

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 17.6.2020

Daň z příjmů

544/15.05.19 Některé daňové dopady Brexitu

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757
Ing. Lucie Wadurová, daňový poradce, číslo osv. 4038
Prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

1. Úvod

V souvislosti s vystoupením Velké Británie z Evropské unie budou mimo jiné vznikat otázky daňových konsekvencí této skutečnosti. Jelikož Velká Británie vystoupila z EU na základě dohody (DOHODA o vystoupení Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii (2019/C 384 I/01) publikovaná v Ústředním věstníku EU C 384 I/1 ze dne 12.11.2019 (dále jen „Dohoda“)), není v tuto chvíli relevantní zákon č. 74/2019 Sb., který řeší dopady tzv. „tvrdého Brexitu“ bez dohody. V příloze tohoto materiálu pak předkládáme materiály, které k této věci KDP ČR získala a které však byly poskytnuty v době, kdy nebylo zřejmé, jakým způsobem Velká Británie z EU vystoupí. Nicméně tyto materiály mohou být podporným argumentem pro některé závěry tohoto příspěvku. Tento příspěvek se zabývá řešením některých daňových dopadů Brexitu z hlediska daně z příjmů. Nezabýváme se řešením specifické situace bývalých poslanců Evropského parlamentu a zaměstnanců EU (Čl. 108 a Čl. 111 a 112 Dohody). Chtěli bychom také zdůraznit, že nemůžeme vyloučit některé další možné daňové konsekvence vystoupení VB z EU, které nejsou rozebrány v tomto příspěvku.

2. Měkký „Brexit“ na základě Dohody

Základním východiskem pro řešení daňových konsekvencí je, že je stanoveno přechodné období do 31.12.2020 (Čl.126 Dohody), kdy se na Spojené království a ve Spojeném království použije právo EU (Čl. 127 Dohody). Domníváme se, že v tomto případě z hlediska daně z příjmů z pohledu věcí řešených v tomto příspěvku (to je nezabýváme se specifickými situacemi popsány v Čl. 108, 111 a 112 Dohody) nestanoví dohoda něco jiného, a proto je možné vyjít z toho, že po dobu přechodného období bude z hlediska daně z příjmu považována Velká Británie za členský stát EU. Uvedené přechodné období je možné prodlužovat. Dále uvedené závěry budou tedy platit z hlediska ať již základního či prodlouženého přechodného období.

2.1. Daňoví rezidenti ČR a jiného členského státu EU.

Z výše uvedeného vyplývá, že v případě českých daňových rezidentů a rezidentů jiného členského státu EU má být z hlediska jejich daňových povinností v ČR považována Velká Británie v přechodném období za členský stát Evropské unie. Tuto skutečnost je nutné zohlednit i z hlediska jednotlivých daňových konsekvencí, které z ní vyplývají. Domníváme se, že na základě tohoto předpokladu budou platit tyto závěry.

2.1.1. Dopady pro daňové rezidenty ČR a jiného členského státu EU - závěry

2.1.1.1. V daném případě bude plně aplikován Čl. 127 Dohody.

2.1.1.2. Pokud bude například český daňový rezident či rezident z jiného členského státu poskytovat dar v zákoně definovanému subjektu, který má sídlo na území Velké Británie, bude možné do konce přechodného období (relevantní bude datum účinnosti darovací smlouvy) pro účely zdanění v ČR tento dar uplatnit jako nezdanitelnou část základu daně nebo položku snižující základ daně (§ 15 odst. 1 ZDP, § 20 odst. 8 ZDP).

2.1.1.3. V případě, kdy budou naplněny podmínky pro osvobození podílu na zisku, příjmů z převodu podílu v obchodní korporaci (§ 19 odst. 1 písm. zi) a ze) ZDP), může daňový rezident ČR či jiného členského státu EU po dobu přechodného období pro účely zdanění v ČR vycházet z toho, že jsou naplněny podmínky pro uplatnění osvobození z hlediska toho, že vyplácející britská společnost je daňovým rezidentem v EU.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěry v bodech 2.1.1.1., 2.1.1.3.

Jedná se o stávající daňové režimy, které jsou dle sdělení Finanční správy ze dne 31. 1. 2020 zachovány i po dobu přechodného období stanoveného Dohodou (viz Informace k daňovým dopadům vystoupení Velké Británie z EU (BREXIT)).

https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/danove_dopady-BREXIT-10324

Stanovisko GFR:

Částečný nesouhlas se závěrem 2.2.1.2.

Nelze souhlasit s domněnkou v závorce, neboť pokud dle sdělení Finanční správy ze dne 31. 1. 2020 jsou po dobu přechodného období stanoveného Dohodou zachovány stávající daňové režimy, pak v případě stanovení „okamžiku poskytnutí daru“ i nadále platí vysvětlivky k § 15 odst. 1 a k § 20 odst. 8 ZDP v Pokynu GFR D – 22, tj. od základu daně lze odečíst hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění (darů) v tom zdaňovacím období, ve kterém byla prokazatelně poskytnuta.

2.1.1.4. Domníváme se, že i po uplynutí přechodného období může český daňový rezident či rezident jiného členského státu EU nadále uplatňovat osvobození z titulu podílu na zisku a příjmů z převodu podílu na obchodní korporaci, a to na základě § 19 odst. 9 ZDP s tím, že vycházejí z právních předpisů platných v současné době bude ve vztahu k Velké Británii naplněna podmínka minimální sazby korporátní daně ve výši 12% dle daného ustanovení (§ 19 odst. 9 bod 4 ZDP).

2.1.1.5. Z hlediska aplikace směrnice týkající se podnikových kombinací (Směrnice 2009/133/ES ze dne 19.10.2009 implementovaná v ČR v § 23a ZDP až § 23d ZDP) bude dle našeho názoru nutné v souladu s právní jistotou a zákazem retroaktivity vycházet z okamžiku realizace jednotlivých transakcí. Z tohoto hlediska bude relevantní rozhodný den v případě přeměn či okamžik přechodu vlastnického práva v případě ostatních transakcí (pokud nebude přechodné období prodlouženo 31.12.2020). Pokud tyto okamžiky nastanou nejpozději do konce přechodného období,

bude se na dané transakce pohlížet tak, že z pohledu jejich účastníků (který je českým daňovým rezidentem nebo daňovým rezidentem jiného členského státu EU mimo VB) naplňují podmínky, že jde o subjekty z Evropské unie, a to i po skončení přechodného období. To tedy prakticky například znamená, že pokud se přeměny, které v souladu s výše uvedeným byly realizovány v přechodném období, zúčastní společnost, která je rezidentem Velké Británie, bude moci i po uplynutí přechodného období uplatňovat český daňový rezident či rezident jiného členského státu EU jako odčitatelnou položku ztrátu, která v souladu s § 23c ZDP v rámci této transakce přešla na nástupnickou společnost.

Stanovisko GFR:

K závěrů 2.1.1.4. a 2.1.1.5. nelze zaujmout konkrétní stanovisko, neboť oba body řeší daňové režimy po uplynutí přechodného období stanoveného Dohodou. Období po přechodném období není v současné době smluvně ani legislativně upraveno, proto nelze předjímat daňové důsledky konkrétních situací.

2.2. Daňoví rezidenti Velké Británie

V případě daňových rezidentů Velké Británie je nutné opět vycházet z toho, že tito budou považováni v přechodném období za poplatníky, kteří jsou rezidenty EU. V tomto případě bude také Velká Británie obecně po dobu přechodného období považována za členský stát EU. Z tohoto hlediska vyplývají pro účely zdanění tyto závěry.

2. 2. 1. Dopady pro daňové rezidenty Velké Británie - závěry

2.2.1.1. V daném případě bude plně aplikován Čl. 127 Dohody.

2.2.1.2. Po dobu přechodného období (poprvé minimálně ve zdaňovacím období roku 2020), se bude ještě na poplatníka, který je rezident Velké Británie, z hlediska jeho daňové povinnosti hledět jako na daňového rezidenta z členského státu EU. To v případě fyzické osoby např. znamená, že v případě splnění kritérií příjmů ze zdrojů na území ČR může uplatňovat v tomto zdaňovacím období (poprvé minimálně ve zdaňovacím období roku 2020) nezdanitelné části základu daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění (§ 15 odst. 9 ZDP, § 35ba odst. 2 a § 35c odst. 5 ZDP).

2.2.1.3. Z hlediska např. poskytnutého daru platí, že pokud tento dar rezident Velké Británie poskytne po dobu přechodného období (domníváme se, že relevantní by měla být účinnost darovací smlouvy) subjektu, který má sídlo na území Velké Británie, bude možné tento dar uplatnit v daňovém přiznání rezidenta z Velké Británie jako nezdanitelnou část základu daně nebo položku snižující základ daně (§ 15 odst. 1 ZDP, § 20 odst. 8 ZDP).

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěry v bodech 2.2.1.1., 2.2.1.2. Jedná se o stávající daňové režimy, které jsou dle sdělení Finanční správy ze dne 31. 1. 2020 zachovány i po dobu přechodného období stanoveného Dohodou (viz Informace k daňovým dopadům vystoupení Velké Británie z EU (BREXIT)).

https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/danove_dopady-BREXIT-10324

Stanovisko GFR:

Částečný nesouhlas se závěrem 2.2.1.3.

Nelze souhlasit s domněnkou v závorce, neboť pokud dle sdělení Finanční správy ze dne 31. 1. 2020 jsou po dobu přechodného období stanoveného Dohodou zachovány stávající daňové režimy, pak v případě stanovení „okamžiku poskytnutí daru“ i nadále platí vysvětlivky k § 15 odst. 1 a k § 20 odst. 8 ZDP v Pokynu GFR D – 22, tj. od základu daně lze odečíst hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění (darů) v tom zdaňovacím období, ve kterém byla prokazatelně poskytnuta.

2.2.1.4. Pokud český daňový rezident nebo rezident z jiného členského státu je v pozici českého plátce daně, tak z hlediska výplaty podílu na zisku, převodu podílu ve společnosti, licenčních poplatků a úroků platí, že až po skončení přechodného období (pokud nebude přechodné období prodlouženo od 1.1.2021) bude nutné na Velkou Británii hledět jako na stát, který není členem EU. To znamená, že tímto okamžikem nebude možné z hlediska daňové povinnosti rezidenta Velké Británie uplatnit příslušná osvobození od daně (§ 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, zj) a zk) ZDP). Z tohoto hlediska se domníváme, že relevantní by měl být obecný okamžik, kdy vznikne plátcí povinnost provést srážku daně. V případě podílu na zisku se však objevují různá stanoviska k této věci (viz. pokyn D-22 K § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) versus KV Mgr. Magdaléna Vyškovská, Ing. Simona Hornochová 363/04.04.12 Licenční poplatky a úroky vyplácené nerezidentům a okamžik srážky daně u renegociovaných smluv o zamezení dvojího zdanění, KV ze dne 4.4.2012). Proto v těchto případech nebude zpochybňováno, když za rozhodující okamžik bude považováno datum rozhodnutí valné hromady o výplatě podílu na zisku, stejně tak pak nebude pozastavováno, pokud za rozhodující okamžik bude i v těchto případech považován okamžik, kdy má být provedena srážka daně.

2.2.1.5. V případě podnikových kombinací (Směrnice 2009/133/ES ze dne 19.10.2009 implementovaná v ČR v § 23a ZDP až §23d ZDP) bude z hlediska zdaňování daňového nerezidenta Velké Británie v ČR postupováno obdobně, jak je výše uvedeno v bodu 2.1.1.4. ale s tím, že opět rozhodujícím nejzazším okamžikem realizace dané transakce (rozhodný den přeměny, resp. přechod vlastnického práva) bude poslední den přechodného období (pokud nebude přechodné období prodlouženo 31.12.2020).

Stanovisko GFR:

K závěrů 2.2.1.4. a 2.2.1.5 nelze zaujmout konkrétní stanovisko, neboť oba body řeší daňové režimy po uplynutí přechodného období stanoveného Dohodou. Období po přechodném období není v současné době smluvně ani legislativně upraveno, proto nelze předjímat daňové důsledky konkrétních situací.

Na základě výše uvedeného GFR doporučuje uzavřít celý příspěvek ve všech bodech a případně daná témata předložit v dalším příspěvku až v okamžiku, kdy bude smluvně, resp. legislativně, upraven najisto daňový režim „období“ po přechodném období mezi zúčastněnými stranami.

Příloha č. 1: Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona o úpravě některých vztahů v souvislosti s vystoupením Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie

Příloha č. 2: Vyjádření MF ČR k připomínkám KDP ČR

Příloha č. 3: Vyjádření MPSV k připomínkám KDP ČR