



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV MANAGEMENTU

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF MANAGEMENT

KOMPARACE VYBRANÝCH FOREM PODNIKÁNÍ ZAHRANIČNÍ OSOBY V ČR

COMPARISON OF SELECTED FORMS OF DOING BUSINESS BY FOREIGN LEGAL ENTITIES IN
THE CZECH REPUBLIC

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. RENÁTA PŘECHOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Renáta Přečková

Řízení a ekonomika podniku (6208T097)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Komparace vybraných forem podnikání zahraniční osoby v ČR

v anglickém jazyce:

Comparison of Selected Forms of Doing Business by Foreign Legal Entities in the Czech Republic

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně. Podmínkou externího využití této práce je uzavření "Licenční smlouvy" dle autorského zákona.

Seznam odborné literatury:

BERLINGER, Stefan. Betriebsstättenbesteuerung Montagen und Anlagenerrichtung im Ausland 1. vydání. Frankfurt am Main: VDMA Verlag GmbH, 2009. 159 s. ISBN 978-3-8163-0568-2.

PLANSKY, Patrik. Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4.

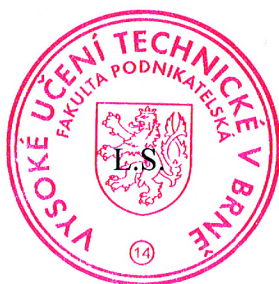
RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. vydání. Olomouc: ANAG, 2009. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6.

Výbor OECD pro fiskální záležitosti. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Stručná verze 17. července 2008. Překlad: D. Nerudová a K. Šimáčková. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Karel Brychta, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2010/11.



PhDr. Martina Rašticová, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkanka

V Brně, dne 25.3.2011

Abstrakt

Diplomová práce se zaměřuje na vymezení rozdílů plynoucích z porovnání dvou zvolených forem podnikání zahraniční osoby na území ČR. Jsou v ní specifikovány rozdíly z pohledu obchodního práva, z pohledu povinností účetní jednotky, podrobněji je provedeno srovnání z pohledu daňového. Práce obsahuje modelový příklad na určení výše daňové povinnosti obou forem podnikání zahraniční osoby na území ČR, na jehož základě je provedeno závěrečné vyhodnocení a jsou vyvozeny relevantní závěry. Návrhy a doporučení obsažené v této práci mohou sloužit jako přehled přístupu ke zdaňování přeshraničních příjmů, zároveň jako pomůcka pro eliminaci omylů a chybovosti v souvislosti s podnikáním zahraniční osoby na území ČR.

Abstract

The present diploma thesis is focused on the definition of differences resulting from the comparison of two chosen forms of doing business of a foreign person in the Czech Republic. It specifies differences from the viewpoint of the commercial law and the obligations as an accounting unit. Foremost, the thesis includes a detailed analysis from a tax point of view. The thesis involves a model example to define the precise amount of tax obligation incumbent on the both forms of business of a foreign person in the Czech Republic. This model example constitutes a basis for the final evaluation and to draw relevant conclusions. Suggestions and recommendations mentioned in this work can serve as an overview of the approach to the taxation of cross-border income and at the same time as a tool for the elimination of errors and discrepancies in connection with the chosen form of business of a foreign person in the Czech Republic.

Klíčová slova

Rezident, nerezident, smluvní stát, dceřiná společnost, organizační složka, stálá provozovna, modelová smlouva OECD, zisky podniků, metody zamezení dvojímu zdanění, metoda vynětí, princip transferových cen, převzatá rizika, funkční analýza, přidělení funkcí a aktiv, přiměřené kapitálové vybavení.

Key words

Resident, nonresident, contracting state, daughter company, branch office, permanent establishment, OECD Model Convention, business profits, method for elimination of double taxation, exemption method, transfer pricing methods, risks assumed, functional analysis, attributing functions and assets, capital adequacy requirements.

Bibliografická citace

PŘECHOVÁ, R. *Komparace vybraných forem podnikání zahraniční osoby v ČR*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2011. 108 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Karel Brychta, Ph.D..

Čestné prohlášení

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

V Pelhřimově, dne 20. května 2011

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Věra Čížková', written over a horizontal dotted line.

Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé diplomové práce, Ing. Karlu Brychtovi, Ph.D., za cenné připomínky a rady k obsahu i formě mé diplomové práce i za ochotu, se kterou se mi při jejím vypracování věnoval. Mé poděkování patří též MMag. Ulrichu Pauggerovi za odborné konzultace v oblasti rakouského daňového práva.

OBSAH

1	Úvod.....	11
1.1	Cíle.....	12
1.2	Metody použité při zpracování práce.....	13
2	Východiska diplomové práce.....	14
2.1	Základní úprava podnikání zahraniční osoby na území ČR z hlediska obchodního práva	14
2.2	Prameny práva v oblasti mezinárodního zdanění	16
2.2.1	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	16
2.2.2	Vnitrostátní předpisy.....	18
2.2.3	Pokyny vydané Ministerstvem financí	19
2.2.4	Modelová smlouva OECD	19
2.2.5	Komentář ke vzorové smlouvě OECD	21
2.2.6	Zpráva OECD nazvaná <i>Přičítání zisků stálým provozovám</i>	21
2.3	Vybrané základní pojmy	22
3	Formy podnikání zahraniční osoby na území České republiky z hlediska českého obchodního práva.....	27
3.1	Založení a vznik obchodní společnosti.....	27
3.1.1	Vznik obchodní společnosti.....	30
3.2	Úkony směřující k založení a vzniku organizační složky zahraniční osoby ..	32
3.3	Posouzení výhod vybraných forem z pohledu obchodního práva	33
4	Úprava v zákoně o účetnictví.....	35
4.1	Vymezení účetní jednotky a účetního období.....	35
4.2	Vymezení aktiv a pasiv, nákladů a výnosů zahraniční účetní jednotky	37
4.3	Povinnost ověření účetní závěrky	38
4.4	Povinnost zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy	39
5	Stanovení základu daně.....	42
5.1	Úprava v mezinárodních smlouvách.....	42
6	Zisky podniků.....	45
6.1	Princip zdanění stálých provozoven dle čl. 7 odst. 1 modelové smlouvy	45
6.2	Stanovení výše zisku, připočitatelného stálé provozovně	48

6.2.1	Fikce stálé provozovny jako samostatného podniku	50
6.2.2	Uplatnění principu tržního odstupu	51
6.2.3	Funkční analýza	52
6.2.4	Určení zisku stálé provozovny na základě srovnávací analýzy	55
6.2.5	Význam Zprávy OECD z roku 2008	56
6.2.6	Možnost odpočtu nákladů vynaložených pro stálou provozovnu.....	58
6.2.7	Aplikace v České republice	59
7	Vztah čl. Zisky podniků k ostatním ustanovením smlouvy.....	64
8	Modelový příklad komparace vybraných forem podnikání zahraniční osoby v ČR.....	69
8.1	Východiska a zadání modelového příkladu	69
8.2	Funkční analýza	72
8.3	Daňové posouzení nezaúčtovaných operací	76
8.4	Rekapitulace dosažených výsledků	90
8.5	Závěrečné výsledky z komparace	94
9	Návrhy a doporučení.....	96
9.1	Dceřiná společnost.....	96
9.2	Organizační složka.....	97
10	Závěr.....	101
11	Seznam použité literatury (informačních zdrojů).....	104
12	Seznam tabulek.....	106
13	Seznam použitých zkratk.....	107
14	Seznam příloh.....	108

1 Úvod

V současném trendu celosvětové globalizace může být realizována podnikatelská činnost, přesahující hranice, různými způsoby. Začíná velmi často přímým prodejem na území jiného státu, nalezením strategického odběratele v jiné zemi, snahou o využití levnější pracovní síly, snahou o rozšíření potenciálního odběratelského trhu. V tomto případě má zahraniční osoba na území jiného státu na výběr prakticky ze dvou forem – zřízení právně nesamostatné organizační složky nebo založením právně samostatné dceřiné společnosti. Pojem organizační složka je pojmem českého obchodního práva. Organizační složce ale nevznikne automaticky povinnost platit daň z příjmů na území ČR. K povinnosti registrovat se k dani z příjmů dochází jak z pohledu bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění, tak i z pohledu českého daňového práva, pouze pokud jsou splněny podmínky určité činnosti nerezidenta na území ČR. Pokud zahraniční osoba tyto kritéria splní, vzniká jí tzv. stálá provozovna. V praxi je obvyklé, že organizační složka je zároveň stálou provozovnou. Je však možné identifikovat i případy, kdy organizační složce stálá provozovna nevznikne, či naopak zahraniční osoba je povinna zdaňovat příjmy ze zdrojů z ČR prostřednictvím stálé provozovny v České republice, není ale povinna registrovat zde svou organizační složku. Zatímco podnikání prostřednictvím založené dceřiné společnosti na území ČR se zdá být z hlediska obchodního i daňového práva exaktně upraveno, založením organizační složky vzniká řada, a to zejména daňových otázek. Ty pramení ze skutečnosti, že organizační složka nemá právní subjektivitu vstupovat samostatně do práv a povinností a dále tím, že zřizovatel organizační složky má v zemi svého sídla tzv. neomezenou celosvětovou daňovou povinnost a v zemi, ve které došlo k založení organizační složky, ze zisku této organizační složky, tzv. omezenou daňovou povinnost. Způsob, jakým by mělo dojít k přidělení zisků stálé provozovně, posouzení vnitropodnikových služeb mezi zřizovatelem a organizační složkou z pohledu mezinárodních smluv, problematika kapitálového vybavení organizační složky, to vše jsou nutné veličiny k vyřešení cíle této práce, a sice komparace výše uvedených forem podnikání na území ČR.

1.1 Cíle

Práce si klade za cíl srovnání výše popsaných forem podnikání zahraniční osoby. Prvním dílčím cílem je vysvětlení základních rozdílů vybraných druhů podnikání zejména z pohledu obchodního práva České republiky. Práce proto popisuje povinnosti spojené se založením samostatné právnické osoby v porovnání s povinnostmi plynoucími se založením právně nesamostatné organizační složky zahraniční osoby a hodnotí výhody a nevýhody obou variant. Práce se dále zabývá definováním povinností plynoucích organizační složce ze zákona o účetnictví v komparaci s povinnostmi české právnické osoby. Hlavním cílem práce je provedení srovnání z pohledu práva daňového. V nejrozsáhlejší části, která je věnována této problematice, je proto nejprve vysvětleno obecně postavení a způsob působení bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění, rovněž je popsána úloha vzorové smlouvy OECD. Zbylá část se již plně věnuje způsobu zdanění organizační složky - stálé provozovny na území ČR. V tomto ohledu se práce zabývá:

- rozsahem příjmů, které mohou být na území ČR zdaněny;
- kolizními situacemi, plynoucími z ostatních článků SZDZ;
- pravidly stanovení cen za vnitropodnikové výkony mezi organizační složkou a jejím zřizovatelem.

Analytická část se zbývá specifikací rozdílů při stanovení základu daně u právnické osoby v porovnání s organizační složkou.

V praktické části diplomové práce je řešena komparace:

- rozsahu zdaňovaných příjmů na území ČR;
- tvorby cen;
- stanovení základu daně;
- aplikace metod zamezení dvojímu zdanění;
- a vlastní vyhodnocení.

Modelový příklad praktické části práce je aplikován na zahraniční osobu se sídlem v Rakouské republice, proto i v části teoretické a analytické je problematika demonstrována na Smlouvě mezi Českou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (dále jen SZDZ s Rakouskem).

1.2 Metody použité při zpracování práce

V této práci je využívána zejména metoda analyticko–syntetická¹ spočívající v získání celkového přehledu a soustředění se na části, které jsou významné. S využitím tohoto přístupu je mj. identifikován a analyzován vztah mezi bilaterální smlouvou, vnitrostátním předpisem a vzorovou smlouvou OECD.

Induktivní metoda,² která spočívá nejprve ve zkoumání a analýze jednotlivých jevů a v sestavení jejich jednotlivých vztahů a poté v následném zobecnění pravidla a jeho přezkumu v praxi, nachází v této práci rovněž široké uplatnění. Tato metoda je využita i při hodnocení konkrétních druhů příjmů, na které se smlouva a vnitrostátní předpis vztahuje. Z uvedeného vychází i identifikace toho, jak aplikovat nové komentáře OECD na již uzavřené bilaterální smlouvy.

Aplikována je rovněž metoda komparativní, spočívající v porovnávajícím způsobu poznávání a shledávání shod, podobností a rozdílů. Logicko–systematická metoda³ je aplikována zejména při tvorbě závěrů z analýzy faktů.

¹ POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena*. 1. vydání. Brno: CERM, 2004. 207 s. ISBN 80 – 7204 – 948 – X. str. 53.

² tamtéž.

³ tamtéž.

2 Východiska diplomové práce

Podnikání zahraniční osoby na území ČR je velmi častým jevem, neboť vytvoření otevřené tržní ekonomiky na území ČR a privatizace tehdejších převážně státních ekonomických subjektů po r. 1989 při současném nedostatku domácího kapitálu bylo doprovázeno samozřejmě vstupem zahraničních investorů do českého ekonomického prostředí. Tito investoři se mohli a mohou rozhodnout jakou formu podnikání zvolí, někteří se rozhodnou pro založení právně samostatné dceřiné společnosti, jiní pro založení tzv. organizační složky zahraničního podniku.

2.1 Základní úprava podnikání zahraniční osoby na území ČR z hlediska obchodního práva

Podnikání zahraničních osob na území ČR je upraveno v HLAVĚ II zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen ObchZ), a to v ustanoveních § 21 až § 25.

Základní ustanovení v § 21 ObchZ přiznává právo zahraniční osobě podnikat na území ČR za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako české osoby. Obchodní zákoník rozumí pod pojmem zahraniční osoby fyzickou osobu s bydlištěm nebo právnickou osobu se sídlem mimo území ČR. Podnikáním zahraniční osoby na území ČR se pak rozumí podnikání této osoby, má-li podnik nebo jeho organizační složku umístěnou na území ČR. Oprávnění zahraniční osoby podnikat na území ČR vzniká ke dni zápisu této osoby, popřípadě organizační složky jejího podniku do obchodního rejstříku, a to v rozsahu zapsaného předmětu podnikání. Návrh na zápis podává zahraniční osoba. Salačová k problematice zápisu podniku zahraniční osoby v českém obchodním rejstříku vysvětluje: „*Aplikace výše uvedených ustanovení rejstříkovými soudy se ovšem poněkud odlišuje od patrně zřejmého úmyslu zákonodárce. Ex abrupto* ⁴*vlastně*

⁴ bez přípravy, spatra (mluvit), PETRÁČKOVÁ, V., KRAUS, J., *Akademický slovník cizích slov*, 1.vydání, Praha: Academia, 1998. 834 s. ISBN 80-200-0607-9.

*nepřipouštějí onu alternativu, že zahraniční osoba zřídí na našem území podnik (tedy nikoli pouze jeho organizační složku), a zapisují do rejstříku pouze organizační složku podniku zahraniční osoby.*⁵ Salačová se domnívá, že klíč k odhalení tohoto problému je ukryt v interpretaci jiného ustanovení obchodního zákoníku, a to § 5 pojednávajícího o podniku. Podnik se vztahuje k určitému podnikateli, nemůže mít v žádném případě právní subjektivitu. Podnik nezahrnuje závazky podnikatele, jde pouze o objekt vlastnického práva podnikatele. Salačová si pokládá otázku, zda může jeden podnikatelský subjekt vlastnit více než jeden podnik. Tato autorka se kloní k názoru, že zde uvedená právní konstrukce nepřipouští možnost, že by jeden podnikatel měl více než jeden podnik.

Právě na tomto místě vzniká dle právních odborníků ostrý rozpor se zněním⁶ § 21 odst. 3 ObchZ, který předpokládá, že zahraniční osoba - podnikatel bude provozovat podnik (tedy celý podnik ve smyslu § 5) na území ČR. Pokud tato zahraniční osoba bude mít podnik na našem území České republiky, pak při striktním chápání § 5 nemůže již vlastnit jiný podnik v zahraničí, resp. naopak. Ustanovení § 21 ObchZ v podstatě dává podnikateli na vybranou, zda mít dva nebo více podniků. Takto nastíněná situace pak ústí v praxi jednoduchým způsobem. Smazává se totiž rozdíl mezi podnikem zahraniční osoby a organizační složkou jejího podniku. Rejstříkový soud považuje vždy situaci, kdy zahraniční osoba zamýšlí podnikat na území ČR, za zřízení organizační složky podniku zahraniční osoby.

Tato práce si neklade za cíl právní rozbor uvedených ustanovení obchodního zákoníku, ale pouze vychází z převládající praxe, že zahraniční osoba může podnikat na území ČR přímo pouze prostřednictvím své organizační složky.

V § 24 ObchZ je pak upravena další možnost pro podnikání zahraniční osoby na území ČR a to formou podílení se na založení české právnické osoby nebo formou účasti jako společník nebo člen v české právnické osobě, již založené. Zahraniční osoba může také

⁵ SALAČOVÁ, Marie. Podnikání zahraničních osob a obchodní zákoník. *Právo a podnikání*, rok 1995, č. 9, str. 6, (dostupné z ASPI ID LIT4661CZ).

⁶ tamtéž.

sama českou právnickou osobu založit nebo se stát jediným společníkem české právnické osoby, samozřejmě, pokud tuto možnost obchodní zákoník připouští. Takováto právnická osoba může být založena pouze podle českého práva. Pouze pro úplnost je nutno zmínit i variantu evropské společnosti a evropské družstevní společnosti. Zaměření této práce je ale vedeno jiným směrem, a proto tyto formy podnikání nebudou předmětem zájmu diplomové práce.

Pokud se rozhodne zahraniční subjekt podnikat na území ČR, má možnost založit zde českou právnickou osobu, nebo organizační složku. Zvolí-li založení české právnické osoby, může si vybrat z několika právních forem. Obchodní společnosti, založené dle českého práva, se dělí na kapitálové společnosti a na osobní společnosti. Možné formy obchodních společností jsou: společnost s ručením omezeným, akciová společnost, družstvo, veřejná obchodní společnost a komanditní společnost. Zahraniční osoba velmi často volí stejnou formu podnikání na území ČR, jakou zvolila i v zemi svého sídla. Forma bývá zejména odvislá od sektoru, ve kterém zahraniční osoba podniká (např. bankovní licenci může získat pouze akciová společnost). Zvolená forma samozřejmě také souvisí s plánovanou velikostí subjektu, a to jak do výše obrátu tak počtu zaměstnanců.

2.2 Prameny práva v oblasti mezinárodního zdanění

Základním pramenem práva v oblasti mezinárodního zdanění jsou mezinárodní smlouvy dvoustranné, dále nařízení a směrnice EU, resp. unijní právo. V oblasti vnitrostátního práva je takovýmto pramenem především Ústava ČR a zákony, zejména v oblasti právní úpravy daní.

2.2.1 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Ústava České republiky v článcích 10 až 10b prohlašuje ratifikované mezinárodní smlouvy za součást právního řádu ČR a předepisuje jim aplikační přednost před vnitrostátními zákony. Podle Ústavy České republiky náleží pravomoc sjednávat a ratifikovat mezinárodní smlouvy prezidentu republiky. Ratifikací se rozumí konečné ústavní potvrzení podepsané a schválené mezinárodní smlouvy, vyjadřuje se jí souhlas

českého státu být vázán takovouto smlouvou. V praxi může sjednávání některých mezinárodních smluv prezident přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na jednotlivé členy vlády. Projednání a přípravu návrhu na uzavření mezinárodní smlouvy zabezpečuje vždy gestor, jímž je zpravidla příslušné ministerstvo. Jestliže mezinárodní smlouva náleží mezi ty smlouvy, které jsou uvedeny v Čl. 49 Ústavy České republiky, vyžaduje se k jejich ratifikaci prezidentem republiky, resp. před ní, souhlas obou komor Parlamentu České republiky. Projednávání mezinárodní smlouvy v orgánech Parlamentu České republiky se řídí Ústavou České republiky a jednacími řády obou komor parlamentu. Po schválení a ratifikaci musí být mezinárodní smlouva ještě stanoveným způsobem vyhlášena a teprve poté se stává součástí českého právního řádu.⁷

Význam smluv o zamezení dvojího zdanění

Hlavní význam smluv o zamezení dvojímu zdanění (dále jen SZDZ) spočívá v řešení situace, kdy si právo na zdanění celosvětových příjmů nárokují, z důvodu široké definice pojmu rezident ve svých vnitrostátních předpisech obě smluvní země. SZDZ stanoví pravidla, po jejichž aplikaci bude přiřčeno rezidentství pouze jedné zemi. Smlouva u jednotlivých druhů příjmů pak buď přizná právo na jejich zdanění pouze státu rezidence nebo i státu zdroje. Jedná se vlastně o základní pravidlo.⁸

Z tohoto pohledu je organizační složka právní součástí zahraniční osoby, která je beze všech pochybností rezidentem v zemi, ve které má místo vedení, tudíž v zahraniční. Právě v této zemi musí tato zahraniční osoba zdaňovat své celosvětové příjmy, tedy i příjmy dosažené prostřednictvím organizační složky. Avšak v souladu s čl. 7 Zisky podniků (použito znění SZDZ s Rakouskou republikou), je konstatováno že: „ Zisky podniků jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou

⁷ PŘECHOVÁ, R. *Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Rakouskou republikou.* (Bakalářská práce) Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. str.16.

⁸ tamtéž, str. 17.

být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat stálé provozovně.“

Porovnáním s výběrem podnikání prostřednictvím právně samostatné dceřiné společnosti na území ČR je zřetelný rozdíl patrný již ze statutu jejich daňové rezidence. Dceřiná společnost je rezidentem ČR a je tedy ve smyslu § 17 odst. 3 a v souladu s příslušnou SZDZ povinna zdaňovat v ČR své celosvětové příjmy (má tedy tzv. neomezenou daňovou povinnost).

Organizační složka, pokud jí vznikne stálá provozovna, je nerezidentem ČR a je tedy ve smyslu § 17 odst. 4 ZDP a v souladu s příslušnou SZDZ povinna zdaňovat na území ČR pouze příjmy dosažené prostřednictvím stálé provozovny. Zahraniční zřizovatel organizační složky je daňovým rezidentem v zemi svého sídla, v souladu se svým vnitrostátním předpisem a SZDZ v této zemi zdaňuje své celosvětové příjmy, tj. i příjmy dosažené prostřednictvím stálé provozovny. Nástroj řešení vyloučení dvojího zdanění je obsažen v čl. nazvaném Metody vyloučení dvojího zdanění, který obsahuje každá SZDZ.

2.2.2 Vnitrostátní předpisy

ZDP stanovuje pravidla, kdy se poplatník stane rezidentem ČR a kdy nerezidentem ČR, kdy vzniká nerezidentu ČR stálá provozovna na našem území, jaké příjmy jsou považovány za příjmy ze zdrojů z České republiky.

Na poplatníky z nesmluvních států je nutné aplikovat pouze ustanovení ZDP, která se týkají mezinárodního zdaňování. Pro rezidenty ze smluvních států zůstávají výše popsaná pravidla a veškerá ostatní ustanovení obsažená v ZDP v platnosti pouze, pokud nestanoví příslušná SZDZ něco jiného. SZDZ může v porovnání se ZDP stanovit jiná pravidla (např. jiné definice pojmů, jiné podmínky vzniku stálé provozovny, atd.).⁹ Rozhodnutí o tom, v jakém státě budou jednotlivé příjmy ze zdrojů

⁹ PŘECHOVÁ, R. *Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Rakouskou republikou.* (Bakalářská práce) Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. str.19.

z území ČR zdaňovány, opět rozhoduje smlouva, ale pokud by určitý druh zdroje příjmů ZDP neobsahoval, nemůže být zdaňován na území ČR, ani kdyby SZDZ tuto možnost zdanění ve státě zdroje stanovovala. Sojka k dané problematice uvádí: „*Smlouvy dávají smluvním státům právo na zdanění určitých příjmů, pokud je však stát ve své legislativě nezakotví, k jejich zdanění nedojde. Fakticky tak i zde platí, že SZDZ nemůže ukládat subjektům žádné další povinnosti nad rámec jejich vnitrostátní legislativy smluvních států.*“¹⁰

Velmi důležitý je pro zdaňování nerezidentů také § 19 ZDP, který obsahuje osvobození týkající se např. příjmů z titulů dividend a jiných podílů na zisku, osvobození příjmů plynoucích z úroků z úvěrů, půjček a osvobození příjmů mateřské společnosti při převodu podílu v dceřině společnosti.¹¹ Ustanovení o těchto osvobozeních vychází velmi často ze znění Směrnic Evropské unie, které byla ČR jako členský stát povinna implementovat do vnitrostátních předpisů.

2.2.3 Pokyny vydané Ministerstvem financí

Význam pro danou oblast mají též pokyny vydané v kompetenci, kterou ministerstvu financí uděluje ustanovení § 39 odst. b) ZDP.

2.2.4 Modelová smlouva OECD

Od roku 2005 je ČR členem OECD¹². OECD vydává tzv. *Modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku* (dále jen OECD-MS), též *Komentář k modelové smlouvě* (dále jen OECD-MK), stejně jako doplňující dokumenty daňového výboru OECD. Těmi jsou například Zprávy OECD, které představují nejpodrobnější

¹⁰ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 22.

¹¹ PŘECHOVÁ, R. *Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Rakouskou republikou*. (Bakalářská práce) Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. str.19.

¹² Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD koordinuje spolupráci členských států v ekonomické a sociálně-politické oblasti.

dokumenty OECD pro výklad smluv o zamezení dvojího zdanění. Plansky uvádí následující: „*OECD nemá sice monopol na výrobu mezinárodních modelových smluv, přesto se nevyplatí jejich politickou závažnost podceňovat. Speciální význam vzorové smlouvy OECD spočívá v projevu vysoké mezinárodní shody. OECD-MS však není, na rozdíl, od bilaterálních smluv, které jsou na jejím základě sestavovány, žádným mezinárodně-právním, závazným dokumentem. OECD-MS je pouze doporučení mezinárodní organizace*“.¹³ Podle Rady OECD by se měly smluvní státy řídit údaji z OECD-MS při uzavírání nových nebo při revizi starých smluv.¹⁴ V praxi pak při uzavírání smluv jednají státy velmi často pouze o člancích, které chtějí upravit odlišně od modelové smlouvy, tuto praxi převzala při uzavírání či revizi starých smluv i Česká republika.

Plansky se dále zabývá i otázkou interpretace SZDZ na základně početných přepracování OECD-MK. Zajímá jej význam později změněných dokumentů OECD na výklady již existujících smluv, které byly uzavřeny na základě předchozích verzí OECD-MS a ostatních dokumentů. Podle pojetí daňového výboru OECD by se měly již existující SZDZ vykládat tak dalece, jak je možné ve smyslu nových komentářů, a to také tehdy, pokud znění smlouvy neobsahuje ještě vylepšené znění vzorové smlouvy.¹⁵ Tato aplikace by neměla platit pouze tehdy, pokud by pravidla právně platné SZDZ stanovily obsahově odchylky proti změněným pravidlům OECD-MS či OECD-MK. V ostatních případech by měly být vždy vzaty v úvahu změny a doplnění v novém komentáři k výkladu smlouvy, neboť dle výkladu daňového výboru OECD představují odsouhlasenou vůli smluvních států OECD o přiměřeném výkladu existujících pravidel nebo na její použití v určité situaci.¹⁶

¹³ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4., str. 26. (překlad autorky).

¹⁴ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku* 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 3.

¹⁵ tamtéž, str. 9.

¹⁶ tamtéž.

Plansky konstatuje: „Podle převažujícího názoru, se tomuto výkladu nepřikládá žádná důležitost, neboť komentář ke vzorové smlouvě si nemůže sám určovat žádnou normotvornou důležitost“.¹⁷

2.2.5 Komentář ke vzorové smlouvě OECD

Výkladovým instrumentem ke vzorové smlouvě je OECD vzorový komentář. Také on má charakter pouhého doporučení. OECD-MK by měl nabídnout poplatníkům, správcům daně a soudům pomoc při výkladových otázkách vzorové smlouvy a dosáhnout využití zejména ve sporných případech.¹⁸

2.2.6 Zpráva OECD nazvaná *Přičítání zisků stálým provozovnám*

OECD-MS a k ní vztahující se komentář doplňuje ještě řada tzv. OECD-REPORTS, které objasňují vybraná témata při užití smlouvy. Ty bývají zveřejňovány ve svém navrhovaném znění. Výsledky těchto zpráv jsou pravidelně ve zkrácené formě implementovány do OECD-MK.

V oblasti přičtení zisku stálé provozovně zveřejnilo OECD v červenci roku 2008 finální zprávu OECD 2008. Výsledky této zprávy byly zapracovány do updatu vzorového komentáře roku 2008. Vedle toho představuje zpráva OECD z roku 2008 nazvaná *Přičítání zisků stálým provozovnám (dále jen Zpráva OECD z roku 2008)* základ pro nové znění čl. 7 nové OECD-MS 2010, včetně k ní se vztahujícího nového OECD-MK k čl. 7 OECD-MS.

V hierarchii významnosti jsou Zprávy v porovnání s OECD-MS a OECD-MK podřadné, avšak obsahují ucelený a podrobnější výklady včetně uvedených příkladů.

¹⁷ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 34.

¹⁸ tamtéž, str. 26.

2.3 Vybrané základní pojmy

Pro správnou aplikaci ustanovení právních norem vztahujících se k danému tématu je nutné znát jimi používanou terminologii. Relevantní část z ní je uvedena dále.

Pro zpracování této pasáže diplomové práce byly použity poznatky uvedené v bakalářské práci autorky¹⁹.

Daňový rezident a nerezident

ZDP ve svém § 2 rozděluje daně z příjmů fyzických osob a v § 17 poplatníky daně z příjmů právnických osob na poplatníky, kteří mají na území České republiky tzv. **celosvětovou povinnost** – tento typ poplatníků je obvykle označován jako **rezident ČR** a na poplatníky, které mají vůči ČR pouze **povinnost zdaňovat zde příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky** – ti jsou označováni za **nerezidenty ČR**. Zákon neuvádí přímo označení daňový rezident a daňový nerezident, ale jak ve své knize uvádí Sojka: „*Zákon o dani z příjmů vymezuje rozsah daňové povinnosti jednotlivých daňových subjektů přímo, určením kritérií pro zařazení do jedné z obou skupin*“²⁰. U smluvních států má pochopitelně význam i příslušná SZDZ, která stanoví rámcová kritéria a řešení kolizních situací. V souladu s článkem 10 Ústavy ČR a § 37 ZDP má definice ze SZDZ přednost před vnitrostátní úpravou.

Daňový rezident – právnická osoba

Daňového rezidenta, právnickou osobu vymezuje § 17 odst. 3 ZDP následovně: „*Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.*“

Znění čl. 4 SZDZ s Rakouskem je převzato beze změny z OECD-MS a zní následovně:

¹⁹ PŘECHOVÁ, R. *Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Rakouskou republikou.* (Bakalářská práce) Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. str. 20 až 27.

²⁰ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6. str. 13.

„1. Výraz „rezident smluvního státu“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.

Odstavec 2 se týká stanovení rezidence u fyzických osob.

3. Jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze tohoto státu, v němž se nachází místo jejího hlavního vedení.“

Komentář OECD-MS uvádí v bodě č. 21 k odst. 2 čl. 4 k problematice rezidentství právnické osoby následující: *„Tento odstavec se týká společností a jiných druhů subjektů bez ohledu na to, zda jsou, nebo nejsou právnickými osobami. V praxi je pro společnosti atd. vzácné aby podléhala zdanění jako rezident ve více než jednom státě, ale samozřejmě je to možné, např. pokud jeden stát přikládá důležitost místu registrace subjektu a druhý stát místu jeho skutečného vedení. Z tohoto důvodu je i v případě společností atd. nutné stanovit zvláštní pravidla upravující upřednostňování jednotlivých kritérií.“²¹* Dle OECD-MK by nebylo adekvátním řešením považovat za důležitá čistě formální kritéria daného subjektu. Podle ustanovení obsaženého v odstavci 3 je proto považováno za důležité to místo, ze kterého jsou společnost a podobné subjekty skutečně vedeny.

Pokud se zahraniční osoba rozhodne pro založení dceřiné právnické osoby, která má místo vedení skutečně na území ČR, jedná se jak v souladu s příslušnou SZDZ, tak v souladu se ZDP o daňového rezidenta ČR.

²¹ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 72.

Daňový nerezident – právnická osoba

Daňového nerezidenta vymezuje § 17 odst. 4 ZDP následovně: *„Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.“*

Zahraniční osoba podnikající na území České republiky prostřednictvím organizační složky je v souladu s textem zákona považovaná za daňového nerezidenta České republiky a má tedy jako taková tzv. omezenou daňovou povinnost.

Zdroj příjmů

V předchozím odstavci bylo uváděno, že nerezidenti ČR mají povinnost zdanit na území ČR pouze příjmy ze zdrojů na území ČR. Tyto příjmy jsou taxativně vymezeny v ustanovení § 22 ZDP, které může být dále modifikováno - zpravidla zúženo - SZDZ. Pro účely této práce je relevantní § 22 odst. 1 písm. a) ZDP, který definuje: *„Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují:*

a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny“.

Stálá provozovna

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se dle § 22 odst. 1 písm. a) ZDP považují příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Vnitrostátní úprava definuje stálou provozovnu v § 22 odst. 2 ZDP následovně: *„Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a má a obvykle*

zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.“

Činnosti a služby uvedené pod písmenem c) odst. 1 § 22 ZDP jsou služby typu technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti, činnosti obchodní a jim podobné, poskytované na území České republiky. Činnosti a služby uvedené po písmenem f) odst. 1 § 22 ZDP jsou pak definovány jako příjmy:

„1. z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,

2. z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu.“

Toto vymezení bude platit pro rezidenty z nesmluvních států. Pro rezidenta ze smluvního státu bude platit ustanovení obsažené ve SZDZ. Mnohé smlouvy modifikují vznik tzv. službové stálé provozovny a stavební stálé provozovny až po uplynutí doby 12 kalendářních měsíců.

Pokud rezidentu jednoho smluvního státu stálá provozovna na území druhého smluvního státu vznikne, mohou být zisky zdaněny v tomto druhém smluvním státě za podmínky, že stát zdroje využije svého práva zdanit tyto příjmy (§22 ZDP), avšak v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

Poplatník a plátce daně

I při aplikaci zamezení dvojího zdanění je nutno rozlišovat mezi poplatníkem a plátcem daně. Poplatník je osoba, jejíž příjmy podléhají zdanění – v případě mezinárodního zdanění tedy rezident či nerezident, který dosahuje různých druhů příjmů. Plátce daně je zpravidla osoba, která mu zdanitelný příjem vyplácí a dle vnitrostátní úpravy ČR přitom sráží daň pod vlastní majetkovou odpovědností. Odpovídá nejenom za správné

uplatnění tuzemských zákonů, ale též za správnou aplikaci SZDZ při určení procentní sazby srážkové daně.

3 Formy podnikání zahraniční osoby na území České republiky z hlediska českého obchodního práva

Tato část diplomové práce byla zpracována s použitím článku *Založení a vznik obchodních společností a družstev obecně*²² a na základě konzultací se členem České advokátní komory.

3.1 Založení a vznik obchodní společnosti

České právo upravující obchodní společnosti rozlišuje založení a vznik obchodní společnosti, kdy založení obchodní společnosti je první, nezbytnou fází a předchází vzniku společnosti jako plnoprávného subjektu práva; samotné založení společnosti neznamená její právní existenci a nezakládá její právní subjektivitu.

K založení a vzniku obchodní společnosti či družstva je nutno provést následující úkony:

Obchodní společnosti se dle § 57 ObchZ zakládají společenskou smlouvou, pokud jsou zakládány více než jednou osobou a v případě, pokud zákon, jako např. u akciové společnosti nestanoví jinak.. V § 57 ObchZ v odst. 1 jsou předepsány k založení společnosti tyto povinnosti: „*Pravost podpisů zakladatelů a musí být úředně ověřena. Společenská smlouva společnosti s ručeným omezeným a zakladatelská smlouva akciové společnosti musí mít formu notářského zápisu.*“ Úřední ověřování podpisů provádějí notáři, krajské úřady, obecní úřady s rozšířenou působností, obecní úřady a

²² Založení a vznik obchodních společností a družstev obecně [online]. 2009 [cit. 2011-04-30]. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/obchodnispolecnosti-zalozeni-vzniopu/1000818/46132/#b1>.

zastupitelské úřady ČR a nově též advokáti a kontaktní místa veřejné správy Czech POINT, tj. Český Podací Ověřovací a Informační Národní Terminál.

Zakladatel je oprávněn zmocnit na základě speciální plné moci i advokáta k založení společnosti. Na plné moci však musí být úředně ověřen podpis zmocnitele – tedy zakladatele a tato plná moc je nedílnou přílohou společenské smlouvy.

Pokud se bude jednat o společenskou smlouvu nebo zakladatelskou listinu společnosti s ručením omezeným nebo o zakladatelskou smlouvu akciové společnosti, musí mít tyto dokumenty formu notářského zápisu. Notářský zápis musí obsahovat:

1. místo, den, měsíc a rok úkonu,
2. jméno a příjmení notáře a jeho sídlo,
3. jméno, příjmení, bydliště, rodné číslo (není-li, tak datum narození) účastníků a jejich zástupců,
4. prohlášení účastníků o tom, že jsou způsobilí k právním úkonům,
5. údaj, jakým způsobem byla ověřena totožnost účastníků,
6. obsah úkonu,
7. údaj o tom, že byl zápis po přečtení účastníky schválen,
8. podpisy účastníků nebo jejich zástupců,
9. otisk úředního razítka notáře a jeho podpis.

Notářský zápis vyhotoví notář na základě podkladů a informací, které obdrží od zakladatele či jeho právního zástupce nebo zmocněnce. Za vyhotovení notářského zápisu je fakturována cena podle notářského tarifu (cena je odvislá od výše tarifní hodnoty úkonu).

Splacení vkladů a správce vkladů

Společnost nemůže nabývat majetek před vznikem společnosti, protože nemá právní subjektivitu. ObchZ v § 60 odst. 1 tuto skutečnost řeší následovně: *„Před vznikem společnosti spravuje splacené vklady nebo jejich části zakladatel pověřený tím ve společenské nebo zakladatelské smlouvě. Správou peněžitého vkladu může být též pověřena banka, i když není zakladatelem.“* Z toho důvodu zakladatelé pověřují konkrétní osobu správou splacených vkladů, které podle zákona musí být složeny ještě

před vznikem společnosti (u společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti). Správce vkladů má povinnost o svěřené vklady řádně pečovat a po vzniku společnosti je v souladu s § 60 odst. 3 ObchZ „*správce vkladu povinen splacené vklady předat i s plody a užitky bez zbytečného odkladu společnosti, ledaže jde o peněžité vklady, jež jsou uloženy na zvláštním účtu u banky nebo spořitelního a úvěrního družstva zřízeném pro tuto společnost před jejím vznikem.*“

Získání podnikatelského oprávnění

Společnost musí získat podnikatelské oprávnění ještě před vznikem společnosti (za předpokladu, že je založena za účelem podnikání), a to buď živnostenské či jiné podnikatelské oprávnění. Průkazem živnostenského oprávnění je ve smyslu Zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZŽP) od 1. 7. 2008 výpis z živnostenského rejstříku. Výpis z živnostenského rejstříku vydává na základě žádosti zakladatelů nebo osob, oprávněných podat návrh na zápis do obchodního rejstříku živnostenský úřad, je-li prokázáno, že společnost byla založena. ZŽP v § 10 odst. 5 jasně deklaruje, že osobám, které se povinně zapisují do obchodního rejstříku vzniká: „*...živnostenské oprávnění dnem jejich zápisu do obchodního nebo obdobného rejstříku. Nepodají-li návrh na zápis ve lhůtě 90 dnů ode dne doručení výpisu nebo není-li návrhu vyhověno, rozhodne živnostenský úřad o tom, že ohlašovatel podmínky pro vznik živnostenského oprávnění nesplnil*“. Průkazem jiné podnikatelské činnosti je oprávnění vydané příslušným orgánem podle jiných právních předpisů.

Obchodní firma

Obchodní firma je v § 8 odst. 1 ObchZ definována následovně: „*Obchodní firma (dále jen „firma“)* je název, pod kterým je podnikatel zapsán do obchodního rejstříku. Podnikatel je povinen činit právní úkony pod svou firmou.“ Všechny obchodní společnosti založené za účelem podnikání podléhají povinnosti zápisu do obchodního rejstříku, a proto obchodní firmu mít musí. Každá forma obchodní společnosti má zákonem stanoven dodatek označující její právní formu (např. s.r.o. nebo a.s.), který je ze zákona součástí obchodní firmy společnosti.

V § 10 ObchZ je dále stanoveno: „*Firma nesmí být zaměnitelná s firmou jiného podnikatele a nesmí působit klamavě. Kodlišení firmy nestačí rozdílný dodatek*

označující právní formu.“. ObchZ nestanoví bližší podrobnosti, jak má vypadat obchodní firma, např. kolik písmen má obsahovat apod. K otázce zaměnitelnosti je však v této souvislosti třeba zmínit právní úpravu nekalé soutěže v ObchZ, kdy je podle jeho ustanovení § 47 písm. a) považováno za nekalou soutěž vyvoláním nebezpečí záměny užití obchodní firmy nebo názvu osoby nebo zvláštního označení podniku užívaného již po právu jiným soutěžitelem.

Doložení právního důvodu sídla

Zakladatelé mají povinnost před vznikem společnosti opatřit dokument, kterým je doložen právní důvod užívání prostor, ve kterých má být umístěno sídlo společnosti. Tímto dokumentem bývá buď písemné prohlášení vlastníka nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, kde jsou prostory umístěny, nebo prohlášení osoby oprávněné nemovitostí, bytem nebo nebytovým prostorem jinak nakládat, že s umístěním sídla souhlasí. Tato prohlášení nemusí obsahovat úředně ověřené podpisy vlastníka nebo oprávněných osob.

3.1.1 Vznik obchodní společnosti

Obchodní společnosti a družstva **vznikají dle § 62 odst. 1 ObchZ až ke dni zápisu do obchodního rejstříku**. Nejdříve tímto dnem se založená společnost stane právnickou osobou, která může nabývat práva a povinnosti, vlastním jednáním se zavazovat a být účastníkem soudního nebo jiných druhů řízení. Lhůta na návrh zápisu společnosti do obchodního rejstříku k příslušnému rejstříkovému soudu je nejpozději do 90 dnů od založení společnosti nebo od doručení živnostenského nebo jiného podnikatelského oprávnění. V § 62 odst. 2 ObchZ je k délce trvání společnosti jasně stanoveno: *„Není-li při založení obchodní společnosti výslovně určeno, že se zakládá na dobu určitou, platí, že byla založena na dobu neurčitou.“*

Pokud je společnost založena za účelem podnikání, ke kterému se nevyžaduje vydání podnikatelského oprávnění (takovým předmětem podnikání je například „pronájem nemovitostí, bytu a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb, zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor“), je nutno podat

návrh na zápis do 90 dnů od založení této společnosti, v ostatních případech běží lhůta do 90 dnů od doručení živnostenského nebo podnikatelské oprávnění. V případě nedodržení této lhůty nelze již v souladu s § 62 odst. 1 ObchZ na základě získaného podnikatelského oprávnění podat návrh na zápis do obchodního rejstříku. Jestliže rejstříkový soud zamítne návrh na zápis společnosti, má se za to, že společnost nikdy nevznikla.

Příslušným rejstříkovým soudem k zápisu společnosti je soud, v jehož obvodu je obecný soud právnické osoby, které se zápis týká. Obecným soudem v rejstříkových věcech je vždy krajský soud (Městský soud v Praze pro Prahu a Středočeský kraj, krajské soudy v Českých Budějovicích, Plzni, Ústí nad Labem, Hradci Králové, Brně a Ostravě).

Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku musí být podán na formuláři, jehož závazný vzor je stanoven vyhláškou č. 250/2005 Sb. o závazných formulářích na podávání návrhů na zápis do obchodního rejstříku, který je též k dispozici na serveru www.justice.cz.

Výše soudního poplatku za zápis společnosti do obchodního rejstříku je stanovena na částku Kč 5.000,--. Tento poplatek je možné uhradit v kolcích, nebo bankovním převodem na příslušný účet rejstříkového soudu. Rejstříkový soud je povinen dodržet obecnou lhůtu pěti pracovních dnů k provedení zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Lhůta začíná běžet až dnem následujícím po dni podání návrhu na zápis. V případě, že by rejstříkový soud v této lhůtě zápis neprovedl nebo nerozhodne ve věci usnesením, začíná běžet fikce zápisu a faktická realizace zápisu, musí proběhnout v zákonné lhůtě 2 dnů ode dne, kdy fikce zápisu nastala.

Po provedeném zápisu zrušit rozhodnutí již nelze, a ani není možné domáhat se určení, že společnost nevznikla. Možné je pouze domáhat se o prohlášení neplatnosti společnosti, a to případech stanovými zákonem²³

²³ Založení a vznik obchodních společností a družstev obecně [online]. 2009 [cit. 2011-04-30]. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/obchodni-spolecnosti-zalozeni-vzniopu/1000818/46132/#b1>

3.2 Úkony směřující k založení a vzniku organizační složky zahraniční osoby

Zahraniční osobou se podle § 21 odst. 2 ObchZ rozumí: „...fyzická osoba s bydlištěm nebo právnická osoba se sídlem mimo území České republiky.“

Oprávnění zahraniční osoby podnikat na území České republiky vzniká dle § 21 odst. 4: „... ke dni zápisu této osoby, popřípadě organizační složky jejího podniku, v rozsahu předmětu podnikání zapsaném do obchodního rejstříku.“ Návrh na tento zápis podává zahraniční osoba.

Do obchodního rejstříku se podle § 38h odst. 1 ObchZ ohledně podniku zahraniční osoby a ohledně organizační složky jejího podniku zapíše:

- a) označení a sídlo (umístění) podniku nebo jeho organizační složky a identifikační číslo,
- b) předmět činnosti podniku nebo jeho organizační složky,
- c) právo státu, kterým se zahraniční osoba řídí, a přikazuje-li toto právo zápis, pak také evidence, do které je zahraniční osoba zapsána, a číslo zápisu,
- d) firma nebo název zahraniční osoby, její právní forma a výše upsaného základního kapitálu v příslušné měně, je-li vyžadován,
- e) zapisované údaje požadované zákonem u statutárního orgánu nebo jeho člena,
- f) zapisované údaje požadované zákonem pro vedoucího organizační složky podniku a místo jeho pobytu nebo bydliště,
- g) zrušení zahraniční osoby, jmenování, identifikační údaje a oprávnění likvidátora, ukončení likvidace zahraniční osoby,
- h) prohlášení konkursu, povolení vyrovnání nebo zahájení jiného obdobného řízení týkajícího se zahraniční osoby a
- i) ukončení činnosti podniku nebo jeho organizační složky v České republice.

Všechny tyto údaje se týkají podniků zahraničních osob a jejich organizačních složek, které mají sídlo mimo členské státy Evropské unie a mimo Evropský hospodářský prostor

Jednodušší a snazší je zápis údajů podle § 38h odst. 2 ObchZ u podniku zahraniční osoby a organizační složky podniku zahraniční osoby, která má sídlo v některém z

členských států Evropské unie nebo v jiném státě tvořícím Evropský hospodářský prostor.

V takových případech se do obchodního rejstříku zapíše pouze:

- a) označení a sídlo (umístění) podniku nebo jeho organizační složky, liší-li se od názvu nebo firmy zahraniční osoby, a identifikační číslo,*
- b) předmět činnosti podniku nebo jeho organizační složky,*
- c) evidenci, do které je zahraniční osoba zapsána, je-li zapsána, a číslo zápisu,*
- d) firma nebo název zahraniční osoby a její právní forma,*
- e) zapisované údaje požadované zákonem u statutárního orgánu nebo jeho člena,*
- f) zapisované údaje požadované zákonem pro vedoucího organizační složky podniku a místo jeho pobytu nebo bydliště,*
- g) zrušení zahraniční osoby, jmenování, identifikační údaje a oprávnění likvidátora, ukončení likvidace zahraniční osoby,*
- h) prohlášení konkursu, povolení vyrovnání nebo zahájení jiného obdobného řízení týkajícího se zahraniční osoby a*
- i) ukončení činnosti podniku nebo jeho organizační složky v České republice.*

Návrh na zápis podává zahraniční právnická osoba svým statutárním orgánem anebo zmocněncem. Za organizační složku podniku zahraniční osoby může být návrh podán jejím vedoucím, nikoli však při prvním zápisu této organizační složky do obchodního rejstříku, protože oprávnění tohoto vedoucího činit právní úkony za organizační složku vzniká až jeho zápisem do obchodního rejstříku.

Zahraniční osoba – navrhovatel zápisu do obchodního rejstříku – je povinna přiložit též sdělení o doručovací adrese na území České republiky nebo o zmocněnci pro přijímání písemností s doručovací adresou v České republice.

3.3 Posouzení výhod vybraných forem z pohledu obchodního práva

Zřízení organizační složky je z právního pohledu jednodušší záležitostí, neboť postačuje pouze návrh na zápis organizační složky do obchodního rejstříku, nutné je též získání živnostenského oprávnění.

Statutárním orgánem je vedoucí organizační složky, za organizační složku však může vždy jednat i statutární orgán zřizovatele.

Forma podnikání prostřednictvím organizační složky má velkou výhodu, neboť zahraniční osoba nemusí do této formy podnikání vkládat žádný základní kapitál. Podnikání prostřednictvím organizační složky je z tohoto důvodu často využívána bankovními institucemi.

Další rozdíl je spatřován v možnosti rozdělení podílu na zisku. Částka určená k vyplacení jako podíl na zisku obchodní společnosti nesmí být dle § 123 a § 178 ObchZ vyšší, než je hospodářský výsledek účetního období vykázaný v účetní závěrce snížený o povinný příděl do rezervního fondu a neuhrazené ztráty minulých let a fondy vytvořené ze zisku. Takovéto omezení se organizační složky netýká, neboť z právního pohledu nedochází k rozdělení tohoto zisku. Zisk organizační složky je zároveň i součástí zisku zahraniční společnosti a ta s ním tedy může volně disponovat.

4 Úprava v zákoně o účetnictví

Tento zákon stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví. Jeho předpisy budou analyzovány z pohledu obou zvolených forem.

4.1 Vymezení účetní jednotky a účetního období

Účetní jednotkou jsou podle §1 odst. 2 písm. b) Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ) i zahraniční osoby, které na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů. Tato povinnost je jim stanovena ode dne zahájení až do dne ukončení své činnosti na území ČR. Zákon tímto jednoduchým ustanovením poskytuje prostor pro některé interpretační nejasnosti. Vyvstala otázkou je, zda je účetní jednotkou zahraniční osoba nebo jen její vnitropodnikový útvar. Odpověď na tuto otázku odkrývá právní pohled na organizační složku, neboť organizační složka zahraniční osoby nemá právní způsobilost na sebe brát práva a povinnosti. Někomu, kdo nemá právní způsobilost na území ČR, nemůže být stanovena prostřednictvím českých zákonů žádná povinnost. Z toho jednoznačně vyplývá, že účetní jednotkou je zahraniční osoba.

S tím je však spojen druhý interpretační problém, neboť dle § 4 odst. 9 ZoÚ je účetní jednotka povinna vést účetnictví za jednotku jako celek. Tato definice by mohla inklinovat k názoru, že zahraniční jednotka je povinna vést účetnictví za svůj podnik jako celek, tedy vést účetnictví jak za organizační složku na území ČR, ale i za své aktivity v zemi sídla či v jiných státech, v nichž podniká též prostřednictvím právní obdoby organizační složky. Odpověď na tuto otázku byla nalezena při jednání Sekce účetnictví KDP ČR ze dne 15. 7. 2009 v Olomouci. Sekce vyšla z teoretického vymezení důvodů pro vedení účetnictví, tj. účetnictví je vedeno zejména:

- a) pro vnitřní potřebu organizace,
- b) za účelem poskytnutí informací o stavech aktiv a pasiv účetní jednotky vůči obchodním partnerům,
- c) pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob,
- d) pro regulatorní a jiné potřeby státu,

a došla k závěru, že jediným oprávněným důvodem pro legislativní stanovení povinnosti vést účetnictví zahraniční osobě podnikající na území ČR, je zajištění podkladů pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob.

Argumentace členů sekce k jednotlivým bodům byly následující:

K bodu a) Zahraniční osoba je povinna vést účetnictví zcela jistě dle právního řádu země, ve které má své sídlo. V zemi svého sídla je povinna vést účetnictví za podnik jako celek, tedy včetně případných organizačních složek. V rámci vnitropodnikového účetnictví je schopna vyhodnotit potřebné údaje i za českou organizační složku.

K bodu b) Z důvodu již zmíněného, tj. že organizační složka nemá právní způsobilost, případná žaloba, prohlášení insolventního řízení, vymáhání pohledávek může být právně účinné pouze vůči zahraniční osobě. Proto je pro obchodní partnery důležitá informace o stavu a výši aktiv a pasiv zahraniční osoby jako celku.

K bodu c) K základu daně poplatníka stanovuje ZDP v § 23 odst. 2: „Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví“.

K bodu d) Česká republika může jen zřídka uplatňovat své právní normy na zahraniční subjekty jako celek. Zahraniční osoba a regulace jejího působení se primárně řídí právem státu v němž je inkorporována. Je obvyklé, že k regulaci její činnosti jinými státy dochází jen v rámci činnosti v těchto státech. Ze strany zákonodárce by bylo současně zcela nesmyslné vydání jakékoliv právní normy, která stanovuje povinnost, u níž nelze objektivně zajistit její vynutitelnost, resp. dohled nad jejím dodržením a současně je prakticky nemožné udělit postih za její nedodržení. Z pohledu mezinárodních konvencí, pravidel Evropského společenství týkající se volného pohybu kapitálu či svobody usazování a z principu zachování suverenity jednotlivých států je těžko představitelná skutečnost, že by Česká

společnost stanovovala povinnost zahraniční osobě i mimo své území. Minimálně v rámci členských států Evropské unie by bylo takové ustanovení pravděpodobně považováno za diskriminační a tudíž v rozporu s unijním právem. Vzhledem k výše uvedenému se lze proto domnívat, že úmyslem zákonodárce bylo stanovení povinnosti vést účetnictví zahraniční osobě podnikající na území České republiky, jen za její podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné v České republice.²⁴

Z praxe autorky diplomové práce je možné konstatovat, že tento postup je akceptován jak zahraničními společnostmi tak i správci daně a zahraniční osoby, které podnikají na území ČR prostřednictvím organizační složky a vedou účetnictví dle ZoÚ pouze za svou organizační složku.

ZoÚ jasně definuje období za jaké je účetní jednotka povinna účetnictví vést, dle § 4 odst. 1 ZoÚ je to ode dne zahájení své činnosti na území ČR a až do dne jejího ukončení. Ukončení činnosti organizační složky podléhá zápisu do obchodního rejstříku.

4.2 Vymezení aktiv a pasiv, nákladů a výnosů zahraniční účetní jednotky

Akceptováním skutečnosti, že účetní jednotkou je zahraniční osoba, ale její povinnost vést účetnictví na území ČR je omezena rozsahem jejího podnikání na území ČR, vznikají další otázky. Jednou z nich je způsob a rozsah přidělení části aktiv a pasiv, nákladů a výnosů organizační složce. Při hledání odpovědi budeme opět vycházet ze ZoÚ, z jeho základních principů a požadavků na vedení účetnictví, tj. požadavek věrného a poctivého obrazu účetnictví. Zákon se problematikou principu alokace pro organizační složky nezabývá, proto je opět nutné vyjít ze základních principů a požadavků na vedení účetnictví uvedené v ZoÚ, tj. požadavek věrného a poctivého obrazu účetnictví a hlavního důvodu, proč je účetnictví organizační jednotky na území ČR vedeno – tj. stanovení základů daně organizační složkou dle českých právních

²⁴ Zápis z jednání Sekce účetnictví KDP ČR ze dne 15. 7. 2009 v Olomouci.

předpisů. Způsobu stanovení daňového základu se věnuje daňové právo. Dořešení této problematiky je proto obsaženo částí týkající se daňové oblasti, konkrétně v bodech 6.2.3 (str. 52 a násl.) a 6.2.7 této práce (str. 59 a násl.).

4.3 Povinnost ověření účetní závěrky

ZoU ve svém § 20 odst. 1. písm. c) ukládá účetní jednotce povinnost mít řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem za těchto podmínek:

„a) akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:

1. aktiva celkem více než 40 000 000 Kč; aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3,

2. roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,

3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu,

b) ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených v písmenu a) bodech 1 až 3; v případě družstva se zaměstnancem podle písmene a) bodu 3 rozumí i pracovní vztah člena k družstvu,

c) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. b), které jsou podnikateli, a to za podmínek podle písmene b),

d) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) za podmínek podle písmene b),

e) účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.“

Organizační složka je tedy výslovně povinna mít ověřenu účetní závěrku při překročení 2 ze 3 podmínek. Akceptováním závěrů uvedených pod bodem 4.1 (str. 35 a násl.), bude předmětem auditu účetní závěrka sestavená v rozsahu podnikání zahraniční osoby na území České republiky, tj. za organizační složku této osoby.

Nelze si nevšimnout rozdílu, kdy v případě akciové společnosti, která je právnickou osobou se sídlem na území ČR bude postačovat k povinnosti auditu splnění pouze jedné z podmínek – viz bod a). Pokud ale bude zahraniční osoba, založená např. v Rakousku jako *Aktiengesellschaft* – tedy obdoba právní formy české akciové společnosti podnikat prostřednictvím organizační složky na území České republiky, účetní závěrka za organizační složku bude povinně auditovaná pouze za předpokladu, že splní alespoň dvě z výše uvedených kritérií.

4.4 Povinnost zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy

Ustanovení § 21 ZoÚ stanovuje povinnost vyhotovit výroční zprávu pro účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Z tohoto ustanovení tedy vyplývá povinnost vyhotovovat tuto zprávu i pro zahraniční osobu. Výroční zpráva by měla být vyhotovena v rozsahu podnikání zahraniční osoby v České republice, tedy za organizační složku podniku této zahraniční osoby v České republice.

Lze opět konstatovat, že akciová společnost se sídlem na území ČR bude mít povinnost vyhotovit výroční zprávu, pokud splní již jedno z kritérií pro povinný audit, zatímco organizační složka zahraniční osoby, kdy zřizovatel má také právní formu obdobnou

akciové společnosti – např. *Aktiengesellschaft*, bude mít povinnost vyhotovovat výroční zprávu pouze pokud splní dvě z výše uvedených kritérií.

V tomto ohledu jsou relevantní i další závěry.

Sekce komory daňových poradců pro účetnictví, která se dále zabývala i problematikou **zveřejňování povinnosti organizační složky podniku zahraniční osoby** podle ZoU (viz níže).

Všechny zahraniční osoby podnikající na území ČR prostřednictvím organizační složky jsou, z důvodu, že jsou účetními jednotkami zapisovanými do obchodního rejstříku, povinny zveřejňovat podle §21a ZoU účetní závěrku. Pokud jsou navíc povinně auditované, zveřejňují i výroční zprávu. Dle odborného kolégia Komory daňových poradců ČR pro oblast účetnictví je spornou otázkou, zda výše jmenované zahraniční osoby mají povinnost zveřejnit účetní závěrku či výroční zprávu vyhotovenou v rozsahu svého podnikání na území ČR nebo účetní závěrku a výroční zprávu sestavenou za účetní zahraniční osobu jako celek.

Komora vyšla z předpokladu, že důvodem pro stanovení zveřejňování povinnosti podle § 21a ZoU, byla snaha o zajištění informací o stavu a hospodaření dané osoby, pro třetí osoby (zejména akcionáře, věřitele a obchodní partnery). Z toho je možné dovozovat, že záměrem zákonodárce bylo stanovit povinnost zveřejnění účetní závěrky za celou zahraniční osobu, jakožto subjekt práva. Nebude-li však zahraniční osoba podnikající na území České republiky sestavovat závěrku a případnou výroční zprávu za sebe jako celek podle českých právních předpisů, měla by zveřejnit účetní závěrku vyhotovenou za sebe jako celek podle zahraničních předpisů a současně účetní závěrku a případnou výroční zprávu vyhotovenou za její část – organizační složku podle českých předpisů. Účetní závěrka sestavená podle zahraničních předpisů by přitom měla být zveřejněna v českém nebo slovenském jazyce.²⁵

Tento závěr je správný i z dikce ObchZ, který ve svém § 38 j) stanoví, jaké listiny se musí založit ohledně zahraniční osoby a její organizační složky do Sbírký listin. Jeho znění je následující:

²⁵ Zápís z jednání Sekce účetnictví KDP ČR ze dne 15. 7. 2009 v Olomouci.

„Do sbírky listin se ohledně zahraniční osoby, jejího podniku a jeho organizační složky uloží:

- a) účetní záznamy týkající se zahraniční osoby v souladu s povinností jejich kontroly, zpracování a zveřejnění podle právního řádu, jímž se zahraniční osoba řídí; jestliže tyto účetní záznamy nejsou vypracovány v souladu s předpisy práva Evropských společenství nebo rovnocenným způsobem a jde-li o organizační složky (pobočky) zahraničních úvěrových a finančních institucí, rovněž v případě, že není splněna podmínka vzájemnosti, uloží se do sbírky listin také účetní záznamy, které se vztahují k činnosti organizační složky, uvedené v § 38i odst. 1 písm. c).“*

Odst. 2 § 38j ObchZ zbavuje povinnost zveřejňovat účetní závěrku organizační složky zahraniční osoby, pokud je tato účetní závěrka sestavena v souladu s právem EU. Takováto osoba pak ukládá povinně pouze účetní závěrku sestavenou dle zahraničních předpisů za zahraniční osobu jako celek a to zpracovanou dle zahraničních předpisů.

5 Stanovení základu daně

Stanovení základu daně u české právnické osoby je upraveno českým vnitrostátním daňovým předpisem, příslušná SZDZ se aplikuje tehdy, pokud společnost dosahuje mezinárodních příjmů nebo poskytuje mezinárodní výplaty. Nejčastěji jde o aplikaci příslušné SZDZ ve vazbě na příjmy z licenčních poplatků, úroků, dividend nebo obchodů se spřízněnými osobami. Pokud s příslušným státem není uzavřena SZDZ, aplikuje se na mezinárodní transakce český daňový zákon, který definuje obdobné pojmy jako SZDZ.

Organizační složka na straně druhé, pokud je založena za účelem podnikání a začne dosahovat i příjmů na území ČR, se v první řadě řídí SZDZ. Primárně je to příslušná SZDZ, která z důvodu aplikační přednosti před českým zákonem o dani z příjmů specifikuje, které příjmy zde bude zdaňovat a jakým způsobem ji mohou být připočítány. Příjmy, které jsou smlouvou určeny ke zdanění jako zisk stálé provozovny mohou pak být sníženy o přípustné náklady, jejichž daňové posouzení již plně spadá do pravomoci zákona o dani z příjmů.

5.1 Úprava v mezinárodních smlouvách

Cílem této práce není zabývat se detailněji podmínkami pro vznik stálé provozovny. Je tedy předpokládáno, že stálá provozovna zahraniční osobě na území České republiky již vznikla. Pro celistvost je ale vhodné doplnit, že podmínky vzniku jsou standardně upraveny v čl. 5 bilaterálních SZDZ a v § 22 ZDP.

Způsob zdanění stálých provozoven je v bilaterálních smlouvách o zamezení dvojímu zdanění např. SZDZ s Rakouskem je upraven ve čl. 7 Zisky podniků, kde je stanoveno:

„1. Zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto

způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

2. Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se, s výhradou ustanovení odstavce 3, v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

3. Při stanovení zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady vynaložené pro účely stálé provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde.

4. Jestliže je v některém smluvním státě obvyklé stanovit zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, na základě rozdělení celkových zisků podniku jeho různým částem, nic v odstavci 2 nevyklučuje, aby tento smluvní stát stanovil zisky, jež mají být zdaněny, tímto obvyklým rozdělením; použitý způsob rozdělení musí být však takový, aby výsledek byl v souladu se zásadami stanovenými v tomto článku.

5. Stálé provozovně se nepřičtou žádné zisky na základě skutečnosti, že pouze nakupovala zboží pro podnik.

6. Zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, se pro účely předchozích odstavců stanoví každý rok stejným způsobem, pokud neexistují dostatečné důvody pro jiný postup.

7. Jestliže zisky zahrnují části příjmů, o nichž se pojednává odděleně v jiných člancích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku.“

I tato ustanovení nedávají jasný návod, jakým způsobem přičíst zisky stálé provozovně. Jak již bylo uvedeno v bodě 2.2.4 na str. 19 a násl., OECD vytvořila tzv. vzorový

komentář k modelové smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, který bude předmětem zkoumání v následující části.

6 Zisky podniků

V době, kdy přistoupila Česká republika do OECD, tedy v roce 1995 byla platná vzorová smlouva z roku 1977 a s ní související vzorový komentář. Článek 7 odst. 1 je až na malé výjimky identický se zněním smlouvy z roku 1963. Článek 7 odstavec 2 byl doplněn o ustanovení „s výhradou ustanovení odstavce 3“. Přesto, že princip tržního odstupu měl platit jako vůdčí myšlenka, vznikla díky tomuto doplnění situace, ze které některé státy začaly odvozovat prolomení pravidla tržního odstupu. Přípustnost nepřímé metody, která byla zavedena v odst. 4 zůstala ve vzorové smlouvě z roku 1977 zachována.

Od tohoto roku proběhlo mnoho revizí výše uvedených dokumentů a to v roce 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005 a 2008. Znění článku 7 vzorové smlouvy OECD zůstalo ale ve všech těchto verzích nezměněno.

6.1 Princip zdanění stálých provozoven dle čl. 7 odst. 1 modelové smlouvy

Čl. 7 OECD-MS představuje centrální předpis pro rozdělení nároků na zdanění podnikatelských zisků a základní pravidlo pro připočítání podnikatelských zisků nesamostatným částem celkového podniku. V čl. 7 odst. 1 OECD-MS zakotvený princip stálých provozoven říká, že existuje-li ve smluvním státě stálá provozovna, právo na zdanění má i tento stát. Stát rezidence má pak v souladu s čl. 23 A nebo 23 B vzorové smlouvy povinnost se postarat o zamezení dvojímu zdanění.

Stát stálé provozovny může **zdanit pouze tu část zisků, kterou lze připočítat stálé provozovně**. Právo na zdanění tohoto státu se ale nevztahuje na zisky, **které mohou plynout z daného státu, které ale nelze přičíst stálé provozovně**. Na toto konstatování v minulosti existovaly rozdílné názory, kdy některé státy dříve uplatňovaly obecnou zásadu „síly přitažlivosti“, na jejímž základě příjmy jako např. jiné zisky podniků, dividendy, úroky a licenční poplatky plynoucí ze zdrojů na jejich území podléhaly zdanění těmito státy, pokud zde měl příjemce stálou provozovnu a to i

v případech, kdy tento příjem nebyl jednoznačně přičitatelný stálé provozovně.²⁶ Komentář v bodě č. 9 k odstavci 1 čl. 7 k OECD-MS uvádí následující příklad: *„Společnost může v určité zemi zřídit stálou provozovnu, jejímž prostřednictvím vykonává výrobní činnosti, zatímco jiná část stejné společnosti v této zemi prodává různé zboží nebo výrobky prostřednictvím nezávislých zástupců. Tato společnost může mít k takovému jednání velmi dobré ekonomické důvody. Ty mohou být dány například historickým způsobem vykonávání činnosti nebo ekonomickou výhodností. Pokud by země, v níž se stálá provozovna nachází, chtěla zajít tak daleko, že by se snažila stanovit zisk z každé transakce vykonané prostřednictvím nezávislých zástupců a snažila se podrobit zdanění i tyto zisky ve snaze sloučit je se zisky stálé provozovny, představoval by tento přístup pro běžné obchodní činnosti vážnou překážku a byl by v rozporu se smyslem smlouvy.“*²⁷

Znění čl. 7 odst. 1 OECD-MS je následující:

„1. Zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.“

Pojem „zisky“ má zdá se centrální význam. Vzorový komentář uvádí v této souvislosti, že pojem zisky pro účely čl. 7 OECD-MS se rozumí v širokém rozpětí, a proto zahrnuje všechny příjmy z podnikání. Ze smlouvy vyplývá, že „zisk“ v protikladu k pojmu příjmy míní nettopříjmy, které tvoří základ zdanění dle vnitrostátního práva. Tímto navazuje pojem „zisk“ ze vzorové smlouvy přímo na vnitrostátní právo. Z toho vyplývá, že nemusí být použit čl. 3 odst. 2 OECD-MS, který říká: *„Pokud jde*

²⁶ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 115.

²⁷ tamtéž, str. 116.

o provádění smlouvy některým ze smluvních států, každý výraz, které v ní není definován, nevyžaduje-li souvislost odlišný výklad, bude mít vždy takový význam, jenž mu v té době náleží podle právních předpisů tohoto státu pro účely daní, na které se smlouva vztahuje, přičemž jeho význam podle používaných daňových zákonů tohoto státu bude převažovat nad významem, který tento výraz má podle jiných právních předpisů tohoto států.“ **Pojem „zisky“ ve smyslu smlouvy jsou určovány vnitrostátním právem smluvního státu.**

Příjmy stálé provozovny z třetích zemí, ze země zřizovatele

Základním pravidlem pro právo zdanění státem stálé provozovny je přičtení zisku stálé provozovně. To platí teritoriálně na základě čl. 7 odst 1 OECD-MS pro příjmy ze státu zřizovatele, ze státu stálé provozovny a ze třetích zemích. Věcně je právo na zdanění zřizovatele omezeno čl. 7 odst. 7 OECD-MS, pokud příjmy, které se počítají k ziskům podniku, budou řešeny v jiných ustanovení smlouvy.

Pokud nejsou zisky podniku připočitatelné zřizovateli, ale stálé provozovně v jiném státě, musí být aplikováno znění čl. 7 odst. 1 modelové smlouvy, věty druhé. Dle tohoto znění by se mohlo zdát, že v zemi stálé provozovny se mohou zdaňovat jen zisky, které byly docíleny z činnosti v zemi stálé provozovny. To by tedy znamenalo, že vůči ziskům, kterých dosáhla stálá provozovna ze země zřizovatele nebo z jiné země, by náleželo právo zdanit jen státu zřizovatele. Zajisté může stát, ve kterém se nachází stálá provozovna, zdaňovat zisky ze země zřizovatele a ze třetí země. Plansky dovozuje: „*To platí také tehdy, když činnosti stálé provozovny jsou vykonávány výhradně ve třetí zemi*“²⁸. **Rozhodující tedy není místo, kde se činnost uskutečňuje, ale výhradně skutečnost, zda mohou být zisky z této činnosti připočítány stálé provozovně. Pokud bude prodávat stálá provozovna zboží v zemi rezidence a pokud jsou tyto zisky přičitatelné stálé provozovně, pak vzniká přednostní právo na zdanění zemi stálé provozovny a ne zemi zřizovatele.** Místo, kde skutečně bude činnost, díky které došlo k dosažení zisků, které jsou přičitatelné stálé provozovně, vykonávána, je

²⁸ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnerrechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 89 (překlad autorky).

nepodstatné.²⁹ V opačném případě, kdy zřizovatel prodává své produkty přímo v zemi stálé provozovny, aniž by do této transakce zapojil stálou provozovnu, podléhá takový zisk zdanění jen ve státě zřizovatele a ne ve státě stálé provozovny, ačkoliv zde existuje stálá provozovna. Plansky dále konstatuje: „*Návaznost na připočítací systém je nesporný.*“³⁰ Co se tedy týká práva zdanění dle čl. 7 odst. 1 OECD-MS se dá říci, že právo zdanit příjmy ze země zřizovatele, stejně jako ze země stálé provozovny, stejně jako z třetí země má jak stát zřizovatele, tak stát stálé provozovny. Díky tomu se může stát, že celkový zisk dosažený ze státu stálé provozovny může být zdaněn jen ve státě zřizovatele, neboť zisky jsou přičitatelné pouze zřizovateli. Rovněž se může stát, že právo zdanit příjmy dosažené v zemi zřizovatele bude mít stát, ve kterém se nachází stálá provozovna, pokud budou všechny zisky provedeny prostřednictvím stálé provozovny.

Zatímco čl. 7 odst. 1 věta druhá OECD-MS určuje jaký stát má mít právo na zdanění, věnuje se odstavec 2 OECD-vzorové smlouvy výši, která může být zdaněna.

6.2 Stanovení výše zisku, připočítatelného stálé provozovně

Způsob stanovení zisku stálé provozovně je upraven v čl. 7 odst. 2 a odst. 3 OECD-MS. Odstavec 2 OECD-MS má následující znění:

„Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se, s výhradou ustanovení odstavce 3, v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, kterých by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou“.

Komentář k čl. 7 odst. 2 v bodě 14 OECD-MS, konstatuje: „*Odstavec 2 OECD-MS obsahuje základní pokyn, na němž má být založeno přičítání zisků stálé provozovně.*“

²⁹ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 89 (překlad autorky).

³⁰ tamtéž, str. 90.

Odráží názor, že zisky přičitatelné stálé provozovně jsou ty zisky, které by stála provozovna realizovala, kdyby namísto jednání se zbytkem podniku jednala ze zcela samostatným podnikem za podmínek a cen obvyklých na běžném trhu. Toto odpovídá „principu tržního odstupu“ diskutovaného v komentáři k článku 9. Takto stanovené zisky by běžně byly stejné se zisky, které by bylo možné předpokládat při jejich stanovení běžnými procesy řádného podnikového účetnictví“. ³¹

Plansky v relaci k výše uvedenému vysvětluje: „Cílem tohoto předpisu je, vyloučit z důvodu rozdělení zisku mezi provozovny konsekvence právní a skutečné jednotnosti jednotlivých částí podniku, které mají vliv na podmínky oběhu výkonů mezi provozovnamí.“³²

Toto je zajištěno tzv. dvoufázovou fikcí. Zaprvé je vytvořena fikce, že na stálou provozovnu pro účely přičtení zisku bude nahlíženo jako na **samostatný podnik**. Díky této fikci je vlastně umožněno poskytování výkonů mezi jednotlivými nesamostatnými částmi podniku. Vzorová smlouva dále jasně definuje, že by se na stálou provozovnu pro účely přičtení zisků mělo pohlížet **jako na zcela nezávislou osobu**.

Díky této druhé fikci mohou být aplikovány pro účely zdanění stálé provozovny principy tržního odstupu.

Pomocí fikce nezávislosti může být tržní princip mezi dvěma částmi podniku použit a určena výše zisku. Tyto obě fikce se navzájem podmiňují.

Na základě poznatků a zkušeností autorky diplomové práce z praxe je nutné konstatovat, že zatímco odstavec 1 věta 2 čl. 7 je všeobecně jednotně přijímána, jsou výklady ke znění odstavce 2 čl. 7 OECD-MS nejednotné a sporné.

³¹ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 117.

³² PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 92 (překlad autorky).

6.2.1 Fikce stálé provozovny jako samostatného podniku

Za nejvíce sporné je u odborníků považován rozsah fikce samostatnosti stálé provozovny dle čl. 7 odst. 2. OECD-MS.

Vzhledem ke skutečnosti, že pro výši přičitatelného zisku je rozhodující posouzení rozsahu samostatnosti stálé provozovny, má téma rozsahu samostatnosti stálé provozovny ve SZDZ centrální význam.

OECD si je vědoma tohoto významu, proto se pokusila o sjednocující interpretaci. Nejnovější vývoj k této problematice představuje zveřejnění *Zprávy OECD ke způsobu přičítání zisku stálým provozovnám v červenci 2008* (dále jen Zpráva OECD 2008). Na základě této zprávy došlo i ke změnám OECD-MK pro stávající OECD-MS, stejně jako ke znění zcela nové OECD-MS z roku 2010 a k ní se vztahující OECD-MK.

Současné právní výklady k rozsahu samostatnosti se dělí do dvou hlavních kategorií:

- neomezená samostatnost a
- omezená samostatnost.

Rozdíly v rozsahu samostatnosti jednotlivých právně-nesamostatných částí podniku jsou pro daňové účely závažné při působení na výsledky z interních výkonů.

Plansky k dané problematice uvádí: „*Stanovisko jednotlivých států v otázce rozsahu samostatnosti stálé provozovny je také rozdílné. Některé státy praktikují fikci omezené samostatnosti s odvoláním, že by byly ochotni akceptovat fikci neomezené samostatnosti, pokud by v OECD-MK našly více záchytných bodů. Podle názoru těchto států by byla neomezená samostatnost stálé provozovny nejen preferovanou metodou, ale také metodou, která dle znění čl. 7 odst. 2 OECD-MS a principu tržního odstupu je více v souladu*³³“. Již tyto argumentace svědčí o tom, že OECD-MK velmi silně přispívá k nejednotné interpretaci výkladu samostatnosti stálé provozovny.

³³ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 120 (překlad autorky).

OECD-daňový výbor se nepřiklání explicitně k žádné z diskutovaných variant rozsahu fikce samostatnosti stálé provozovny, ovšem ze shrnutí úprav týkajících se různých druhů interních vztahů lze zjistit, že výbor OECD ve OECD-MK ve znění Updatu 2008 vychází přeci jen z omezené samostatnosti stálé provozovny pro účely připočtení zisku. Tak to alespoň vyznívá pro větší část služeb mezi stálou provozovnou a jejím zřizovatelem.

6.2.2 Uplatnění principu tržního odstupu

Nejasnosti v principu uplatnění tržního odstupu plynoucí z textu OECD-MK budou podrobeny zkoumání v následující části této práce.

Zpráva OECD 2008, nazvaná *Přičítání zisků stálým provozovnám* byl nový pokus OECD k interpretaci čl. 7 OECD-MS, která by měla být široce akceptována všemi členskými státy. Pro dosažení širokého souhlasu provedlo OECD průzkum, zda vůbec a pokud ano, tak jak dalece je Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen Směrnice OECD pro převodní ceny) použitelná i pro účely stanovení ceny mezi společnostmi a jeho právně nesamostatnými částmi. K tomu byla vypracována *Working Hypotes*, která měla zjistit, zda může být výše zmíněná směrnice použita pro účely připočtení zisku stálé provozovně. Po řadě návrhových znění zveřejnila OECD Zprávu OECD 2008 v červenci 2008, ve které se *Working Hypotes* změnila na *Authorised OECD Approach* (dále AOA).

AOA představuje ucelený přístup ke způsobu připočtení zisku. Podstatou je provedení funkční analýzy, která nahlíží na stálou provozovnu jako na samostatný podnikatelský subjekt, ještě před tím, než je stanovena výše a důvod připočtení zisku. Obsah čl. 7 odst. 2 OECD MS je vlastně pojednán ve dvoufázovém procesu. Tímto způsobem mohou být stálým provozovnám připočteny zisky za všechny funkce, které vykonává,

tedy jak transakce s třetími osobami, tak transakce se spojenými osobami a transakce s ostatními částmi podniku.³⁴

6.2.3 Funkční analýza

Právně samostatné podniky mohou právně vlastnit majetek a přejímat rizika, což není případ právně nesamostatných stálých provozoven. Proto OECD, jak již bylo zmíněno, vyvinula vlastní mechanismus pro přiřazení aktiv, rizika a kapitálu stálým provozovnám. Tento mechanismus představuje v začátku požadavek na identifikaci činností, které stálá provozovna vykonává. Identifikace by se měla orientovat dle Směrnice OECD pro převodní ceny. Na jejím základu budou stálé provozovny a zbývající části podniku považovány za spojené právně samostatné osoby, které vykonávají funkce, vlastní majetek a mohou přejímat rizika a provádějí transakce se spřízněnými i nespřízněnými osobami. Konkrétním měřítkem pro tuto analýzu bude podstatná funkce, která je vykonávána zaměstnanci podniku (significant people functions). Podle výkonu podstatné personální funkce, bude stanoveno jaká aktiva a jaká rizika jsou stálé provozovně připočitatelné. Identifikace personálních funkcí znamená, že funkce podniku jsou přiřazovány jeho jednotlivým částem na základě personálu (obvykle zaměstnanců), který je zajišťuje. Funkce prováděné zaměstnanci stálé provozovny, jsou přiřazeny stálé provozovně. Za personál stálé provozovny je v tomto případě nutné považovat i personál, který je vyslán zřizovatelem, aby působil pro stálou provozovnu. Působí-li tedy například finanční ředitel jak pro zřizovatele, tak stálou provozovnu, je nutné rozlišovat, v které části operativně jednotlivé funkce vykonává.

Výsledek funkční analýzy je klíčem pro přidělení majetku. Na základě připočtení majetku a rizik má pak být stálá provozovna vybavena tzv. volným kapitálem. Ve funkční analýze je důležité zohlednit podstatné hospodářské činnosti a odpovědnosti v kontextu výrazných činností a odpovědností celého podniku.

³⁴ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 200.

Přiřazení majetku

Při přiřazení majetku rozlišuje AOA mezi hmotným a nehmotným majetkem. Pro oba druhy aktiv se musí zohlednit personální funkce pro přiřazení majetku. Při tom je rozhodující, jak široce je majetek používán při výkonu jednotlivých funkcí stálé provozovny. To platí jak pro hmotný tak nehmotný majetek. Přiřazení tedy není volitelné, neboť AOA vyžaduje funkční souvislost s činností stálé provozovny.

Plansky konstatuje: „*U hmotného majetku se členové OECD-členských států dohodli na pragmatickém řešení. Přidělení má být stanoveno na základě užívání aktiv*“. ³⁵

V oblasti nehmotného majetku odlišuje AOA provozní nehmotný majetek a tzv. marketingový majetek (jméno firmy, logo, značka). Personální funkce pro určení ekonomického vlastnictví je určena dle rozhodnutí o prvním převzetí a o pozdějším řízení rizik v souvislosti s těmito nehmotnými hodnotami.

Připočítání rizik

U spojených právně samostatných osob jsou nesená rizika řešena dohodou. U právně nesamostatné stálé provozovny nese riziko z uzavřených obchodních vztahů vždy zřizovatel, jako nositel právní subjektivity. AOA rozlišuje pro účely přičtení zisků stálé provozovně následující typy rizik:³⁶

- riziko skladování zásob,
- úvěrové riziko,
- měnové riziko,
- úrokové riziko,
- tržní riziko,
- riziko záruky.

³⁵ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 202 (překlad autorky).

³⁶ tamtéž, str. 204 (překlad autorky).

Výše uvedená rizika mají být přidělena jednotlivým nesamostatným částem podniku. **Stálá provozovna by měla nést riziko z chyb svých zaměstnanců, které vznikly při vykonávání funkcí stálé provozovny.** Z důvodu neexistence smluvních podmínek bude probíhat přidělení rizik dle skutečné podstaty. AOA odkazuje pro účely přidělení rizika na analogické použití části 1.28 Směrnice pro tvorbu cen mezi spřízněnými osobami „ *pokud neexistují psané podmínky, smluvní vztahy stran musí být odvozeny z jejich chování a z ekonomických zásad, kterými se obecně řídí vztahy mezi nezávislými podniky.*“ Pokud bude stálé provozovně přičteno riziko, měla by stálá provozovna na toto riziko tvořit také účetní rezervy.

Výše a druh rizik, které jsou přiřazené stálé provozovně, mají přímou souvislost i k přidělení kapitálu. Podnik, který vstupuje do vyšších rizik, má vyšší potřebu vlastního kapitálu, aby si udržel úvěrovou způsobilost.

Přidělení „volného“ kapitálu

AOA zachovává souhlas s požadavkem na přiměřené kapitálové vybavení stálé provozovny pro účely stanovení zisku. OECD-MK ve znění před updatem 2008 neobsahoval žádné postupy ohledně určení výše kapitálu. Dle konceptu AOA musí být přidělen stálé provozovně dostatečný volný kapitál, odpovídající přidělenému majetku a ke krytí rizik.

Dle AOA mohou nebankovní instituce použít pouze dvě metody ke zjištění výše kapitálu v souladu s principem tržního odstupu – metodu rozdělení kapitálu a metodu minimálního kapitálu. Metoda rozdělení kapitálu vychází též z funkční analýzy, na jejímž podkladě byly stálé provozovně přiděleny aktiva a rizika. Pokud by např. výsledkem funkční analýzy bylo konstatování, že 25% aktiv a rizik je připočitatelné stálé provozovně, pak by měla být stálá provozovna také vybavena volným kapitálem ve výši 25% vlastního kapitálu celého podniku.

Metoda minimálního kapitálu je založena na kapitálové struktuře srovnatelného podniku.

Připočítání finančních nákladů

Vedle ustanovení týkající se „volného kapitálu“ obsahuje AOA také proces pro přičtení úroků, hrazených třetím osobám, stále provozovně. AOA popisuje na základě výkladu OECD-MK sledování interních zdrojů až k financování od třetích osob. Úroky placené třetím osobám jsou přiděleny stále provozovně na základě zástupné metody.

6.2.4 Určení zisku stále provozovny na základě srovnávací analýzy

Na základě funkční analýzy, popsané v kroku 1, provedené dle AOA, v rámci které byly stále provozovně přiděleny majetek, rizika a kapitál následuje druhý krok, kterým je stanovení výše odměny za interní výkony. Při tom budou srovnávány interní vztahy uvnitř mezinárodní podnikatelské jednotky s transakcemi mezi samostatnými, nespojenými osobami. Toto srovnání by se mělo aplikovat podle „srovnávací analýzy“ popsané ve Směrnici OECD pro převodní ceny.

Být srovnatelný znamená dle této směrnice, že: *„Žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými situacemi nemohl závažně ovlivnit podmínku, která je metodologií prověřována (např. cenu nebo rozpětí) nebo že mohou být učiněny přiměřeně přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů“*. Směrnice OECD pro převodní ceny v bodu 1.17 uvádí: *„Vlastnosti, které by mohly být důležité, jsou charakteristika převáděného majetku nebo služeb, funkce vykonávané stranami (příčemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko), podmínky smlouvy, ekonomické okolnosti stran a podnikatelské strategie sledované stranami“*. S výjimkou kritéria podmínky smlouvy mohou být procesy OECD směrnice bezprostředně použity i pro interní vztahy. Dle Zprávy OECD 2008 má být zúčtována taková odměna, která obsahuje i ziskovou část při přeúčtování nákladů u interních činnostech.

Čisté přeúčtování nákladů u interních služeb není odvislé od toho, zda služba souvisí s hlavním předmětem činnosti podnikání, jak bylo uváděno v OECD-MK ještě před Updatem 2008. Prosté přeúčtování nákladů připadá v úvahu pouze v případech, kdy je cena dohodnuta jako *Ujednání o podílení se na nákladech*, dle kapitoly VIII Směrnice OECD pro převodní ceny.

6.2.5 Význam Zprávy OECD z roku 2008

OECD-MK ve znění Updatu 2008 konstatuje v bodě 7, k čl. 7 OECD-MS, že přístup vyvinutý v této zprávě nebyl omezen ani původním záměrem ani historickou praxí a výkladem k čl. 7. Místo toho se Zpráva OECD 2008 zaměřila na formulování nejvhodnějšího přístupu k přičítání zisků stálé provozovně ve smyslu čl. 7 OECD-MS, v podmínkách současného nadnárodního podnikání a obchodu. Daňový výbor OECD je toho názoru, že pokyny obsažené ve Zprávě OECD 2008 představují lepší přístup k přičítání zisků stálým provozovnám, než jaký byl aplikován dříve. **Výbor nicméně připouští, že mezi některými závěry Zprávy OECD a výkladem tohoto článku, který byl dříve v tomto komentáři uveden, existují rozdíly.** Z tohoto důvodu byl tento komentář upraven tak, aby obsahoval řadu závěrů této Zprávy, které nejsou v rozporu s dřívější verzí tohoto komentáře, který v některých oblastech stanovil zvláštní přístupy a v jiných oblastech ponechával značnou volnost. **Zpráva tedy představuje mezinárodně uznávané zásady a v míře, v jaké není v rozporu s tímto komentářem, poskytuje vodítko pro aplikaci principu tržního odstupu obsaženého v tomto článku.** Je tedy konstatováno, že výklad OECD-MK k čl. 7 OECD-MS ve znění updatu 2008 má přednost před Zprávou OECD 2008. Plansky uvádí: „*Pravidlem je, že výkla, obsažený ve Zprávě je integrován v kratší formě do OECD-MK. V případě zprávy OECD 2008 je nutné poznamenat, že AOA jde v mnoho bodech dále než Update 2008.*“³⁷

Odstavec 17 OECD-MK k čl. 7 ve znění updatu 2008 zdůrazňuje samostatnost a nezávislost stálé provozovny pro účely připočítání zisku a odkazuje na konkrétní podmínky uvedené v oddílu D-2 a D-3 části I Zprávy OECD 2008, ve které je právně popsán dvoufázový proces AOA. Tímto postupem mohou být stálé provozovně přičteny zisky pro všechny jí vykonávané činnosti – ve vztahu ke třetím osobám, transakcím se spojenými osobami a ve vztahu k ostatním částem podniku.

³⁷ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 216 (překlad autorky).

Bod 18 OECD-MK k čl. 7 OECD-MS shrnuje oba kroky AOA. Dle prvního kroku mají být: „...identifikovány vykonávané funkce stálé provozovny, tedy činnosti a odpovědnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny v kontextu činností a odpovědností vykonávaných podnikem jako celkem“.³⁸ V druhém kroku tohoto přístupu má být: „...stanovena odměna za takové jednání analogickým uplatněním zásad pro aplikaci principu tržního odstupu mezi spojenými podniky, s odkazem na vykonávané funkce, použitá aktiva a rizika, nesená podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím zbytku podniku“³⁹.

Zatímco OECD-MK ve znění před updatem 2008 propojení mezi čl. 7 a čl. 9 OECD-MS vyjadřoval nezřetelně, je současný vztah mezi oběma články skrz AOA a OECD-MK ve znění updatu 2008 jasněji v popředí. Body 17 a 18 OECD-MK k čl. 7 OECD-MS ve znění updatu 2008 jsou v této souvislosti vítány, neboť odkazují na příslušné směrnice OECD.

Plansky k tomuto tématu uvádí: „Zvláštnosti vyplývají v oblasti mezinárodního zdanění stálých provozoven skrz výklady OECD-MK ve znění před updatem 2008, dle kterých je princip tržního odstupu omezen pouze na určité druhy interních služeb mezi zřizovatelem a stálou provozovnou nebo mezi více stálými provozovnami. **Tato omezení neodpovídají sice AOA, byly ale dále zachovány v OECD-MK ve znění updatu 2008** (zvýrazněno autorkou). Omezení tohoto postoje či odklon v rámci updatu 2008 by znamenal zcela jednoznačnou změnu dosavadních způsobů pohledu OECD-daňového výboru a byl z tohoto důvodu vynechán. Tím zůstává také výklad OECD-MK ve znění updatu 2008 ovšem vzdálen výkladům AOA, a o AOA v updatu 2008 je hovořeno jako o „AOA light“.⁴⁰

³⁸ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 118.

³⁹ tamtéž, str. 119.

⁴⁰ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 228. (překlad autorky).

Plansky závěrem konstatuje: „*Význam směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky při výkladu čl. 7 OECD-MS se omezuje na oblast funkční analýzy. Při řešení otázky určení výše odměny za interní vztahy, lze dle pojetí OECD-MK ve znění updatu 2008 použít převodní ceny opět pouze jen pro některé druhy služeb*“⁴¹

6.2.6 Možnost odpočtu nákladů vynaložených pro stálou provozovnu

Dalším odstavcem, který řeší výpočet zisků stálé provozovny je odstavec 3 čl. 7 OECD-MS který zní:

„Při výpočtu zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady vynaložené pro účely stálé provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je stálé provozovna umístěna, či jinde“.

Mohlo by se zdát, že odstavce 2 a 3 čl. 7 si odporují, neboť odstavec 2 vyžaduje účtovat ceny mezi ústředím a stálou provozovnou na základě tržního odstupu, zatímco odstavec 3 tvrdí, že odpočet nákladů vynaložených pro účely stálé provozovny by měl představovat skutečnou cenu těchto nákladů, obvykle bez přičtení přírážky.

OECD-MK v bodě č. 29 k odst. 3 čl. 7 k tomuto rozporu uvádí a doplňuje: „... *mezi těmito dvěma odstavci neexistuje žádný principiální rozdíl. Odstavec 3 stanoví, že při stanovení zisků stálé provozovny musí být umožněno odečíst určité náklady, zatímco odstavec 2 stanoví, že zisky stanovené v souladu s pravidlem obsaženým v odstavci 3, který se týká odpočtu nákladů, musí být takové, jaké by realizoval samostatný podnik vykonávající stejné nebo podobné činnosti za stejných nebo podobných podmínek. Zatímco tedy odstavec 3 stanoví pravidlo, které se použije pro stanovení zisků stálé*

⁴¹ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 228. (překlad autorky).

*provozovny, odstavec 2 požaduje, aby takto stanovené zisky odpovídaly ziskům, který by realizoval samostatný a nezávislý podnik.*⁴²

Následující bod č. 30 shrnuje: „*Odstavec 3 pouze stanoví, jaké náklady by měly být stále provozovně přičteny pro účely stanovení zisků přičitatelných této stále provozovně. Jakmile jsou tyto náklady jednou přičteny, tento odstavec se dále nezabývá otázkou, zda jsou tyto náklady pro účely stanovení zdanitelných příjmů stále provozovny daňově uznatelné, jelikož podmínky pro uznatelnost nákladů jsou otázkou, která je řešena národními právními předpisy za podmínek stanovených v článku 24, který se týká zákazu diskriminace (zejména odstavce 3 a 4 tohoto článku)*“.⁴³

6.2.7 Aplikace v České republice

Z pohledu aplikace v daňové praxi České republiky se autorka přiklání k názoru užívání komentáře platného v době uzavření příslušné SZDZ. Avšak z důvodu, že nedošlo k výrazným posunům výkladů k čl. 7 Zisky podniku OECD-MS tak, jak jsou obsaženy v OECD-MK z roku 2008, lze doporučit pro aplikaci právě toto znění. To se však týká pouze SZDZ, které byly uzavřeny do roku 2010. V roce 2010 vydalo OECD nové znění OECD-MS i nové znění OECD-MK. Tyto dokumenty obsahují dle názoru autorky výrazné změny v přístupu ke zdaňování čl. 7 Zisky podniků v porovnání se zněním OECD-MS a OECD-MK z roku 2008. Aplikace tohoto nového znění smlouvy i komentáře budou moci být použita až pro zcela nové SZDZ, které budou uzavřeny na jejich základě. Těmto změnám se práce ve svém závěru také okrajově věnuje. Pro úplnost je nutné zmínit skutečnost, že Česká republika používá v některých případech ještě i smlouvy uzavřené za doby federace, kdy nebyla členem OECD, avšak i v této době byly smlouvy uzavírány na základě OECD-MS, proto i zde je aplikace OECD-MK vhodná.

⁴² VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 122.

⁴³ tamtéž.

Z výsledků podrobné analýzy, provedené v předchozích kapitolách, vyplývá, že by měla být provedena pro účely zjištění základu daně stálé provozovny v České republice funkční analýza.

Po přidělení majetku, rizik, závazků a kapitálu by měly být definovány funkce, vykonávané stálou provozovnou. Dalším logickým krokem je pak popsání funkcí, které vykonávají ostatní části podniku pro stálou provozovnu. Výsledky funkční analýzy jsou pak základem pro stanovení výše odměny za činnosti vykonávané mezi jednotlivými částmi podniku.

Převod majetku, poskytování služeb

Řada bilaterálních smluv obsahuje jak odstavec 2 tak odstavec 3 OECD-MS, které byly analyzovány a vysvětleny v předchozím textu. Fakticky tak mohou nastat **problémy při rozlišování těch okolností a případů, kdy by náklady vynaložené podnikem neměly být považovány za náklady stálé provozovny, a daný majetek nebo služba by měly být na základě zásad samostatného a nezávislého podniku považovány za převedené nebo poskytnuté mezi ústředím a stálou provozovnou.** OECD-MK k čl. 7 v bodě 31 uvádí: „*Otázkou je, zda interní převod majetku nebo služeb, ať již dočasný, nebo trvalý, je stejné povahy jako převody, u kterých by podnik v rámci své běžné činnosti účtoval třetí osobě cenu stanovenou na základě principu tržního odstupu, tj. běžnou prodejní cenu zahrnující ziskovou přírážku.*“ Bod 32 „*Odpověď na tuto otázku bude kladná, pokud je náklad původně vynaložen v rámci výkonu funkcí, jejichž hlavním účelem je prodej zboží nebo služeb a realizace zisku prostřednictvím stálé provozovny. Odpověď bude naopak negativní, pokud se na základě skutečností a okolností daného případu jeví, že náklad byl původně vynaložen v souvislosti s výkonem funkce, jejímž základním účelem je zajistit hospodárnost celkových nákladů podniku nebo obecně zvýšit prodeje podniku.*“⁴⁴

⁴⁴ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 122.

Komentář uvádí příklad v bodě 33:

„Pokud je zboží dodáno za účelem dalšího prodeje, ať již ve finálním stavu nebo jako surovina či polotovár, bude obvykle vhodné aplikovat ustanovení odstavce 2 a pro část podniku, který produkt dodává, alokovat část zisku stanovenou na základě principu tržního odstupu. Ovšem i zde mohou existovat výjimky. Příkladem může být situace, kdy zboží není dodáváno pro účely dalšího prodeje, ale pro účely jeho dočasného využití v obchodě, takže pro část podniku, které se využití takového materiálu dělí, může být vhodné nést pouze svůj podíl na nákladech na něj, např. u stroje pouze ty odpisové náklady, které se vztahují k využití stroje každou z částí daného podniku.“⁴⁵

Nehmotný majetek

OECD-MK v bodě 34 k čl. 7 OECD-MS ve znění updatu 2008 nedoporučuje u nehmotného majetku aplikovat pravidla týkající se vztahů mezi podniky ve skupině (např. platby licenčních poplatků nebo dohody o sdílení nákladů). Vidí složitost v alokaci „vlastnictví“ nehmotných práv výhradně jedné části podniku a v tvrzení, že tato část podniku by měla přijímat licenční poplatky od ostatních částí, jako kdyby byla nezávislým podnikem. OECD tedy doporučuje **považovat náklady spojené s vytvořením nehmotných práv za náklady přičitatelné všem částem podniku, které je budou využívat**. Je považováno za správné v tomto případě alokovat skutečně vzniklé náklady mezi různé části podniku, a to bez ziskové nebo licenční přírážky. OECD konstatuje, daňové orgány si musí být vědomy skutečnosti, že případné nepříznivé důsledky plynoucí z činností výzkumu a vývoje budou také alokovány na různé části podniku.⁴⁶

Oblast služeb

V této oblasti vznikají problémy při posuzování otázky, zda služby poskytnuté mezi různými částmi jednoho podniku mají být účtovány za cenu stanovenou na úrovni

⁴⁵ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 122.

⁴⁶ tamtéž, str. 124.

skutečných nákladů nebo za cenu obsahující ziskovou marži, která by představovala zisk té části podniku, která službu poskytla. Obchodní činnost podniku nebo její části se může skládat z poskytování takových služeb třetím osobám a za jejich poskytnutí může existovat standardní cena. OECD v MK v bodě č. 35. k odst. 3 čl. 7 uvádí: „V tom případě bude obvykle vhodné účtovat za službu stejnou cenu, jaké je účtována „mimo stojícímu“ zákazníkovi.“⁴⁷

Bod 37 OECD-MK k čl. 7 OECD- MS konstatuje: „Častěji je poskytování služeb pouhou součástí obecného řízení společnosti jako celku.“⁴⁸ Příkladem uvádí společný systém školení, kdy zaměstnanci každé části podniku z něj mají prospěch a dále konstatuje: „V takovém případě je považováno komentářem za vhodné považovat náklady na poskytování těchto služeb za náklady, které jsou součástí celkových administrativních nákladů podniku jako celku, které by měly být alokovány na bázi skutečných nákladů částem podniku do té míry, v jaké jsou tyto náklady vynaloženy pro účely dané části podniku, a to bez jakékoliv marže, který by představoval zisk jiné části podniku.“⁴⁹

Charakter a výše úroků

Jsou rozlišovány úroky z titulu interních „půjček“ centrály stálé provozovně. OECD-MK konstatuje v bodě č. 41 k čl. 7 OECD-MS, že: „Vyjma případů finančních institucí, jako jsou banky, nemá být interní „úrok“ uznán za náklad.“⁵⁰ Odůvodnění spočívá ve vysvětlení, že: „Z ekonomického hlediska se mohou interní dluhy a pohledávky ukázat jako neexistující, jelikož v situaci, kdy je podnik výlučně nebo

⁴⁷ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 123.

⁴⁸ tamtéž. str. 124.

⁴⁹ tamtéž.

⁵⁰ tamtéž, str. 125.

převážně financován vlastním kapitálem, by mu nemělo být dovoleno odečíst si úrokové náklady, které nemusel platit.“⁵¹

Přidělení výše úroků ze závazků skutečně vynaložených představují druhý charakter úroků. Takovéto závazky se mohou zcela nebo pouze z části vztahovat k činnostem stálé provozovny, půjčky sjednané podnikem budou ve skutečnosti užívány buď centrálou, nebo stálou provozovnou, nebo oběma. Členské státy hledaly praktické řešení, které objevily v tzv. kapitálově struktuře přiměřené jak organizaci, tak pro vykonávané funkce. Tato přiměřená kapitálová struktura zohlední skutečnost, že stálá provozovna potřebuje pro výkon svých činností určitý objem financování v podobě „bezplatného“ kapitálu a úročených dluhů. Cílem je proto přičítat stálé provozovně úrok ve výši stanovené na základě principu tržního odstupu po přičtení příslušné částky „bezplatného“ kapitálu ve snaze zabezpečit funkce, aktiva a rizika stálé provozovny.⁵²

⁵¹ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 125.

⁵² tamtéž.

7 Vztah čl. Zisky podniků k ostatním ustanovením smlouvy

Tato část diplomové práce se zabývá zásadami upravujícími otázku, zda by měly být příjmy, které mají speciální úpravu v jiných člancích OECD-MS, považovány za zisky podniků ve smyslu čl. 7 nebo např. za příjmy z nemovitého majetku ve smyslu čl. 6 OECD-MS.

Pronájem z nemovitého majetku

Příjmy z pronájmu nemovitého majetku, který se nachází ve státě stálé provozovny podléhá pod pojem *zisky podniků* ve smyslu článku 7 OECD-MS a pod příjmy z nemovitého majetku ve smyslu čl. 6 OECD-MS. V souladu s čl. 7 odst. 7 ve spojení s čl. 6 odst. 4 OECD-MS potvrzuje, že na příjmy z nemovitého majetku připadá právo zdaňovat zemi stálé provozovny. Příjmy z pronájmu nemovité věci, které se nachází v zemi zřizovatele, spadají také zásadně pod příjmy zisky podniku ve smyslu čl. 7 a pod čl. 6 příjmy z nemovitého majetku. V tomto případě nevede ovšem odvolávka v čl. 7 odst. 7 OECD-MS k použití čl. 6 OECD-MS, neboť ten vyžaduje umístění majetku v zemi stálé provozovny.

Tuto kolizi řeší článek 21 Zdanění ostatních příjmů OECD vzorové smlouvy:

- 1. Části příjmů rezidenta jednoho smluvního státu, ať mají zdroj kdekoliv, o kterých se nepojednává v předchozích člancích této smlouvy, podléhají zdanění jen v tomto státě.*
- 2. Ustanovení odstavce 1 se nevztahuje na příjmy jiné než na příjmy z nemovitého majetku, který je definován v čl. 6 odst. 2, jestliže příjemce takových příjmů, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny umístěné v tomto státě a jestliže právo či majetek, z jejichž titulu příjem plyne, se skutečně vážou k této stálé provozovně. V tomto případě se aplikují ustanovení čl. 7.*

OECD-MK k tomuto ustanovení vysvětluje, že tento článek stanoví obecně pravidlo pro příjmy, které nebyly v předcházejících člancích této smlouvy řešeny. Rozsah působnosti

tohoto článku není omezen pouze na příjmy vznikající v jednom smluvním státě, ale rozšiřuje se i na příjmy ze třetích států. Pravidlo stanovené v tomto odstavci se dle OECD-MK aplikuje bez ohledu na to, zda je právo na zdanění státem rezidence skutečně uplatněno, a tudíž, kdy příjem vznikne ve druhém smluvním státě, nemůže tento stát uvalit daň, a to i když příjem není v prvně zmiňovaném státě podroben zdanění. Podobně v situaci, kdy příjem vznikne ve třetím státě a příjemce tohoto příjmu je dle příslušných národních předpisů považován za rezidenta obou států, povede aplikace čl. 4 OECD-MS k tomu, že bude s příjemcem daného příjmu zacházeno jako s rezidentem pouze jednoho smluvního státu, a jen v tom jednom státě bude podléhat plnému zdanění. V tomto případě nesmí druhý stát uvalit daň na příjem plynoucí ze třetího státu, a to i v případě, kdy příjemce není ve státě, ve kterém je považován za rezidenta podle čl. 4 OECD-MS, podroben zdanění.

Odstavec 2 čl. 21 OECD-MS stanoví výjimku z ustanovení odstavce 1, pokud je příjem spojen s činností stálé provozovny, kterou má rezident jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě. Tento odstavec zahrnuje také příjmy ze třetích zemí. OECD-MK konstatuje v bodě č. 4 k odst. 2 čl. 21 OECD-MS, že: „*V takovém případě je právo na zdanění uděleno tomu smluvnímu státu, v němž se nachází stálá provozovna. Tento odstavec 2 OECD-MS se ale neaplikuje na nemovitý majetek, u kterého podle čl. 6 odst. 4 OECD-MS náleží primární právo na zdanění státu sídla dané nemovitosti* (zvýrazněno autorkou). *Nemovitý majetek nacházející se v jednom smluvním státě, který je součástí obchodního majetku stálé provozovny podniku tohoto státu nacházejícím se ve druhém smluvním státě, má proto podléhat dani pouze v prvně zmiňovaném státě, ve kterém se nemovitost nachází a jehož je příjemce daného příjmu rezidentem. Toto je v souladu s pravidly stanovenými v člancích 13 a 22 OECD-MS týkajících se nemovitého majetku, neboť odstavec 2 těchto článků se aplikuje pouze na movitý majetek stálé provozovny.*“⁵³ Komentář k odstavci 1 čl. 13 OECD-MS říká, že zisky ze zcizení nemovitého majetku mohou být zdaněny v tom státě, kde se majetek nachází. Toto pravidlo odpovídá ustanovením článku 6 a článku 22 odst. 1 OECD-MS. Aplikuje se i na nemovitý majetek, který tvoří součást majetku podniku.

⁵³ VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. str. 256.

Příjmy z pronájmu nemovitého majetku, který se nachází ve třetí zemi, spadá také nejprve pod pojem Zisky podniku ve smyslu čl. 7 OECD-MS a zároveň pod Příjmy z nemovitého majetku ve smyslu čl. 6 OECD-MS. Avšak stejně jako u příjmů vztahujících se k nemovitosti, která se nachází v zemi zřizovatele platí, že právo na zdanění má v souladu s čl. 21 odst. 1 OECD-MS pouze stát rezidence.

Zdanění příjmů typu dividenda

Pokud jsou stále provozovně připočitatelné příjmy z titulu dividend, pak mohou pocházet ze státu stále provozovny, ze státu zřizovatele, nebo ze třetího státu. Příjmy s návazností na dividendy ze států stále provozovny spadají prvotně pod pojem zisky podniků ve smyslu čl. 7 OECD-MS a dividendy ve smyslu čl. 10 odst. 3 OECD-MS. Ustanovení čl. 7 odst. 7 OECD-MS však převádí právo aplikovat čl. 10 odst. 3 OECD-MS. Nicméně ustanovení čl. 10 odstavce 4 vede opět k aplikaci čl. 7 odst. 7 OECD-MS. **Tento zpětný odkaz na čl. 7 umožňuje státu stále provozovny využít své právo na neomezené zdanění v porovnání s omezenou sazbou srážkové daně, která se aplikuje při použití ustanovení čl. 10 odst. 2 OECD-MS.** Pokud by pocházely dividendy ze státu rezidence, spadají prvotně také podle pojem zisky podniků čl. 7 OECD-MS a pod definici dividend ve znění čl. 10 odst. 3 OECD-MS. Zpětný odkaz čl. 7 odst. 7 OECD-MS ovšem nevede k aplikaci čl. 10 odst. 4:

„Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník dividend, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, jehož je rezidentem společnost vyplácející dividendy, svoji činnost prostřednictvím stále provozovny, která je tam umístěna, a jestliže účast, z jejíhož titulu jsou dividendy vypláceny, se skutečně váže k této stále provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.“

OECD-MS neodkazuje ani k použití čl. 10 odst. 1 a 2 OECD-MS, neboť oba tyto články se vztahují na dividendy, které pochází ze státu stále provozovny. Z tohoto důvodu je nutné aplikovat v souladu se zněním čl. 7 odst. 7 OECD-MS právě čl. 21 OECD-MS. Na rozdíl od příjmů z nemovitého majetku se použije čl. 21 odstavec 2 OECD-MS. Dle tohoto ustanovení může dividendy zdanit stát stále provozovny a stát zřizovatele musí

ustoupit od eventuální srážkové daně, zároveň se musí postarat o zamezení dvojímu zdanění.⁵⁴

Vztah mezi čl. 7 a čl. 13 OECD-MS

Zisky ze zcizení nemovitého majetku, který se nachází v zemi stále provozovny, v zemi zřizovatele, ve třetí zemi mohou být připočítány stále provozovně v jiném smluvním státě nebo zřizovateli. Pokud pocházejí zisky z prodeje nemovitosti, která se nachází v zemi stále provozovny, není důležité, komu se zisky mohou přičíst, právo zdanění má stát stále provozovny. Tyto příjmy spadají pod čl. 7 a čl. 13 a opět v důsledku aplikace čl. 7 odst. 7 se použije čl. 13 odst. 1 OECD-MS.

Pokud se zcizovaná nemovitost bude nacházet v zemi zřizovatele, nebo ve třetí zemi, bude z důvodu nemožnosti aplikace čl. 13 odst. 1 OECD-MS aplikován čl. 13 odst. 5 OECD-MS a příjmy ze zcizení takovýchto nemovitostí budou zdaňovány v zemi zřizovatele.

Příjmy z prodeje movitého majetku

Příjmy z prodeje movitého majetku, který se nachází v zemi stále provozovny, v zemi zřizovatele, nebo ve třetí zemi a který je přičitatelný stále provozovně může být za určitých podmínek podroben zdanění v zemi stále provozovny.

Zdanění tohoto druhu příjmů je řešeno opět v čl. 7 OECD-MS a v čl. 13 OECD-MS. Na základě odkazu čl. 7 odst. 7 OECD-MS se aplikuje čl. 13 odst. 2 OECD-MS, který dává právo zdanit movitý majetek, který je součástí majetku stále provozovny, bez ohledu na to, kde se tento majetek nachází.

⁵⁴ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 228. str. 73-79.

Tab. 7.1: Přehled práva státu na zdanění, dle jednotlivých druhů příjmů dle OECD MS⁵⁵

Příjem podle	Příjmy pocházející ze		
	země stálé provozovny	zřizovatele	ze třetí země
Čl. 6 (2) nemovitý majetek	čl. 7 (7) pak čl. 6 (4) pak čl. 6 (1)	čl. 7 (7) pak čl. 21 (1)	čl. 7 (7) pak čl. 21 (1)
Právo zdanění	stát stálé provozovny	jen stát zřizovatele	jen stát zřizovatele
Čl. 10 (3) dividendy	čl. 7 (7) pak čl. 10 (4) pak čl. 7	čl. 7 (7) pak čl. 21 (2) pak čl. 7	čl. 7 (7) pak čl. 21 (2) čl. 7
Právo zdanění	stát stálé provozovny	stát stálé provozovny	stát stálé provozovny
Čl. 11 (3) úroky	čl. 7 (7) pak 11 (4) pak čl. 7	čl. 7 (7) pak čl. 21 (2) čl. 7	čl. 7 (7) pak čl. 21 (2) čl. 7
Právo zdanění	stát stálé provozovny	stát stálé provozovny	stát stálé provozovny

⁵⁵ PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4. str. 86, 87 (překlad autorky).

8 Modelový příklad komparace vybraných forem podnikání zahraniční osoby v ČR

V rámci této kapitoly je prezentován příklad komparace stanovení daňové povinnosti dceřiné společnosti / organizační složky zahraniční osoby na území České republiky. Zároveň je zkoumán vliv příjmů dosažených zahraniční mateřskou společností / zřizovatelem prostřednictvím dceřiné společnosti / organizační složky na celkovou daňovou povinnost zahraniční osoby v zemi její rezidence a výsledné celkové zatížení.

8.1 Východiska a zadání modelového příkladu

Společnost U2ABC, GmbH⁵⁶ se sídlem v Rakousku (dále jen U2ABC), působící v oblasti dodávky investičních celků, se rozhodla podnikat na území ČR. Rozhoduje se, zda založit na území ČR dceřinou společnost či zde podnikat prostřednictvím organizační složky. Jedním z klíčových kritérií rozhodování jsou možnosti daňové optimalizace zahraniční osoby, případně holdingového uskupení v souvislosti s podnikáním v ČR. Zahraniční osoba předpokládá, že v průběhu prvního roku podnikání na území ČR by dosáhla následujících hodnot rozvahy a nákladů a výnosů, **avšak bez vlivu operací s mateřskou osobou / zřizovatelem.**

⁵⁶ Odpovídá právní formě společnosti s ručením omezeným.

Tab. 8.1: Východiska k zadání modelového příkladu - Rozvaha k 31. 12. 2011

Rozvaha k 31. 12. 2011			
	Kč		Kč
021 Stavby	2 000 000	411 Základní kapitál/ závazek ke zřizovateli	1 400 000
022 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	3 790 000	321 Závazky z obchodních vztahů	4 500 000
031 Pozemky	400 000	331 Závazky k zaměstnancům	100 000
081 Oprávky ke stavbám	-66 667	343 Odvod DPH	30 000
082 Oprávky k mov. věcem	-790 000	Zisk	6 000 000
315 Ostatní pohledávky	1 790 000		
211 Pokladna	20 000		
221 Banka	2 386 667		
311 Pohledávky	2 500 000		
Celkem	12 030 000	Celkem	12 030 000

Zdroj: Vlastní zpracování

	Kč		Kč
Zaúčtované výnosy	55 000 000	Zaúčtované náklady	49 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud by se zahraniční osoba rozhodla pro formu podnikání prostřednictvím organizační složky, obsahovaly by její účetní knihy i operace uvedené v Tabulce 8.1.

Dceřiná společnost / organizační složka účtuje o zásobách způsobem B, k datu 31.12. 2011 nepředpokládá, že bude nějaký materiál nespotebován.

Kromě již výše zaúčtovaných operací je potřeba provést posouzení ještě následujících operací:

1. Náklady na založení dceřiné společnosti / organizační složky ve výši Kč 65.000,--.
2. Poskytnutí vozidla od mateřské společnosti / zřizovatele dceřiné společnosti / organizační složce na území ČR.
3. Přijetí finanční výpomoci od mateřské společnosti / zřizovatele ve výši

EUR 200.000,--, posouzení možnosti zúčtování úroků, vztahujících se k této výpomoci. Mateřská společnost / zřizovatel poskytuje tuto půjčku z vlastních zdrojů.

4. Nákup materiálu od zahraničního dodavatele, objednávka byla provedena mateřskou společností / zřizovatelem, fakturace od třetí osoby přímo na dceřinou společnost / organizační složku v hodnotě EUR 11.000,--.
5. Nákup stejného materiálu i stejného množství jako v bodě 4 od sesterské společnosti z Rakouska za cenu EUR 11.200,--.
6. Pořízení ekonomického softwaru od mateřské společnosti / zřizovatele.
7. Faktura na mateřskou společnost / zřizovatele za provedenou subdodávku na zakázce „Rekonstrukce zařízení na výrobu etylenu“.
8. Na zakázce na území ČR si dceřiná společnost pronajala zaměstnance rumunské personální agentury a to po dobu jednoho kalendářního měsíce. Faktura byla vystavena na hodnotu EUR 30.000,--.
9. Dceřiná společnost / organizační složka založila novou společnost s ručením omezeným na území ČR.
10. Fakturace na sesterskou společnost za práci provedenou na zakázce „Výstavba vodní elektrárny“ na území Slovenské republiky.
11. Faktura od mateřské společnosti / zřizovatele za vyhotovení technické dokumentace a plánů na zakázkách, které provedla dceřiná společnost / organizační složka na území České republiky odběratelům, se kterými sama uzavřela smlouvu (výnosy za provedené zakázky již byly dceřinou společností/organizační složkou proúčtovány – viz. tabulka č. 8.1.).
12. Faktura od mateřské společnosti / zřizovatele za práce obecného řízení, prováděné ve prospěch dceřiné společnosti / organizační složky.
13. Prodej obchodního podílu na založené s.r.o.
14. Pronájem stroje sesterské společnosti do Rakouska v hodnotě EUR 11.000,-- .
15. Příjem z úroků z poskytnutého úvěru sesterské společnosti na Slovensko ve výši EUR 10.000,--.

Pro správné stanovení ceny za úkony provedené mezi mateřskou společností / zřizovatelem a její dceřinou společností / organizační složkou, bude provedena funkční

analýza, jejímž úkolem je identifikace vykonávaných činností dceřiné společnosti / organizační složky a identifikace rizik. Zohlednění výsledků funkční analýzy je provedeno při daňovém posouzení výše uvedených operací v části 8.3 na straně 76 a následující této práce.

8.2 Funkční analýza

Popis společnosti / organizační složky U2ABC

Společnost s ručením omezeným / organizační složka U2ABC patří do kapitálové skupiny zahraničního podniku, který se v posledních desetiletích počítá k vůdčím evropským podnikatelským subjektům v oblasti investiční technologie, ve výstavbě potrubního vedení, ve výrobě přístrojů a nádrží.

Dceřiná společnost / organizační složka je činná zejména v těchto oblastech:

- produkce energie a její rozvod;
- papírenský a celulózový průmysl;
- chemie a petrochemie;
- metalurgie.

Spektrum výkonů zahrnuje:

Projektování a engineering, pořízení, přípravu a dodávku investičního zařízení, jeho uvedení do provozu, zajištění kvality a potřebné dokumentace a oprav, působí jako generální partner či subdodavatel.

Aktivity vykonávané dceřinou společností/organizační složkou

Organizační složka / dceřiná společnost zaměstnává na území České republiky jednatele / vedoucího organizační složky p. Petera Wagnera. Dále zde zaměstnává 20 montérů a svářečů (čeští daňoví rezidenti) a dvě administrativní pracovnice. Pan Peter Wagner je zaměstnancem i mateřské společnosti / zřizovatele. Dceřiná společnost / organizační složka však nezaměstnává odborníky z oblasti projektování, plánování, vypracování

technické dokumentace, rozpočtování, které jsou bezpodmínečnou součástí podnikání ve zmíněné oblasti, tyto vysoce odborné činnosti zajišťuje svými zaměstnanci na území Rakouska mateřská společnost / zřizovatel.

Dceřiná společnost / organizační složka nevlastní žádné ochranné známky nebo podobná nehmotná aktiva, její obchodní aktivity nezahrnují vývoj nehmotných aktiv.

Dceřiná společnost / organizační složka jedná s klienty na lokální úrovni, přijímá zakázky vyjednané mateřskou společností / zřizovatelem a zajišťuje funkce *back office* (obecná administrativa). Klíčové funkce jako finanční plánování, portfolio management, controlling, risk management, finanční správa atd. jsou uskutečňovány v Rakousku mateřskou společností/zřizovatelem.

Obecná administrativa

Provádění obecné administrativy, tj. např. přijímání objednávek, vystavování objednávek, skladová evidence, vystavování faktur, evidence přijatých faktur, vedení pokladní knihy je prováděno administrativními pracovníky dceřiné společnosti / organizační složky. Účetnictví dceřiné společnosti / organizační složky, stejně jako mzdovou agendu zpracovává na základě smlouvy třetí subjekt.

Účetnictví organizační složky je však též součástí účetnictví zahraniční jednotky, která veškeré účetní doklady týkající se organizační složky zpracovává ve svém finančním účetnictví. Účetnictví dceřiné společnosti již samozřejmě není předmětem účtování u mateřské společnosti. Ta eviduje pouze finanční aktivum – 100% podíl na dceřiné společnosti.

Finanční správa

Výstavba investičních celků vyžaduje velké množství volného finančního kapitálu. Dceřiná společnost / organizační složka nefinancuje své aktivity prostřednictvím bankovních půjček, ale prostřednictvím kapitálu půjčeného mateřskou společností / přiděleného zřizovatelem dceřiné společnosti / organizační složce.

Plánování, technické dokumentace, rozpočtování

Zpracování technické dokumentace, vyhotovení rozpočtu je zadáno i u zakázky, kterou získá přímo dceřiná společnost / organizační složka mateřské společnosti / zřizovateli a to z důvodu, že dceřiná společnost / organizační složka, jak již bylo zmíněno, nemá k dispozici vlastní odborníky. Tyto činnosti jsou prováděny na území Rakouské republiky.

Nákup materiálu

Vyjednávání cen je řízeno mateřskou společností / zřizovatelem. Dceřiná společnost však může nakupovat materiál i samostatně na území České a Slovenské republiky. Jednatel / vedoucí organizační složky má k dispozici přístup do informačního systému mateřské společnosti / zřizovatele, takže je schopen porovnat výhodnost nabízených cen dodavateli z České republiky a ze Slovenské republiky.

Využitá aktiva

Dceřiné společnosti / organizační složce nemohou být přiřazena v porovnání s mateřskou společností / zřizovatelem významná hmotná a nehmotná aktiva. Aktiva přiřazená dceřiné společnosti / organizační složce jsou spojena s každodenním provozem organizační složky. Jedná se o výrobní halu, stroje a zařízení, které jsou nutné k provádění montážních a svářecích prací.

Převzatá rizika

Obvyklá rizika, tak jak je definuje AOA, jsou následující:

- tržní riziko;
- riziko dodání;
- kreditní rizika;
- riziko ručení;
- kurzové riziko;
- rizika spojená s logistickou a distribucí.

Zvolená klasifikace rizik vychází z praktických poznatků autorky diplomové práce, které získala v rámci několikaleté praxe v oblasti daňového poradenství.

Tržní rizika

Jedná se zejména o rizika, která jsou způsobena efekty vyvstávajícími na trhu, a které ovlivňují společnost. Zahrnuje rizika související se změnou dostupnosti zdrojů u produktů/služeb, kolísání cen, vyhledáváním a získáváním nových zákazníků, tlakem konkurence a změnou politiky vlády, vztahující se k legislativě ovlivňující odvětví.

Dceřiná společnost / organizační složka nese riziko týkající se zákazníků a fluktuací cen a tlaku konkurence na zakázkách, které uzavírá samostatně se třetími subjekty. Tržní rizika z projektů, které uzavírá mateřská společnost / zřizovatel a dceřiná společnost / organizační složka se stává subdodavatelem, jsou nesena zřizovatelem / mateřskou společností.

Riziko dodání

V souvislosti se smlouvami uzavřenými mezi stranami je riziko dodání neseno:

- a) dceřinou společností / organizační složkou, pokud ona uzavřela kontrakt se třetí osobou,
- b) mateřskou společností / zřizovatelem, pokud je uzavřena pouze smlouva o subdodávce služeb s dceřinou společností / organizační složkou.

Kreditní riziko

Kreditní rizika mohou nastat, pokud klient není schopen hradit své závazky dceřiné společnosti / organizační složce včas.

Riziko nese dceřiná společnost / organizační složka v případě kontraktů uzavřených se třetími subjekty. U zakázek, týkajících se subdodávek nese riziko pouze mateřská společnost / zřizovatel.

Záruka

V souvislosti se smlouvami vůči třetím osobám, tak i ze smluv o subdodávkách vůči mateřské společnosti / zřizovateli nese riziko záruky dceřiná společnost/organizační složka.

Kurzové riziko

Kurzové riziko vzniká zejména při uzavírání zakázek a dodavatelských smluv v cizí měně. Riziko je neseno dceřinou společností / organizační složkou.

Analýza rizik

Při analýze rizik nesených zřizovatelem / mateřskou společností a organizační složkou / dceřinou společností a při analýze použitých aktiv a uskutečněných činností bylo zjištěno, že organizační složce s omezenými riziky nejsou přiřazena žádná významná hmotná ani nehmotná aktiva. Dceřiná společnost / organizační složka podstupuje významná rizika u zakázek uzavřených vůči třetím osobám, neboť zde ručí za dodaný investiční celek, který zahrnuje i služby poskytnuté mateřskou společností / organizační složkou. Rizika plynoucí ze zakázek vůči mateřské společnosti / organizační složce, jsou omezenějšího charakteru, neboť dceřiná společnost / organizační složka ručí pouze za část dodávky, kterou vyhotovila, tj. za provedené montážní a svářečské práce.

Výkony poskytované mezi dceřinou společností / organizační složkou a mateřskou společností / zřizovatelem

Výkony poskytované mateřskou společností / zřizovatelem pro dceřinou společnost / organizační složku jsou rozděleny na dvě části. První část tvoří výkony, které představují podnikatelskou činnost mateřské společnosti / organizační složky, jako projektování, plánování, vypracování technické dokumentace, rozpočtování, úplata za pronájem zařízení. Druhou část tvoří výkony, které jsou pouhou součástí obecného řízení společnosti jako celku.

8.3 Daňové posouzení nezaúčtovaných operací

- 1. Náklady na založení dceřiné společnosti/organizační složky ve výši Kč 65.000,--, datum zápisu dceřiné společnosti/organizační složky do obchodního rejstříku k 1.1.2011.*

Za zřizovací výdaje dle § 6 odst. 3) písm. a) Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví (dále jen Vyhláška ZoÚ) je považován: „*Souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné. Zřizovací výdaje se odpisují nejvýše po dobu pěti let. Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva.*“

Posouzení

Dceřiná společnost splnila jistě výše uvedenou definici pro zřizovací výdaje a v případě, že vstupní cena těchto zřizovacích výdajů přesahuje částku Kč 60.000,--, budou zřizovací výdaje odepisovány v souladu s § 32a odst. 4 ZDP po dobu 60 měsíců. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování.

U organizační složky není naplněna podmínka vynaložení výdajů na založení účetní jednotky, neboť účetní jednotkou je zahraniční osoba a ta již založena byla. Zápisem organizační složky zahraniční osoby do obchodního rejstříku vznikne zahraniční osobě „pouze“ oprávnění podnikat na území České republiky, nevzniká nový subjekt práva.

Zápis z jednání *Sekce účetnictví KDP ČR ze dne 15. 7. 2009 v Olomouci* uvádí následující závěr: „*U zahraniční osoby podnikající na území České republiky prostřednictvím organizační složky nevznikají zřizovací výdaje podle § 6 odst. 3, písm. a. Vyhlášky ZoÚ. O významných výdajích souvisejících se zřízením organizační složky by měla účetní jednotka účtovat formou časového rozlišení, například jako o komplexním nákladu příštích období, který bude rozpouštěn do nákladů postupně po dobu stanovenou účetní jednotkou.*“⁵⁷

⁵⁷ Zápis z jednání Sekce účetnictví KDP ČR ze dne 15. 7. 2009 v Olomouci.

Výsledek komparace

Dceřiná společnost provede aktivaci zřizovacích výdajů a zahájí jejich odepisování, v roce 2011 uplatní odpis za 11 měsíců.

V případě **organizační složky** se bude účtovat na účet 381 Náklady příštího období. Pokud se účetní jednotka rozhodne časově rozlišovat tyto náklady také na 60 měsíců, nedocházelo by z tohoto titulu k žádnému významnému rozdílu. Organizační složka by mohla časové rozlišení provést i v kratší době, například během 48 měsíců, pak by z pohledu základů daně k rozdílu došlo. Pro účely této práce však budeme počítat s dobou časového rozlišení 60 měsíců a organizační složka uplatní náklady za 12 měsíců roku 2011.

Mateřská společnost o této operaci účtovat nebude.

Zřizovatel zaúčtuje částku Kč 65.000,-- do nákladů.

- 2. Poskytnutí vozidla od mateřské společnosti / zřizovatele dceřiné společnosti / organizační složce na území ČR. Cena pořízení v Rakousku EUR 29.000,--.*

Z pohledu dceřiné společnosti se jedná o operativní pronájem. Pokud by tato smlouva byla uzavřena dle českého obchodního práva, musela by být smlouva uzavřena písemně. Protože se jedná o transakci sjednanou mezi spojenými osobami, definovanými v § 23 odst. 7 ZDP, musí její cena odpovídat ceně, která by byla sjednána mezi jinými nezávislými osobami. Z pohledu směrnice se nabízí pět možností:

- metoda srovnatelné nezávislé ceny;
- metoda ceny při opětovném prodeji;
- metoda nákladů a přírážky;
- metoda rozdělení zisku;
- transakční metoda čistého rozpětí.⁵⁸

⁵⁸ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. vydání. Olomouc: ANAG, 2009, 421 s ISBN 978-80-7263-511-5.

Pro stanovení úplaty za operativní pronájem se obě společnosti dohodly na použití metody srovnatelné nezávislé ceny. Cena byla stanovena dle nabídky na operativní pronájem od rakouské leasingové společnosti, jejíž předmětem byl stejný osobní vůz. Výše pronájmu činí EUR 500,-- za jeden kalendářní měsíc. Na tento příjem ze zdrojů na území ČR by se mohlo vztahovat osvobození uvedené v §19 ZDP odst. 1, které zní: „*Od daně jsou osvobozeny*“, a dále písm. zj): „*licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, od obchodní společnosti nebo družstva, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie na území ČR*“. Rozšiřující podmínky pro toto osvobození jsou uvedeny v § 19 odst. 5 ZDP. Aby mohlo být přiznáno osvobození, je poplatník, který splňuje podmínky § 19 ZDP, povinen požádat svého místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození z licenčních poplatků a to v souladu s § 38nb ZDP. Pokud by tento pronájem nesplňoval podmínky pro osvobození, dceřiná společnost by byla povinna srazit a odvést svému místně příslušnému správci daně srážkovou daň z licenčních poplatků, která v souladu se SZDZ s Rakouskem je stanovena ve výši 5% z nájemného. Mateřská společnost by pak měla nárok prostřednictvím plátce zažádat o vydání *Potvrzení o zaplacení srážkové daně*. Mateřská společnost může v ČR podat přiznání k DPPO. Na takto zdanění příjem by pak v souladu se zněním SZDZ s Rakouskem aplikovala příslušnou metodu zamezení dvojího zdanění v zemi své rezidence. Předmětem této práce není detailněji rozebírat podmínky pro osvobození. Na základě poznatků a zkušeností autorky diplomové práce získané z praxe lze konstatovat, že za daných podmínek by rozhodnutí o přiznání osvobození mateřské společnosti uděleno být mělo.

Z pohledu organizační složky by vůz mohl být přiřazen jako aktivum do místa svého užití (řešeno v bodě 6.2.3, viz. str. 52 a násl. této práce). Otázkou je, zda by z titulu vnitropodnikového převodu měl zřizovatel dosáhnout zisku. Správná odpověď se snad nachází v bodě 32 OECD-MK k čl. 7 (řešeno v bodě 6.2.7 této práce, viz str. 59 a násl.). Při aplikaci OECD-MK by zřizovatel neměl dosahovat zisk z této transakce, neboť jejím účelem je zajištění hospodárnosti celkových nákladů podniku. Při této aplikaci zřizovatel pouze přesunul část svého majetku do jiné části podniku, až tato jiná část

podniku použije majetek k činnosti, která je předmětem jejího podnikání a z níž chce dosáhnout zisku.

Výsledek komparace

Dceřiná společnost sníží svůj daňový základ o 6.000 EUR, které představují cenu za 12-ti měsíční operativní pronájem. Pro zjednodušení bude uvažován jednotný roční kurz 25 Kč/EUR, roční náklad Kč 150.000,--.

Mateřská společnost bude zvyšovat svůj ZD o 6.000 EUR. Proti tomuto příjmu bude uplatňovat náklady ve formě odpisů a oprav. Ve zdaňovacím období žádné opravy nenastaly a výše odpisů představuje pro první rok odepisování částku EUR 1.813,--. Dopad do základu daně mateřské společnosti EUR 4.187,--

Organizační složka obdrží vnitropodnikovou fakturu za automobil. Zaeviduje si jej do svého majetku. Vstupní cena bude představovat částku 29.000 EUR. Daňový základ organizační složky bude snížen o hodnotu odpisů, stanovených pro 1. rok odepisování 20% ze vstupní ceny. Odpis pro 1. rok Kč 145.000,--.

Z pohledu **zřizovatele** se bude jednat z hlediska ZD o neutrální operaci, neboť dojde k převodu vozidla za stejnou cenu, za jakou byl pořízen, protože se jedná o nový vůz. Zřizovatel si uplatní výši odpisů v souladu s rakouským daňovým právem tedy také o částku ve výši EUR 1813,--.

- 3. Přijetí finanční výpomoci od mateřské společnosti /zřizovatele ve výši EUR 200.000,--, posouzení možnosti zúčtování úroků, vztahujících se k této výpomoci. Mateřská společnost / organizační složka poskytuje tuto půjčku z vlastních zdrojů. Pro zjednodušení bude uvažováno s poskytnutím půjčky k 1.1. 2011.*

Dceřiná společnost bude účtovat o půjčce vůči mateřské společnosti. Protože závazek vznikl v cizí měně, je nutné tento závazek přecenit, korunová hodnota je Kč 5.000.000,--. Smlouva o půjčce byla vyhotovena písemně, pro stanovení výše úrokové sazby byla použita opět metoda srovnatelné nezávislé ceny. Podkladem pro ni byla nabídka zahraniční banky na půjčku ve výši EUR 200.000,-- na srovnatelnou dobu. Výše úrokové sazby představuje 4 % p.a.

V zadání příkladu je uveden závazek organizační složky vůči svému zřizovateli ve stejné výši, jako je základní kapitál dceřiné společnosti. Je zde tedy splněna podmínka tzv. „přiměřené kapitálové vybavenosti organizační složky“. Při aplikaci znění OECD-MK ve znění 2008 je nutné rozlišovat zda se jedná o tzv. „interní“ půjčky, kdy je podnik výlučně nebo převážně financován vlastním kapitálem. V takovém případě by mu nemělo být povoleno odečíst si úrokové náklady, které nemusel platit (bod č. 6.2.7 této práce – viz str. 59 a násl.).

Výsledek komparace

U **dceřiné společnosti** dojde i po aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) ke snížení základu daně o Kč 200.000,--.

U zahraniční **mateřské společnosti** dojde k navýšení základu daně o EUR 8.000,--.

U **organizační složky**, stejně jako u jejího **zřizovatele** nebude poskytnutí půjčky mít za následek žádnou změnu daňového základu.

- 4. Nákup materiálu od zahraničního dodavatele, objednávka byla provedena mateřskou společností / organizační složkou, fakturace od třetí osoby přímo na dceřinou společnost/organizační složku. Částka na faktuře představuje hodnotu EUR 11.000,--.*

Dceřiná společnost obdrží zboží i fakturu od zahraničního dodavatele – nespřízněné osoby. Dceřiná společnost zaúčtuje fakturu na pořízení materiálu proti závazku vůči zahraničnímu dodavateli, nemusí testovat cenu obvyklou. Dceřiná společnost si je však vědoma, že díky objednávce od mateřské společnosti obdržela materiál za výhodnější cenu, neboť ta uplatnila úsporu z rozsahu.

Účtování u organizační složky bude obdobné, o pořízení materiálu účtuje identicky i zřizovatel organizační složky.

Mateřské společnosti se tato transakce nedotkne.

Výsledek komparace

Žádný rozdíl v posouzení mezi **dceřinou společností** a **organizační složkou**. **Mateřská společnost** o této transakci neúčtuje, **zřizovatel** ano.

5. *Nákup stejného materiálu i stejného množství jako v bodě 4 od sesterské společnosti z Rakouska za cenu EUR 11.200,--.*

Stejný postup jako u bodu 4. Dceřiná společnost / organizační složka však musí být schopna prokázat v případě kontroly správce daně obvyklost ceny. Vysvětlení by se nabízelo ve skutečnosti, že sesterská společnost celkově dodávala podstatně menší množství než nespřízněná osoba v bodě 4, která obdržela kontrakt za celý koncern. Pokud následně mateřská společnost přefakturuje náklady svého oddělení nákupu, mělo by dojít k vyrovnání ceny za pořízené zboží.

Výsledek komparace

Stejný postup u **dceřiné společnosti** i **organizační složky**. **Mateřské společnosti** se tato transakce netýká, **zřizovatel** účtuje o pořízení materiálu.

6. *Pořízení ekonomického softwaru od mateřské společnosti / zřizovatele, který je z pohledu aplikace ZDP považován za tzv. „krabicový software“.*

V praxi je častým jevem, že podniky ve skupině užívají stejný software. Z důvodu dosažení úspor z rozsahu koupí multilicenci holdingová společnost. Ta pak požaduje pokrytí svých nákladů od členů skupiny. Proto logickým ujednáním v licenční smlouvě je souhlas poskytovatele licence k používání této licence i podniky ve skupině. To je i náš případ. Mateřská společnost uhradila za licenci celkem EUR 20.000,--. Dceřiná společnost / organizační složka však používá pouze část ekonomického softwaru a to evidenci faktur přijatých, modul vystavování faktur, platební styk a skladový program. Mateřská společnost z důvodu, aby neporušila pravidla stanovení cen dle tržního principu požádala svého dodavatele softwaru o určení ceny dceřinou společností / organizační složkou užívaných modulů, ten ji stanovil na hodnotu EUR 5.000,--.

Mateřská společnost / zřizovatel ještě vystavil fakturu svých odborníků za instalaci software ve výši EUR 200,--. Podle názoru autorky diplomové práce posoudí dceřiná společnost i organizační složka tuto transakci stejně. Důvodem pro tento závěr je, že z pohledu zřizovatele bude naplněna skutečnost, že zřizovatel pouze alokuje své náklady a z pohledu dceřiné společnosti bude transakce uskutečněna za cenu obvyklou, tedy za cenu, za jakou by byla transakce provedena mezi nezávislými osobami. Předpoklad je, že odpisy z ekonomického softwaru mateřská společnost/zřizovatel již uplatnil/a v nákladech, před posouzením transakcí s dceřinou společností/organizační složkou.

Výsledek komparace

Dceřiná společnost i organizační složka obě uplatní odpis z pořizovací ceny EUR 5.200,--, ještě by měla být aktivována část z faktury od mateřské společnosti / zřizovatele za práce obecného řízení. Pro zjednodušení nebude aplikováno.

Mateřská společnost bude mít výnos ve výši EUR 5.200,--, výnosy za sjednání licence bude součástí faktury za obecné řízení, která je řešena v bodě 12.

Zřizovatel uplatní odpisy z celého ekonomického softwaru (jsou již obsaženy v nákladech zřizovatele uvedených v tabulce 8.5) a zároveň musí zvýšit svůj základ daně o službu počítačových odborníků ve výši EUR 200,--.

7. Faktura na mateřskou společnost/zřizovatele za provedenou subdodávku na zakázce „Rekonstrukce zařízení na výrobu etylenu“.

Smlouvu na zakázku s odběratelem jako generální dodavatel prováděla mateřská společnost / zřizovatel. Dceřiná společnost / organizační složka prováděla pouze část předpřípravnou, která spočívala ve výrobě části zařízení, které budou v rámci rekonstrukce vyměněny. Výroba byla provedena na základě technických plánů zřizovatele. Dceřiná společnost použila *Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy*, části C *Typy tradičních transakčních metod*, písm. i) *Metoda srovnatelné nezávislé ceny*. Dle bodu 2.6 tato metoda – zkráceně nazývána CUP, srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v řízené transakci,

s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci, za srovnatelných okolností. Protože dceřiná společnost poskytuje stejný druh transakcí (pouze montážní práce) i nespřízněným osobám, použije za základ cenu fakturovanou na třetí osobu za montážní práce. Hodina čisté montérské práce je kalkulována pro spřízněné i nespřízněné subjekty na EUR 30 za hodinu. Mateřská společnost vyšla ze svých propočtů a stanovila, že práce by měly být vyhotoveny v rozsahu 400 hodin. Proto objednávka zněla na částku EUR 12.000,--.

Při stanovení základu daně pro organizační složku v souladu s bodem 32 a 33 OECD-MK k čl. 7 OECD-MS citované v bodě 6.2.7 (viz str. 59 a násl.) této práce, by měl být na tuto službu aplikován též princip tržního odstupu a organizační složka by měla dosáhnout zisk z této transakce ve stejné výši jako dceřiná společnost.

Organizační složka tedy také bude mít výnosy ve výši EUR 12.000,--, zaúčtované na základě vnitropodnikové faktury, vystavené mezi oběma částmi podniku.

Zřizovatel o této vnitropodnikové faktuře neučtuje, neboť náklady za zaměstnance montážní pracovníky české organizační složky jsou též jeho náklady. Měl by si však zvýšit náklady o rozdíl mezi celkovými náklady na zaměstnance a cenu obvyklou, neboť zisk z této „subdodávky“ je zdaněn na území České republiky, pokud by tak neučinil došlo by ke dvojímu zdanění.

Výsledek komparace

Posouzení u **dceřiné společnosti** i **organizační složky** bude stejné.

Mateřská společnost bude snižovat svůj základ daně o EUR 12.000,--, **zřizovatel** pouze o rozdíl mezi celkovými náklady na zaměstnance (neboť tento náklad již jeho účetní knihy obsahují) a vnitropodnikovou fakturací od organizační složky.

8. *Na zakázce na území ČR si dceřiná společnost pronajala zaměstnance rumunské personální agentury a to po dobu jednoho kalendářního měsíce. Faktura byla vystavena na hodnotu EUR 30.000,--.*

Dceřiná společnost zde musí aplikovat § 6 odst. 2 ZDP. Toto ustanovení stanoví: „Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákon se takto vyplacený příjem považuje za příjem vyplacený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady“.

Dceřiná společnost bude tedy muset zkoumat smlouvu a výši částky za zprostředkování a za tyto osoby odvést daň ze závislé činnosti na území ČR.

Organizační složka, dle názoru autorky, nenaplnuje toto ustanovení, neboť není považována za poplatníka dle § 17 odst. 3 ZDP. Na fyzické osoby z Rumunska se bude vztahovat

i osvobození dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP.

Výsledek komparace

Obě formy podnikání zaúčtují fakturu za pronájem pracovní síly ve výši EUR 30.000,-. **Mateřská společnost** o této faktuře účtovat nebude. **Zřizovatel** ji zaúčtuje do svých nákladů stejně jak organizační složka.

9. *Dceřiná společnost / organizační složka založila novou společnost s ručením omezeným na území ČR.*

Dceřiná společnost bude účtovat o podílu odpovídajícím jeho pořizovací ceně, tj. Kč 200.000 + 26.000,-- za právní služby. Celková hodnota podílu bude je CZK 226.000,--. Mateřská společnost tuto transakci účtovat nebude, zřizovatel bude účtovat o pořízení finanční investice v hodnotě EUR 9.040,--, organizační složka o pořízení finanční investice v hodnotě Kč 226.000,--.

Výsledek komparace

Posouzení u **obou forem** podnikání na území ČR bude stejné.

Mateřská společnost o podílu účtovat nebude, **zřizovatel** ano.

10. Fakturace na sesterskou společnost za práci provedenou na zakázce „Výstavba vodní elektrárny“ na území Slovenské republiky.

Zde se opět jedná pouze o tzv. montérské práce, pro něž technickou dokumentaci provedla mateřská společnost / zřizovatel. Dceřiná společnost by opět měla použít Směrnici OECD k transferovým cenám – viz. bod 7 a provedené práce vyfakturovat na příznivnou osobu v ceně, jakou by použila při fakturaci nespříznivé osobě. Dle této metody byla cena stanovena ve výši EUR 320.000,--, přepočtem se jedná o částku Kč 8.000.000,--.

Organizační složka by měla postupovat stejně jako v bodě 7 a též dle názoru autorky fakturovat za ceny, včetně obvyklé přírážky. Zřizovatel tento účetní případ zaúčtuje též.

Výsledek komparace

Dceřiná společnost i organizační složka zvýší svůj základ daně o Kč 8.000.000,--.

Mateřská společnost o této transakci účtovat nebude.

Zřizovatel zaúčtuje též výnos ve výši EUR 320.000,--.

11. Faktura od mateřské společnosti / zřizovatele za vyhotovení technické dokumentace a plánů na zakázkách, které provedla dceřiná společnost / organizační složka na území České republiky odběratelům, se kterými sama uzavřela smlouvu (výnosy za provedené zakázky již byly dceřinou společností / organizační složkou proučtovány – viz. tabulka č. 8.1 na str. 69.

Ve výnosech dceřiné společnosti je obsažen zisk za celou zakázku. V nákladech jí však chybí odborné práce, které provedla mateřská společnost. Opět v souladu se Směrnicí

OECD k transferovým cenám a s § 23 odst. 7 ZDP by měly tyto práce být fakturovány za cenu, která by byla uplatněna mezi dvěma nespřízněnými subjekty. V tomto případě však mateřská společnost neprovedla srovnatelnou transakci na nespřízněný subjekt, proto využila tzv. *cost plus* metody. Ve svém manažerském účetnictví má zachycené veškeré náklady spojené s touto zakázkou. Zaměstnanci mateřské společnosti zachycují své pracovní výkony na příslušné projekty. Výkony jsou oceněny na základě vnitropodnikové kalkulace skutečnými náklady na zaměstnance (hrubá mzda + vedlejší náklady na zaměstnance). Hodnota těchto nákladů představuje částku EUR 30.000,--. V oboru technické dokumentaci a plánování je obvyklá hrubá marže ve výši cca 36,9%. Výše výsledné kalkulace bude EUR 38.100,--.

Z pohledu organizační složky bych doporučovala s odvolávkou na bod 25 k čl. 7 OECD-MK k OECD-MS stejný postup. Nemůže být připočten zisk za práci, kterou stálá provozovna neprovedla, proto její základ daně má být snížen o náklady za toto poradenství v hodnotě včetně ziskové marže.

Mateřská společnost zvýší svůj výnos o částku EUR 38.100,--; zřizovatel, jehož účetnictví také obsahuje výnos za tuto zakázku však musí dbát toho, aby zisk dosažený z těchto technických prací byl zdaněn na území Rakouska. Proto musí zvýšit svůj základ daně o částku odpovídající hodnotě ziskové přírážky, která snížila základ daně v České republice.

Výsledek komparace

Postup u **organizační složky** i u **dceřiné společnosti** je stejný. **Mateřská společnost** zvýší základ daně o fakturaci za provedené práce, **zřizovatel** je povinen v Rakousku zvýšit základ daně o ziskovou marži (jeho účetní knihy obsahují též tržbu ze zakázky realizované organizační složkou, včetně všech nákladů, organizační složce však nemůže být přičten zisk za práce, které nevykonala, proto obdrží fakturu ve výši ceny obvyklé).

12. Faktura od mateřské společnosti/zřizovatele za práce obecného řízení, prováděné ve prospěch dceřiné společnosti/organizační složky.

Fakturace mezi mateřskou a dceřinou společností by opět měla proběhnout dle přístupu „samostatných subjektů“. S fakturací za práce obecného řízení má již mateřská společnost zkušenosti od svých ostatních společností. Proto její zaměstnanci evidují práce obecného řízení provedené pro dceřiné společnosti, hodinová sazba těchto činností je oceněna obvyklou sazbou za ekonomické poradenství v hodnotě EUR 35,-- až EUR 100,-- dle kvalifikace zaměstnanců a druhů poskytnutých prací. Na tomto principu byla stanovena cena následovně:

- 1000 hodin v ceně EUR 35,-- za hodinu,
- 1000 hodin v ceně EUR 100,-- za hodinu.

Při přenesení nákladů zřizovatele na organizační složku bude aplikován opět čl. 7 MK k OECD MS, který v bodu 27 požaduje pouze tzv. přenesení nákladů. V tomto případě budou hodiny zaměstnanců zřizovatele vyfakturovány ve výši celkových mzdových nákladů, bez ziskové přírážky – rozdíl může být značný. Jedná se o následující hodnoty:

- 1000 hodin v ceně EUR 17,-- za hodinu,
- 1000 hodin v ceně EUR 37,-- za hodinu.

Výsledek komparace

U **dceřiné společnosti** bude snížen základ daně o částku Kč 3.375.000,--, u **organizační složky** pak v hodnotě Kč 1.350.000,--. **Mateřská společnost** bude účtovat o adekvátním výnosu ve výši EUR 135.000,--. **Zřizovatel** už o této interní faktuře účtovat nebude, neboť již tento náklad jeho účetnictví obsahuje.

13. Založená dceřiná společnost získala velmi výhodný kontrakt, z jehož realizace předpokládá čistý zisk po zdanění ve výši CZK 4 milióny. Dceřiná společnost /

organizační složka se však obává, že tento projekt nedokáže z kapacitních důvodů v dohodnutém termínu dokončit. Proto přijala nabídku konkurenční společnosti na odkup podílu na této společnosti včetně zakázky, samozřejmě za souhlasu investora zakázky. Podíl byl prodán za Kč 5.000.000,--.

Dceřiná společnost bude účtovat o výnosu z prodeje podílu ve výši Kč 5.000.000,--. Mateřská společnost nebude o této transakci účtovat. SZDZ s Rakouskem umožňuje také zdaňovat tento příjem v zemi zdroje, o tomto výnosu bude účtovat i zřizovatel.

Výsledek komparace

Mezi **dceřinou společností** a **organizační složkou** není v posouzení tohoto případu žádný rozdíl. **Zřizovatel** bude účtovat taktéž o výnosu z prodeje podílu. Účetních knih **mateřské společnosti** se tato transakce netýká.

14. Pronájem stroje sesterské společnosti do Rakouska v hodnotě 11.000,-- EUR.

Výsledek komparace

Dceřiná společnost i **organizační složka** zvýší svůj základ daně o Kč 275.000,--. Rakouská republika neuplatnila ve vnitrostátním předpisu právo plynoucí jí ze SZDZ na zdanění příjmů pronájmu movitých věcí, proto nebude v Rakousku z tohoto příjmu sražena srážková daň.

Mateřská společnost o této transakci účtovat nebude, **zřizovatel** zvýší svůj základ daně o částku EUR 11.000,--.

15. Příjem z úroků z poskytnutého úvěru sesterské společnosti na Slovensko ve výši EUR 10.000,--.

Výsledek komparace

V souladu s čl. 11 SZDZ se Slovenskem má právo na zdanění země rezidence. V případě **dceřiné společnosti** tedy zvýší ZD dceřiná společnost. V případě **organizační složky** budeme aplikovat čl. 7 odst. 7 SZDZ se Slovenskem, čl. 11 se na tuto transakci nevztahuje. Čl. 7 odst. 7 nás odkáže na čl. 20 odst. 3 SZDZ, tento odstavec nás odkáže opět na čl. 7. V praxi bude zvýšen u organizační složky základ daně tedy stejně jako u dceřiné společnosti avšak vcelku složitou aplikací SZDZ. U **mateřské společnosti** k ovlivnění účetních knih nedojde, **zřizovatel** zvýší svůj základ daně.

8.4 Rekapitulace dosažených výsledků

V rámci této kapitoly jsou dosažené výsledky z komparace pro lepší přehlednost prezentovány v tabulkách. Dopad operací č. 1 až 15 na daňový základ dceřiné společnosti v porovnání s organizační složkou je obsahem Tabulky 8.2. Tabulka 8.3 zpřehledňuje rozdíly v základu daně mateřské společnosti, v porovnání se základem daně zřizovatele z výše zmíněných operací.

Tabulka 8.4 prezentuje výslednou daňovou povinnost dceřiné společnosti v porovnání s výslednou daňovou povinností organizační složky na území ČR. Tabulka 8.5 obsahuje propočet výsledné daňové povinnosti mateřské společnosti v porovnání s povinností zřizovatele organizační složky v zemi rezidence - v Rakousku.

Celosvětové celkové daňové zatížení je pak z pohledu zahraniční osoby pro obě vybrané formy podnikání prezentováno v Tabulce 8.6.

Tab. 8.2: Dopad operací č. 1 až 15 na základ daně dceřiné společnosti / organizační složky na území ČR (údaje v Kč; - snížení ZD; + zvýšení ZD)

Operace č.	Dceřiná společnost	Organizační složka
	Kč	Kč
1.	-11 924,00	-13 008,00
2.	-150 000,00	-145 000,00
3.	-200 000,00	nemůže uplatnit
4.	-275 000,00	-275 000,00
5.	-280 000,00	-280 000,00
6.	-39 732,00	-39 732,00
7.	300 000,00	300 000,00
8.	-750 000,00	-750 000,00
9.	neovlivní ZD	neovlivní ZD
10.	8 000 000,00	8 000 000,00
11.	-952 500,00	-952 500,00
12.	-3 375 000,00	-1 350 000,00
13.	4 774 000,00	4 774 000,00
14.	275 000,00	275 000,00
15.	250 000,00	250 000,00
Celkem	7 564 844,00	9 793 760,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak vyplývá z tabulky 8.2 je řada operací posouzena identicky. Rozdílná aplikace u operace č. 3 a č. 13 způsobila zvýšení základu daně u organizační složky v porovnání s dceřinou společností o částku Kč 2.228.916,--. Vysvětlující komentář k operaci č. 3 je obsažen na straně 80, komentář k operaci 12 je uveden na straně 88 této práce.

Tab. 8.3: Dopad operací č. 1 až 15 na základ daně mateřské společnosti / zřizovatele v Rakousku (údaje v EUR; - snížení ZD; + zvýšení ZD)

Operace č.	Mateřská společnost	Zřizovatel	
	EUR	EUR	Zamezení dvojímu zdanění
1.	nezohledňuje	-2 600,00	vynětí
2.	4 187,00	-1 813,00	vynětí
3.	8 000,00	nezohledňuje	
4.	nezohledňuje	-11 000,00	vynětí
5.	nezohledňuje	-11 200,00	vynětí
6.	5 200,00	200,00	zůstává v ZD
7.	-12 000,00	-3 240,00	zůstává v ZD
8.	nezohledňuje	-30 000,00	vynětí
9.	předmětem aktivace	předmětem aktivace	
10.	nezohledňuje	320 000,00	Vynětí
11.	38 100,00	10 287,00	zůstává v ZD
12.	135 000,00	nezohledňuje	
13.	nezohledňuje	190 960,00	vynětí
14.	nezohledňuje	11 000,00	vynětí
15.	nezohledňuje	10 000,00	vynětí
Celkem	178 487,00	482 594,00	
Vynětí celkem	-	475 347,00	

Zdroj: Vlastní zpracování

Tato tabulka poukazuje na rozdíl spočívající ve skutečnosti, že mateřská společnost, na kterou je pohlíženo jako na právně samostatný subjekt o řadě operací vůbec neúčtuje, na rozdíl od zřizovatele, jehož základ daně obsahuje též účetní operace uskutečněné organizační složkou.

Stát residence je však v souladu se SZDZ povinen postarat se o zamezení dvojímu zdanění, též o zamezení dvojímu nezdanění. Postup zamezení je uveden u jednotlivých operací.

Tab. 8.4: Výpočet daňové povinnosti dceřiné společnosti / organizační složky v ČR (údaje v Kč; - snížení ZD; + zvýšení ZD)

	Dceřiná společnost	Organizační složka
Výnosy bez vlivu operací č. 1 – 15	55 000 000,00	55 000 000,00
Náklady bez vlivu operací č. 1 – 15	-49 000 000,00	-49 000 000,00
Ovlivnění ZD z operací č. 1 – 15	7 564 844,00	9 793 760,00
ZD celkem	13 564 844,00	15 793 760,00
ZD po zaokrouhlení	13 564 000,00	15 793 000,00
Daň v ČR 19% v Kč	2 577 160,00	3 000 670,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Při stanovení základu daně se pro zjednodušení vychází ze skutečnosti, že veškeré náklady a výnosy, které nebyly předmětem posouzení v operacích č. 1 až 15, jsou náklady výnosy ovlivňující základ daně. Již z výsledků uvedených v Tabulce 8.2 je patrné, že organizační složka bude mít vyšší daňovou povinnost než dceřiná společnost.

Tab. 8.5: Výpočet daňové povinnosti mateřské společnosti / zřizovatele v Rakousku (údaje v EUR; - snížení ZD; + zvýšení ZD)

	Mateřská společnost	Zřizovatel
	EUR	EUR
Zisk z operací dosažených jen v AT	2 000 000,00	2 000 000,00
Výsledek hospodaření dceřiné společnosti/organizační složky bez operací č. 1 – 15	nezohledňuje se	240 000,00
Ovlivnění ZD z transakcí č. 1- 15	178 487,00	482 594,00
Vynětí zisku bez transakcí č. 1 – 15	-	-240 000,00
Vynětí z transakcí č. 1 – 15	-	-475 347,00
ZD v Rakousku	2 178 487,00	2 007 247,00
Daň v Rakousku 25 %	544 621,75	501 811,75

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že daňová povinnost mateřské společnosti je vyšší v porovnání s daňovou povinností zřizovatele. Působením metody zamezení dvojímu zdanění dochází k vynětí příjmů dosažených prostřednictvím stále provozovny a vyšší daňová

povinnost mateřské společnosti je způsobena zejména povinností aplikace cen obvyklých u všech transakcí, podrobněji v bodě č. 8.3 Daňové posouzení nezaúčtovaných operací, str. 76 a následujících této práce.

Tab. 8.6: Porovnání celkových daňových povinností (údaje v EUR)

Celkové daňové zatížení	EUR	Celkové daňové zatížení	EUR
Mateřská společnost	544 621,75	Zřizovatel	501 811,75
Dceřiná společnost	103 086,40	Organizační složka	120 026,80
Součet	647 708,15	Součet	621 838,55

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledky, obsažené v této tabulce deklarují jednoznačnou skutečnost, tj. že celkové daňové zatížení zřizovatele a organizační složky je nižší než celkové daňové zatížení mateřské a dceřiné společnosti. Pokud bude rozdíl přepočten do české měny, představuje hodnotu Kč 646 740,--.

8.5 Závěrečné výsledky z komparace

Z provedených propočtů jednoznačně vyplývá, že celkové daňové zatížení vychází pro toto konkrétní zadání lépe pro organizační složku. Výše daně vypočtené na území České republiky je však u organizační složky vyšší než u dceřiné společnosti. Důvodem je rozdíl ve výši nákladů mezi organizační složkou a dceřinou společností, které jí jsou fakturovány mateřskou společností / zřizovatelem. V případě dceřiné společnosti je vyžadována aplikace cen obvyklých i na práce obecného řízení. Za splnění podmínek § 25 odst. 1 ZDP je umožněn u dceřiné společnosti i daňový náklad v podobě úroků z půjčky poskytnuté mateřskou společností z vlastních zdrojů. Takto spatřovanou výhodu lze ale označit za pouze dočasnou. Z těchto operací je tvořen, na rozdíl od identických operací mezi zřizovatelem a organizační složkou zisk. V tomto konkrétním případě vzniká zisk mateřské společnosti. Rozdílné výše sazby daně – v ČR 19%, v Rakousku 25% zapříčiní, z pohledu celkového daňového zatížení, negativní dopad, tj. že v České republice je daňová povinnost nižší jen o 19 % z fakturovaných služeb,

v Rakousku je pak daňová povinnost vyšší o 25 % z fakturovaných služeb. Je-li tedy např. z titulu faktur za přijaté služby ve výši Kč 100 000,-- (samozřejmě za předpokladu kladného základu daně) sníženo na území ČR daňové zatížení o Kč 19 000,--, v Rakousku bude zaplacená z této vystavené faktury daň ve výši Kč 25.000,--. Tato skutečnost ale samozřejmě působí i opačně v případě fakturace příjmů z dceřiné společnosti na mateřskou společnost. V příkladu, který tato práce řeší však hodnota fakturace od mateřské společnosti převyšuje hodnotu fakturace od dceřiné společnosti směrem k mateřské společnosti. Zřizovatel zisku ze služeb tohoto typu nedosáhne.

Zřizovatel je však povinen zdaňovat na rozdíl od mateřské společnosti jako rezident Rakouské republiky v této zemi své celosvětové příjmy, tedy i příjmy dosažené prostřednictvím organizační složky v České republice viz. Tab. 8.5:.. Aby nedošlo ke dvojímu zdanění je oprávněn aplikovat v souladu se SZDZ metodu, která má tomuto dvojímu zdanění zabránit. Čl. 23 SZDZ předepisuje rezidentu Rakouské republiky aplikaci metody vynětí s výhradou progresu. Z důvodu, že daň z příjmů právnických osob v Rakousku je stanovena sazbou v jednotné výši 25 % ze základu daně, aplikuje se vlastně metoda vynětí úplného, která znamená, že zisky dosažené ze zdrojů z jiných států neovlivní výši sazby, kterou budou zdaňovány příjmy ze zdrojů ze země rezidence. Posledně uvedené je druhým důvodem, proč je výsledek celkového daňového zatížení příznivější pro formu podnikání prostřednictvím organizační složky. Pokud by pro účely zamezení dvojího zdanění byla předepsána aplikace metody zápočtu prostého, nelze podnikání prostřednictvím organizační složky doporučit jednoznačně. Příjmy dosažené na území ČR by byly v Rakousku také předmětem zdanění ve výši 25% procent, na výslednou daňovou povinnost by však bylo možné uplatnit zápočet prostý daně zaplacené na území ČR. U dceřiné společnosti by byla výhoda zdanění příjmů sazbou nižší tj. jen 19 % samozřejmě zachována. Pokud by měla být forma organizační složky z pohledu celkového daňového zatížení ještě výhodná, musel by zisk dosažený mateřskou společností z transakcí typu obecného řízení pro dceřinou společnost být značně vysoký. Pouze tak by byl převýšen efekt z dodanění příjmů na sazbu 25 % v zemi rezidence.

9 Návrhy a doporučení

Níže uvedené návrhy a doporučení jsou rozděleny pro zvolené formy podnikání. Vycházejí jak z vlastních výsledků diplomové práce, tak i z poznatků získaných praxí v oblasti daňového poradenství.

9.1 Dceřiná společnost

Dceřiná společnost je považována za rezidenta České republiky. Zakladatel si musí být vědom skutečnosti, že jeho dceřiná společnost je založena dle obchodního práva České republiky, tedy že se na ni vztahují veškeré právní normy jako na právnickou osobu, která je založena českou fyzickou či právnickou osobou. Pro zamezení výskytu chyb, plynoucích z rozdílnosti právních předpisů, je nezbytné, aby se zahraniční subjekt s předstihem seznámil s těmito odlišnostmi a v průběhu podnikání plánované kroky konzultovat s odborníky na české obchodní, daňové a pracovní právo.

Aplikace cen obvyklých

Pokud bude zvolena forma dceřiné společnosti, lze předpokládat, že tato společnost bude často obchodovat se svou mateřskou společností či s jinými podniky ve skupině. Lze doporučit, aby ceny za tyto transakce byly tvořeny na základě postupů a metod obsažených ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Tvorbu těchto cen je vhodné dokumentovat i přesto, že v České republice není tvorba dokumentace k převodním cenám povinná ze zákona. Důvodem pro doporučení dodržovat postup tvorby cen dle výše zmíněné Směrnice je skutečnost, že orgány vykonávající správu ve smluvním státě mají možnost v souladu s čl. 9 OECD-MS upravit pro účely výpočtu daňové povinnosti sdružených podniků výsledek hospodaření z důvodu zvláštních vztahů mezi podniky, pokud tento výsledek nezobrazuje skutečný zisk vznikající v tomto státě. V OECD-MK je v komentáři k čl. 9 odst. 1 stanoveno, že v případě, kdy se transakce mezi sdruženými podniky uskutečnily za běžných obchodních podmínek při dodržení tržního odstupu, není upravení účtů sdružených osob

dovoleno. Daňový poplatník může, pokud by chtěl mít jistotu, že správce daně nebude jím stanovený způsob a výši ceny rozporovat, požádat o tzv. „závazné posouzení“ a to v souladu s § 38nc ZDP. Zda daňový poplatník o toto závazné posouzení správce daně požádá je pak ovlivněno nejen jeho přístupem k riziku, ale i ochotou odkrývat před správcem daně dobrovolně svou cenovou a obchodní strategii v holdingu.

9.2 Organizační složka

Za organizační složku může jednat buď vedoucí organizační složky, vždy za ni však může jednat také statutární orgán zřizovatele. Vzhledem k tomu, že organizační složka nemá právní subjektivitu, je z jejího jednání oprávněn nebo vázán přímo zřizovatel. Dle autorky je tedy na všech smlouvách, které organizační složka uzavírá nutné uvádět název, adresu a oprávnění k podnikání zřizovatele s doplněním i o údajích organizační složky.

Zřizovatel organizační složky by také neměl zapomenout na svou povinnost zveřejnit v obchodním rejstříku svou účetní závěrku, sestavenou dle jeho vnitrostátních předpisů. Zveřejnění by však mělo být v českém nebo slovenském jazyce, akceptována bývá varianta překladu účetní závěrky zřizovatele z originálu do českého či slovenského jazyka.

Účetnictví organizační složky

Pokud zřizovatel sám účtuje v hospodářském roce, je dle autorky vhodné využít u organizační složky možnosti požádat správce daně o povolení účtovat též ve stejném účetním období.

Pokud se zřizovatel rozhodne pro vedení tzv. paralelního účetnictví, kdy organizační složka, jako česká účetní jednotka vede samostatné účetnictví (tato varianta byla aplikována v této práci) podle českých účetních předpisů a zřizovatel současně vede účetnictví za zahraniční osobu jako celek dle jeho vnitrostátních účetních předpisů a standardů, může dojít k řadě rozdílů. Tyto rozdíly by mohly působit klamavě vůči např. akcionářům či jiným uživatelům, kteří by chtěli oba výsledky porovnávat. Pro eliminaci

těchto rozdílů autorka doporučuje české účetní jednotce používat pro účely přepočtu závazků a pohledávek z cizí měny na českou měnu kurz ČNB, stanovený pro pevné období v podobě kalendářního roku. Tím bude umožněna snadná kontrola výše nákladů a výnosů české účetní jednotky s náklady a výnosy, o kterých účtuje zřizovatel, který samozřejmě sleduje výsledek hospodaření organizační složky ve speciálním středisku. Autorka považuje za vhodné doporučit každé organizační složce, aby provedla tzv. funkční a systémovou analýzu, na jejímž základě jí budou přidělena zřizovatelem aktiva a pasiva, o kterých bude organizační jednotka účtovat. Na základě této analýzy je snadnější stanovit ceny obvyklé, jejichž aplikace je u mnoha transakcích vyžadována a jejichž dodržování je předmětem kontroly daňových orgánů.

Důležité je také rozhodnout, jak bude účtováno o zisku minulých let u organizační složky. Zisk organizační složky je součástí zisku zřizovatele a proto je možné o něm účtovat jako o závazku vůči zřizovateli, tedy v účtové třídě 3 nebo jako o vlastním kapitálu organizační složky na příslušném účtu účtové skupiny 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy.

Vybrané aspekty daňové optimalizace organizační složky

V této práci ještě nebyl zmíněn obsah čl. 24 OECD MS s názvem „Zásada rovného nakládání“. Obsah této části OECD MS je vždy obsahem i samotných bilaterálních SZDZ, které uzavírá Česká republika. Zásada rovného nakládání, týkající se přímo stálé provozovny je obsahem odst. 3 čl. 24 OECD-MS. Dle OECD-MK musí být stálé provozovně přiznána stejná práva jako rezidentním podnikům v zemi zdroje. Tento článek předepisuje právo přičíst stálé provozovně určitý podíl na režijních nákladech ústředí podniků, které je umožněno obecně daňovými předpisy země zdroje a to bez jakýchkoliv omezení, kromě těch, která platí i pro rezidentní podniky. Stálé provozovně musí být poskytnuty také stejné možnosti v oblasti odepisování a tvorby rezerv, jako rezidentnímu podniku. Pokud umožňuje stát zdroje rezidentním podnikům přenášet ztráty do následujících období, upřesňuje OECD- MK, že je k takovému přenesení způsobilá ztráta z jejich vlastních podnikatelských činností. Zřizovatel by si tedy měl ověřit, zda při stanovení základu daně jeho stálé provozovny byly uplatněny

nejen veškeré možné daňově uznatelné náklady, vztahující se k jeho činnosti dosažené prostřednictvím stálé provozovny, ale také veškeré odčitatelné položky a slevy na dani.

Z pohledu Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty se nepovažují služby mezi zřizovatelem a stálou provozovnou za zdanitelná plnění.

Jak již vyplynulo z obsahu této práce, neexistují v našem vnitrostátním předpisu jasně daná pravidla pro způsob stanovení zisku stálé provozovny. Lze samozřejmě najít i jiné názory na způsob přidělení zisku stálé provozovně. V této práci byla prezentována tzv. přímá metoda, kdy byl základ daně stanoven na základě výsledku hospodaření účetní jednotky, vycházející z účetnictví organizační složky dle českých účetních předpisů za současné aplikace pravidel na stanovení ceny mezi stálou provozovnou a zřizovatelem na podkladě znění OECD-MK po Updatu z roku 2008.

Existují však i odborné názory, že je u některých typů stálých provozoven nemožné provést přímo přiřazení nákladů a výnosů stálé provozovně. V tomto případě se upřednostňují tzv. nepřímé metody, které jsou dle dikce čl. 7 odst. 4 OECD-MS přípustné, pokud je tento způsob v zemi rezidence obvyklý. Bendlinger vysvětluje: „U nepřímých metod se rozděluje celkový zisk podnikatele na základě věcně správného klíče mezi zřizovatelem a stálou provozovnou. Klasická nepřímá metoda tedy rozděluje celkový výsledek použitím klíče (např. obrat, podíl na kapitálu, náklady na mzdy).“⁵⁹ Vybraný klíč by měl představovat nejvhodnější indikátor pro rozdělení zisku celkového podniku. Aplikace této nepřímé metody v ČR je umožněna v § 23 odst. 11 ZDP.

Autorka doporučuje, aby si zřizovatel zvolil na základě svých zkušeností a obvyklostí i předpokladů, jakou metodu bude aplikovat. Zvolená metoda by se pak neměla

⁵⁹ BEDLINGER, Stefan. *Betriebsstättenbesteuerung Montagen und Anlagenerichtung im Ausland*. 1. vydání. Frankfurt am Main: VDMA Verlag GmbH, 2009. 159 s. ISBN 978-3-8163-0568-2. str. 119 (překlad autorky).

v průběhu dalších let v souladu se zněním čl. 7 odst. 6 OECD-MS (tento čl. obsahuje SZDZ které ČR uzavírá) měnit.

Praktická část práce poukazuje na mírnou komplikovanost přiřazení různých typů příjmů správnému článku SZDZ, který stanovuje, který stát má právo na zdanění, zda také stát kde je stálá provozovna umístněna či jen stát rezidence. Z tohoto důvodu lze doporučit, aby např. v případě příjmů typu úroky, licenční poplatky nebo dividendy, které plynou stálé provozovně ze třetí země či ze země rezidence, byla detailně analyzována a důsledně aplikována relevantní ustanovení příslušné SZDZ.

10 Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo provést komparaci vybraných forem podnikání, zhodnotit jednotlivé formy z pohledu povinností plynoucích z obchodního práva, z pohledu povinností účetní jednotky a provést na praktickém příkladě stanovení základu daně u obou vybraných druhů podnikání, včetně dopadu do celkových daňových povinností zahraniční osoby.

Na základě provedené analýzy a závěrů dosažených při řešení modelového případu lze konstatovat, že každá z forem má své výhody a nevýhody. Organizační složce nelze nepřiznat výhodu neexistence povinnosti splatit základní kapitál, což může být velmi výhodné např. pro zahraniční osoby z bankovního sektoru. Na straně druhé i organizační složka má být dle názoru OECD-MS vybavena adekvátním kapitálem. Zisk organizační složky je součástí zisku jejího zřizovatele, není tedy nutné testovat podmínky pro výplatu dividend či podílů na zisku, které se týkají obchodních společností. Z hlediska celkového daňového zatížení však nemohou být provedeny, jak tato práce prokázala, jednoznačné závěry. Výsledná existence daňové optimalizace jednotlivých forem podnikání je plně závislá na výši sazeb daně z příjmů ve státě rezidence i ve státě zdroje a na předepsané metodě, která má zamezit dvojímu zdanění i dvojímu nezdanění. Je tak nutné konstatovat, že výhodnost obou forem podnikání bude vždy nutné posuzovat na konkrétních podmínkách dané zahraniční osoby.

Oblast mezinárodního zdanění je oblastí, která je velmi komplikovaná a snad i proto se výklady na aplikaci SZDZ neustále vyvíjí a mění. Důkazem je nové znění OECD modelové smlouvy z roku 2010, které se týká též čl. 7 Zisky podniků, který byl v této práci podroben detailnějšímu zkoumání. V přímé návaznosti na nové znění OECD modelové smlouvy došlo i ke změně OECD modelového komentáře. Čl. 7 se nově skládá již pouze ze 4 odstavců, oproti původním 7. Odstavec 1 nově zcela jasně konstatuje, že výše zisku, který je přičitatelný stále provozovně se stanoví způsobem dle odst. 2. Odstavec 2 OECD modelové smlouvy z roku 2010, kromě jiných změn, umožňuje přičíst stále provozovně zisk ze všech vztahů s ostatními částmi podniku a to na základě prováděných funkcí, dle používaných aktiv a převzatých rizik.

Nová OECD-MS neobsahuje ustanovení odst. 3., 4., 5. a 6 OECD-MS ve znění updatu 2008. Odstranění odst. 3 je vítaným krokem, neboť odst. 3 byl zneužíván pro zdůvodnění ocenění vnitropodnikových služeb pouze ve výši skutečně vynaložených nákladů.

Zrušení odst. 4 znamená odstranění možnosti použití nepřímé metody pro stanovení výše zisku stálé provozovny. Daňový výbor vysvětluje tento krok tím, že tato metoda nebyla hojně využívána, a že u této metody bylo mimořádně těžké zajistit, aby výsledek odpovídal výsledkům stanoveným na základě principu tržního odstupu. Na tomto místě je však nutné zopakovat, že v době kdy tato práce vznikala, neexistovala ani jedna bilaterální smlouva, která by byla dle této nové OECD-MS uzavřena. Autorka však velmi oceňuje uvedené změny, neboť právě při zpracování této práce poukázala na některé významné odlišnosti pro stanovení základu daně stálé provozovny v porovnání s dceřinou společností. Uvedené změny přispívají ke stírání takovéhoto rozdílu a umožňují ještě širší aplikaci principů tržního odstupu.

Změn doznala v roce 2010 i Směrnice OECD o převodních cenách, která přehodnotila svůj názor na možnost aplikace jednotlivých metod stanovení převodních cen. Dosavadní znění vyžadovalo použití ziskových metod až jako poslední možnosti; teprve až bylo doloženo, že pro výpočet převodních cen dle metody založené na přímém srovnání či srovnávající hrubé marže není dostatků údajů, bylo umožněno přistoupit k užití metod ziskových. Nové znění Směrnice hierarchický přístup ruší a říká, že pro stanovení převodních cen má být prostě vybrána metoda nejvhodnější.

Tato práce představuje osobní názor autorky na správnou aplikaci pravidel pro stanovení základu daně stálé provozovny a to na základě provedeného detailního rozboru OECD-MS a OECD-MK ve znění updatu 2008. Autorka souhlasí s názorem kolegů, kteří tvrdí, že nové znění OECD-MS z roku 2010 nelze aplikovat na SZDZ, které byly uzavřeny na podkladu staršího znění OECD-MS. Autorka si je nicméně vědoma existence jiných odborných názorů, které připouští možnost aplikace principu tržního odstupu již v současné době na všechny druhy vnitropodnikových služeb tedy i služeb obecného řízení. Závěrem je nutné konstatovat, že oblast mezinárodního zdanění je oblastí jak snahy o manipulaci a optimalizaci, ale též oblastí neúmyslných chyb.

Proto lze jen přivítat veškeré snahy OECD o sjednocení názorů na správnou aplikaci pravidel SZDZ.

11 Seznam použité literatury (informačních zdrojů)

- (1) ASPI, právní informační systém. ®
- (2) BENDLINGER, Stefan. *Betriebsstättenbesteuerung Montagen und Anlagenerrichtung im Ausland*. 1. vydání. Frankfurt am Main: VDMA Verlag GmbH, 2009. 159 s. ISBN 978-3-8163-0568-2.
- (3) PETRÁČKOVÁ, V., KRAUS, J., *Akademický slovník cizích slov*. 1. vydání. Praha: Academia, 1998. 834 s. ISBN 80-200-0607-9.
- (4) PLANSKY, Patrik. *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. 1. vydání. Wien: LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., 2010. 309 s. ISBN 978-3-7073-1667-4.
- (5) POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena*. 1. vydání. Brno: CERM, 2004. 207 s. ISBN 80-7204-948-X.
- (6) PŘECHOVÁ, R. *Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Rakouskou republikou*. (Bakalářská práce) Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009.
- (7) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. vydání. Olomouc: ANAG, 2009, 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- (8) SALAČOVÁ, Marie. Podnikání zahraničních osob a obchodní zákoník. *Právo a podnikání*, rok 1995, č. 9, str. 6, (dostupné z ASPI ID LIT4661CZ).
- (9) Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku. Sbírka mezinárodních smluv. 22. květen 2007.
- (10) SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 326 s. ISBN 80-7357-354-6.
- (11) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- (12) VÝBOR OECD PRO FISKÁLNÍ ZÁLEŽITOSTI, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku* 1. české vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
- (13) Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

- (14) Vyhláška č. 250/2005 Sb., o závazných formulářích na podávání návrhů na zápis do obchodního rejstříku.
- (15) Založení a vznik obchodních společností a družstev obecně [online]. 2009 [cit. 2011-04-30]. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/obchodni-spolecnosti-zalozeni-vzniopu/1000818/46132/#b1>.
- (16) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- (17) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- (18) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- (19) Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.
- (20) Zápis z jednání Sekce účetnictví KDP ČR ze dne 15. 7. 2009 v Olomouci.

12 Seznam tabulek

Tab. 7.1: Přehled práva státu na zdanění, dle jednotlivých druhů příjmů dle OECD MS.....	68
Tab. 8.1: Východiska k zadání modelového příkladu - Rozvaha k 31. 12. 2011	70
Tab. 8.2: Dopad operací č. 1 až 15 na základ daně dceřiné společnosti / organizační složky na území ČR (údaje v Kč; - snížení ZD; + zvýšení ZD).....	91
Tab. 8.3: Dopad operací č. 1 - 15 na základ daně mateřské společnosti / zřizovatele v Rakousku (údaje v EUR; - snížení ZD; + zvýšení ZD).....	92
Tab. 8.4: Výpočet daňové povinnosti dceřiné společnosti / organizační složky v ČR (údaje v Kč; - snížení ZD; + zvýšení ZD)	93
Tab. 8.5: Výpočet daňové povinnosti mateřské společnosti/zřizovatele v Rakousku (údaje v EUR; - snížení ZD; + zvýšení ZD).....	93
Tab. 8.6: Porovnání celkových daňových povinností (údaje v EUR)	94

13 Seznam použitých zkratek

AOA	Authorised OECD Approach
AT	Rakouská republika
CZECH POINT	Český Podací Ověřovací a Informační Národní Terminál
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
EHP	Evropský hospodářský prostor
EHS	Evropské hospodářské společenství
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
KDP ČR	Komora daňových poradců České republiky
ObchZ	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OECD	Organizace pro evropskou spolupráci a rozvoj
OECD-MK	Komentář k článkům modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
OECD-MS	Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
p.a.	per annum
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZŽP	Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů

14 Seznam příloh

- Příloha č. 1 Příznání k DPPO dceřiné společnosti k 31. 12. 2011
- Příloha č. 2 Příznání k DPPO organizační složky k 31. 12. 2011
- Příloha č. 3 Příznání k DPPO mateřské společnosti v Rakousku k 31. 12. 2011
„Körperschaftsteuererklärung“
- Příloha č. 4 Příznání k DPPO zřizovatele v Rakousku k 31. 12. 2011
„Körperschaftsteuererklärung“

Příloha T. 1

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Praha 1

01 Daňové identifikační číslo

C Z 2 2 2 2 2 2

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

rádné ~~dobatečné~~¹⁰⁾ ~~opravné~~

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

1 A

Zdaňovací období podle § 17a písm. a) zákona

a

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet podílových fondů, jejichž majetek je obhospodařován

Pořadové číslo podílového fondu

Počet příloh II. oddílu

1

Počet zvláštních příloh⁸⁾

0

Počet samostatných příloh⁹⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od 0 1 0 1 2 0 1 1 do 3 1 1 2 2 0 1 1

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi (podílovém fondu)⁶⁾

05 Název právnické osoby

U 2 A B C , s p o l . s r . o .

06 Sídlo právnické osoby

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

H a š t a l s k á 6

b) obec

P r a h a 1

c) PSČ

110 00

d) stát/kód státu

Č R

e) číslo telefonu

f) číslo faxu

07 Bankovní spojení

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾

ano ~~ne~~

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne²⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

~~ano~~ ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy^{1),7)}

~~ano~~ ne ano ne²⁾

12 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano ~~ne~~

13 Hlavní (převažující) činnost

Investiční technologie

Kód klasifikace CZ-NACE²⁾

.

.

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁹⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni <input type="text" value="31.12.2011"/>	13 564 844	

20 ⁹⁾	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ⁹⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 13 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	0	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ⁹⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ⁹⁾			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	0	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ⁹⁾	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ⁹⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ⁹⁾	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ⁹⁾	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	0	
160 ⁹⁾	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ⁹⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ⁹⁾			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	0	

Identifikační číslo; u podílového fondu se tento údaj nevyplňuje

Daňové identifikační číslo; u podílového fondu se uvede daňové identifikační číslo investiční společnosti obhospodařující jeho majetek

Pořadové číslo podílového fondu

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem		0

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku**a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	790 000	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	66 667	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	856 667	

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	---	--	--

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci zdaňovacího období		
12	Úhm hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{a)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ^{b)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona⁵⁾ nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od – do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	<input type="text"/>				
6	<input type="text"/>				
7	<input type="text"/>				
8	<input type="text"/>				
9	Celkem				

F. Odečet podle § 34 odst. 9 až 12 a 4 až 8 zákona⁵⁾

a) Odečet podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X
4	Částka odečtu uplatněná v daném zdaňovacím období z nevyužitého nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
5	(neobsazeno)	X	X

b) Odečet výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 až 8 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž byly vynaloženy výdaje (náklady) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od – do	Celková výše výdajů (nákladů) vynaložených v období uvedeném ve sl. 1 při realizaci projektů výzkumu a vývoje	Část výdajů (nákladů) ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	Celkem				

G. Celková hodnota poskytnutých darů, z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona		
2	Ze ř. 1 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím		

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁶⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3 ^{a)}	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona		
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2 + 3)	0	
5 ^{a)}	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁷⁾Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ^{a)}	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)	0	
3 ^{a)}	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)	0	
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)	0	
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)	0	

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	(neobsazeno)	X	X	X
4	Odečet podle § 34 odst. 4 zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	Z ř. 5 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím (ř. 2 tabulky G)			
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (ř. 4 + ř. 5 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obratu	Kč	68 825 000	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby	23	

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾	13 564 844	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3),4)}		
210 ⁸⁾	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ⁵⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾	13 564 844	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾	0	
240	Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004	0	
241		0	
242	Odečet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona	0	
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242) ³⁾	13 564 844	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání (§ 18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř. 250, zvýšený o částku vykázanou na ř. 241		
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 %, a v úhrnu s dary poskytnutými vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, nejvýše 10 % z částky na ř. 250, zvýšené o částku vykázanou na ř. 241) ⁵⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	13 564 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	2 577 160	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾	0	
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ⁵⁾	2 577 160	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)	0	
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	2 577 160	
331 ⁸⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru	0	
334 ⁸⁾	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	0	
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	2 577 160	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	2 577 160	

III. ODDÍL – výsledná daň investiční společnosti obhospodařující majetek v podílových fondech

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daň za podílové fondy		
2	Celková daň (ř. 1 + ř. 340 II. oddílu)		
3	Poslední známá daň pro účely stanovení záloh podle § 38a zákona		

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (-) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 ⁸⁾	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ⁸⁾	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 7 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) > 0	-2 577 160	

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPISEM**

Údaje o zástupci:	Kód zástupce:
	4 b
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	
R e n á t a , P ř e c h o v á	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	
3 5 0 3	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	
0 8 0 5 2 0 1 2	
Otisk razítka	

Vysvětlivky:

- Nehodící se škrtněte
- Vyplní finanční úřad
- V případě vykazání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)
- Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty
- Zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů
- Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2010 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Za podílové fondy předkládá účetní závěrku investiční společnost, která obhospodařuje jejich majetek. Pro účely elektronického podání daňového přiznání se **Účetní závěrku** rozumí elektronické přílohy **Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty**, popřípadě **Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu**, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg. **Přehled o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky**, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro daňovou správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.
- Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočty. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- Výpočet částky vykázané na takto označeném řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Generální finanční ředitelství. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro daňovou správu.
- Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2010 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textová pole pro vyplnění zvláštní přílohy.

Příloha T. 2

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Praha 1

01 Daňové identifikační číslo

C Z 2 2 2 2 2 2

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

řádné ~~dobatečné~~¹⁰⁾ ~~opravné~~

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

1 A

Zdaňovací období podle § 17a písm. a) zákona

a

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet podílových fondů, jejichž majetek je obhospodařován

Pořadové číslo podílového fondu

Počet příloh II. oddílu

1

Počet zvláštních příloh⁸⁾

0

Počet samostatných příloh⁹⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od 0 1 0 1 2 0 1 1 do 3 1 1 2 2 0 1 1

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi (podílovém fondu)⁶⁾

05 Název právnické osoby

U 2 A B C , o r g a n i z a č n í s l o ŷ k a

06 Sídlo právnické osoby

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

H a š t a l s k á 6

b) obec

P r a h a 1

c) PSČ

110 00

d) stát/kód státu

Č R

e) číslo telefonu

f) číslo faxu

07 Bankovní spojení

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾

ano ~~ne~~

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne²⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

~~ano~~ ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy^{1),7)}

~~ano~~ ne ano ne²⁾

12 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano ~~ne~~

13 Hlavní (převažující) činnost

Investiční technologie

Kód klasifikace CZ-NACE²⁾

.

.

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁹⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni <input type="text" value="31.12.2011"/>	15 793 760	

20 ⁹⁾	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ⁹⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 13 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	0	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ⁹⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ⁹⁾			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	0	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ⁹⁾	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ⁹⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ⁹⁾	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ⁹⁾	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	0	
160 ⁹⁾	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ⁹⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ⁹⁾			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	0	

Identifikační číslo; u podílového fondu se tento údaj nevyplňuje

Daňové identifikační číslo; u podílového fondu se uvede daňové identifikační číslo investiční společnosti obhospodařující jeho majetek

Pořadové číslo podílového fondu

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	0	

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku**a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	790 000	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	66 667	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	856 667	

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	---	--	--

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci zdaňovacího období		
12	Úhm hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{a)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ^{b)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona⁵⁾ nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od – do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	<input type="text"/>				
6	<input type="text"/>				
7	<input type="text"/>				
8	<input type="text"/>				
9	Celkem				

F. Odečet podle § 34 odst. 9 až 12 a 4 až 8 zákona⁵⁾

a) Odečet podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X
4	Částka odečtu uplatněná v daném zdaňovacím období z nevyužitého nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
5	(neobsazeno)	X	X

b) Odečet výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 až 8 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž byly vynaloženy výdaje (náklady) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od – do	Celková výše výdajů (nákladů) vynaložených v období uvedeném ve sl. 1 při realizaci projektů výzkumu a vývoje	Část výdajů (nákladů) ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/>				
2	<input type="text"/>				
3	<input type="text"/>				
4	<input type="text"/>				
5	Celkem				

G. Celková hodnota poskytnutých darů, z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona		
2	Ze ř. 1 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím		

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁶⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3 ^{a)}	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona		
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2 + 3)	0	
5 ^{a)}	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁷⁾Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ^{a)}	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)	0	
3 ^{a)}	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)	0	
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)	0	
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)	0	

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	(neobsazeno)	X	X	X
4	Odečet podle § 34 odst. 4 zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	Z ř. 5 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím (ř. 2 tabulky G)			
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (ř. 4 + ř. 5 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obratu	Kč	68 825 000	
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby	23	

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾	15 793 760	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3),4)}		
210 ⁸⁾	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ⁵⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾	15 793 760	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾	0	
240	Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004	0	
241		0	
242	Odečet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona	0	
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242) ³⁾	15 793 760	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání (§ 18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř. 250, zvýšený o částku vykázanou na ř. 241		
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 %, a v úhrnu s dary poskytnutými vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, nejvýše 10 % z částky na ř. 250, zvýšené o částku vykázanou na ř. 241) ⁵⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	15 793 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	3 000 670	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾	0	
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ⁵⁾	3 000 670	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)	0	
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾	3 000 670	
331 ⁸⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru	0	
334 ⁸⁾	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	0	
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	3 000 670	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	3 000 670	

An das Finanzamt FA Wien 4/5/10 Kriehubergasse 24-26, 1050 Wien	2010		Eingangsvermerk
	Steuernummer (bitte bei allen Eingaben anführen) 987 / 5432	Team 21	

Sehr geehrte Steuerzahlerin! Sehr geehrter Steuerzahler!

Gesetzliche Bestimmungen beziehen sich auf das Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988).

Beachten Sie bitte die Ausfüllhilfe zu dieser Erklärung (Formular K 4).

Informationen zur elektronischen Erklärungsabgabe finden Sie im Internet (www.bmf.gv.at) oder direkt unter FinanzOnline (<https://finanzonline.bmf.gv.at>). Informationen zur Körperschaftsteuer finden Sie im Internet (www.bmf.gv.at) unter Findok - Richtlinien (Körperschaftsteuerrichtlinien 2001).

Körperschaftsteuererklärung für 2010

Körperschaftsteuererklärung für inländische und vergleichbare ausländische **unbeschränkt** Steuerpflichtige, die zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Unternehmensrechtes verpflichtet sind, sowie Genossenschaften, Betriebe gewerblicher Art und Privatstiftungen, die unter § 7 Abs. 3 fallen.

Zutreffendes bitte ankreuzen !

Bezeichnung der Gesellschaft oder der Körperschaft U2ABC GmbH			
Sitz der Gesellschaft oder der Körperschaft Wien			
Anschrift und Telefonnummer der Geschäftsleitung Brucknerstrasse 8 1040 Wien			
<input type="checkbox"/> Große GmbH	<input checked="" type="checkbox"/> Mittelgroße oder kleine GmbH	1 Bitte unbedingt ausfüllen! Branchenkennzahl (ÖNACE 2008) lt. E 2 822 Mischbetrieb <input type="checkbox"/>	
Sollten Sie erstmals die Kriterien einer großen GmbH im Sinne des § 221 Abs. 3 UGB erfüllen, bitte die Finanzamtszugehörigkeit nach dem AVOG beachten.			
Dauer des Einkünfteermittlungszeitraumes, nur wenn abweichend von 12 Monaten (Anzahl der Monate) 2		Der Abschluss für das Wirtschaftsjahr ist von den zuständigen Organen genehmigt worden: ja <input type="checkbox"/> nein <input type="checkbox"/>	
Bilanzstichtag	Liquidationszeitraum von	bis	
Das Unternehmen ist (Bitte zusätzlich das Formular K 1g ausfüllen.) 4			
<input type="checkbox"/> Gruppenträger	<input type="checkbox"/> Gruppenmitglied	<input type="checkbox"/> Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft	Im Veranlagungszeitraum erfolgte eine Umgründung ja <input type="checkbox"/>
Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)			
Option zur Behandlung als § 7 Abs. 3 - Körperschaft für Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften 5			

1. Bilanzposten gemäß § 224 UGB **6**

Beträge in Euro und Cent

Grund und Boden EKR 020-022	9310	100.000,00
Gebäude auf eigenem Grund EKR 030, 031	9320	1.000.000,00
Finanzanlagen EKR 08-09	9330	
Vorräte EKR 100-199	9340	350.000,00
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen EKR 20-21	9350	270.000,00
Sonstige Rückstellungen (ohne Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen oder Steuern) EKR 304-309	9360	
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und Finanzinstituten EKR 311-319	9370	

2. Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 231 UGB **6**

Erträge [Grundsätzlich sind Erträge ohne Vorzeichen anzugeben. Nur wenn sich bei einer Kennzahl ein negativer Wert ergibt, ist ein negatives Vorzeichen ("-") anzugeben.]		
Umsatzerlöse (Waren-Leistungserlöse) EKR 40-44	9040	9.900.000,00
Anlagenerlöse EKR 460-462 vor allfälliger Auflösung auf 463-465 bzw. 783	9060	
Aktivierete Eigenleistungen EKR 458-459	9070	110.000,00
Bestandsveränderungen EKR 450-457	9080	
Übrige Erträge (inklusive Finanzerträge, Kapitalveränderungen) Saldo	9090	180.487,00
Summe der Erträge (muss nicht ausgefüllt werden)		10.190.487,00

Aufwendungen [Grundsätzlich sind Aufwendungen ohne Vorzeichen anzugeben. Nur wenn sich bei einer Kennzahl ein negativer Wert ergibt, ist ein negatives Vorzeichen ("-") anzugeben.]		
Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe EKR 500-539, 580	<input type="text" value="9100"/>	6.500.000,00
Beigestelltes Personal (Fremdpersonal) und Fremdleistungen EKR 570-579, 581, 750-753	<input type="text" value="9110"/>	100.000,00
Personalaufwand ("eigenes Personal") EKR 60-68	<input type="text" value="9120"/>	1.000.000,00
Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter) EKR 700-708	<input type="text" value="9130"/>	350.000,00
Abschreibungen vom Umlaufvermögen, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen übersteigen - EKR 709 - und Wertberichtigung zu Forderungen	<input type="text" value="9140"/>	
Instandhaltungen (Erhaltungsaufwand) für Gebäude EKR 72	<input type="text" value="9150"/>	4.000,00
Reise- und Fahrtspesen inkl. Kilometergeld und Diäten (ohne tatsächliche Kfz-Kosten) EKR 734-737	<input type="text" value="9160"/>	
Tatsächliche Kfz-Kosten (ohne AfA, Leasing und Kilometergeld) EKR 732-733	<input type="text" value="9170"/>	
Miet- und Pachtanwendung, Leasing EKR 740-743, 744-747	<input type="text" value="9180"/>	5.000,00
Provisionen an Dritte, Lizenzgebühren EKR 754-757, 748-749	<input type="text" value="9190"/>	
Werbe- und Repräsentationsaufwendungen, Spenden, Trinkgelder EKR 765-769	<input type="text" value="9200"/>	3.000,00
Buchwert abgegangener Anlagen EKR 782	<input type="text" value="9210"/>	
Zinsen und ähnliche Aufwendungen EKR 828-834	<input type="text" value="9220"/>	
Übrige Aufwendungen, Kapitalveränderungen Saldo	<input type="text" value="9230"/>	594.621,75
Summe der Aufwendungen (muss nicht ausgefüllt werden)		8.556.621,75
Bilanzgewinn/Bilanzverlust ohne Berücksichtigung von Gewinnvortrag/Verlustvortrag (einschließlich allfälliger ausländischer Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht)		1.633.865,25

3. Korrekturen des Bilanzgewinnes/Bilanzverlustes (Steuerliche Mehr-/Weniger-Rechnung)

Zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinnes/Verlustes ist der Bilanzgewinn/Bilanzverlust - soweit er nicht bereits nach steuerlichen Vorschriften ermittelt wurde - durch die nachfolgenden Zu- bzw. Abrechnungen zu korrigieren. Gewinnerhöhende Korrekturen sind ohne Vorzeichen, gewinnmindernde Korrekturen sind mit negativem Vorzeichen ("-") anzugeben.

Zuführung zu Rücklagen/Auflösung von Rücklagen	<input type="text" value="7"/>	<input type="text" value="9236"/>	
Gewinne/Verluste von Gruppenmitgliedern, die auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages im unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn/Bilanzverlust des Gruppenträgers enthalten sind	<input type="text" value="8"/>	<input type="text" value="9238"/>	
Korrekturen zu Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter, EKR 700-708) - Kennzahl 9130	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9240"/>	
Korrekturen zu Abschreibungen vom Umlaufvermögen, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen übersteigen und Wertberichtigung zu Forderungen (EKR 709) - Kennzahl 9140	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9250"/>	
Korrekturen zu tatsächlichen Kfz-Kosten (ohne AfA, Leasing und Kilometergeld, EKR 732-733) - Kennzahl 9170	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9260"/>	
Korrekturen zu Miet- und Pachtanwendung, Leasing (EKR 740-743, 744-747) - Kennzahl 9180	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9270"/>	
Korrekturen zu Werbe- und Repräsentationsaufwendungen, Spenden, Trinkgelder (EKR 765-769) - Kennzahl 9200	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9280"/>	
Korrekturen im Zusammenhang mit Sozialkapitalrückstellungen (§ 14 EStG 1988)		<input type="text" value="9282"/>	
Korrekturen im Zusammenhang mit Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen		<input type="text" value="9284"/>	
Übrige nicht unter Kennzahl 9292 zu berücksichtigende Korrekturen im Zusammenhang mit sonstigen Rückstellungen		<input type="text" value="9286"/>	
Verdeckte Ausschüttungen einschließlich der vom Steuerpflichtigen getragenen Kapitalertragsteuer	<input type="text" value="9"/>	<input type="text" value="9288"/>	
Körperschaftsteuer (einschließlich der Zuführung zu Rückstellungen, abzüglich von Rückstellungsaufhebungen und Erstattungen), ausländische Personensteuer laut den Kennzahlen 673, 836 und 841 sowie Steuerumlagen bei Bestehen einer Unternehmensgruppe	<input type="text" value="10"/>	<input type="text" value="9292"/>	544.621,75

Kapitalertragsteuer von vereinnahmten Kapitalerträgen, die vom Schuldner einbehalten oder übernommen werden		9293	
6/7 der gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 zu verteilenden Abschreibungen und Verluste hinsichtlich von Beteiligungen im Sinne des § 10	11	9294	
Hinzuzurechnende Vergütungen jeder Art an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder an andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gemäß § 12 Abs. 1 Z 7		9295	
Siebel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des Verteilungszeitraumes	11	9296	
Fünftehtelbeträge aus Firmenwertabschreibungen gemäß § 9 Abs. 7 (nur bei Gruppenbesteuerung)		9297	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 bis 4	12	9298	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 *)	12	9313	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 (internationale Schachtelbeteiligung)	12	9314	
Steuerfreie Wertänderungen gemäß § 10 Abs. 3	13	9302	
Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988	14	9303	
Gewinne, für die eine Steuernichtfestsetzung gemäß § 6 Z 6 lit. b oder nach dem Umgründungssteuergesetz beantragt wird (Kennzahl 805 in Punkt 9)	28	9281	
Sonstige Zurechnungen	15	9304	
Sonstige Abrechnungen	16	9306	
Bilanzgewinn/Bilanzverlust nach den obigen Korrekturen		704	2.178.487,00
Zuzurechnende Ergebnisse als Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft an inländischen Zielkörperschaften (Beilage K 1g)		726	
Zuzurechnende Ergebnisse als Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft an ausländischen Zielkörperschaften (Beilage K 1g)		827	
Abzüglich positiver ausländischer Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht	17	678	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		777	2.178.487,00
Bei Ermittlung der Einkünfte wurden berücksichtigt: Ausländische Verluste, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht. Achtung: Diese Kennzahl muss bei Berücksichtigung ausländischer Verluste jedenfalls ausgefüllt werden!	18	746	
Gemäß § 6b Abs. 4 zu versteuernde Beträge		658	

4. In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind enthalten:

Anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer	19	645	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die gemäß Energieförderungsgesetz (EnFG) begünstigt sind		670	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 4	20	672	
Darauf ist ausländische Steuer anzurechnen in Höhe von	20	673	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 5 *)	20	835	
Darauf ist ausländische Steuer anzurechnen in Höhe von *)	20	836	
Sonstige ausländische Einkünfte	20	840	
Darauf ist ausländische Steuer anzurechnen in Höhe von	20	841	
Nicht ausgleichsfähige Verluste gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 (ohne die unter Kennzahl 615 erfassten nicht ausgleichsfähigen Verluste aus Mitunternehmeranteilen)	21	638	
Mit bis zu 75% der positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 nicht ausgleichsfähige Verluste aus Vorjahren zu verrechnen (ohne die unter Kennzahl 616 erfassten verrechenbaren Verluste aus Mitunternehmeranteilen).	21	639	

*) Bitte in der Beilage **K 12** aufschlüsseln, außer die Beteiligungserträge wurden über einen Investmentfonds bezogen. Dies gilt nicht, wenn es sich um einen "schwarzen Fonds" iSd § 40 Abs. 2 InvFG handelt.

Verlustanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften als Mitunternehmer (Beilage K 11) <input type="checkbox"/> 22	
Darin enthaltene nicht ausgleichsfähige Verluste (§ 2 Abs. 2a EStG 1988)	615
Gewinnanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften als Mitunternehmer (Beilage K 11) <input type="checkbox"/> 22	
Mit Gewinnanteilen aus der Beteiligung an Personengesellschaften als Mitunternehmer sind gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 Verluste aus Investitionsfreibeträgen aus Vorjahren zu verrechnen in Höhe von	616
In den Einkünften sind Verluste enthalten, für die ein Verlustabzug (Verlustvortrag) nicht zulässig ist, in Höhe von <input type="checkbox"/> 23	617

5. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden gewinnmindernd abgezogen:

"Frascati"-Forschungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	744
Forschungsfreibetrag für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	684
Forschungsfreibetrag für Auftragsforschung (§ 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	797
Abzugsfähige Zuwendungen gemäß § 4a Z 1 und 2 EStG 1988 (z.B. an begünstigte Forschungs- und Lehreinrichtungen, Museen, das Bundesdenkmalamt)	685
Abzugsfähige Zuwendungen gemäß § 4a Z 3 EStG 1988 (z.B. an mildtätige Organisationen und begünstigte Spendensammelvereine)	600
Pensionskassenbeiträge (§ 4 Abs. 4 Z 2 EStG 1988)	691
Externer Bildungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	692
Interner Bildungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 10 EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	761

6. Sonderausgaben

Verlustabzug	
a) Offene Verlustabzüge aus Vorjahren <input type="checkbox"/> 24	619
b) Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Sanierungs-, Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinne zur Ermittlung der Verlustvortragsgrenze gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 <input type="checkbox"/> 25	624

7. Steuerbemessung nach § 26c im Fall eines Liquidationsbeginnes vor 2005

Der mit 34% zu versteuernde Gewinn beträgt <input type="checkbox"/> 26	824
--	------------

8. Sanierungsgewinn

Gewinn aus einem Schuldnachlass gemäß § 23a Abs. 2 <input type="checkbox"/> 27	669
Zu leistende Quote in Prozent	668

9. Nichtfestsetzung der Steuer gemäß § 6 Z 6 lit b EStG 1988 oder nach dem Umgründungssteuergesetz (UmgrStG)

<input type="checkbox"/> Es wird beantragt, die Steuerschuld nicht festzusetzen für einen in den Einkünften enthaltenen Betrag von <input type="checkbox"/> 28	805
--	------------

10. Sonstiges

Ausschüttungen oder Zuwendungen sind beschlossen worden in Höhe von	9307	
Davon ist ein Betrag von 9308	durch nachstehende Gründe dem Steuerabzug vom Kapitalertrag nicht unterlegen:	
a) <input type="checkbox"/> Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988	b) <input type="checkbox"/> Wesentliche Beteiligung (§ 94 Z 2 EStG 1988)	c) <input type="checkbox"/> Andere Gründe
Tilgungsbetrag von vorbehaltenen Entnahmen gemäß § 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG	813	
Restbetrag vorbehaltener Entnahmen bei Beschluss auf Auflösung, Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung gemäß § 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG	814	
KESt wurde abgeführt in Höhe von	815	

Ich versichere, dass ich die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen **richtig** und **vollständig** gemacht habe. Mir ist bekannt, dass die Angaben überprüft werden und dass unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar sind. Sollte ich nachträglich erkennen, dass die vorstehende Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, so werde ich das Finanzamt davon unverzüglich in Kenntnis setzen (§ 139 Bundesabgabenordnung).

Steuerliche Vertretung (Name, Anschrift, Telefonnummer)

An das Finanzamt FA Wien 4/5/10 Kriehubergasse 24-26, 1050 Wien	2010		Eingangsvermerk
	Steuernummer (bitte bei allen Eingaben anführen) 987 / 5432	Team 21	

Sehr geehrte Steuerzahlerin! Sehr geehrter Steuerzahler!

Gesetzliche Bestimmungen beziehen sich auf das Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988).

Beachten Sie bitte die Ausfüllhilfe zu dieser Erklärung (Formular K 4).

Informationen zur elektronischen Erklärungsabgabe finden Sie im Internet (www.bmf.gv.at) oder direkt unter FinanzOnline (<https://finanzonline.bmf.gv.at>). Informationen zur Körperschaftsteuer finden Sie im Internet (www.bmf.gv.at) unter Findok - Richtlinien (Körperschaftsteuerrichtlinien 2001).

Körperschaftsteuererklärung für 2010

Körperschaftsteuererklärung für inländische und vergleichbare ausländische **unbeschränkt** Steuerpflichtige, die zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Unternehmensrechtes verpflichtet sind, sowie Genossenschaften, Betriebe gewerblicher Art und Privatstiftungen, die unter § 7 Abs. 3 fallen.

Zutreffendes bitte ankreuzen !

Bezeichnung der Gesellschaft oder der Körperschaft U2ABC GmbH			
Sitz der Gesellschaft oder der Körperschaft Wien			
Anschrift und Telefonnummer der Geschäftsleitung Brucknerstrasse 8 1040 Wien			
<input type="checkbox"/> Große GmbH	<input checked="" type="checkbox"/> Mittelgroße oder kleine GmbH	1 Bitte unbedingt ausfüllen! Branchenkennzahl (ÖNACE 2008) lt. E 2 822 Mischbetrieb <input type="checkbox"/>	
Sollten Sie erstmals die Kriterien einer großen GmbH im Sinne des § 221 Abs. 3 UGB erfüllen, bitte die Finanzamtszugehörigkeit nach dem AVOG beachten.			
Dauer des Einkünfteermittlungszeitraumes, nur wenn abweichend von 12 Monaten (Anzahl der Monate) 2		Der Abschluss für das Wirtschaftsjahr ist von den zuständigen Organen genehmigt worden: ja <input type="checkbox"/> nein <input type="checkbox"/>	
Bilanzstichtag	Liquidationszeitraum von	bis	
Das Unternehmen ist (Bitte zusätzlich das Formular K 1g ausfüllen.) 4			
<input type="checkbox"/> Gruppenträger	<input type="checkbox"/> Gruppenmitglied	<input type="checkbox"/> Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft	Im Veranlagungszeitraum erfolgte eine Umgründung ja <input type="checkbox"/>
Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (Beilage K 10)			
Option zur Behandlung als § 7 Abs. 3 - Körperschaft für Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften 5			

1. Bilanzposten gemäß § 224 UGB **6**

Beträge in Euro und Cent

Grund und Boden EKR 020-022	9310	116.000,00
Gebäude auf eigenem Grund EKR 030, 031	9320	1.080.000,00
Finanzanlagen EKR 08-09	9330	
Vorräte EKR 100-199	9340	350.000,00
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen EKR 20-21	9350	370.000,00
Sonstige Rückstellungen (ohne Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen oder Steuern) EKR 304-309	9360	
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und Finanzinstituten EKR 311-319	9370	

2. Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 231 UGB **6**

Erträge [Grundsätzlich sind Erträge ohne Vorzeichen anzugeben. Nur wenn sich bei einer Kennzahl ein negativer Wert ergibt, ist ein negatives Vorzeichen ("-") anzugeben.]		
Umsatzerlöse (Waren-Leistungserlöse) EKR 40-44	9040	12.259.000,00
Anlagenerlöse EKR 460-462 vor allfälliger Auflösung auf 463-465 bzw. 783	9060	
Aktivierete Eigenleistungen EKR 458-459	9070	110.000,00
Bestandsveränderungen EKR 450-457	9080	
Übrige Erträge (inklusive Finanzerträge, Kapitalveränderungen) Saldo	9090	382.487,00
Summe der Erträge (muss nicht ausgefüllt werden)		12.751.487,00

Aufwendungen [Grundsätzlich sind Aufwendungen ohne Vorzeichen anzugeben. Nur wenn sich bei einer Kennzahl ein negativer Wert ergibt, ist ein negatives Vorzeichen ("-") anzugeben.]		
Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe EKR 500-539, 580	<input type="text" value="9100"/>	8.482.200,00
Beigestelltes Personal (Fremdpersonal) und Fremdleistungen EKR 570-579, 581, 750-753	<input type="text" value="9110"/>	121.240,00
Personalaufwand ("eigenes Personal") EKR 60-68	<input type="text" value="9120"/>	1.000.000,00
Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter) EKR 700-708	<input type="text" value="9130"/>	351.813,00
Abschreibungen vom Umlaufvermögen, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen übersteigen - EKR 709 - und Wertberichtigung zu Forderungen	<input type="text" value="9140"/>	
Instandhaltungen (Erhaltungsaufwand) für Gebäude EKR 72	<input type="text" value="9150"/>	4.000,00
Reise- und Fahrtspesen inkl. Kilometergeld und Diäten (ohne tatsächliche Kfz-Kosten) EKR 734-737	<input type="text" value="9160"/>	
Tatsächliche Kfz-Kosten (ohne AfA, Leasing und Kilometergeld) EKR 732-733	<input type="text" value="9170"/>	
Miet- und Pachtanwendung, Leasing EKR 740-743, 744-747	<input type="text" value="9180"/>	5.000,00
Provisionen an Dritte, Lizenzgebühren EKR 754-757, 748-749	<input type="text" value="9190"/>	
Werbe- und Repräsentationsaufwendungen, Spenden, Trinkgelder EKR 765-769	<input type="text" value="9200"/>	3.000,00
Buchwert abgegangener Anlagen EKR 782	<input type="text" value="9210"/>	
Zinsen und ähnliche Aufwendungen EKR 828-834	<input type="text" value="9220"/>	
Übrige Aufwendungen, Kapitalveränderungen Saldo	<input type="text" value="9230"/>	563.451,75
Summe der Aufwendungen (muss nicht ausgefüllt werden)		10.530.704,75
Bilanzgewinn/Bilanzverlust ohne Berücksichtigung von Gewinnvortrag/Verlustvortrag (einschließlich allfälliger ausländischer Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht)		2.220.782,25

3. Korrekturen des Bilanzgewinnes/Bilanzverlustes (Steuerliche Mehr-/Weniger-Rechnung)

Zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinnes/Verlustes ist der Bilanzgewinn/Bilanzverlust - soweit er nicht bereits nach steuerlichen Vorschriften ermittelt wurde - durch die nachfolgenden Zu- bzw. Abrechnungen zu korrigieren. Gewinnerhöhende Korrekturen sind ohne Vorzeichen, gewinnmindernde Korrekturen sind mit negativem Vorzeichen ("-") anzugeben.

Zuführung zu Rücklagen/Auflösung von Rücklagen	<input type="text" value="7"/>	<input type="text" value="9236"/>	
Gewinne/Verluste von Gruppenmitgliedern, die auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages im unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn/Bilanzverlust des Gruppenträgers enthalten sind	<input type="text" value="8"/>	<input type="text" value="9238"/>	
Korrekturen zu Abschreibungen auf das Anlagevermögen (z.B. AfA, geringwertige Wirtschaftsgüter, EKR 700-708) - Kennzahl 9130	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9240"/>	
Korrekturen zu Abschreibungen vom Umlaufvermögen, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen übersteigen und Wertberichtigung zu Forderungen (EKR 709) - Kennzahl 9140	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9250"/>	
Korrekturen zu tatsächlichen Kfz-Kosten (ohne AfA, Leasing und Kilometergeld, EKR 732-733) - Kennzahl 9170	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9260"/>	
Korrekturen zu Miet- und Pachtanwendung, Leasing (EKR 740-743, 744-747) - Kennzahl 9180	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9270"/>	
Korrekturen zu Werbe- und Repräsentationsaufwendungen, Spenden, Trinkgelder (EKR 765-769) - Kennzahl 9200	<input type="text" value="6"/>	<input type="text" value="9280"/>	
Korrekturen im Zusammenhang mit Sozialkapitalrückstellungen (§ 14 EStG 1988)		<input type="text" value="9282"/>	
Korrekturen im Zusammenhang mit Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen		<input type="text" value="9284"/>	
Übrige nicht unter Kennzahl 9292 zu berücksichtigende Korrekturen im Zusammenhang mit sonstigen Rückstellungen		<input type="text" value="9286"/>	
Verdeckte Ausschüttungen einschließlich der vom Steuerpflichtigen getragenen Kapitalertragsteuer	<input type="text" value="9"/>	<input type="text" value="9288"/>	
Körperschaftsteuer (einschließlich der Zuführung zu Rückstellungen, abzüglich von Rückstellungsaufhebungen und Erstattungen), ausländische Personensteuer laut den Kennzahlen 673, 836 und 841 sowie Steuerumlagen bei Bestehen einer Unternehmensgruppe	<input type="text" value="10"/>	<input type="text" value="9292"/>	501.811,75

Kapitalertragsteuer von vereinnahmten Kapitalerträgen, die vom Schuldner einbehalten oder übernommen werden		9293	
6/7 der gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 zu verteilenden Abschreibungen und Verluste hinsichtlich von Beteiligungen im Sinne des § 10	11	9294	
Hinzuzurechnende Vergütungen jeder Art an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder an andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gemäß § 12 Abs. 1 Z 7		9295	
Siebel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 ab dem zweiten Wirtschaftsjahr des Verteilungszeitraumes	11	9296	
Fünfteilbeträge aus Firmenwertabschreibungen gemäß § 9 Abs. 7 (nur bei Gruppenbesteuerung)		9297	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 bis 4	12	9298	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 *)	12	9313	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 (internationale Schachtelbeteiligung)	12	9314	
Steuerfreie Wertänderungen gemäß § 10 Abs. 3	13	9302	
Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988	14	9303	
Gewinne, für die eine Steuernichtfestsetzung gemäß § 6 Z 6 lit. b oder nach dem Umgründungssteuergesetz beantragt wird (Kennzahl 805 in Punkt 9)	28	9281	
Sonstige Zurechnungen	15	9304	
Sonstige Abrechnungen	16	9306	
Bilanzgewinn/Bilanzverlust nach den obigen Korrekturen		704	2.722.594,00
Zuzurechnende Ergebnisse als Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft an inländischen Zielkörperschaften (Beilage K 1g)		726	
Zuzurechnende Ergebnisse als Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft an ausländischen Zielkörperschaften (Beilage K 1g)		827	
Abzüglich positiver ausländischer Einkünfte, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht	17	678	-715.347,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		777	2.007.247,00
Bei Ermittlung der Einkünfte wurden berücksichtigt: Ausländische Verluste, für die das Besteuerungsrecht auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen einem anderen Staat zusteht. Achtung: Diese Kennzahl muss bei Berücksichtigung ausländischer Verluste jedenfalls ausgefüllt werden!	18	746	
Gemäß § 6b Abs. 4 zu versteuernde Beträge		658	

4. In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind enthalten:

Anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer	19	645	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die gemäß Energieförderungsgesetz (EnFG) begünstigt sind		670	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 4	20	672	
Darauf ist ausländische Steuer anzurechnen in Höhe von	20	673	
Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 5 *)	20	835	
Darauf ist ausländische Steuer anzurechnen in Höhe von *)	20	836	
Sonstige ausländische Einkünfte	20	840	
Darauf ist ausländische Steuer anzurechnen in Höhe von	20	841	
Nicht ausgleichsfähige Verluste gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 (ohne die unter Kennzahl 615 erfassten nicht ausgleichsfähigen Verluste aus Mitunternehmeranteilen)	21	638	
Mit bis zu 75% der positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 nicht ausgleichsfähige Verluste aus Vorjahren zu verrechnen (ohne die unter Kennzahl 616 erfassten verrechenbaren Verluste aus Mitunternehmeranteilen).	21	639	

*) Bitte in der Beilage **K 12** aufschlüsseln, außer die Beteiligungserträge wurden über einen Investmentfonds bezogen. Dies gilt nicht, wenn es sich um einen "schwarzen Fonds" iSd § 40 Abs. 2 InvFG handelt.

Verlustanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften als Mitunternehmer (Beilage K 11) <input type="checkbox"/> 22	
Darin enthaltene nicht ausgleichsfähige Verluste (§ 2 Abs. 2a EStG 1988)	615
Gewinnanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften als Mitunternehmer (Beilage K 11) <input type="checkbox"/> 22	
Mit Gewinnanteilen aus der Beteiligung an Personengesellschaften als Mitunternehmer sind gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 Verluste aus Investitionsfreibeträgen aus Vorjahren zu verrechnen in Höhe von	616
In den Einkünften sind Verluste enthalten, für die ein Verlustabzug (Verlustvortrag) nicht zulässig ist, in Höhe von <input type="checkbox"/> 23	617

5. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden gewinnmindernd abgezogen:

"Frascati"-Forschungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	744
Forschungsfreibetrag für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	684
Forschungsfreibetrag für Auftragsforschung (§ 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	797
Abzugsfähige Zuwendungen gemäß § 4a Z 1 und 2 EStG 1988 (z.B. an begünstigte Forschungs- und Lehreinrichtungen, Museen, das Bundesdenkmalamt)	685
Abzugsfähige Zuwendungen gemäß § 4a Z 3 EStG 1988 (z.B. an mildtätige Organisationen und begünstigte Spendensammelvereine)	600
Pensionskassenbeiträge (§ 4 Abs. 4 Z 2 EStG 1988)	691
Externer Bildungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	692
Interner Bildungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 10 EStG 1988) Achtung: Die Eintragung ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages!	761

6. Sonderausgaben

Verlustabzug	
a) Offene Verlustabzüge aus Vorjahren <input type="checkbox"/> 24	619
b) Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Sanierungs-, Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinne zur Ermittlung der Verlustvortragsgrenze gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 <input type="checkbox"/> 25	624

7. Steuerbemessung nach § 26c im Fall eines Liquidationsbeginnes vor 2005

Der mit 34% zu versteuernde Gewinn beträgt <input type="checkbox"/> 26	824
--	------------

8. Sanierungsgewinn

Gewinn aus einem Schuldnachlass gemäß § 23a Abs. 2 <input type="checkbox"/> 27	669
Zu leistende Quote in Prozent	668

9. Nichtfestsetzung der Steuer gemäß § 6 Z 6 lit b EStG 1988 oder nach dem Umgründungssteuergesetz (UmgrStG)

<input type="checkbox"/> Es wird beantragt, die Steuerschuld nicht festzusetzen für einen in den Einkünften enthaltenen Betrag von <input type="checkbox"/> 28	805
--	------------

10. Sonstiges

Ausschüttungen oder Zuwendungen sind beschlossen worden in Höhe von	9307	
Davon ist ein Betrag von 9308	durch nachstehende Gründe dem Steuerabzug vom Kapitalertrag nicht unterlegen:	
a) <input type="checkbox"/> Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988	b) <input type="checkbox"/> Wesentliche Beteiligung (§ 94 Z 2 EStG 1988)	c) <input type="checkbox"/> Andere Gründe
Tilgungsbetrag von vorbehaltenen Entnahmen gemäß § 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG	813	
Restbetrag vorbehaltener Entnahmen bei Beschluss auf Auflösung, Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung gemäß § 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG	814	
KESt wurde abgeführt in Höhe von	815	

Ich versichere, dass ich die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen **richtig** und **vollständig** gemacht habe. Mir ist bekannt, dass die Angaben überprüft werden und dass unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar sind. Sollte ich nachträglich erkennen, dass die vorstehende Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, so werde ich das Finanzamt davon unverzüglich in Kenntnis setzen (§ 139 Bundesabgabenordnung).

Steuerliche Vertretung (Name, Anschrift, Telefonnummer)