

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 16.2.2000

Přítomni:
viz prezenční listina

Program:

Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Co se týče upřesnění některých dříve otevřených problémů, uvádíme:

1. Stanovisko Ministerstva financí k problematice přechodu daňových závazků v případě prodeje podniku

Ministerstvo financí se odkazuje na zápis z jednání koordinačního výboru vyhotovený dne 2.3.1998, který se této problematice věnuje. Přepjatky a nedoplatky prodávajícího /daňového subjektu/ na daních souvisejících s převáděným podnikem přecházejí dnem účinnosti smlouvy o prodeji podniku na kupujícího, který se tak stává daňovým dlužníkem /část šestá ZSDP, zejména § 57/. Tomuto přechodu nebrání ustanovení § 45 ZSDP, neboť obchodní zákoník je tímto ustanovením předpokládán zvláštní právní předpis, který stanoví výjimku z obecného zákazu přenosu daňové povinnosti.

2. Problematika počátku běhu časového testu pro osvobození příjmů z převodu věcí v případě rozdělení podílového spoluvlastnictví

Dle názoru zástupců Ministerstva financí počíná běžet časový test pro účely užití osvobození od daně dle ustanovení § 4 ZDP v případech příjmů z převodů věcí okamžikem, kterým poplatník nabývá do vlastnictví reálně rozdělenou věc. Tato problematika je předmětem budoucí úpravy v rámci připravované novely ZDP.

3. Postavení SKP v daních z příjmů

Co se týče významu stanovisek odborných pracovišť ve sféře zařídování majetku do SKP v daňovém řízení, odkazuje Ministerstvo financí na zápis z jednání koordinačního výboru ze dne 27.12.1999. Jedná se o podpůrné, avšak ne nezvratné důkazní prostředky, které je možné v daňovém řízení uplatnit.

4. Posouzení předkládaných rozsudků krajských soudů ve věci aplikace ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP

Ministerstvo financí přisuzuje předloženým rozsudkům význam pouze co zhodnocení individuálního daňového řízení. Stanoviska v nich uvedená není možné bez dalšího uplatňovat jako obecný právní výklad pro potřeby aplikace právního předpisu. Tuto skutečnost rovněž potvrzuje v mnoha případech rozdílný právní názor různých krajských soudů, potažmo Ústavního soudu ČR ve shodných věcech.

Daň z příjmů

1. Srážková daň na licenční poplatky

(Ing. Marika Konečná, Ing. Jiří Meduna)

Předmětem příspěvku je sjednotit se na správném způsobu zdanění příjmů, které vyplácí organizační složka zahraniční právnické osoby umístěná na území ČR jako licenční poplatky za užívání softwaru, ke kterému práva užívání vlastní zřizovatel organizační složky. Jedná se zpravidla o následující situace:

- a) organizační složka platí licenční poplatky svému zřizovateli do zahraničí jako příspěvek na úhradu nákladů, které zřizovateli vznikly v souvislosti s platbou licenčních poplatků externímu poskytovateli licence.
- b) organizační složka platí licenční poplatky přímo poskytovateli licence se sídlem v zahraničí.

Závěr:

V situaci, kdy stálá provozovna zahraničního subjektu umístěná na území ČR platí licenční poplatky za poskytnutí práv na užití nebo za užití práv, ke kterým je oprávněn zřizovatel této stálé provozovny je třeba analogicky postupovat podle odst. 26 komentáře k článku 11 k Modelové smlouvě OECD¹.

¹ Komentář k čl. 11 Modelové smlouvy OECD:

Jestliže není ekonomická spojitost mezi půjčkou, ze které úroky vznikají, a stálou provozovnou, nemůže stát, kde je stálá provozovna umístěna, být z tohoto titulu považován za stát, kde úroky vznikají. Tento stát není oprávněn takové úroky zdanit ani v mezích "zdanitelné kvóty", která je úměrná významu stálé provozovny. Taková praxe by byla neslučitelná s odstavcem 5. Mimoto každá odchylka od pravidla stanoveného v první větě odstavce 5 je oprávněna pouze tehdy, jestliže ekonomická spojitost mezi půjčkou a stálou provozovnou je dostatečně přesná. V této souvislosti je možno rozeznávat několik možných případů:

- a) *Vedení stálé provozovny sjednalo půjčku, kterou používá pro zvláštní potřeby stálé provozovny. Stálá provozovna vykazuje půjčku mezi svými závazky a platí z ní úroky věřiteli.*

Hradí-li stálá provozovna licenční poplatky přímo poskytovateli licence přičemž licenční smlouva je sjednána výlučně pro účely této stálé provozovny, jedná se o příjem ze zdroje na území ČR. Tento příjem podléhá srážkové dani jejíž sazba se řídí podle toho v jakém státu je rezidentem poskytovatel licence.

Je-li nabyvatelem licence český subjekt (zřizovatel), který má stálé provozovny v několika různých státech a část licenčních poplatků je podle licenční smlouvy hrazena přímo stálými provozovnami v zahraničí, pak je možné o tyto částky snížit základ pro výpočet srážkové daně v ČR (daňově uznatelnými náklady bude samozřejmě takto snížená částka).

2. Skryté podíly na zisku - úroky

(Ing. Marika Konečná, Ing. Jiří Meduna)

Příspěvek se zamýšlí nad daňovým řešením problematiky úroků neuznaných jako daňový náklad z důvodu nízké kapitalizace, u nichž smlouva o zamezení dvojího zdanění neumožňuje pře-klasifikaci na dividendy /bod 2a/ a zároveň situace, u nichž smlouva o zamezení dvojího zdanění tuto pře-klasifikaci umožňuje v případech, kdy jde o úhradu "jiné personálně spřízněné osobě" /bod 2b/.

Ustanovení § 22 odst.1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů /dále jen ZDP/, uvádí, že za příjmy ze zdrojů na území ČR se u nerezidentů považují příjmy z úhrad od rezidentů a stálých provozoven nerezidentů, kterými jsou mimo jiné podíly na zisku. Za podíly na zisku se dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP mimo jiné považují úroky, které se neuznávají jako výdaj podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. V případech, kdy jsou tyto platby hrazeny českou spojenou osobou /zpravidla dceřinou společností/ do zahraničí /své mateřské společnosti/, není zcela jasné, zda na tyto platby aplikovat srážkovou daň jako na dividendy. V případě výplaty považované za dividendu "jiným personálně spřízněným osobám" vzniká otázka, kterou smlouvu o zamezení dvojího zdanění aplikovat. Zda smlouva uzavřená mezi ČR jako zemí sídla společnosti vyplácející dividendy a zemí sídla mateřské společnosti nebo smlouva mezi státem sídla společnosti vyplácející dividendy a státem, kde má sídlo společnost, která úroky pře-klasifikované na dividendy přijímá.

Závěr:

-
- b) *Hlavní kancelář podniku sjednala smlouvu o půjčce, jejíž výnos je užíván výhradně pro potřeby stálé provozovny umístěné v druhém státě. Úroková služba je zajišťována hlavní kanceláří podniku, avšak úroky jsou nakonec nesený stálou provozovnou.*
 - c) *Půjčka je sjednána hlavní kanceláří podniku a její výnos je užíván pro několik stálých provozoven, umístěných v různých státech.*

V případech uvedených pod písmeny a) a b) jsou splněny podmínky stanovené v druhé větě odstavce 5 a stát, ve kterém je stálá provozovna umístěna, se má považovat za stát, ve kterém úroky vznikají. Případ uvedený pod písmenem c) však spadá mimo ustanovení odstavce 5, jehož text vylučuje přisouzení více než jednoho zdroje téžé půjčky. Takové řešení by kromě toho dávalo vznik závažným administrativním komplikacím a znemožnilo by věřitelům spočítat předem daňové zatížení úroků. Oba smluvní státy však mohou omezit aplikaci závěrečného ustanovení odstavce 5 na případ uvedený pod písmenem a) nebo aplikaci rozšířit na případ uvedený pod písmenem c).

Pře-klasifikace úroků, které jsou daňově neuznatelnými výdaji z důvodu nízké kapitalizace, na podíly na zisku, není v rozporu s ustanoveními článků "dividendy" smluv o zamezení dvojího zdanění.

Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví v čl. 10, že "[...] Výraz dividendy označuje příjmy z akcií, "požitkových" akcií nebo "požitkových" práv, kursů, zakladatelských akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek spojených s účastí na zisku, jakož i příjmy z jiných společenských práv, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle zákonů státu, jehož rezidentem je společnost, která vyplácí podíly na zisku. [...]" neznamená to, že by úroky, které nejsou z důvodu pravidel pro nízkou kapitalizaci daňově účinnými výdaji nemohly být re-klasifikovány na dividendy. Tento závěr vyplývá i z komentáře k Modelové smlouvě OECD².

K otázce, kterou smlouvu o zamezení dvojího zdanění aplikovat je třeba připomenout princip beneficiálního vlastníka obsažený ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. V případě zdanění dividend postupujeme podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění se státem, jehož rezidentem je skutečný vlastník tohoto příjmu.

K právnímu významu oficiálního komentáře k Modelové smlouvě OECD:

Komentář ve spojení s Modelovou smlouvou OECD významně přispívá k jednotnému výkladu ustanovení konkrétních daňových smluv mezi členskými státy OECD. Model OECD. Jedná se o významnou interpretační pomůcku, která je členskými státy uznávána. Pokud jednotlivé členské státy nesouhlasí s postupem uvedeným v Komentáři uvedou na konci dotčeného ustanovení svou výhradu. Z hlediska mezinárodního práva veřejného lze význam Modelové smlouvy OECD a Komentáře pro interpretaci smluv odůvodnit také ustanoveními o výkladu Vídeňské

² 10.25.

Článek 10 pojednává nejen o dividendách jako takových, ale také o úrocích z půjček, pokud věřitel se skutečně podílí na rizicích, jimž je vystavena společnost, tj. když splacení půjčky převážně závisí na úspěšných výsledcích nebo jinak na podnikání podniku. Články 10 a 11 proto nebrání tomu, aby posuzování tohoto druhu úroků jako dividendy podle vnitrostátních právních předpisů o nízké kapitalizaci bylo aplikováno ve státě dlužníka. Otázka, zda věřitel, který poskytuje půjčku, se podílí na rizicích hrozících podniku, musí být posouzena v každém jednotlivém případě ve světle všech okolností, jako na- příklad:

- *půjčka značně převyšuje každou jinou účast na jmění podniku (nebo byla převzata, aby nahradila podstatný podíl na jmění, které bylo ztraceno) a nelze je podstatně nahradit umořitelným majetkem (který se odepisuje),*
- *věřitel se bude podílet na jakýchkoli ziscích společnosti,*
- *splacení půjčky je podřízeno nárokům ostatních věřitelů nebo výplatě dividend,*
- *výše platby úroků bude záviset na ziscích společnosti,*
- *smlouva o půjčce neobsahuje žádná pevná ustanovení o splacení do určitého data.*

11.19.

Úroky z obligací s právem na účast na zisku by neměly být normálně považovány za dividendy a ani úroky z konvertibilních obligací do té doby, dokud se obligace skutečně nepřemění na akcie. Avšak úroky z takových obligací by měly být považovány za dividendy, jestliže se půjčka skutečně podílí na rizicích, jimž je vystavena dlužnická společnost (čti kromě jiného odstavec 25 komentáře k článku 10). V situacích předpokládané nízké kapitalizace je někdy neseadné rozeznat mezi dividendami a úroky a za účelem vyloučení jakékoli možnosti překryvání druhů příjmu o němž se pojednává v článku 10, a příjmu, o němž se pojednává v článku 11, mělo by být vzato na vědomí, že výraz "úroky", jak je použit v článku 11, nezahrnuje části příjmu, o nichž se pojednává v článku 10.

úmluvy o smluvním právu z 23. května 1969. Česká republika je smluvní stranou na základě listiny o přístupu uložené dne 29. července 1987 (15/1988 Sb.). Překlad Modelové smlouvy OECD a oficiálního komentáře k tomuto dokumentu do českého jazyka je veřejnosti k dispozici v knihovně Ministerstva financí, k úplnému pochopení dokumentu je však vždy nutno text studovat také v autentickém znění.

3. Skryté podíly na zisku – rozdíl mezi sjednanými cenami a cenami obvyklými (Ing. Marika Konečná, Ing. Jiří Meduna)

Příspěvek se obdobně jako v bodu 2 zabývá problematikou § 22 odst. 1 písm. g) ZDP, kdy zákon v bodu 3 považuje za podíl na zisku také zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu /§ 23 odst. 7 ZDP/. Lze v těchto případech aplikovat srážkovou daň jako na dividendy ?

Závěr:

Liší-li se ceny sjednané mezi spřízněnými osobami od cen, které by za stejných okolností byly sjednány mezi nezávislými subjekty je rozdíl mezi těmito cenami považován za podíly na zisku. Sazba srážkové daně se stanoví podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění se státem, jehož rezidentem je příjemce plateb. Výše zmíněná pře-klasifikace je v souladu s ustanoveními smluv o zamezení dvojího zdanění s jednou výhradou. Tou je cena úvěru, tedy úroková sazba, která není v souladu s principem tržního odstupu. Pře-klasifikaci na podíl na zisku (dividendy) je možné v tomto případě provést, pouze pokud tak výslovně stanoví smlouva o zamezení dvojího zdanění v ustanovení "úroky"³.

4. Zdaňování příjmů vyplácených na našem území sportovcům – ne-rezidentům (Ing. Marek Votlučka)

Cílem příspěvku je postihnout problematiku zdaňování příjmů sportovců ne-rezidentů, kdy se státem, ve kterém jsou považováni za rezidenty, má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Dle názoru autora příspěvku by bylo z důvodu diskriminace vhodné přehodnotit stanovisko Ministerstva financí, kdy tyto příjmy jsou předmětem zdanění srážkou na způsob dle § 38e odst. 3

³ Komentář k čl. 11 Modelové smlouvy OECD, bod 35.

S ohledem na daňový režim, který se má aplikovat na tu část úroků, která přesahuje jejich normální výši, přesná povaha takového převýšení bude muset být určena podle okolností každého případu, aby se stanovila kategorie příjmu, do které by měla být přesahující částka úroků zařazena, pro účely aplikace ustanovení daňových zákonů dotčených států a ustanovení smlouvy. Tento odstavec dovoluje pouze úpravu sazby daně, kterou se zatíží úroky a nikoli reklasifikaci půjčky takovým způsobem, že by půjčce dodalo charakter vkladu do základního jmění. Aby taková úprava byla možná podle odstavce 6 článku 11, bylo by nutno nahradit jinými slovy větu "posuzováno se zřetelem na pohledávku, pro kterou jsou placeny". Nicméně tento odstavec může postihnout nejen příjemce ale i plátce úroků přesahujících jejich normální výši a jestliže to dovoluje stát zdroje, nepovolí se odečtení přesahující části úroků, přičemž se vezme náležitý ohled na jiná použitelná ustanovení smlouvy. Kdyby dva smluvní státy měly obtíže při určení jiných použitelných ustanovení smlouvy, jak to případy vyžadují, na přesahující část úroků, nic by jim nebránilo, aby doplnily dodatečná upřesnění v poslední větě odstavce 6, pokud nezmění její obecný smysl.

ZDP, kdy je uložena povinnost osobě, jež provádí výplatu sportovci, provést zajištění daně ve výši 10 % s tím, že sportovec následně vyrovná svou daňovou povinnost podáním daňového přiznání.

Závěr:

Skutečnost, že daňový režim pro příjmy sportovců, kteří jsou českými daňovými rezidenty je odlišný od toho, který platí pro daňové ne-rezidenty nelze v žádném případě označovat za porušování článku o zákazu diskriminace smluv o zamezení dvojího zdanění. Tento článek stanoví, že daňový režim musí být stejný pro státní příslušníky obou smluvních států. Státní příslušníci ČR i jiných států jsou v ČR podrobeni zcela stejným daňovým zákonům, na základě kterých je v první řadě určen jejich daňový domicil, který však nelze směřovat s pojmem státní příslušnosti.

Daň silniční

1. Daň silniční a odpisování hmotného majetku ve vazbě na možnost uložení SPZ na Policii ČR (RNDr. Michal Hron)

Příspěvek se zabývá otázkou placení silniční daně z vozidel v době, po kterou je v souvislosti s ukončením pojištění za škodu způsobenou provozem motorového vozidla poplatník povinen odevzdat státní poznávací značku a osvědčení o technické způsobilosti vozidla Dopravnímu inspektorátu Policie ČR. V této souvislosti je dovozováno, že vozidlo po dobu odevzdání dokladů přestalo být používáno k podnikání a je nutno mít zato, že není určeno k podnikání.

Pro účely odpisování vozidel těchto vozidel nelze stanovenou výši odpisu dle § 26-32 ZDP časově krátit, neboť takový postup postrádá zákonnou oporu.

Závěr:

Výběr silniční daně z vozidel po dobu, kdy státní poznávací značka a osvědčení o technickém průkazu vozidla byly prokazatelně uloženy u příslušného Dopravního inspektorátu Policie ČR, je důsledkem nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Tyto nesrovnalosti lze spatřovat především v tom, že:

- vozidlo i po odevzdání státní poznávací značky a osvědčení o technickém průkazu je předmětem daně silniční, neboť splňuje obě zákonné podmínky, t.j.: má přidělenou státní poznávací značku a je určeno k podnikání.
- odevzdání státní poznávací značky a osvědčení o technickém průkazu ve vazbě na neuzavření pojistné smlouvy není vůle poplatníka, ale jeho zákonná povinnost (§ 15 odst. 7 zákona č. 168/1999 Sb.),
- přestože vozidlo i po odevzdání státní poznávací značky a osvědčení o technickém průkazu zůstává ve vlastnictví poplatníka a je určeno k podnikání (je vloženo do obchodního majetku), není užíváno jako vozidlo silniční a nemůže být takto oprávněně užíváno k podnikání.

K odstranění důsledků těchto nesrovnalostí navrhuje MF plošné prominutí silniční daně formou rozhodnutí zveřejněného ve Finančním zpravodaji nebo situaci řešit

individuálním rozhodnutím podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Je-li vozidlo užíváno k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pak po dobu uložení státní poznávací značky a osvědčení o technickém průkazu na Policii není důvod ke krácení ročního odpisu.

Zákon o rezervách

1. 3% limit pro tvorbu zákonných bankovních opravných položek, jejichž vytváření bylo zahájeno do konce roku 1997

(Ing. Petr Hruška)

K materiálu předloženému Ing. Hruškou sdělujeme, že s jeho závěry nelze souhlasit, neboť přímo odporují textu příslušných právních norem.

- 1) Přechodná ustanovení zákona č. 211/1997 Sb. naprosto jednoznačně a výslovně stanoví, že "pro tvorbu rezerv a opravných položek, která byla zahájena před 1. lednem 1998 a je v ní pokračováno po nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí ustanovení zákona ČNR č. 593/1992 Sb., ve znění platném ke dni 31. 12. 1997."

Výše uvedený text přechodného ustanovení se proto vztahuje pouze na tvorbu rezerv a opravných položek, kde existuje kontinuita tvorby, tedy tam, kde se původní základna, z níž tvorba rezerv a opravných položek vychází, zůstala nezměněna. Důvodem existence přechodného ustanovení je ponechat původní znění při tvorbě rezerv a opravných položek tam, kde nejsou změněny skutečnosti, ve vztahu k nimž je tvorba vztažena.

Závěr:

S ohledem na výše uvedené je naprosto zřejmé, že původní podmínky tvorby by i v bankovním sektoru mohly být zachovány pouze v případě takových pohledávek, kdy opravné položky budou tvořeny k jednotlivé pohledávce a kde tvorba opravných položek započala před 1. lednem 1998, přičemž po tomto datu se pokračuje v tvorbě vůči této stejné pohledávce.

V bankovní praxi však není takováto individuální tvorba využívána, a to proto, že se opravné položky tvoří ke skupinám pohledávek s příslušnou mírou rizika, které se mění nejen hodnotově, ale i věcně a strukturálně (tedy z hlediska jednotlivých pohledávek vůči jednotlivým dlužníkům). V případě bank jde tedy o jednotlivou tvorbu rezerv a opravných položek za příslušná jednotlivá zdaňovací období, kde výchozí základnou je konkrétní okamžitý stav v příslušném okamžiku v době rozhodné pro příslušné zdaňovací období. V takovémto případě pak nejde o kontinuální proces "pokračování tvorby", na který by se vztahovala přechodná ustanovení zákona č. 211/1997 Sb.

Protože bankovní sektor nevyužívá systém pokračování v tvorbě opravných položek k jednotlivým pohledávkám, pak nelze uplatňovat ani tří procentní limit uvedený v § 5 odst. 3 zákona o rezervách pro období předcházející novele, ale **od 1. 1. 1998 pro celý bankovní sektor je využitelná pouze hranice dvou procent celkové tvorby opravných položek.**

Závěrem lze konstatovat, že i celý bankovní sektor postupuje v souladu s naším stanoviskem a obdobné účelové výklady se doposud v praxi nevyskytly. **S účelovým stanoviskem Ing. Hrušky nelze souhlasit.**

Ministerstvo financí z organizačního hlediska navrhuje soustřeďovat materiály a návrhy pro další jednání koordinačního výboru u pracovníka **Ing. Radima Bláhy /linka 4125/ , odb. 39, odd. 391**. Bylo dohodnuto, že návrh programu bude zasílán Komorou daňových poradců ČR rovněž v elektronické podobě s dostatečným předstihem pro účely jeho posouzení.

Elektronická adresa: radim.blaha@mfcf.cz

Termín konání příštího KV KDP byl stanoven na 5. 4. 2000.

V Praze dne

Ing. Stanislav Špringl
pověřený řízením odboru 39

