: CFC pravidla proti agresivním daňovým praktikám v rámci akčního plánu č. 3. *Daně a právo v praxi*. 2015, roč. 20, č. 12, s. 2-8. Praha: ASPI. ISSN 1211-7293. Dostupné také z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=162820>

EGGER, Peter H a Georg WAMSER. The impact of controlled foreign company legislation on real investments abroad. A multi-dimensional regression discontinuity design. *Journal of Public Economics* [online]. Elsevier, 2015, no. 129, p. 77-91 [cit. 2020-01-25]. ISSN 0047-2727. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2015.07.006>

Fighting Tax Avoidance: Commissioner Moscovici welcomes final adoption of international tax reform package. *Evropská komise* [online]. Brusel: Evropská komise, 5. 10. 2015 [cit. 2019-11-23]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/cs/STATEMENT_15_5773

GRAVELLE, Jane. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *National Tax Journal* [online]. National Tax Association, 2009, vol. 62 no. 4, p. 727-753 [cit. 2019-11-23]. ISSN 00280283. Dostupné z: [dx.doi.org/10.17310/ntj.2009.4.07](https://doi.org/10.17310/ntj.2009.4.07)

GRINC, Jaroslav. *Právo pro politology*. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-2921-3.

G20 [online]. © 2020 [cit. 2020-05-15]. Dostupné z: <https://g20.org/en/Pages/home.aspx>

HOVORKA, Miloš. Zdanění ovládané zahraniční společnosti. In: *du.cz: Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. 14. 6. 2019 [cit. 2020-01-11]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/38fa-zdp-zdaneni-ovladane-zahranicni-spolecnosti-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EuXahAdUTyp5-1HgBWycnwM/>

CHEN, James. Controlled Foreign Corporation (CFC). In: *Investopedia* [online]. 23. 8. 2019 [cit. 2020-01-25]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/c/cfc.asp>

International collaboration to end tax avoidance. *OECD: Better policies for better lives*. [online]. OECD, ©2019 [cit. 2019-11-19]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/>

KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-194-9.

KOUBA, Stanislav. *Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)* [online prezentace]. MFČR, 28. 2. 2018 [cit. 2019-12-15]. Dostupné z: <https://www.ifa-cr.cz/sites/default/files/events/documents/atadupdate2.pdf>

Kurzy devizového trhu. *Česká národní banka* [online]. Praha: ČNB, © 2020 [cit. 2020-02-22]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/financni-trhy/devizovy-trh/kurzy-devizoveho-trhu/kurzy-devizoveho-trhu/index.html?date=31.12.2019>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní: Ministerstvo financí – pracovní text* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2020-01-08]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Material_2016_BEPS_1.pdf

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, odbor 32 – daňová legislativa. *Daňový balíček 2019* [online]. 12. 4. 2019 [cit. 2020-01-11]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2019/danovy-balicek-2019-34908>

OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [online]. OECD Publishing, 2013 [cit. 2019-11-19]. ISBN 978-92-64-20271-9. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015 [cit. 2019-12-08]. ISBN 978-92-64-24115-2. Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

OECD. *Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions: Inclusive Framework on BEPS Action 5* [online]. Paris, 2018 [cit. 2020-01-25]. Dostupné z: www.oecd.org/tax/beps/resumption-of-application-of-substantial-activities-factor.pdf

PALANSKÝ, Miroslav. Countries lose an estimated \$125 billion in tax revenue each year. This is why. In: *World Economic Forum* [online]. Prague: Charles University, 22. 10. 2019 [cit. 2019-11-23]. Dostupné z: <https://www.weforum.org/agenda/2019/10/multinationals-billions-tax/>

POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004. ISBN 80-7204-348-X.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 9. 2006 ve věci Cadbury Schweppes plc a Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1588058701283&uri=CELEX:62004CJ0196>

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. 2. 2019 ve věci X-GmbH v. Finanzamt Stuttgart – Körperschaften, C-135/17. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1588058510088&uri=CELEX:62017CA0135>

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 7. 2014 ve spojených věcech Fred. Olsen a další a Petter Olsen a další a Norský stát, zastoupený Ústředním daňovým úřadem pro velké podniky a Ředitelstvím daní, E3/13 a E-20/13. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1588057161024&uri=CELEX:E2013J0003>

Směrnice rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ve znění pozdějších předpisů.

Soft law. *OECD: Better Policies for better lives* [online]. OECD, © 2019 [cit. 2019-12-17]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/irc10.htm>

Spravedlivé zdanění: Komise předkládá nová opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. *Evropská komise* [online]. Brusel: Evropská komise, 28. 1. 2016 [cit. 2019-12-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/cs/IP_16_159

SU, Weichieh a Danchi TAN. Business Groups and Tax Havens. *Journal of Business Ethics* [online]. Dordrecht: Springer Netherlands, 2018, vol. 153, no. 4, p. 1067-1081 [cit. 2019-11-26]. ISSN 0167-4544. Dostupné z: <http://doi.org/10.1007/s10551-018-3910-6>

SVAZ PRŮMYSLU A DOPRAVY ČR. *Stanovisko k implementaci směrnice ATAD do českého právního řádu* [online]. 28. 4. 2017 [cit. 2020-01-11]. Dostupné z: https://www.spcr.cz/images/ATAD_stanovisko_na_web.pdf

SYNEK, Miloslav, Pavel MIKAN a Hana VÁVROVÁ. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 3., přeprac. vyd, Praha: Oeconomica, 2011. ISBN 978-80-245-1819-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktu. a přeprac. vyd. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

Usnesení Soudního dvora (čtvrtého senátu) ze dne 23. 4. 2008 ve věci *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, C-201/05. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1588077950267&uri=CELEX:62005CO0201>

VALDHANS, JIŘÍ. *Právní úprava mimosmluvních závazků s mezinárodním prvkem*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-412-4.

VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA): Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony* [online]. 12. 6. 2018 [cit. 2020-01-11]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135854>

WEYZIG, Francis. *The world needs CFC rules that tax profits where value is not created*. In: *Kluwer International Tax Blog* [online]. 10. 10. 2017 [cit. 2020-01-26]. Dostupné z: <http://kluwertaxblog.com/2017/10/10/world-needs-cfc-rules-tax-profits-value-not-created/>

What is BEPS? *OECD: Better policies for better lives* [online]. OECD, © 2019 [cit. 2019-11-24]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ATAD	Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem
ATAP	Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem
BEPS	Eroze základů daně a přesun zisků
EHP	Evropský hospodářský prostor
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SP	Stálá provozovna
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Konstrukční bloky pro tvorby efektivních CFC pravidel	- 23 -
Obr. 2: Způsoby určení zahrnova. příjmů a z nich plynoucí možnosti osvobození ..	- 31 -
Obr. 3: Druhy zdanitelných příjmů ovládaných zahraničních společností od roku 2019 v evropských státech	- 35 -
Obr. 4: Změna účasti daňového poplatníka ČR na zahraničním poplatníkovi	- 42 -
Obr. 5: CFC pravidla a osvobození dle § 19 (1) ze) ZDP	- 45 -
Obr. 6: Klíčové body správné aplikace pravidel	- 47 -
Obr. 7: Tabulka IV. k Příloze č. 3 II. oddílu – specifikace ovládané zahraniční společnosti	- 59 -
Obr. 8: Příloha č. 3 II. oddílu – přičtení zahrnovaných příjmů k základu daně ovládající společnosti	- 59 -
Obr. 9: Řádek 63 - přičtení zahrno. příjmů k základu daně ovládající společnosti ...	- 59 -
Obr. 10: Samostatná příloha k tabulce V. Přílohy č. 3 II. oddílu – uplatnění daňové ztráty	- 60 -
Obr. 11: Tabulka V. Snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji podle § 38fa odst. 7 ZDP – uplatnění daňové ztráty	- 60 -
Obr. 12: Řádek 5 Tabulky B. Přílohy č. 3 II oddílu – uplatnění daňové ztráty	- 61 -
Obr. 13: Řádek 163 - uplatnění daňové ztráty	- 61 -
Obr. 14: Samostatná příloha k ř. 319 II. oddílu – zápočet daně zaplacené v zahr. ...	- 62 -
Obr. 15: Řádek 319 - zápočet daně zaplacené v zahraničí	- 62 -
Obr. 16: Zahnutí příjmů z podílu na zisku – samostatný základ daně	- 62 -
Obr. 17: Srovnání základu daně a daňové povinnosti před a po aplikaci CFC pravidel v tis. CZK	- 71 -
Obr. 18: Specifikace příjmů uplatněných na řádku 331 včetně propočtu	- 73 -

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Akční oblasti BEPS	- 18 -
Tab. 2: Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem.....	- 20 -
Tab. 3: Výhody a nevýhody jednotlivých způsobů určení přiřaditelných příjmů	- 32 -
Tab. 4: Podstatná hospodářská činnost dle OECD	- 39 -
Tab. 5: Zahrnované příjmy dle ZDP	- 43 -
Tab. 6: Srovnání pohledu OECD, směrnice ATAD a ZDP na hlavní konstrukční body pravidel pro kontrolované zahraniční společnosti	- 49 -
Tab. 7: Klasifikace zahr. dceřiných společností českých daňových poplatníků.....	- 53 -
Tab. 8: Zadání modelového příkladu - shrnutí.....	- 63 -
Tab. 9: Příjmy dceřiné společnosti	- 64 -
Tab. 10: Aplikace 2. podmínky CFC testu	- 65 -
Tab. 11: Zahrnutí příjmů do základu daně v ČR v odpovídající výši.....	- 66 -
Tab. 12: Příjmy stálé provozovny	- 66 -
Tab. 13: Aplikace 2. podmínky CFC testu	- 67 -
Tab. 14: Zahrnutí příjmů do základu daně v ČR v odpovídající výši.....	- 68 -
Tab. 15: Úprava základu daně poplatníka o zahrnované příjmy a výpočet daňové povinnosti.....	- 68 -
Tab. 16: Zdanění zahrnovaných příjmů v rámci samostatného základu daně	- 69 -
Tab. 17: Zápočet daně zaplacené v zahraničí	- 70 -
Tab. 18: Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně	- 71 -
Tab. 19: Možné lhůty pro podání daňového přiznání společnosti X.....	- 76 -

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Kontrolní seznam (tzv. checklist) pro daňového nerezidenta jako ovládanou zahraniční společnost

Příloha č. 2: Kontrolní seznam (tzv. checklist) pro stálou provozovnu daňového rezidenta jako ovládanou zahraniční společnost

Společnost, daňový rezident ČR, která má dceřinou společnost v zahraničí, musí ověřit následující skutečnosti. Zjistí tím, jestli je tato zahraniční společnost ovládanou zahraniční společností podle § 38 fa ZDP a ona jako český poplatník daně z příjmů právnických osob osobou ovládající a musí proto aplikovat CFC pravidla, nebo nikoli. Postup je shrnut do seznamu kontrolních kroků pro správnou aplikaci pravidel.

1. krok: Prokázání podstatné hospodářské činnosti zahraniční společnosti

Způsob prokázání: Nájemní, pracovní smlouvy, účetní zápisy o vyplacených mzdách, záznamy o pravidelných úhradách nájemného, energií.

CFC ano: Neprokázání vykonávání podstatné hospodářské činnosti.

CFC ne: Na základě přiložených dokumentů prokázání vykonávání podstatné hospodářské činnosti.

2. krok: Porovnání daně odvedené v zahraničí s daní stanovenou dle ZDP

Způsob prokázání: Propočet daňové povinnosti dle ZDP.

CFC ano: Daň odvedená v zahraničí je nižší než polovina daně, která by byla stanovena v ČR.

CFC ne: Daň odvedená v zahraničí je vyšší než polovina daně, která by byla stanovena v ČR.

3. krok: Prokázání účasti v zahraniční společnosti

Způsob prokázání: Výpis ze zahraničního veřejného rejstříku.

CFC ano: Poplatník se podílí na základním kapitálu nebo hlasovacích právech více než 50 %, poplatník má právo na vyšší než 50% podíl na zisku.

CFC ne: Poplatník se podílí na základním kapitálu nebo hlasovacích právech méně než 50 %, poplatník má právo na méně než 50% podíl na zisku.

Podmínky popsané v prvních třech krocích aplikace pravidel musí být splněny všechny zároveň. To, zda se jedná o ovládanou zahraniční společnost, se posuzuje vždy k okamžiku, kdy byla daná činnost nebo nakládání s majetkem opravdu uskutečněny. Jestliže budou muset být pravidla pro zdanění ovládané zahraniční společnosti aplikována, musí společnost zjistit, jaké příjmy budou přičteny a v jaké výši.

4. krok: Určení zahrnovaných příjmů

Způsob určení: Na základě taxativního výčtu druhů příjmů v § 38 fa odst. 5 ZDP.

5. krok: Výpočet zahrnovaných příjmů

Způsob výpočtu: Na základě poměrné části zjištěné z podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti k okamžiku uskutečnění této činnosti.

6. krok: Přičtení zahrnovaných příjmů k daňové povinnosti

K jakému dni: Ke dni skončení zdaňovacího období ovládané společnosti v zahraničí.

Způsob přičtení: V rámci daňového přiznání z daně z příjmů právnických osob, které společnost podává v ČR.

Na základě ustanovení ZDP a daňového řádu může společnost aplikovat následující kroky a využít tak práv, které jí podle české legislativy náleží.

7. krok: Uplatnění daňové ztráty ovládané zahraniční společnosti

Kdy a v jaké výši lze ztrátu uplatnit: V následujících třech letech po roce, ve kterém ztráta zahraniční společnosti vznikla. Nejvýše do hodnoty zisku ovládané zahraniční společnosti přičítaného k dani českého poplatníka v daném zdaňovací období.

8. krok: Zápočet daně zaplacené v zahraničí

Daň lze započíst: Zaplacení daně v zahraničí bude prokázáno, například potvrzením vydaným zahraničním správcem daně.

Zahranichní daň nelze započíst: Zaplacení daně v zahraničí nelze doložit.

Způsob započtení: Při stanovení částky k započtení se postupuje obdobně jako při použití metody prostého zápočtu podle § 38f.

9. krok: Prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání

Způsob prodloužení lhůty: Na základě žádosti podané před uplynutím řádné lhůty k podání přiznání, ve které je nutné uvést důvod nutnosti prodloužení lhůty.

Nejdelší možné prodloužení lhůty: O 10 měsíců.

Náklady: Správní poplatek ve výši 300 Kč.

Poplatník dle § 92 odst. 3 daňového řádu nese důkazní břemeno. Společnost musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinna v daňovém přiznání uvádět.

Společnost, daňový rezident ČR, která má stálou provozovnu v zahraničí, musí ověřit následující skutečnosti. Zjistí tím, jestli je na tuto stálou provozovnu pohlíženo jako na ovládanou zahraniční společnost podle § 38 fa ZDP a na poplatníka tedy jako na osobu ovládající a musí proto aplikovat CFC pravidla, nebo nikoli. Postup je shrnut do seznamu kontrolních kroků pro správnou aplikaci pravidel.

1. krok: Prokázání podstatné hospodářské činnosti

Způsob prokázání: Nájemní, pracovní smlouvy, účetní zápisy o vyplacených mzdách, záznamy o pravidelných úhradách nájemného, energií.

CFC ano: Neprokázání vykonávání podstatné hospodářské činnosti.

CFC ne: Na základě přiložených dokumentů prokázání vykonávání podstatné hospodářské činnosti.

2. krok: Porovnání daně odvedené v zahraničí s daní stanovenou dle ZDP

Způsob prokázání: Propočet daňové povinnosti dle ZDP.

CFC ano: Daň odvedená v zahraničí je nižší než polovina daně, která by byla stanovena, pokud by činnost SP a nakládání s jejím majetkem byly uskutečněny v ČR.

CFC ne: Daň odvedená v zahraničí je vyšší než polovina daně, která by byla stanovena, pokud by činnost SP a nakládání s jejím majetkem byly uskutečněny v ČR.

3. krok: Umístění stálé provozovny

Způsob prokázání: Výpis ze zahraničního veřejného rejstříku.

CFC ano: Ve státě, se kterým má ČR sjednanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, podle které se dvojí zdanění vylučuje metodou vynětí.

CFC ne: Ve státě, se kterým má ČR sjednanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, podle které se dvojí zdanění vylučuje metodou zápočtu nebo ve státě, se kterým ČR nemá sjednanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Podmínky popsané v prvních třech krocích aplikace pravidel musí být splněny všechny zároveň. Jestliže budou muset být pravidla pro zdanění ovládané zahraniční společnosti aplikována, musí společnost zjistit, jaké příjmy budou přičteny a v jaké výši.

4. krok: Určení zahrnovaných příjmů

Způsob určení: Na základě taxativního výčtu druhů příjmů v § 38 fa odst. 5 ZDP.

5. krok: Přičtení zahrnovaných příjmů k daňové povinnosti

Způsob přičtení: V rámci jednotlivých částí daňového přiznání z daně z příjmů právnických osob, které společnost podává v ČR.

Na základě ustanovení ZDP a daňového řádu může společnost aplikovat následující kroky a využít tak práv, které mu podle české legislativy náleží.

6. krok: Uplatnění daňové ztráty stálé provozovny

Kdy a v jaké výši lze ztrátu uplatnit: V následujících třech letech po roce, ve kterém ztráta stálé provozovně, která je považována za ovládanou zahraniční společnost, vznikla. Nejvýše do hodnoty zisku stálé provozovny přičítaného k dani českého poplatníka v daném zdaňovací období.

7. krok: Zápočet daně zaplacené v zahraničí

Daň lze započíst: Zaplacení daně v zahraničí bude prokázáno, například potvrzením vydaným zahraničním správcem daně.

Zahraniční daň nelze započíst: Zaplacení daně v zahraničí nelze doložit.

Způsob započtení: Při stanovení částky k započtení se postupuje obdobně jako při použití metody prostého zápočtu podle § 38f.

8. krok: Prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání

Způsob prodloužení lhůty: Na základě žádosti podané před uplynutím řádné lhůty k podání přiznání, ve které je nutné uvést důvod nutnosti prodloužení lhůty.

Nejdelší možné prodloužení lhůty: O 10 měsíců.

Náklady: Správní poplatek ve výši 300 Kč.

Poplatník dle § 92 odst. 3 daňového řádu nese důkazní břemeno. Společnost musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinna v daňovém přiznání uvádět.