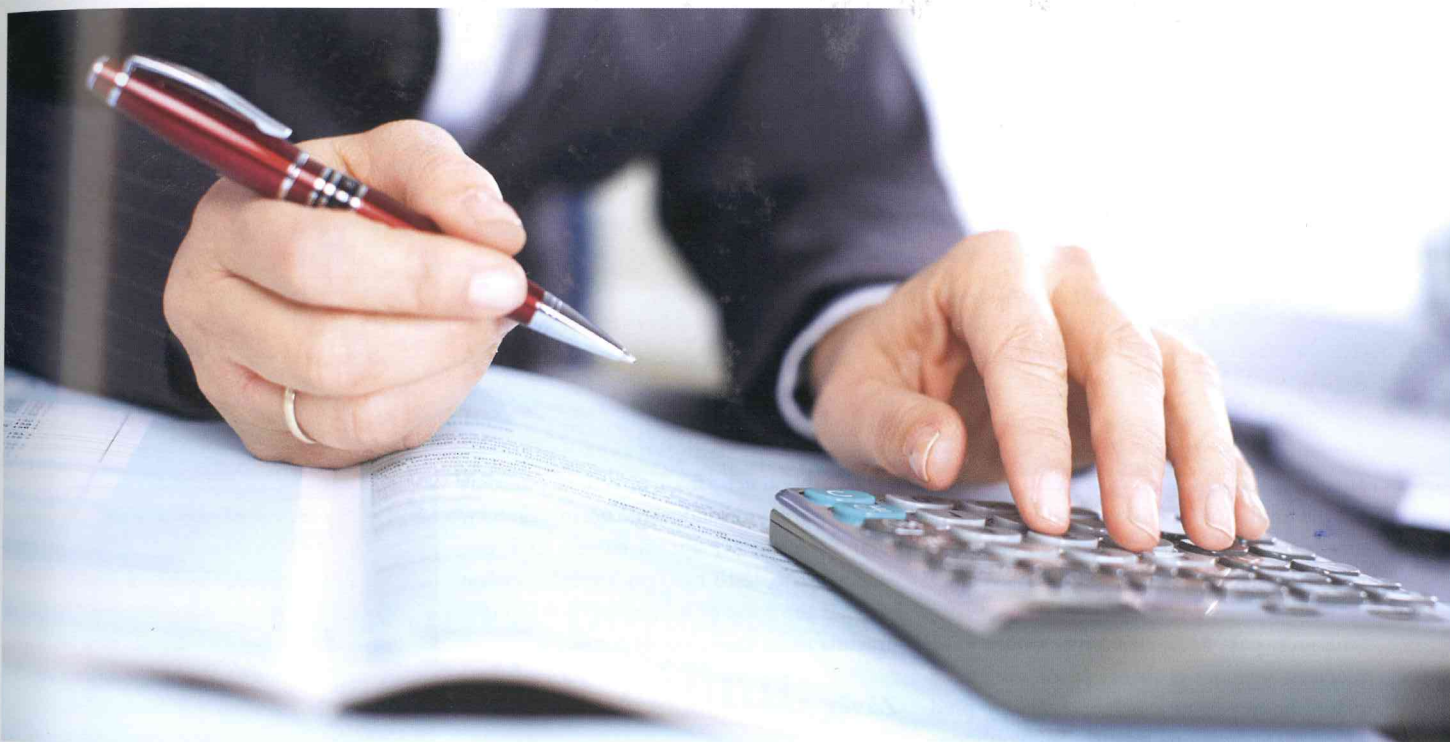


Nová pravidla v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem právnických osob

Novou úpravu pravidel pro odpočitatelnost tzv. výpůjčních výdajů (tj. finančních výdajů, typicky úroků z úvěrů, zápůjček, dluhopisů či jiných výdajů na finanční nástroje; „Výpůjční výdaje“) na úrovni práva Evropské unie zavádí směrnice Rady EU proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem (Anti-Tax Avoidance Directive) č. 2016/1164 (dále jen „Směrnice“). Účelem přijetí Směrnice bylo zejména zvýšení průměrné úrovně ochrany proti agresivnímu daňovému plánování v rámci vnitřního trhu EU.¹ Toto se týká zejména těch právnických osob v celé EU, které jsou součástí podnikatelských skupin a při výpočtu daně z příjmu odpočítávají velký obnos Výpůjčních výdajů. Odpočty Výpůjčních výdajů budou na základě transpozice Směrnice značně omezeny.



Na základě Směrnice dne 2. února 2018 předložilo Ministerstvo financí České republiky návrh změny zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), která má za úkol právě transpozici Směrnice (dále jen Novela). Novela upravuje omezení uznatelnosti nadměrných Výpůjčních nákladů v České republice.

Dosavadní úprava uznatelnosti Výpůjčních výdajů v České republice

Doposud upravoval ZDP omezení uznatelných Výpůjčních výdajů mezi spojenými osobami prostřednictvím tzv. pravidel

nízké kapitalizace. Ustanovení § 25 odst. 1 pís. w) ZDP se však vztahuje pouze na kapitálově či jinak spřízněné osoby, kdy Výpůjční výdaj se stává neuznatelným, je-li poskytován mezi takto spojenými osobami a takový výdaj je vyšší než šestinásobek, resp. přesahuje-li čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u jiných příjemců finančního nástroje.²

Dle Nejvyššího správního soudu České republiky je smyslem tohoto ustanovení „zabránit přesouvání prostředků, jež by jinak podléhaly dani z příjmů, z jednoho z ovlivňovaných subjektů na druhý subjekt tak, že prvnímu z nich bude druhým poskytnut vysoký úvěrový rámec, z čehož pro něj zároveň vyplyne povinnost platit

druhému subjektu relativně velké částky na úrocích.“³

Přístupy Směrnice

Směrnice nově zavádí omezení odpočitatelnosti Výpůjčních výdajů v rámci výpočtu daně z příjmu některých právnických osob pro tzv. „skupiny“. Členem skupiny je (i) daňový poplatník, který je součástí konsolidované skupiny pro účely účetního výkaznictví,⁴ (ii) poplatník, který má přidružený podnik⁵ či (iii) poplatník, který má stálou provozovnu.⁶ Mimo skupinu tedy stojí poplatník, který zejména není ovládající či ovládanou osobou či jinak propojeným subjektem, ať už přímo či nepřímo. Důvodem je zejména to, že u takových



právnických osob není důvod domnívat se, že by se jakkoliv snažily prostřednictvím úvěrů optimalizovat své daně z příjmu.

Směrnice stanovuje limit pro odpočitatelné Výpůjční výdaje na maximální úrovni 30 % tzv. EBITDA poplatníka (tj. daňového provozního zisku před úroky, zdaněním a odpisy). Směrnice nicméně dává vnitrostátní úpravě možnost stanovit tuto hranici rovněž pevnou částkou, a to do výše 3 mil. eur (tedy cca 80 mil. Kč). Členským státům je tedy umožněna transpozice Směrnice s alternativním limitem odpočtu Výpůjčních výdajů.

Směrnice pak dává členským státům také možnost vyjmout z oblasti působnosti dané právní úpravy dříve uzavřené úvěry (tj. před 17. 6. 2016), úvěry na financování dlouhodobých projektů v oblasti veřejné infrastruktury nebo pokud člen konsolidované skupiny prokáže, že jeho poměr vlastního kapitálu k celkovým aktivům je stejný nebo vyšší než úroveň celé skupiny při splnění dalších podmínek dle čl. 4 odst. 5 Směrnice.

Navrhovaná úprava ZDP

Přístup Novely je ve vztahu ke znění Směrnice extenzivní, co se týká základních podmínek pro výpočet odpočitatelných Výpůjčních výdajů. Výpůjčními výdaji tedy bude vyšší z částek 80 mil. Kč nebo 30 % daňového zisku (EBITDA). Od výpůjčních výdajů se odečtou zdanitelné výpůjční příjmy za dané účetní období.⁷ Má-li tedy právnická osoba také příjmy z úvěrů či jiné příjmy z obdobných závazků, pak se výše Výpůjčních výdajů

o tyto částky před zkoumáním jejich daňové uznatelnosti odečte. Je-li pak tato částka nižší než 80 mil. Kč nebo 30 % z daňového zisku (EBITDA) právnické osoby je možné odečíst celou částku.

Uznatelnými Výpůjčními výdaji nadále budou ty výdaje příslušné právnické osoby, které nejsou uznatelné dle výše uvedených pravidel nízké kapitalizace a dalších pravidel dle ZDP.⁸

Dále je třeba podotknout, že Novela z působnosti pravidel pro omezení uznatelnosti nadměrných Výpůjčních výdajů vyňala zejména banky, spořitelny a úvěrová družstva, pojišťovny apod. Ustanovení obsažená v Novele se na ně nepoužijí pouze jako na poplatníky daně, tedy při výpočtu jejich daně z příjmu. Jsou-li však věřiteli, započítávají se úroky, které tyto vyňaté subjekty inkasují do Výpůjčních výdajů ostatních poplatníků bez omezení. Obdobně jako Směrnice, vymezuje Novela také výjimku pro poplatníky, kteří nemají přidruženou osobu,⁹ stálou provozovnu¹⁰ či povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky.¹¹

Novela tedy neváže působnost pravidel o omezení uznatelnosti nadměrných Výpůjčních nákladů na to, komu je výdaj (zpravidla úrok) placen, tedy na osobu věřitele, ale na osobu dlužníka. Je-li tento dlužník ovládající či ovládanou osobou nebo má-li povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky, vztahuje se na něj úprava Novely ZDP bez ohledu na to, jestli mu tyto Výpůjční výdaje vznikají ze vztahů se spojenými osobami (viz pravidla nízké kapitalizace) či nikoliv.

Závěr

Pokud novela Ministerstva financí projde legislativním procesem, budou si příslušné právnické osoby patřící typicky do koncernů či jen mající přidružené osoby (ovládající či ovládané), muset dát pozor na novou regulaci uznatelnosti Výpůjčních výdajů a přizpůsobit jí své závazky. Je vysoce pravděpodobné, že tyto právnické osoby budou nadále řešit pravidla nízké kapitalizace. Tyto právnické osoby tedy budou muset společně s testem nízké kapitalizace ve vztahu typicky k úvěrům a poskytovaným spojenými osobami nově podstoupit test nadměrných Výpůjčních nákladů, kde se hledí na nástroj, nikoliv na status věřitele. Právní úprava § 23e a 23f ZDP, obsažená v Novele, by měla být účinná od 1. ledna 2019 a vzhledem k tomu, že Ministerstvo financí netransponovalo výjimku pro závazky uzavřené před 17. červnem

2016, dopadne Novela rovněž na k tomuto datu platné a účinné závazky příslušných právnických osob. ●

Mgr. Jiří Marek, LL.B., advokát

Mgr. Jan Lexa, advokátní koncipient

ŘANDA HAVEL LEGAL advokátní kancelář s.r.o.

RANDA HAVEL ■ LEGAL

Poznámky:

- ¹ Viz. Preambule Směrnice.
- ² Dle § 25 odst. 1 pís. w) „přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů.“
- ³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 7. 11. 2007 sp. zn. 2 Afs 165/2006-114.
- ⁴ Ve smyslu Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS Text s významem pro EHP.
- ⁵ Dle čl. 2 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 se jedná o „podnik, v němž má účast jiný podnik a na jehož provozní a finanční politiku má tento jiný podnik podstatný vliv. Má se za to, že podnik uplatňuje podstatný vliv v jiném podniku tehdy, jestliže v něm drží nejméně 20 % hlasovacích práv jeho akcionářů či společníků“.
- ⁶ Dle čl. 3 pís. c) Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států se jedná o „Trvale umístěné zařízení určené k podnikání, jež se nachází v členském státě a jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost společnosti jiného členského státu.“
- ⁷ Čl. I bod 22. Novely, navrhovaný § 23e odst. 1 a 2 ZDP.
- ⁸ ust. § 25 odst. pís. w), zk), zi) ZDP.
- ⁹ § 22 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- ¹⁰ § 22 odst. 2 ZDP.
- ¹¹ § 22 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.