

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13.2.2002

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Informace o jednání pracovní skupiny k otázkám uplatňování převodních cen dne 9.1.2002

Jednání se uskutečnilo ve smyslu závěrů z KV KDP konaného dne 27.6.2001 a v návaznosti na dopis Generálního ředitelství cel ze dne 11.10.2001 bylo zaměřeno na následné úpravy převodních cen při dovozu zboží z hlediska dopadů v oblasti cel a DPH. V souvislosti s přípravou prováděcích vyhlášek k novele celního zákona, platné od 1.7.2002, posoudí GŘC možnost zavedení tzv. hromadného celního prohlášení. Výsledky budou sděleny na dubnovém zasedání KV KDP.

2. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 9.1.2002

2.1. k části 1.1 - projednání zápisu z jednání KV KDP dne 24.10.2001

Po posouzení připomínek Ing. Václava Boňka (FŘ v Českých Budějovicích) ke stanovisku odboru 15 MF k problému č. 2 v části Daň z příjmů, předloženému na jednání KV KDP dne 24.10.2001, t.j. **„Daňové dopady překlasifikace výkonu činnosti dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., na závislou činnost“**, trvá odbor 53 MF na stanovisku, které je součástí zápisu z jednání KV KDP dne 28.11.2001.

2.2. k části 3 - projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Zástupci KDP uplatnili připomínku ke stanovisku MF k problému č. 2 v části „Problematika neziskových organizací“ t.j. **„Odpisování majetku „ve správě“ příspěvkových organizací zřízených obcemi a kraji“**, neboť se nevyjadřuje ke stanoviskům vydaným MF k dotazům krajů a obcí, která nepřipouštějí aby jimi zřízené příspěvkové organizace uplatňovaly odpisy hmotného majetku svěřeného do správy s odůvodněním, že nejsou jeho vlastníky.

ŘO 54, Ing. Stanislav Špringl, přislíbil projednání této otázky s odbory 11, 12 a 29 MF do konce února 2002, m.j. s ohledem na bezprostřední návaznost daňových aspektů s otázkami finančního hospodaření příspěvkových organizací zřizovaných obcemi a kraji a rozpočtového určení výnosu daně z příjmů právnických osob jejich zřizovatelů (§ 3 a § 4 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů).

Kromě toho je nutné problém posuzovat též z hlediska daňové neúčinnosti daňových odpisů hmotného a nehmotného majetku, pokud souvisejí s příjmy které nejsou předmětem daně (§ 25 odst. 1 písm. i) v návaznosti na § 18 odst. 4 ZDP) u jimi zřizovaných rozpočtových organizací.

Se závěry Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 9.1.2002 vyslovili zástupci KDP souhlas.

4. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Definice pojmu „zaplacené“ uvedeném v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č.586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále je „ZDP“)

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Úvod

Tento příspěvek navazuje na předchozí příspěvky zabývající se problematikou ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP (to je příspěvek od Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala „Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli“ projednávaný na Koordinačním výboru MF ČR 24.10.2001 a příspěvek od Ing. Marie Konečné, CSc. - „Problematika úroků z půjček úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli“ projednávaný na Koordinačním výboru dne 9.1.2002). Na rozdíl od příspěvků uvedených v předchozí větě se tento materiál nezabývá okruhem případů, na které předmětné ustanovení (§ 24 odst. 2 písm. zi) ZDP) dopadá, nýbrž řeší otázku praktické realizace tohoto ustanovení. Konkrétně se jedná o problematiku definice pojmu „zaplacené“ uvedeném na začátku § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Naším cílem je sjednotit výklady ohledně toho, co je možné považovat za zaplacení, které je podmínkou pro daňovou uznatelnost smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále, jiných sankcí ze závazkových vztahů a v určitých případech také úroků z úvěrů a půjček.

2. Popis problematiky

2.1. Hotovostní úhrady a bankovní převody

Obecně je samozřejmé, že za zaplacení budou vždy považovány případy hotovostních úhrad, případně zaplacení bankovním převodem. V této souvislosti pouze vzniká otázka, ke kterému okamžiku je možné považovat podmínku zaplacení za splněnou v případě bezhotovostních bankovních úhrad. Domníváme se, že danou podmínku je nutné považovat za splněnou v okamžiku, kdy jsou peněžní prostředky odepsány z účtu dlužníka. Jsme toho právního názoru, že v daném případě není možné vycházet z definice okamžiku splnění závazku uvedeném v § 339 ObchZ, a to z těchto důvodů:

1. Dané ustanovení definuje jiný pojem než používá ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, a sice pojem splnění závazku.

2. Domníváme se, že v uvedeném případě je nutné vyjít z účetního zachycení dané operace, kdy v účetnictví dlužníka bude závazek považován za zaplacený ke dni odepsání peněžních prostředků z účtu dlužníka.

3. Okamžik připsání peněžních prostředků na účet věřitele není věřitel v rámci daňového řízení schopen obecně jakkoliv prokázat. Je samozřejmé, že dlužník může požádat svého věřitele o vystavení potvrzení, ve kterém bude uvedeno, ke kterému dni byly peněžní prostředky připsány na jeho účet, případně o zaslání kopie bankovního výpisu. Pro věřitele však nevyplývá z platných právních předpisů žádná povinnost tyto údaje poskytnout, a pokud je i poskytne, nemá věřitel žádnou možnost ověřit pravdivost těchto údajů.

Závěr k části 2.1. Hotovostní úhrady a bankovní převody:

Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme přijmout sjednocující stanovisko, že v případě úhrady závazku prostřednictvím bezhotovostní úhrady bankou bude podmínka zaplacení uvedená v § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP splněna, pokud budou peněžní prostředky k úhradě závazku z titulu uvedených v daném ustanovení odepsány z účtu dlužníka nejpozději do konce zdaňovacího období, respektive nejpozději do konce období, které není zdaňovacím obdobím, ale podává se za něj přiznání k dani z příjmů.

2.2. Ostatní formy zaplacení

Podle našeho názoru je třeba z hlediska ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP posuzovat jako zaplacení nejen platbu v hotovosti nebo prostřednictvím banky, ale i další způsoby zániku peněžitého závazku (dluhu), které svým charakterem odpovídají jeho splnění. To je například zánik závazku na základě započtení podle § 580 a násl. občanského zákoníku (dále jen „ObčZ“) respektive § 358 a násl. obchodního zákoníku (dále jen „ObchZ“) nebo na základě dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým podle § 570 a násl. ObčZ (dále jen „privativní novace“). Pod privativní novaci pro účely tohoto ustanovení je možné zahrnout také případy tzv. „přeřinancování“ (respektive „přeúvěrování“), kdy se stane půjčka nebo úvěr včetně úroků splatná, a následně je celá tato hodnota (nominál původní půjčky včetně naběhlých úroků) považována za novou půjčku bez toho, že by peníze byly vyplaceny a následně znovu půjčeny. Za privativní novaci je pro tyto účely nutné považovat i případy placení závazku směnkou, kdy ve smyslu § 334 ObchZ původní závazek zaniká a vzniká nový závazek směnečný (viz prof. Irena Pelikánová, *Komentář k Obchodnímu zákoníku - 3. díl*, Linde Praha, a. s., Praha 1996, str. 707).

K zaplacení ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP bude ve výše uvedených případech docházet ke dni, ke kterému dojde k zániku peněžitého závazku (dluhu) splněním.

Zdůvodnění:

1) Náš právní názor vychází z toho, že po provedení výše popsaných právních operací již původní dluh (závazek) právně neexistuje. To znamená, že pohledávka (na straně věřitele), respektive závazek (na straně dlužníka) není již evidována a právně neexistuje (a nemůže totiž být zaplacen), s tím, že může být evidován pouze nový dluh (závazek), respektive nová pohledávka. Z toho vyplývá, že pokud by náš výklad neměl platit, nebylo by obecně možné určit okamžik zaplacení ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, respektive tento okamžik by nikdy nenastal. V popisovaných případech totiž již nikdy nedojde k zaplacení původního dluhu (závazku). Pokud by náš právní názor neměl platit znamenalo by to de facto, že by podnikatelé byly v případě závazků z titulů uvedených v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP nepřímou daňově „nuceni“ plnit své závazky pouze hotovostní úhradou, případně bezhotovostním převodem (v ostatních případech by při takovémto výkladu totiž ve smyslu výše uvedeného nikdy nedošlo k zaplacení). To je podle našeho názoru nepřijatelné.

2) Pro náš právní výklad svědčí i postupy účtování pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. V popisovaných případech dochází obecně v účetnictví dlužníka k zániku původního závazku s případným nahrazením novým závazkem (viz např. čl. I odst. 4 *Účtové třídy 6 – Výnosy Opatření MF ČR č.j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele*).

3) Náš právní výklad není ani v rozporu s cíli sledovanými ustanovením § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Ve všech případech zániku závazku splněním bude na straně věřitele neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví obecně docházet ke vzniku případného zdanitelného příjmu (viz § 23 odst. 6 a 13 ZDP).

Závěr k části 2.2. Ostatní formy zaplacení:

Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme přijmout sjednocující stanovisko, že z hlediska ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP se za zaplacení budou považovat nejen platby v hotovosti nebo prostřednictvím banky, ale i další způsoby zániku peněžitého závazku (dluhu), které svým charakterem odpovídají jeho splnění (viz § 559 a násl. ObčZ a § 324 a násl. ObchZ). Může se jednat například o zánik závazku na základě započtení podle § 580 a násl. ObčZ (resp. § 358 a násl. ObchZ) nebo na základě dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým podle § 570 a násl. ObčZ (dále jen „privativní novace“). Za privativní novací je nutné pro tyto účely nutné považovat i případy placení závazku směnkou, kdy ve smyslu § 334 ObchZ původní závazek zaniká a vzniká nový závazek směnečný (viz *prof. Irena Pelikánová, Komentář k Obchodnímu zákoníku – 3. díl, Linde Praha, a. s., Praha 1996, str. 707*).

K zaplacení ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP bude docházet ke dni, ke kterému dojde k zániku peněžitého závazku (dluhu) splněním.

Je samozřejmé, že dané výše uvedené právní úkony bude pro účely § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP nutné posuzovat také z pohledu § 2 odst. 7 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

3. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru MF ČR doporučujeme výklady k popsané problematice, jak jsou popsány v závěrech části 2. *Popis problematiky* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady “D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

MF v zásadě souhlasí se závěry uvedenými v podkladovém materiálu. Pojem „zaplacení“ ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) lze chápat jako „zánik závazku“, a to i přesto, že význam pojmu zaplacení je z hlediska soukromoprávních předpisů užší než význam pojmu zánik závazku. MF považuje za důležité do závěru k řešení tohoto problému výslovně uvést daňové důsledky zániku závazku na straně věřitele neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví uvedené ve zdůvodnění k bodu 2.2. tedy, že ve všech případech zániku závazku bude na straně věřitele neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví docházet ke vzniku zdanitelného příjmu.

MF dále navrhuje doplnění materiálu v tom smyslu, že budou popsány a rozebrány konkrétní situace a důsledky privativních novací.

2. Problematika protékání dividend - výklad pojmu „poměrná část“ dividendového příjmu

Předkládá: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159
Ing. Tomáš Hlaváček, daňový poradce č. osvědčení 2399

1. Situace

Ustanovení § 36 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění („ZDP“) je obecně možné vykládat několika možnými způsoby.

V tomto příspěvku se zabýváme situací, kdy dochází k **vyplácení dividend pouze akcionářům držícím prioritní akcie dané společnosti**. Na rozdíl od stanovení srážkové daně při vyplácení dividend všem akcionářům společnosti, kdy je interpretace

daného ustanovení v současnosti do jisté míry ustálená, v této situaci se nabízí několik možných způsobů, jak ke stanovení srážkové daně přistoupit.

2. Zákon o daních z příjmů

V § 36 odst. 5 ZDP se zjednodušeně uvádí, že u dividendového příjmu plynoucího od obchodní společnosti, která má nejméně 20 % podíl na vlastním kapitálu jiné obchodní společnosti, se základ daně pro zvláštní sazbu daně snižuje o **poměrnou část** dividendových a jiných příjmů zúčtovaných ve prospěch výnosů v příslušném zdaňovacím období, pokud plynou z nejméně 20 % účasti na jiné obchodní společnosti. Poměrná část, o kterou se snižuje základ daně, se stanoví ve stejném poměru, v jakém je **rozdělován zisk určený k výplatě** dividendových příjmů.

3. Interpretace spojení „poměrná část“

Pro lepší znázornění rozdílů vyplývajících z jednotlivých způsobů výkladu spojení „poměrná část“ vycházíme z následující situace:

- Akciová společnost („M, a.s.“) má více než 20 % podíl v jiné akciové společnosti („D, a.s.“).
- M, a.s. má následující akcionářskou strukturu:
 - 2 akcionáři drží prioritní akcie, každý akcionář ve jmenovité hodnotě 100 jednotek,
 - 5 akcionářů drží kmenové akcie, každý akcionář ve jmenovité hodnotě 100 jednotek.
- D, a.s. dosáhla zisku a její valná hromada rozhodla o výplatě dividend tak, že na M, a.s. připadla čistá dividendy po zdanění 150 jednotek.
- M, a.s. dosáhla zisk ve výši 1 000 jednotek (v tomto zisku je obsažena i dividendy přijatá od společnosti D, a.s.). Z tohoto zisku je určeno k rozdělení 400 jednotek. Podle stanov společnosti a rozhodnutí valné hromady bude celá distribuce zisku rozdělena jen mezi prioritní akcionáře (t.j. na každého prioritního akcionáře připadá dividendy ve výši 200 jednotek, ostatním akcionářům není dividendy vyplácena).

Spojení „**poměrná část**“ je v této situaci možné vykládat několika různými způsoby. V praxi jsme se setkali s následujícími interpretacemi:

a) Poměrná část se u každého akcionáře určí **podle podílu na celém zisku společnosti**, t.j. „poměrem jmenovité hodnoty jeho akcií k jmenovité hodnotě akcií všech akcionářů...“ nestanoví-li stanovy společnosti jinak (§178 odst. 1 obchodního zákoníku). Jinými slovy, „poměrná část“ se vztahuje k poměru jmenovitých hodnot akcií, z kterého se pak odvozuje část použitelného dividendového příjmu přijatého od společnosti D, a.s. pro účely snížení základu daně u dividendy vyplácené společností M, a.s.

Výpočet částky dividend, kterou dostane prioritní akcionář vyplacenu po zdanění:

samostatný základ daně	200 jednotek
snížení o poměrnou část	(100/700×150 = 21.43)
základ daně pro zvláštní sazbu daně po snížení	178.57 jednotek
daň (15%)	(26.79)
po zdanění	173.21 jednotek

U této varianty vzniká otázka, jak při případné budoucí výplatě dividend ze zisku za stejné období, která bude rozdělována mezi všechny akcionáře, rozdělit zbývající

nevyužitou část přijatých dividend ($5/7 \times 150 = 107.14$) – mezi všechny akcionáře nebo pouze mezi kmenové akcionáře. Přestože to zákon přímo nestanoví, vycházíme v této souvislosti z předpokladu, že se přijaté dividendy mohou od základu daně pro srážkovou daň odečíst pouze jednou.

b) Poměrná část se určí podle poměrného rozdělení dané výplaty dividend mezi akcionáře, kterým je dividenda určena, tj. veškeré přijaté dividendy se rozdělí mezi prioritní akcionáře při této výplatě. Toto odpovídá zákonnému požadavku určovat poměrnou část dividendových příjmů **stejným poměrem jakým je rozdělován zisk určený k rozdělení**. Zisk určený k rozdělení je rozdělen poměrem 1:1 (je vyplácen pouze mezi prioritní akcionáře), takže stejným poměrem by měla být určena i poměrná část přijatých dividendových příjmů.

Výpočet částky dividend, kterou dostane prioritní akcionář vyplacenu po zdanění:

samostatný základ daně	200 jednotek
snížení o poměrnou část	($100/200 \times 150 = 75$)
základ daně pro zvláštní sazbu daně po snížení	125 jednotek
daň (15%)	(18.75)
po zdanění	181.25 jednotek

Při použití tohoto způsobu výkladu bude veškerý možný odečet využit prioritními akcionáři a při potenciální budoucí výplatě akcionářům za stejné období již snížení základu daně nebude možné použít. Dochází tedy k situaci, kdy se celá část přijatých dividend započte jen určité skupině akcionářů na úkor ostatních.

Obě výše uvedené interpretace pojmu „poměrná část“ vycházejí z toho, jak je rozdělování zisku upraveno v obchodním zákoníku. Dle našeho názoru mají oba výše uvedené způsoby oporu v ZDP, který říká, že poměrná část se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk určený k výplatě dividendových příjmů.

Pro úplnost, v praxi jsme se však setkali s názory některých správců daně, kteří pojem „poměrná část“ vykládali i ve smyslu popsaném dále. Tento výklad však podle našeho názoru nemá silnou oporu v zákoně.

c) Poměrná část přijaté dividendy se určí sice jako poměr, jakým se zisk vyplácí mezi akcionáře, ale při zohlednění poměru mezi vypláceným ziskem a celkovým ziskem společnosti.

Výpočet částky dividend, kterou dostane prioritní akcionář vyplacenu po zdanění:

samostatný základ daně	200 jednotek
snížení o poměrnou část	($1/2$ ze $400/1000 \times 150 = 30$)
základ daně pro zvláštní sazbu daně po snížení	170 jednotek
daň (15%)	(25.5)
po zdanění	174.5 jednotek

Za této situace není k odpočtu využita celá část přijatých dividend. V budoucnu (pokud zisk nezůstane nerozdělen) by proto mělo být možné odečíst od základu daně pro zvláštní sazbu daně tuto nevyužitou část (tj. $6/10$).

4. Návrh řešení

Jak vyplývá z výše uvedeného, nejednoznačná definice pojmu „poměrná část“ vede k několika různým výkladům s odlišnými daňovými dopady. Každá z výše uvedených interpretací je přitom různě výhodná jak z pohledu prioritních, tak z pohledu kmenových akcionářů.

Z textu zákona se přikláníme k variantě uvedené výše pod písmenem b), protože dle našeho názoru nejlépe vystihuje dikci ustanovení § 36 odst. 5 zákona. Z důvodu ustálení interpretace k výše uvedenému však navrhuje se projednání se zástupci Ministerstva financí a následnou publikaci stanoviska ministerstva formou pokynu řady D.

Stanovisko MF

- I. Pokud stanovy společnosti nestanoví zvláštní postup pro výplatu dividendy z prioritních akcií podle § 178 odst. 1 Obchodního zákoníku, použije se postup uvedený v bodě a) podkladového materiálu.
- II. Lze-li podle stanov společnosti uplatnit pro majitele prioritních akcií jiný postup než pro majitele kmenových akcií, postupuje se následovně:
 1. plyne-li dividenda na základě rozhodnutí valné hromady pouze prioritním akcionářům, uplatní se postup uvedený v bodu b) podkladového materiálu,
 2. jsou-li prioritní akcie na základě rozhodnutí valné hromady zvýhodněny pouze časově, t.j. kmenovým akcionářům je za stejné období dividenda vyplácena později, uplatní se postup uvedený v bodě a) podkladového materiálu.

MF žádá předkladatele o sdělení, kteří správci daně uplatňují postup zmiňovaný v bodě c) podkladového materiálu, aby mohl být metodicky sjednocen postup při aplikaci § 36 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

SPRÁVA DANÍ A POPLATKŮ

1. Povinnost správce daně požádat o převedení daňového přeplatku, evidovaného u jiného správce daně, k použití na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Pavel Zahradník, daňový poradce, č. osvědčení 2287

1. Popis problému

Podle § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) se daňový přeplatek použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení.

V poslední době se objevují názory, že správce daně není povinen o převedení přeplatku od jiného správce daně na úhradu nedoplatku žádat, vzhledem k tomu, že podle těchto názorů uvedené ustanovení sice převedení přeplatku připouští, ale nestanoví správci daně povinnost o převedení přeplatku žádat. S takovými názory

nemůžeme souhlasit a považujeme proto za vhodné výklad této problematiky sjednotit a vhodným způsobem publikovat.

2. Analýza problému

Podle § 1 odst. 2 ZSDP se správou daně rozumí mj. právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění a splnění daňových povinností, zejména právo daně vyměřit a vybrat. V souladu se základními zásadami daňového řízení jednájí správci daně při správě daně v souladu se zákony, chrání zájmy státu a dbají zachování práv daňových subjektů (*viz § 2 odst. 1 ZSDP*), postupují v úzké součinnosti s daňovými subjekty a volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, t.j. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (*viz § 2 odst. 2 ZSDP*).

Z uvedeného je zřejmé, že správce daně je povinen v případě existence daňového nedoplatku zvolit takový způsob jeho uspokojení, který nejméně zatěžuje daňové subjekty. Před tím, než správce daně vyzve daňového dlužníka k úhradě nedoplatku nebo zahájí vymáhání nedoplatku na daňovém dlužníku (nebo učiní jiný úkon zatěžující daňové subjekty), je povinen zkoumat možnost uspokojení své pohledávky použitím přeplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně. Použití přeplatku evidovaného u jiného správce daně na úhradu nedoplatku totiž umožňuje dosažení cíle daňového řízení (v daném případě vybrání daně), přičemž daňové subjekty nejsou vůbec zatěžovány (daňový dlužník je o převedení přeplatku pouze vyrozuměn). Zejména v případech, kdy nedoplatek vznikne u správce daně, který není obecným místně příslušným správcem daně daňového subjektu (podle místa sídla nebo bydliště), mělo by být zjištěno existence vratitelného přeplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně (zejména obecně místně příslušného) jedním z prvních kroků správce daně, u kterého daňový nedoplatek vznikl. Připadá nám minimálně zvláštní, pokud by správce daně za této situace započal s daňovou exekucí, v rámci které by zjišťoval veškeré majetkové poměry daňového subjektu - dlužníka (tzn. vše o jeho účtech, movitém i nemovitém majetku, který lze postihnout), ale nezjišťoval by apriori možné přeplatky na účtech jiného správce daně.

Zákon o správě daní a poplatků správcem daně poskytuje dostatek možností, jak potřebné informace (týkající se existence vratitelného přeplatku) získat. Poskytování informací mezi pracovníky téhož nebo jiného správce daně je vyňato z obecné povinnosti zachovávat mlčenlivost podle § 24 odst. 3 písm. a) ZSDP. Navíc v souladu s § 36 ZSDP je správce daně povinen zjišťovat všechny údaje týkající se skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně a k tomu účelu může sdružovat informace a informační systémy (§ 64 odst. 2 ZSDP dokonce předpokládá možnost uplatnění požadavku na převedení přeplatku od jiného správce daně prostřednictvím propojených automatizovaných daňových informačních systémů). Jsme přesvědčeni, že správce daně by měl mít sám ve svých evidencích (včetně evidence v rámci informačního systému používaného správcem daně) tyto údaje k dispozici a v řadě případů jsou uvedeny přímo v přihlášce k registraci daňového subjektu (závody, provozovny - plátcovy pokladny, údaje o nemovitostech v případě daňové agenty týkající se daně z nemovitostí a podobně).

Při existenci přeplatku u jiného správce daně není státní rozpočet krácen a de facto z ekonomického pohledu nemůže vzniknout vůči státnímu rozpočtu nedoplatek. To samozřejmě za předpokladu, že přeplatek je vyšší než následně vzniklý nedoplatek.

Jsme toho názoru, že ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP nelze vykládat vytrženě bez ohledu na ostatní části zákona. Příslušné ustanovení pouze vymezuje podmínky,

za kterých se přeplatek na úhradu nedoplatku použije (dojde-li požadavek jednoho správce daně druhému ještě před vrácením přeplatku a současně před uplynutím lhůty pro jeho vrácení). Povinnost správce daně žádat o převedení přeplatku od jiného správce daně mimo jiné obecně vyplývá ze základních zásad daňového řízení jak jsou popsány výše.

Mimo to jsme toho právního názoru, že z dikce celého ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP vyplývá primární povinnost správce daně použít vždy existující přeplatek na jiný nedoplatek. Lze ji dovodit ze slovního spojení používaného v celém ustanovení, a to „přeplatek **se** použije“. Nezáleží tedy na uvážení správce daně, zda o převedení přeplatku u jiného správce daně požádá (v případě, že tak neučiní, se přeplatek nepřevede), ale musí tak dle našeho názoru učinit vždy, přistupuje-li k předpisu penále, resp. k samotné exekuci a podobně. Jiná je pak otázka, je-li převedení přeplatku reálné - to je vyjádřeno další částí věty, tzn., že žádost o převedení je podána tak, tzn. v takovém časovém horizontu, že je možno přeplatek u jiného správce daně použít, resp. převést. Pouze v případě, kdy u tohoto správce daně již byl přeplatek převeden na jinou úhradu daňové povinnosti u jiného správce daně, tzn. již není jeho použití možné, lze říci, že se přeplatek nepřevede.

Shrneme-li výklad k větě druhé odstavce druhého § 64 ZSDP: nezáleží, **zda** správce daně požádá, ale záleží na tom, **kdy** požádá (tzn. tak, aby žádost došla správci daně, u něhož je přeplatek evidován, tedy dříve než je vrácen daňovému subjektu, tady v době kdy ještě přeplatek existuje). Z uvedeného plyne, že správce daně je povinen požádat vždy a přeplatek se použije tak jak je popsáno výše.

3. Navrhovaný závěr

Správce daně je povinen v daňovém řízení volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. V případě existence daňového nedoplatku je správce daně povinen zkoumat, zda jej nelze uhradit použitím přeplatku téhož daňového subjektu evidovaného u jiného správce daně, a v případě, že takový vratitelný přeplatek existuje, je správce daně povinen o jeho převedení požádat tak, aby mohl být v souladu s § 64 odst. 2 ZSDP na úhradu nedoplatku použit.

Jiný postup správce daně není v souladu se základními zásadami daňového řízení a také ze samotným § 64 odst. 2 ZSDP.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme výše uvedený závěr k popsané problematice, zapracovat do některého z pokynů řady “D”, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Z dikce druhé věty § 64 odst. 2 ZSDP vyplývá **právo**, nikoliv **povinnost** správce daně, požádat o použití přeplatku téhož daňového dlužníka na úhradu jeho nedoplatku jiného správce daně, u něhož je tento přeplatek evidován. Zda správce daně svého práva využije, závisí na jeho správním uvážení, zejména s ohledem na výši evidovaného daňového nedoplatku. Je v zájmu daňového dlužníka, aby na existenci částky přeplatku u jiného správce daně použitelného na úhradu nedoplatku upozornil správce daně, který tento nedoplatek eviduje, popř. v souladu s ustanovením § 64 odst. 3 ZSDP požádal správce daně, u kterého je evidován přeplatek, o jeho použití na úhradu nedoplatku u jiného správce daně.

DPH

1. Stanovení základu daně z přidané hodnoty v případě výpůjčky podle §§ 659 až 662 občanského zákoníku (dále jen „ObčZ“)

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Úvod

Smlouva o výpůjčce je upravena v ustanoveních §§ 659 až 662 ObčZ. Princip výpůjčky spočívá obecně v tom, že „...vznikne vypůjčitelovi právo věc po dohodnutou dobu bezplatně užívat...“ (viz § 659 ObčZ). Z tohoto ustanovení vyplývá, že výpůjčka (na rozdíl například od nájmu) je vždy ze zákona bezplatná. Z předmětného ustanovení (§ 659 ObčZ) také vyplývá, že při výpůjčce nedochází (na rozdíl například od půjčky) k přechodu vlastnického práva k vypůjčené věci, z čehož mimo jiné plyne, že nelze vypůjčit například peníze. V tomto příspěvku se budeme zabývat aspekty výpůjčky z hlediska DPH po novelizaci zákona č. 588/1992 Sb., o DPH (dále „ZDPH“), provedenou zákonem č. 17/2000 Sb., který nabyl účinnosti 1.4.2000.

2. Popis problematiky

Výpůjčku je obecně možné považovat systémově za zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) ZDPH jako převod práva věc užívat. ZDPH do 31.3.2000 **výslovně** upravoval, že za zdanitelné plnění není považována výpůjčka movité věci poskytnutá bankou vypůjčitelovi v návaznosti na zajišťovací převod vlastnického práva k této věci mezi bankou a subjektem, kterému banka poskytla úvěr (viz § 7 odst. 5 písm. k) ZDPH ve znění platném do 31.3.2000). Výkladově se dovozovalo, že v ostatních případech výpůjčky se sice jedná o zdanitelné plnění, ale vzhledem k tomu, že je výpůjčka ze zákona bezplatná, je základ daně nulový (viz pokyn MF ČR D -171 bod 3). Na základě toho byla také s účinností od 1.4.2000 vypuštěna novelou - zákonem č.17/2000 Sb. z textu ZDPH výše zmíněná výslovná speciální úprava této problematiky (§ 7 odst. 5 písm. k) ZDPH ve znění platném do 31.3.2000) jako nadbytečná.

Výkladové problémy v praxi však způsobuje to, že ZDPH od 1.4.2000 vyžaduje ve smyslu § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH stanovit základ dle zákona č.151/1997 Sb. o oceňování majetku také v případě bezúplatných zdanitelných plnění (což právní úprava platná do 31.3.2000 nepožadovala). Je tedy otázkou, jak v případě výpůjček z tohoto pohledu od 1.4.2000 postupovat.

Domníváme se, že je nezbytné posuzovat jednotlivé případy individuálně. Je samozřejmé, že pokud bude například smlouvou o výpůjčce zastírána nájemní smlouva, měl by na základě § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH být základ daně stanoven ve výši obvyklého nájemného. Takovéto případy bylo tímto způsobem možné posuzovat z využitím například § 2 odst. 7 zákona č.337/1992 Sb. o správě dani a poplatků (dále jen „ZSDP“) i před 1.4.2000.

Zcela jiná situace však je v případech, kdy je v praxi výpůjčka často poskytována v souvislosti s tzv. zajišťovacím převodem práva (§ 553 ObčZ), kdy dlužník jako zajištění svého závazku převede vlastnické právo k věci na věřitele a věřitel mu věc, ke které nabyt vlastnictvím, vypůjčí. V případě movitých věcí zpravidla ani nedochází k jejich pohybu, pouze je formálně právně převedeno vlastnické právo. Domníváme se, že v těchto případech z principu a podstaty věci vyplývá, že cenou obvyklou je zcela jednoznačně nula. Jsme taktéž přesvědčeni, že uvedený závěr není v těchto případech

nutné potvrzovat znaleckým posudkem, který by pouze zvýšil administrativní náklady smluvní strany, neboť cena nula je dlouhodobě ustálena jako cena obvyklá v případech takovýchto výpůjček mezi nespřízněnými subjekty.

Obdobným způsobem bude nutné posuzovat stanovení základu daně u všech ostatních případů výpůjček. Z toho vyplývá, že pokud s ohledem na posuzovaný případ bude obvyklé a běžné bezplatné užívání věci na základě smlouvy o výpůjčce, bude obecně základem daně ve smyslu § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH nula. Je samozřejmé, že s výjimkou uvedenou v předchozím odstavci bude povinností daňového subjektu tuto skutečnost doložit (například znaleckým posudkem).

Závěr

Na základě výše uvedených skutečností doporučujeme k dané věci přijmout tento sjednocující výklad:

1) S účinností od 1.4.2000 je v případě výpůjčky základem daně obecně cena zjištěná dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (viz § 14, odst. 3 písm. a) ZDPH). Při takto stanovovaném základu daně je však nutné přihlídnout ke všem okolnostem daného případu. V případě, že bude v daném případě obvyklé uzavírání smlouvy o výpůjčce jakožto bezúplatné smlouvy, na základě níž je užívána věc, bude základem daně nula. Tuto skutečnost musí poplatník správci daně doložit (například znaleckým posudkem).

2) V případě, kdy je výpůjčka poskytována v souvislosti s tzv. zajišťovacím převodem práva (§ 553 ObčZ), kdy dlužník k zajištění svého závazku převede vlastnické právo k věci na věřitele a věřitel mu věc, ke které nabytí vlastnictví, vypůjčí, bude obecně za základ daně vždy považována nula. V těchto případech nebude nutné dokládat tuto skutečnost znaleckým posudkem.

3. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme výklad k popsané problematice, jak je popsán v závěru části 2. *Popis problematiky* tohoto příspěvku, zapracovat do některého z pokynů řady "D", případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko MF

Zaujetí stanoviska k předloženému problému předpokládá podrobnější legislativní rozbor po doplnění příspěvku ve smyslu připomínek uplatněných při jeho projednání. Proto se navrhuje problém zatím neuzavírat a zařadit jej po projednání v pracovní skupině na program jednání příštího jednání KV KDP.

Příspěvky, projednáváné na KV dne 28.11.2001

DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

1. Základ daně z převodu nemovitostí při vkladu do obchodní společnosti

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

Podle § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je základem daně cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb. platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná

dohodou nižší než cena zjištěná. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná.

Text lze shrnout tak, že obecně je základem daně cena zjištěná a pouze v případě existence ceny sjednané, která je vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná. Při absenci ceny sjednané (například v případě výměny nemovitostí podle § 611 občanského zákoníku) platí výchozí cena zjištěná.

V daňové praxi vznikají spory o tom, zda hodnota nepeněžitého vkladu - nemovitosti do obchodní společnosti nebo družstva stanovená podle posudku zpracovaného znalcem (znalci) podle § 59 obchodního zákoníku je a nebo není cenou sjednanou.

Pokud by hodnota nepeněžitého vkladu byla cenou sjednanou a tato cena by byla vyšší než cena zjištěná, byla by základem daně tato vyšší cena sjednaná. Pokud by hodnota nepeněžitého vkladu nebyla cenou sjednanou, pak by základem daně z převodu nemovitostí byla vždy výchozí cena zjištěná.

Problém se samozřejmě týká vkladů - nemovitostí neosvobozených a nebo vkladů - nemovitostí, u nichž zaniká nárok na osvobození porušením pětiletého testu podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.

Podle názoru předkladatele není hodnota vkladu do obchodní společnosti nebo družstva cenou sjednanou a hodnota vkladu tedy nemůže být základem daně z převodu nemovitostí. Toto tvrzení lze zdůvodnit následovně:

1. Cenu sjednanou vymezuje zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, a to v § 1 odst. 2 a v § 2.

- § 1 odst. 2 (citace):

(2) Cena je peněžní částka

a) sjednaná při nákupu a prodeji zboží podle § 2 až 13 nebo

b) zjištěná podle zvláštního předpisu¹⁾ k jiným účelům než k prodeji.

- § 2 (citace):

(1) Cena se sjednává pro zboží vymezené názvem, jednotkou množství a kvalitativními a dodacími nebo jinými podmínkami sjednanými dohodou stran, popřípadě číselným kódem příslušné jednotné klasifikace, pokud tak stanoví zvláštní předpis (dále jen „určené podmínky“). Podle určených podmínek mohou být součástí ceny zcela nebo zčásti náklady pořízení, zpracování a oběhu zboží, zisk, příslušná daň a clo.

2. Hodnotu nepeněžitýho vkladu a jeho ocenění upravuje zejména § 59 odst. 3 obchodního zákoníku:

- § 59 odst. 3 (citace části textu):

Hodnota nepeněžitýho vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti anebo nepeněžitýho vkladu komanditisty do komanditní společnosti se stanoví podle posudku zpracovaného znalcem nezávislým na společnosti, jmenovaným za tím účelem soudem. Přesahuje-li hodnota nepeněžitýho vkladu 10 000 000 Kč nebo je předmětem vkladu podnik, ... vyžaduje se společný posudek zpracovaný dvěma znalci nezávislými na společnosti, jmenovanými soudem.

3. Z uvedených vymezení lze dovodit následující rozdíly:

a) Cena sjednaná se ze zákona o cenách sjednává při nákupu a prodeji zboží, tedy v souvislosti se změnou vlastnického práva typicky na základě smlouvy kupní, pro nemovitosti podle § 588 a násl. občanského zákoníku. Vklad do obchodní společnosti

(družstva) však není ani nákupem, ani prodejem zboží; jde o jiný právní institut, a to institut vkladu. Nepeněžitý vklad je pak vymezen obchodním zákoníkem jako souhrn penězi ocenitelných hodnot, které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti, tedy nikoli za účelem získání sjednané kupní ceny jako u smlouvy kupní (viz § 59 odst. 1 obchodního zákoníku). Za vklad nezískává převodce peníze, jako v případě sjednané ceny, ale jinou majetkovou hodnotu, konkrétně účast ve společnosti. Z tohoto pohledu není hodnota nepeněžitého vkladu do obchodní společnosti (družstva) stanovená posudkem znalce (znalců) ani hodnota získané účasti na společnosti vůbec cenou (viz vymezení z § 1 odst. 2 zákona o cenách). Není-li cenou, nemůže být ani cenou sjednanou.

b) Cena sjednaná se sjednává dohodou stran ve vazbě na určené podmínky, to je její atribut. Hodnota vkladu však nelze sjednat, natož pak ve vazbě na určené podmínky. Je pevně dána posudkem znalce (znalců). Cituji v této souvislosti z připravovaného komentáře k obchodnímu zákoníku prof. Jana Dědiče: *„Hodnotou nepeněžitých vkladů podle posudku znalce jsou vázáni společníci i společnost při nepeněžitých vkladech do akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a při nepeněžitých vkladech komanditistů do komanditní společnosti. Společníci a společnost mohou sice ocenění nepeněžitého vkladu uvedené v posudku znalce odmítnout, pak však nemohou souhlasit ani s nepeněžitým vkladem a ocenit jej jinak.“* Z toho je zřejmé, že na základě kogentního ustanovení obchodního zákoníku se od posudku znalce nelze odchýlit, hodnotu vkladu nelze sjednat a nemůže tedy jít i z tohoto důvodu o cenu sjednanou.

c) Pro cenu sjednanou univerzálně umožňuje zákon o cenách dohodu, jakým způsobem bude v budoucnosti cena vytvořena, aniž by v okamžiku kontraktu byla známa (viz § 2 odst. 2 zákona o cenách). Konstrukce vkladů však tento postup budoucího stanovení ceny podle dohodnutého způsobu neumožňuje.

d) Na sjednané ceny se může vztahovat řada veřejnoprávních nástrojů, např. zákonná cenová regulace cen (úředně stanovené ceny, věcné usměrňování cen, časově usměrňované ceny, cenové moratorium...), dále cenová evidence, cenová kontrola včetně konkretizace sankcí a další. Obchodní zákoník však pro nepeněžitě vklady tyto regulační a kontrolní nástroje nezná.

e) Obdobně jako zákon o cenách má i občanský zákoník řadu regulačních ustanovení k ceně sjednané, jejichž aplikace na vklady by vedla k nesmyslným situacím. Pokud by hodnota vkladu byla cenou sjednanou, pak by se za podmínek § 40a občanského zákoníku mohla společnost dovolávat relativní neplatnosti části sjednané „ceny vkladu“ a požadovat na společníkovi vrácení části účasti v obchodní společnosti z důvodů relativní neplatnosti části vkladu pro rozpor se zákonem o cenách. Stejně tak by obchodní společnost mohla vůči společníkovi uplatňovat slevu z ceny vkladu nebo opravu podle § 507 občanského zákoníku pro neodstranitelné vady předmětu vkladu. To vše jsou však zcela absurdní úvahy, které nemají oporu ani v právní teorii, ani v právní praxi.

f) Vklady do obchodních společností a družstev jsou začleněny v obchodním zákoníku do Části druhé jako součást úpravy obchodních společností a družstev, zatímco otázky sjednávání cen do Části třetí jako součást úpravy obchodních závazkových vztahů. I z toho lze dovodit, že vklady nejsou součástí obchodně závazkových vztahů, při kterých se cena sjednává dohodou stran.

Závěr

Z uvedeného je zřejmé, že hodnota nepeněžitého vkladu - nemovitosti do obchodní společnosti nebo družstva, pevně stanovená v peněžních jednotkách znalcem (znalci), není a nemůže být cenou sjednanou.

Proto platí, že při absenci ceny sjednané se pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí při vkladech nemovitostí do obchodních společností použije vždy cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb.

Uvedený problém nespočívá ve vadě platných předpisů, ale pouze v jejich nepřesné interpretaci. Proto není důvod ke změně stávajících předpisů, je pouze nutné precizovat a sjednotit jejich výklad.

Návrhy na opatření

Schválit výše uvedené závěry jako sjednocující výklad z Koordinačního výboru MF a informovat o něm územní finanční orgány a odbornou veřejnost.

Stanovisko MF

Nepeněžní vklad do obchodní společnosti nebo družstva je penězi ocenitelným smluvním vztahem, jehož obsahem je protiplnění vkladatele za jeho účast na obchodní společnosti nebo družstvu, založeným na dohodě účastníků tohoto smluvního vztahu. Ocenění nepeněžitého plnění, které má být předmětem vkladu do obchodní společnosti nebo družstva v posudku znalce (znalců), zpracovaném podle § 59 obchodního zákoníku, není samo o sobě cenou, neboť nemusí být účastníky smluvního vztahu akceptováno. Cenou se toto ocenění stává až na základě dohody obou smluvních stran a proto se jedná o cenu sjednanou.

KOMPLEXNÍ PROBLÉM

1. Zdanění výplaty zahraničnímu subjektu při snížení základního kapitálu

Předkládá : Ing. Jiří Hlaváč, daňový poradce, č. osvědčení 3221

Tento materiál doplňuje problematiku zdanění výplaty při snížení základního kapitálu předloženou již na Koordinační výbor v září 2001 Ing. Nesrovnalem, Ing. Škampou a Ing. Skálovou o aspekty výplaty subjektu, který není v České republice daňovým rezidentem.

Právní vymezení

Obchodní zákoník

Podle ustanovení § 123 odst. 2 (resp. ustanovení § 178 odst. 2) obchodního zákoníku v platném znění není společnost oprávněna rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, je-li vlastní kapitál zjištěný z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo by v důsledku rozdělení zisku byl nižší než základní kapitál společnosti, zvýšený o

- a) upsanou jmenovitou hodnotu akcií, pokud byly upsány akcie společnosti na zvýšení základního kapitálu a zvýšený základní kapitál nebyl ke dni sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky zapsán v obchodním rejstříku, a
- b) tu část rezervního fondu nebo ty rezervní fondy, které podle zákona a stanov nesmí společnost použít k plnění akcionářům.

Podle ustanovení § 147 obchodního zákoníku v platném znění jsou jednatele povinni zveřejnit rozhodnutí o snížení základního kapitálu a jeho výši do 15 dnů po jeho přijetí dvakrát po sobě s časovým odstupem 30 dnů. V oznámení se vyzvou věřitelé společnosti, aby přihlásili své pohledávky ve lhůtě do 90 dnů po posledním oznámení, nejde-li o snížení základního kapitálu za účelem úhrady ztráty nebo vytvoření rezervního fondu. Společnost je povinna věřitelům, kteří včas přihlásí své pohledávky, poskytnout přiměřené zajištění jejich pohledávek nebo tyto pohledávky uspokojit. Snížení základního kapitálu zapíše soud do obchodního rejstříku, jen je-li prokázáno, že snížení základního kapitálu bylo oznámeno a věřitelům bylo poskytnuto zajištění, pokud jejich pohledávky nebyly uspokojeny, ledaže se takové zajištění nevyžaduje. Snížení základního kapitálu je účinné ke dni zápisu jeho nové výše do obchodního rejstříku. Společníkům nelze poskytnout plnění z důvodu snížení základního kapitálu nebo prominout povinnost splatit vklad nebo jeho část před zápisem snížení základního kapitálu do obchodního rejstříku.

Podle ustanovení § 123 odst. 3 obchodního zákoníku v platném znění se za vrácení vkladu nepovažují platby společníkům poskytnuté při snížení základního kapitálu.

Zákon o daních z příjmů

Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů v platném znění nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na zvýšení základního kapitálu včetně splácení půjček.

Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů v platném znění nelze za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na plnění ve prospěch vlastního kapitálu s výjimkou uvedenou v § 10 odst. 6 a § 24 odst. 2 písm. r) a w), převod zisku na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy, úhrada ztráty řízené osobě na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy a dále vyrovnání poskytované mimo stojícím společníkům na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy.

Podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bodu 3 a § 36 odst. 2 písm. a) bodu 9 zákona o daních z příjmů v platném znění, činí zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 2 a § 17, s výjimkou stále provozovny (§ 22 odst. 2 a 3), 15 % z příjmu společníka společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti při snížení základního kapitálu nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu podle § 144 nebo § 208 obchodního zákoníku, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku; přitom pro tento příjem vždy platí, že se základní kapitál snižuje nejprve o tu část, která byla zvýšena podle § 144 nebo § 208 obchodního zákoníku ze zisku společnosti nebo fondu vytvořeného ze zisku. Současně platí, že za dividendové příjmy nebo podíly na zisku se nepovažuje zvýšení základního kapitálu podle § 144 nebo § 208 obchodního zákoníku, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku.

Výše uvedená ustanovení zákona o daních z příjmů neupravují výplatu základního kapitálu v případě, že se jedná o výplatu ze zdrojů, které byly vytvořeny jinak než ze zisku.

Popis problému a návrh řešení

Snížení základního kapitálu a výplata osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí

Zdanění výplaty částky ze snížení základního kapitálu osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí není v daňových předpisech jednoznačně upraveno. Domnívám se, že tento příjem je příjmem ze zdrojů na území České republiky podle § 22 zákona o daních z příjmů a je definován v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3) jako jiný příjem z držby kapitálového majetku. Protože však tento příjem již není uveden v § 36 zákona o daních z příjmů jako příjem podléhající zvláštní sazbě daně (srážkové dani), bude na tento příjem aplikováno ustanovení § 38e zákona o daních z příjmů, podle kterého bude sraženo zajištění daně ve výši 10 %.

Při posuzování toho, jak bude zdaněna výplata částky ze snížení základního kapitálu osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, je však nutné vycházet z toho, že podle § 37 zákona o daních z příjmů se ustanovení zákona o daních z příjmů použijí jen tehdy, nestanoví-li mezinárodní smlouva jinak.

Příklad Kyperské republiky :

V případě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Kyperskou republikou tato smlouva stanoví v článku 21, že příjmy výslovně neuvedené v této smlouvě, podléhají jen zdanění ve státě, ve které je osoba rezidentem. Je tedy třeba určit, zda je tento příjem ve smlouvě výslovně uveden, nebo je některém článku smlouvy implicitně obsažen.

Vycházejme dále z předpokladu, že osoba se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí nemá v souladu s čl. 5 odst. 7 smlouvy v ČR stálou provozovnu.

Ze zjevných důvodů se v případě výplaty částky snížení základního jmění nemůže jednat o Úroky (čl. 11), Licenční poplatky (čl.12), Kapitálové zisky (čl. 13), Nezávislá povolání (čl. 14), Závislá zaměstnání (čl. 15), Tantiémy (čl. 16), Umělci a sportovci (čl. 17), Veřejné funkce (čl. 18), Penze (čl. 19), Studující (čl. 20).

Může se tedy jednat buď o příjem podle čl. 10 - Dividendy, nebo o příjem podle čl. 21 - Příjmy výslovně neuvedené. V prvním případě bude příjem podroben srážkové dani ve výši 10%, ve druhém případě bude zdaněn až v zemi příjemce - v Kyperské republice.

Text příslušného článku nehovoří o snížení základního jmění. Bude tedy záležet na posouzení toho, zda se v případě částky výplaty snížení základního jmění jedná o dividendy či nikoliv.

Čl. 10 odst. 6: Výraz „dividendy“ použitý v tomto článku, označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s účastí na zisku, právě tak jako příjmy z jiných společenských práv, které jsou podle daňových předpisů státu, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy, podrobeny stejnému zdanění jako příjmy z akcií.

Podle Komentáře ke vzorové smlouvě OECD se jako s dividendami nezachází jen s výplatami zisků, které každoročně schvaluje valná hromada společnosti, nýbrž také s jinými peněžitými výhodami, jako jsou gratisakcie, bony, likvidační zisky a skryté výplaty zisku. Článkem 10 uvažovaná daňová zvýhodnění se poskytují tak dalece jak stát, ve kterém je usídlena vyplácející společnost, zdaňuje výše uvedené výkony jako dividendy. Je nepodstatné, zda výkony se platí ze zisku, docíleného společností v účetním roce, nebo např. z rezerv, to znamená ze zisku dřívějších účetních let. Platby, které vedou k omezení práv společníků např. nějaké zpětné platby kapitálu, neplatí zpravidla jako dividendy.

Na základě uvedeného rozboru lze dovodit, že příjem zahraničního akcionáře ze snížení základního jmění nesplňuje podmínky čl. 10 - Dividendy (a ani ostatních článků zakládajících České republice právo na zdanění), a že výlučné právo na zdanění

má v tomto případě Kyperská republika na základě čl. 21 - Příjmy výslovně neuvedené. Výjimkou by v tomto případě byla pouze situace, kdyby ke zvýšení základního kapitálu v minulých letech došlo z nerozdělených zisků minulých let, v tomto případě by výplata při snížení základního kapitálu splňovala podmínky čl. 10 - Dividendy a byla by zdaněna jako vyplácená dividenda.

Závěr

Doporučuji projednat v Koordinačním výboru a potvrdit výše uvedené závěry a vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Pro zpracování stanoviska MF byl s předkladateli dohodnut termín do 31.3.2002.

XX

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 13.3.2002, Praha 1, Letenská 15, velká zasedací místnost č. 116, budova B, od 13.00 hodin s tím, že KDP předá podklady pro toto jednání nejpozději do 18.2.2002.

V Praze dne 5.3.2002

Ing. Stanislav Š p r i n g l ,
ředitel odboru 54