

Problematika spojených osob z daňového a právního pohledu

Ing. Ondřej Havle

Mgr. Ing. Marek Švehlík

21. října 2015

SAMAK
právo  daně

Obsah

I. Spojené osoby z pohledu daňových a právních předpisů

1. Spojené osoby z pohledu daně z příjmů – definice
2. Vztah mateřská – dceřiná společnost
3. Kapitálově spojené osoby
4. Osoby přímo kapitálově spojené
5. Osoby nepřímo kapitálově spojené
6. Jinak spojené osoby
7. Osoby blízké
8. Spojené osoby z pohledu DPH
9. 3 typy podnikatelských seskupení dle ZOK
10. Ovlivnění – základní parametry
11. Ovládání – základní parametry
12. Koncernové vztahy – základní parametry

II. Cena obvyklá v daních (transferové ceny)

1. Cena obvyklá – definice
2. Legislativní úprava ceny obvyklé v ČR
3. Nadnárodní legislativní úprava

4. Důvody k optimalizaci
5. Daňová kontrola v souvislosti s transferovými cenami
6. Daňové kontroly v praxi
7. Počet daňových kontrol zaměřených na převodní ceny v ČR
8. Hlavní nedostatky zjištěné při daňových kontrolách
9. Zdroje používané správcem daně k zahájení daňové kontroly
10. Použití metod stanovení převodních cen
11. Příklad – stanovení převodní ceny u prodeje majetku
12. Převod majetku dle § 255 ZOK

III. Problematika vybraných plnění mezi spojenými osobami

1. Transfery zisků a prodeje podílů ve skupině
2. Úvěry a zápůjčky mezi spojenými osobami
3. Úroky v nákladech
4. Služby mezi spojenými osobami
5. Management fee



SAMAK
právo  daňe

I. Spojené osoby z pohledu
daňových a právních předpisů

1. Spojené osoby z pohledu daně z příjmů – definice

3 definice v zákoně o daních z příjmů:

- MATEŘSKÁ – DCEŘINÁ OBCHODNÍ SPOLEČNOST
- KAPITÁLOVĚ SPOJENÉ OSOBY
- JINAK SPOJENÉ OSOBY



2. Vztah mateřská – dceřiná společnost

Dvě kritéria:

- nepřetržitě podíl alespoň **10 %** na základním kapitálu jiné obchodní společnosti
- po dobu nejméně **12 měsíců**

podmínka může být splněna následně, při nesplnění – doměření daně + sankce

Používá se primárně ve vztahu k osvobození příjmů z dividend (v rámci ČR i EU)



3. Kapitálově spojené osoby

Základní kritérium:

- přímý či nepřímý podíl na kapitálu či hlasovacích právech jiné osoby nebo více osob, a tento podíl činí **25 %** a více

Pozn.: např. na Slovensku definováno jako VÍCE než 25 %, tj. 25 % podíl v ČR = kapitálově spojené osoby, na Slovensku ne.

Rozšiřující kritérium:

- po dobu nejméně **24 měsíců**

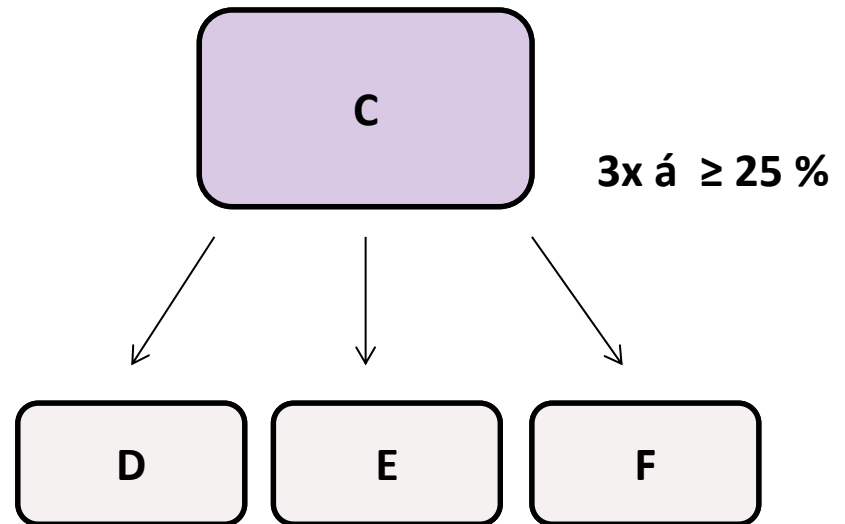
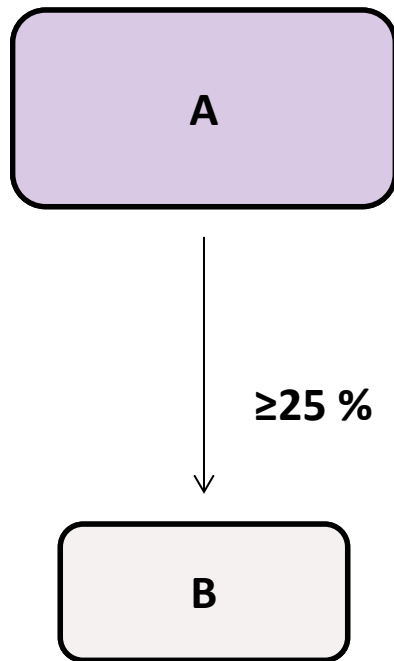
podmínka může být splněna následně, při nesplnění – doměření daně + sankce

Rozšiřující kritérium se používá primárně ve vztahu k osvobození úroků z úvěrů a licenčních poplatků

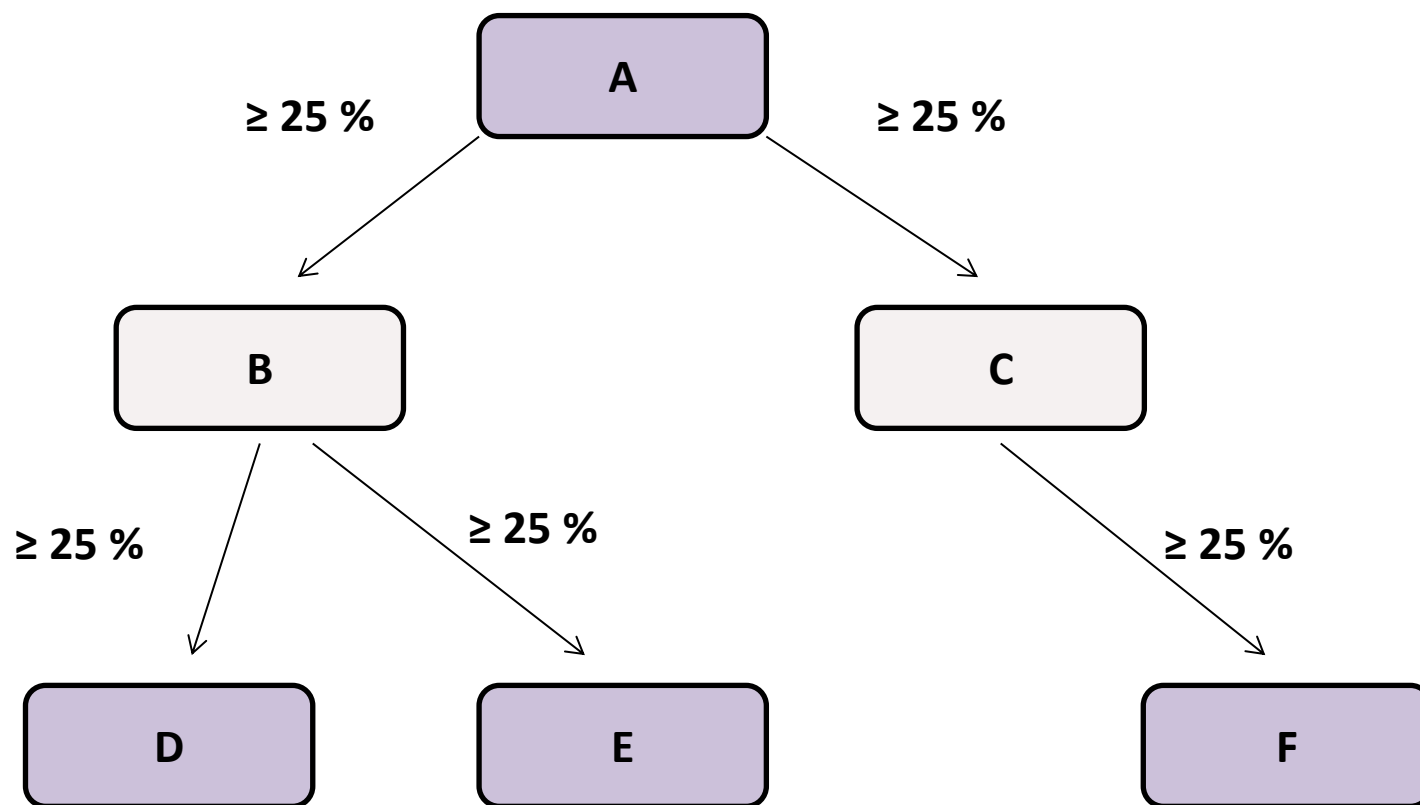
(v rámci ČR i EU)



4. Osoby přímo kapitálově spojené



5. Osoby nepřímo kapitálově spojené



6. Jinak spojené osoby

- podílí se na vedení nebo kontrole jiné osoby
- shodné osoby nebo osoby blízké podílející na vedení nebo kontrole jiných osob – např. jednatel

Pozn.: v ČR nejsou za spojené osoby považovány obchodní korporace, jejichž člen dozorčích rad je totožná osoba; na Slovensku tyto osoby za spojené považovány jsou.

- ovládající a ovládaná osoba a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou – dle ZOK
- osoby blízké – dle NOZ
- osoby, které vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty



7. Osoby blízké

Definice vyplývá z NOZ:

- příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel (či registrovaný partner)
- sešvagřené osoby nebo osoby, které spolu trvale žijí
- jiné osoby v poměru rodinném či obdobném, pokud by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá pociťovala jako újmu vlastní



8. Spojené osoby z pohledu DPH

Definice pro DPH skupinu:

- kapitálově spojené osoby – jedna osoba se přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob, a tento podíl představuje alespoň **40 %** základního kapitálu nebo hlasovacích práv
- jinak spojené osoby – osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba



8. Spojené osoby z pohledu DPH

(pokrač.)

Definice pro stanovení ceny obvyklé a pro možnost opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním jednání:

- kapitálově spojené osoby - jedna osoba se přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob, a tento podíl představuje alespoň **25 %** základního kapitálu nebo hlasovacích práv
- jinak spojené osoby – kromě osoby, která je členem dozorčích rad více obchodních společností
- osoby blízké
- společníci téže společnosti – jsou-li plátcí



9. 3 typy podnikatelských seskupení dle ZOK

- **ovlivnění**
 - rozhodující významný vliv na chování korporace i bez právního titulu
- **ovládání**
 - rozhodující vliv na obchodní korporaci přímo nebo nepřímo skrze majetkovou účast
- **koncern**
 - jednotné řízení



10. Ovlivnění – základní parametry

- povinnost vlivné osoby nahradit újmu ovlivněné osobě
- vlivná osoba ručí věřitelům za dluhy ovlivněné osoby
 - speciální ručení vedle ručení statutárních orgánů obchodní korporace
 - *soud může rozhodnout na návrh insolvenčního správce nebo věřitele*
 - *bylo rozhodnuto, že obchodní korporace je v úpadku*
 - ***věděli nebo měli a mohli vědět, že je obchodní korporace v hrozícím úpadku, a v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinili za účelem jeho odvrácení vše potřebné a rozumně předpokladatelné***



11. Ovládání – základní parametry

- vyvratitelné domněnky ovládání
 - schopnost změnit většinu členů orgánů
 - podíl na hlasovacích právech alespoň 40 %
- jednání ve shodě
- statutární orgán zpracuje zprávu o vztazích



12. Koncernové vztahy – základní parametry

- 2 typy koncernů – skrytý x uveřejněný
- skrytý koncern – principy o zamezení střetu zájmů (širší pohled než daňový)
- uveřejněný koncern = oznámení na webu
 - liberace:
 - opatření v zájmu koncernu
 - újma vypořádána
 - jednání s péčí řádného hospodáře z hlediska koncernu
 - nesmí způsobit úpadek
 - skutečné sídlo řízené osoby



A blurred background image of a city street corner with multi-story buildings and pedestrians.

SAMAK
právo  daně

II. Cena obvyklá v daních (transferové ceny)

1. Cena obvyklá – definice

- v případě, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obdobných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tento rozdíl není uspokojivě doložen, správce daně upraví základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl
- pokud výše uvedenou cenu zjistit nelze, použije se cena stanovená znalcem



1. Cena obvyklá – definice (pokrač.)

Výjimky:

- výprosa
- výpůjčka
- úroky z úvěrů a zápůjček, kdy věřitelem je
 - daňový nerezident v ČR
 - člen obchodní korporace právnická osoba – rezident v ČR
 - člen obchodní korporace fyzická osoba

a výše úroků je nižší než je cena obvyklá (je možné sjednat i nulový úrok)



2. Legislativní úprava ceny obvyklé v ČR

- § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
 - od roku 1993
- pokyn GFŘ D-22 k § 23 odst. 7
- pokyn D-332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny
- pokyn D-333 k § 38nc zákona o daních z příjmů – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami
- pokyn D-334 k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami
- pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami



3. Nadnárodní legislativní úprava

- Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
 - od roku 1979
 - OECD, v ČR plně akceptovaná
- Arbitrážní konvence (EU)
 - Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků
- Usnesení Rady EU č. 2006/C 176/01 – tzv. Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU
 - sjednocení požadavků daňových správ jednotlivých zemí v EU
 - upravuje náležitosti dokumentace
- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (obvykle čl. 9)



4. Důvody k optimalizaci

- **mezinárodní**

Pokud jedna společnost sídlí v zemi s nižším zdaněním a její spojená osoba v zemi s vyšším zdaněním, může docházet k přesunu zisků do země s nižším zdaněním.

- **vnitrostátní**

- započtení ztrát
- odlišný daňový režim (fondy, FO, společnosti s investiční pobídkou)
- vyhnutí se výplatě dividend



5. Daňová kontrola v souvislosti s transferovými cenami

Daňovou kontrolu provádí:

- specializovaný finanční úřad
- specializované oddělení při finančních úřadech
- územní pracoviště finančního úřadu

Správce daně využívá databázi AMADEUS

- celoevropská komerční databáze
- mapuje podnikatelské subjekty v Evropě
- umožňuje vyhledávání společností dle více kritérií



6. Daňové kontroly v praxi

Celosvětová statistika

Transakce, které podléhají daňové kontrole	
Vnitropodnikové služby	55 %
Převody nebo prodeje dlouhodobého majetku	50 %
Licence na nehmotný majetek	21 %
Vnitropodnikové financování / finanční transakce	12 %
Dohody o sdílení nákladů na technologie	18 %



7. Počet daňových kontrol zaměřených na převodní ceny v ČR

Narůstající trend

Rok	Počet kontrol	Doměřeno
2006	115	75 mil. Kč
2007	116	100 mil. Kč
2008	122	50 mil. Kč
2009	138	50 mil. Kč
2010	přes 200	90 mil. Kč



8. Hlavní nedostatky zjištěné při daňových kontrolách

- chybějící dokumentace k převodním cenám
- neodůvodněné rozdíly v cenách mezi spřízněnými a nezávislými odběrateli
- neprokázané poskytnutí marketingové, poradenské či manažerské služby v rámci skupiny
- platby ve formě licenčních poplatků u produktu, který je součástí obchodního majetku a nemůže se tudíž jednat o poskytnutí práva na užití (tzv. test podstaty služby)



9. Zdroje používané správcem daně k zahájení daňové kontroly

- daňová přiznání
- přílohy k daňovému přiznání
 - přehled transakcí se spojenými osobami (od zdaň. obd. roku 2014)
 - účetní závěrka
 - zpráva o vztazích mezi propojenými osobami
- obchodní rejstřík
- sbírka listin
- výroční zpráva
- provedení místního šetření
- mezinárodní výměna informací (spontánní či na vyžádání FÚ)



10. Použití metod stanovení převodních cen

Typ transakce	Metoda	Podmínka
Prodej vlastních výrobků	CUP	Dostupnost obvyklé ceny za srovnatelný produkt
	C +	Obvyklá cena za srovnatelný produkt není dostupná
Distribuce (prodej zboží)	CUP	Dostupnost obvyklé ceny za srovnatelný produkt
	R -	Obvyklá cena za srovnatelný produkt není dostupná
	C +	Komisionář
Služby	CUP	Hodinová sazba
	C +	Paušální cena
Financování	CUP	Dostupnost obvyklého úroku ve srovnatelné úvěrové facilitě
	C +	Obvyklý úrok ve srovnatelné úvěrové facilitě není dostupný
Licencování	CUP	Srovnatelné licence



11. Příklad – stanovení převodní ceny u prodeje majetku

- účetní zůstatková cena -> NE, neodpovídá tržní ceně
- daňová zůstatková cena -> NE, neodpovídá tržní ceně
- ocenění znalcem -> ANO, **ALE! ne každá cena stanovená podle zákona o oceňování majetku je automaticky cenou obvyklou**
- odhad technika -> ANO, musí být písemné vyjádření



12. Převod majetku dle § 255 ZOK

- nahrazuje § 196a odst. 3 obch.zák.
- nově:
 - jen u A.S.
 - převody od akcionáře na společnost
 - časový test 2 roky
 - souhlas valné hromady a cena dle znaleckého posudku
- nezpůsobuje neplatnost



A blurred photograph of a city street corner with multi-story buildings and pedestrians. A black semi-transparent box is overlaid on the bottom right.

SAMAK
právo  daň

III. Problematika vybraných plnění mezi spojenými osobami

1. Transfery zisků a prodeje podílů ve skupině

Transfery zisků

- zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou
 - považuje se za podíl na zisku
 - daňové dopady (doměřené dividendy nelze osvobodit)

Prodeje podílů ve skupině

- mezi mateřskou a dceřinou společností v rámci ČR a ČR – EU
 - osvobozeno, není třeba řešit převodní ceny
- mezi ostatními osobami
 - nutno dodržet cenu obvyklou



2. Úvěry a zápůjčky mezi spojenými osobami

- nutnost stanovení výše úroku v obvyklé výši
- způsoby vyjádření ve smluvní dokumentaci
 - fixní procentní sazba (např. 5 %)
 - referenční sazba + riziková přírážka (např. 3M EURIBOR + 1,5 %)
- způsob stanovení
 - přímá metoda
 - srovnání dle ECB nebo ČNB (statistiky o historických výších úrokových sazeb, sledování z více úhlů pohledů)
 - srovnání dle sazeb bank
 - nepřímá metoda
 - fixní sazba je převedena na součet referenční sazby a rizikové přírážky, je posuzována výše přírážky
 - dle ratingu



3. Úroky v nákladech

Daňově neuznatelné

- výše či splatnost úroku závisí na zisku dlužníka – VŽDY
- úroky z úvěru na nákup obchodního podílu – při splnění definice mateřské a dceřiné společností
- úroky z úvěru přijatého v období 6 měsíců před nabytím obchodního podílu – pokud neprokážeme, že úvěr s nabytím nesouvisel
- úroky z částky, o kterou nesplacená jistina převyšuje čtyřnásobek VK – test nízké kapitalizace
- při záporném vlastním kapitálu – VŽDY
- věřitelem je FO a úroky nebyly zaplacený



4. Služby mezi spojenými osobami

Pro „úspěšné“ projití daňovou kontrolou je potřeba splnit:

- substance test
 - zda byly služby skutečně poskytnuty
- benefit test
 - zda poskytnuté služby odpovídají skutečným potřebám společnosti
- arm's length test
 - zda poplatky za služby jsou stanoveny v obvyklé výši

Dále je vhodné podpořit stanovení ceny dokumentací k převodním cenám.



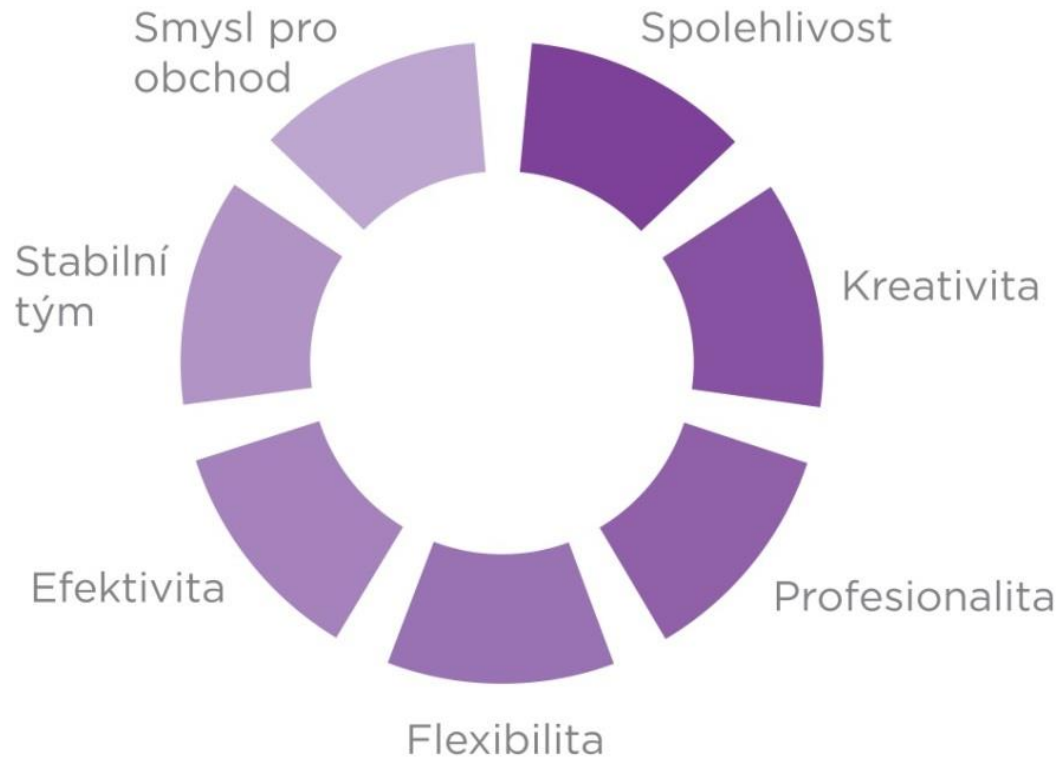
5. Management fee

Správce daně sleduje zejména:

- poměr management fee na celkových nákladech
- duplicity
- shareholder costs
- alokační klíč
- hodinová sazba
- zisková marže



Děkujeme za pozornost!





SAMAK
právo  daně

SAMAK právo & daně

Ing. Ondřej Havle

Mgr. Ing. Marek Švehlík

Purkyňova 74/2

110 00 Praha 1

Tel.: +420 602 407 467

+420 603 170 109

E-Mail: ondrej.havle@samak.cz

marek.svehlik@samak.cz

SAMAK
právo  daně