

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13.3.2002

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání zápisu z jednání KV KDP dne 13.2.2002

- 1.1. Zástupci KDP uplatnili námitku, že písemné stanovisko MF k příspěvku „**Základ daně z převodu nemovitostí při vkladu do obchodní společnosti**“, předloženému na program jednání KV KDP dne 28.11.2001, vyznívá jinak, než bylo zástupci MF prezentováno na jednání KV KDP dne 13.2.2002. Nedopatřením nebylo v zápisu zapracováno doslovné znění stanoviska odboru 26 MF, které zní:

Stanovisko MF k základu daně z převodu nemovitostí v případě nepeněžitých vkladů do základního kapitálu obchodních společností a družstev

Ministerstvo financí v předmětné věci navazuje na své stanovisko ke vkladům nemovitého majetku do základního kapitálu obchodních společností a družstev (dále jen "společnost") s vazbou na daň z převodu nemovitostí (bod 1. V části Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, program KV KDP 6.12.2000).

Dnes již zřejmě není sporu o tom, že v případě poskytnutí vkladu do společnosti se jednoznačně jedná o úplatný závazkový vztah. Tento názor je potvrzen řadou rozsudků správních soudů i rozhodnutím Ústavního soudu (naposledy sp. zn. III. ÚS 31/2000 ze dne 18.5.2000, publ. ve Sbírce nálezů ÚS, svazek č. 18, str. 427-431). Zaváže-li se vkladatel poskytnout jako nepeněžitý vklad věc, znamená to, že se zavázal převést vlastnické právo podobně, jako by se tomu zavázal kupní smlouvou. Výše nepeněžitých vkladů musí být zásadně uvedena ve společenské smlouvě nebo obdobném dokumentu.

Hodnota nepeněžitých vkladů do společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti či nepeněžitých vkladů komanditisty do komanditní společnosti se sice stanoví podle posudku znalce, smluvní volnost stran však spočívá v tom, že společník a společnost se musí dohodnout na částce, která se započítává na vklad společníka a která je peněžně vyjádřena v základním kapitálu. Hodnota nepeněžitých vkladů stanovená znalcem je účastníkům závazkového vztahu známa předem a je na jejich vůli, zda za těchto podmínek vklad do základního kapitálu společnosti bude realizován či nikoliv. Pokud nedojde ke shodě, pak nepeněžitý vklad do základního kapitálu společnosti nebude vložen a vlastnické právo k majetku na společnost nepřejde. Z uvedeného vyplývá, že určení hodnoty vkladu do základního kapitálu společnosti je věcí smluvní dohody.

Z výše uvedeného je zřejmé, že majetek vkládaný do základního kapitálu společnosti je předmětem zvláštního právního úkonu, který lze považovat za smlouvu mezi společností a společníkem. Stejně se vyjadřuje i judikatura obecných soudů ve věcech občanskoprávních a obchodněprávních (rozsudek NS 22 Cdo 1143/2000). Podle názoru Nejvyššího soudu lze dovodit z ust. § 59 obch. zák., že : "... smlouva, kterou se uskutečňuje vklad, má charakter kupní smlouvy, kdy sjednaná kupní cena představuje vklad společníka do obchodní společnosti a proto nedochází k jejímu proplacení."

S ohledem na shora uvedené se Ministerstvo financí neztotožňuje s názorem předkladatele v uvedeném materiálu pro KV KDP.

- 1.2. K podnětu MF na doplnění příspěvku č. 1 v části Daň z příjmů, t.j. **„Definice pojmu „zaplacené“ uvedeného v § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č.586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“)**“ v tom smyslu, že budou popsány a rozebrány konkrétní situace a důsledky privativních novací bylo s předkladateli dohodnuto, že příspěvek zatím nebude zařazován na program nejbližších jednání KV KDP, pokud nebude k dispozici dostatečně reprezentativní vzorek nejčastěji používaných forem privativních novací;
- 1.3. Na základě požadavku MF k příspěvku č. 2 v části Daň z příjmů, t.j. **„Problematika protékání dividend - výklad pojmu „poměrná část“ dividendového příjmu“**, přislíbili zástupci KDP na příštím jednání KV KDP konkretizovat, kteří správci daně uplatňují postup zmiňovaný v bodě c) uvedeného příspěvku;

Se závěry Ministerstva financí ke zbývajícím bodům programu projednaným dne 13.2.2002 vyslovili zástupci KDP souhlas.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

DAŇ Z PŘÍJMŮ

1. Problematika daně zaplacené v zahraničí

Předkládá: Ing. Pavel Beran, daňový poradce, č. osvědčení 2855

Popis problematiky

Struktura formuláře k daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob a znění pokynů k vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob nerespektuje způsoby vyloučení dvojího zdanění uplatňované jednotlivými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“). Dochází zde k prolínání principů typických pro metodu vynětí také do aplikace metody zápočtu daně. Jinými slovy, objevuje se požadavek posuzovat také v případě uplatnění metody zápočtu daně zaplacené v zahraničí výdaje související s takovými příjmy a v některých případech dokonce snaha vylučovat takovéto náklady ze základu daně.

Pokyny pro vyplňování příslušných částí daňového přiznání nerespektují obvyklé znění SZDZ, a konstrukce příloh k daňovému přiznání tak vede poplatníky k nesprávnému výpočtu jejich daňové povinnosti.

Předkládaný materiál se nezabývá problematikou metody vynětí s výhradou progrese a snaží se analyzovat správný postup při aplikaci metody zápočtu daně zaplacené v zahraničí, tak jak je zachycena v oddílu K přílohy k daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Východiska:

Obvyklé znění článku SZDZ upravujícího vyloučení dvojího zdanění:

Znění nové smlouvy (1999):

„Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do daňového základu, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmu nebo majetku, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny v Chorvatsku, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani

zaplacené v Chorvatsku. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy nebo majetek, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněny v Chorvatsku“.

Znění starší smlouvy (1983):

*„Při vyměřování československých daní se do **daňového základu zahrnou příjmy** ze Spolkové republiky Německa, které podle článků 10,12, 13 odstavce 3, 16 a 17 **mohou být zdaněny** ve Spolkové republice Německa. **Daň zaplacená** ve Spolkové republice Německa podle článků 10,12,13 odstavce 3,16 a 17 se **započte na daň vybíranou** v Československé socialistické republice z těchto příjmů. Částka, která se **započte, však nemůže překročit takovou část daně vypočtené před započtením, která poměrně připadá na tyto příjmy podléhající zdanění ve Spolkové republice Německa“.***

Lze konstatovat, že obecná pravidla pro aplikaci metody zápočtu daně zaplacené v zahraničí se v případě jednotlivých SZDZ neliší. Obdobná pravidla přitom obsahoval přímo zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve znění platném do 31.12.2000. V současném znění poplatníci musí vycházet přímo z textu platných SZDZ.

Rozbor:

Ze znění právního textu tedy vyplývá, že poplatníkovi je umožněno si zahraniční daň odečíst, ovšem odečet je omezen tak, aby výše odečtené daně nepřesáhla částku, která odpovídá poměrné části daně vypočítané podle ZDP připadající na tu část příjmů, kterých bylo dosaženo v zahraničí.

S ohledem na výše uvedené tedy náplň tabulky K neodpovídá způsobu zápočtu daně zaplacené v zahraničí ve znění příslušných SZDZ. V řádku 1 se hovoří o „úhrnu příjmů ze zdrojů v zahraničí, u nichž se uplatní zápočet“, zatímco v řádku 3 počítané „procento příjmů ze zdrojů v zahraničí uvedené v procentech“ se počítá jako podíl **úhrnu příjmů** (řádek 1 oddílu K) a **základu daně** (řádek 75 přiznání)! Dochází zde tedy k poměrování holého příjmu ze zahraničí a základu daně jako rozdílové veličiny, t.j. rozdílu mezi veškerými zdanitelnými příjmy (tedy i těmi ze zahraničí) a veškerých výdajů, které se považují za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (tedy i těch souvisejících s příjmy ze zahraničí), přičemž pro takovýto postup nelze nalézt v příslušných SZDZ oporu. Při striktní aplikaci postupu podle přílohy daňového přiznání v praxi často procento příjmů ze zdrojů v zahraničí převyšovalo 100 %, což samo osobě postrádá vnitřní logiku.

Jak vyplývá z uvedených citací z vybraných smluv, výše daně, která je způsobilá k započtení, vyplývá z poměru příjmů a nikoli základů daně, t.j. poměr se stanovuje porovnáním příjmů plynoucích ze zahraničí, ze kterých byla v zahraničí zaplacená daň, k celkovým příjmům. Tento postup má také oporu ve vazbě na konstrukci základu daně dle ustanovení § 23 ZDP, kdy zahraniční příjmy jsou součástí obecného základu daně spolu s příjmy tuzemskými a jsou tedy společně zdaňovány. Teprve od takto vypočítané daňové povinnosti je možné daň zaplacenou v zahraničí odečítat.

Další nejasnou formulaci týkající se zahraničních příjmů nalezneme v § 38 odst. 1 ZDP. Zde se konstatuje, že **pro případy podle § 38f se použije vždy jednotný kurs**. Ovšem poplatníci, kteří jsou účetními jednotkami, používají v účetnictví, které je podkladem pro stanovení základu daně, kursy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou. Není tedy jednoznačné, jakým způsobem se jednotný kurs pro případy podle § 38f ZDP (tedy pro vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí) použije. V účetnictví jsou zahraniční příjmy (ale i výdaje) zachyceny v příslušných kursech dle metodiky vedení účetnictví. Možný výklad je takový, že:

a) základ daně vycházející z účetnictví zůstane zachován a pro stanovení poměru zahraničních příjmů se použije vyjádření zahraničních příjmů pomocí kursů vyplývajících z účetních předpisů. Jednotným kursem se následně přepočítává pouze daň zaplacená v zahraničí a pomocí zjištěného poměru se určí výše daně, kterou bude možno započíst na daň spočítanou dle ZDP. V tomto případě bude daň, kterou bude možné uplatnit jako daňový výdaj podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP činit rozdíl mezi výší daně zaplacené v zahraničí a zaúčtované v účetnictví, resp. vycházející z kursů uplatňovaných v účetnictví, a výší daně, kterou lze dle příslušných ustanovení ZDP a SZDZ započíst,

b) veškeré zahraniční cizoměnové příjmy, ze kterých byla zaplacená daň, která se započítává na daň vypočtenou dle ZDP, se přepočítají pomocí jednotného kursu pouze pro účely stanovení poměru pro zápočet daně zaplacené v zahraničí a následně se postupuje obdobně jako u písm. a),

c) veškeré zahraniční cizoměnové příjmy, ze kterých byla zaplacená daň, která se započítává na daň vypočtenou dle ZDP, se přepočítají pomocí jednotného kursu a takto stanovená výše zahraničních příjmů je relevantní pro stanovení daně z příjmů, což by znamenalo úpravu základu daně. Následný způsob stanovení poměru pro zápočet daně zaplacené v zahraničí je obdobný jako u písm. a).

Je třeba připomenout skutečnost, že vyloučení dvojího zdanění se týká také podnikání tuzemských osob v zahraničí, což může představovat výrazný rozpor mezi skutečnostmi vyplývajících z účetnictví a některou z výše uvedených variant.

Návrh postupu

S ohledem na nesprávný způsob aplikace metody zápočtu daně zaplacené v zahraničí uvedený ve formulářích daňového přiznání, jakož i příslušných pokynech, navrhuji publikovat správný způsob stanovení daňové povinnosti pro poplatníky s příjmy ze zahraničí, v novém formuláři přiznání k dani z příjmů fyzických osob uvést správný postup uplatňování této metody a všem poplatníkům, kteří v minulosti postupovali nesprávně, prominout veškeré příslušenství, které by vyplynulo z titulu postupu vyplývajících z formuláře přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Dále publikovat stanovisko ke správné aplikaci jednotného kursu vyplývajících z ustanovení § 38f ZDP u fyzických osob účtujících dle příslušných účetních předpisů.

Stanovisko MF

Ministerstvo financí nesouhlasí s názorem, že v novém daňovém přiznání je uveden nesprávný způsob aplikace metody zápočtu daně zaplacené v zahraničí.

Tvrzení, že v případě oddílu K přílohy daňového přiznání dochází k poměrování holého příjmu ze zahraničí a základu daně jako celku, není správné. Nedílnou součástí tiskopisu daňového přiznání jsou pokyny pro jeho vyplňování. Zde se uvádí, že za příjmy ze zdrojů v zahraničí se považují hrubé příjmy snížené o výdaje vztahující se k příjmům ze zdrojů v zahraničí. Ty lze uplatnit buď ve skutečné výši nebo procentem z příjmů, a to podle českých právních předpisů. Rovněž z komentáře OECD k mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění (SZDZ) vyplývá, že maximální částka, která se odečte při aplikaci metody zápočtu se vypočítá jako daň z čistého příjmu. Tím je myšlen příjem snížený o všechny odčitatelné částky, jež souvisí s tímto příjmem. Každý stát si určuje podle svých vlastních právních předpisů, jaké položky budou uznávány pro snížení celkového příjmu, t.j. pro stanovení příjmu podrobeného dani. Na řádku 1 v oddílu K přílohy daňového přiznání v České republice se tedy neuvádí holý příjem ze

zahraničí, ale základ daně vztahující se k příjmům ze zahraničí u nichž se uplatní zápočet.

Co se týče problematiky použití jednotného kursu pro účely vyloučení dvojího zdanění uvádíme, že tento kurs se u účetní jednotky použije pouze pro přepočet daně zaplacené v zahraničí. Dojde-li k rozdílu mezi výší daně zaplacené v zahraničí a zaúčtované v účetnictví může si daňový subjekt uplatnit tento rozdíl jako daňový výdaj podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Jelikož účetní jednotky používají pro vyjádření svých zahraničních příjmů a výdajů směnný kurs devizového trhu vyhledávaný Českou národní bankou v souladu se zákonem o účetnictví, základ daně vycházející z účetnictví zůstane zachován v tomto kursu. V případech, že poplatník není účetní jednotkou, použije se vždy již výše zmiňovaný jednotný kurs stanovený Českou národní bankou. Jestliže účetní jednotka přepočte své zahraniční příjmy podle jednotného kursu, nebude tento postup správcem daně nijak pozastavován.

2. Problematika úroků z půjček a úvěrů poskytnutých zahraničními věřiteli

Předkládá: Ing. Pavel Beran, daňový poradce, č. osvědčení 2855

Popis problematiky

Jedná se o problematiku, která již byla několikrát projednávána na Koordinačním výboru, přičemž z dosud přijatých závěrů vyplývá, že Ministerstvo financí České republiky stále zastává názor, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) je aplikovatelné také ve vazbě na zahraniční subjekty, které z obecného pohledu bezpochyby své hospodářské operace účetně zachycují. Jelikož se domnívám, že pro takovýto právní názor nelze nalézt v českém právním řádu oporu, a s vědomím toho, že zdůvodnění takovéhoho výkladu bylo vysvětlováno výkladem pojmu „účetní jednotka“, předkládám následující rozbor problematiky.

Východiska:

Do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, bylo s účinností od 1.1.2001 doplněno v § 24 odst. 2 (Toto ustanovení obecně vymezuje výdaje, resp. náklady, které se považují za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.) pod písm. zi) nové ustanovení v následujícím znění:

(„Výdaji jsou také“)

zi) zaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů a dále zaplacené úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou,

Již v průběhu roku 2001 se začaly objevovat názory, prezentované i některými odpovědnými pracovníky Ministerstva financí ČR, dle kterých jsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých zahraničními věřiteli u tuzemských příjemců takovýchto úvěrů a půjček výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmu až v okamžiku zaplacení.

Tento názor byl odůvodňován tvrzením, že uvedené ustanovení postihuje veškeré subjekty, které nejsou českými účetními jednotkami, tj. účetními jednotkami ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Uvedená problematika byla také předložena k projednání na Koordinační výbor dne 27.6.2001 a následně déle než půl roku projednávána. Výsledek jednání však nebyl

nijak konkrétní, neboť jediným výsledkem bylo konstatování souhlasného stanoviska MF ČR, že v takových případech, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje ustanovení o zákazu diskriminace v oblasti úhrad úroků, není možné ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP aplikovat. Je třeba upozornit, že takovéto ustanovení neobsahuje řada mezinárodních smluv, jako např. smlouva s Rakouskem, Nizozemím, Německem apod. Jelikož v době přípravy tohoto stanoviska ještě nebyl znám zápis s podrobnými závěry z jednání koordinačního výboru ze dne 13.2.2002, nejsou tyto závěry uvažovány.

Rozbor:

S výše zmiňovaným názorem MF ČR se nelze ztotožnit zejména z následujících důvodů:

1. S ohledem na návětí § 24 odst. 2 ZDP: "Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou **také...**" (Rozuměno výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), totiž jednoznačně vyplývá, že:

...**zaplacené** smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů a dále zaplacené úroky z úvěrů a půjček **v případě, kdy věřitelem je poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou**, jsou **vždy** výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. T.j. pokud poplatníci skutečně zaplatili některou z taxativně vyjmenovaných položek, jedná se o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů beze všech pochyb. (Zákon to tak výslovně stanoví.) Pokud nikoliv, pak poplatníkům stále zůstává zachováno ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, dle kterého se zkoumá, zda příslušný výdaj byl skutečně v souvislosti s dosahováním zdanitelných příjmů. Jakýkoliv jiný výklad je nutno považovat za příliš restriktivní a nelze pro něj nalézt oporu v zákoně. Bylo by jej možné přijmout výhradně za předpokladu, pokud by v § 25 ZDP bylo ustanovení, které by jiné (než v § 24 odst. 2 uvedené) výdaje prohlásilo za výdaje, které nejsou výdaji vynaloženými k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely.

2. Pro pochopení dalšího rozboru je nutno uvést několik základních postulátů, které se užívají v právu při jazykovém výkladu. (Čerpáno z učebnice Teorie práva - J. Boguszak, J. Čapek, A. Gerloch.):

- slovům, výrazům a termínům použitým v textu zákona je třeba rozumět v tom smyslu, který mají v obecném základu spisovného jazyka, jestliže nejsou relevantní důvody pro to, aby jako základ interpretace byl přijat odlišný význam (zvláštní právní význam) (pozn. např. pojem "věc" v právu občanském),
- je-li podána zákonná definice výrazu v normativním aktu, je tím jeho právní význam v procesech interpretace určen,
- právní význam termínu definovaného nebo vymezeného v jednom zákoně, nelze automaticky bez dostatečných důvodů rozšiřovat na text ostatních zákonů...

Při znalosti všech souvislostí je možno tvrdit, že výraz "účetní jednotka", který užívá zákon o účetnictví (dále jen „ZoÚ“) **pro své účely** a ve kterém je jeho obsah výslovně vymezen, není jediným možným chápáním významu tohoto pojmu a jakýkoliv subjekt, který je možné považovat za účetní jednotku z obecného pohledu užívání tohoto termínu v rámci dané oblasti poznání, tj. účetnictví, je účetní jednotkou také pro účely ZDP, který tento pojem pro své účely **nijak nedefinuje ani jinak nevymezuje!**

3. Pojem "účetní jednotka" je přitom legislativní zkratkou, jejímž obsahem jsou všechny ty subjekty, které jsou uvedené v § 1 odst. 2 ZoÚ. Aby zákonodárce nemusel všechny

tyto subjekty stále vypisovat, zvolil tuto legislativní zkratku a dal jí konkrétní náplň. Dále už používá jen pojem "účetní jednotka".

Pro další rozbor je třeba uvést "definici" legislativní zkratky z legislativních pravidel vlády, která stanoví základní formální regulativy pro tvorbu právních norem:

Čl. 44

Legislativní zkratka

(1) Legislativní zkratky lze použít pro pojem, který se v právním předpisu vícekrát opakuje. Legislativní zkratka se zavede za pojmem, který nahrazuje, a to na místě, kde je tento pojem v právním předpisu použit poprvé; legislativní zkratku však nelze zavést v textu nadpisu nebo poznámky pod čarou. Při zavedení legislativní zkratky se použije tento text: "(dále jen "...")".

(2) Legislativní zkratka musí být složena alespoň z jednoho slova. Legislativní zkratka nemůže obsahovat zkratky slov a nemůže se skládat z velkých písmen.

(3) Legislativní zkratky nelze použít v názvu právního předpisu ani v nadpisech uvnitř právního předpisu, které předcházejí místu, kde je zavedena. Po jejím zavedení je však nutno legislativní zkratky v dalším textu téhož právního předpisu důsledně používat.

S ohledem na dříve zmiňované skutečnosti lze nyní tedy konstatovat následující:

1. Novelizované ustanovení § 1 odst. 2 ZoÚ se dostalo do ZoÚ stejnou cestou, jako ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) do ZDP, tj. zákonem 492/2000 Sb. Přitom však legislativní zkratka "účetní jednotka" se objevila až v Čl. X zákona 492/2000 Sb., t.j. daleko za tou částí zákona, která novelizovala ZDP. Při zohlednění dikce Legislativních pravidel vlády je pak tedy nutno konstatovat, že legislativní zkratka "účetní jednotka" nemůže být totožná s pojmem "účetní jednotka" použitým v daném právním předpise před touto legislativní zkratkou.

2. Z vymezení "legislativní zkratky" pak také vyplývá, že legislativní zkratka není žádnou **legislativní definicí**, tj. vymezením určitého pojmu, ale skutečně pouze a výhradně zkratkou, která reprezentuje pojem (či pojmy), který je již sám o sobě vymezen (resp. by měl být...), a to výlučně z toho důvodu, aby zákonodárce nemusel v daném textu neustále vypisovat daný pojem v celé jeho délce... T.j. funkce legislativní zkratky je výlučně úsporná a nikoliv nově vymezující.

3. Pokud bychom zaměňovali pojem legislativní zkratky s definicí, potom bychom docházeli při aplikaci daňových zákonů k mnoha zajímavým paradoxům, jako např. u "definice" "prodávajícího" podle § 612 OZ. (**"Jestliže fyzická nebo právnická osoba prodává zboží jako podnikatel (dále jen "prodávající")..."**.)

Pokud bychom přijali obdobnou argumentaci, jakou MF ČR použilo v případě úroků z úvěrů a půjček o zahraničních subjektů, znamenalo by to z hlediska výkladu daňových zákonů (a nejenom těch) naprostou revoluci. Jako příklad lze uvést ustanovení § 4 odst. 1 a) ZDP. Podle výkladu MF ČR bychom zřejmě museli dovodit, že osvobození je možné uplatnit pouze tehdy, pokud jako prodávající vystupuje taková fyzická osoba, která je podnikatelem... Což je ovšem případ, který mi samotné ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP vylučuje. (Tedy snad s jedinou výjimkou, pokud bychom náhodou přece jen nemohli prohlásit dům či byt za zboží, prodávat ho jako podnikatel a přitom ho nemít v obchodním majetku...)

(Pro dokreslení je také nutno podotknout, že pojem "prodávající" je před použitím této "zkratky" v samotném OZ hojně používán v zejména ustanovení § 588 a násl. (kupní smlouva...). Pokud ostatní právní předpisy užívají pojmu kupujícího, činí tak ve smyslu jeho obecného významu, pokud **výslovně** nestanoví, že uvažují s takovýmto pojmem ve významu jiném. Výše uvedenou "analogii" ve vazbě na naprosto běžný pojem uvedený v OZ a řadě dalších právních předpisů lze považovat za dostatečnou ukázkou toho, že stejné slovo může vystupovat v různých významech dokonce v jednom právním předpise, přičemž "zkratkový význam" se aplikuje pouze pro daný právní předpis, a to až od místa, kde je zkratka vymezena.

4. S ohledem na výše uvedené skutečnosti je tedy možno oprávněně tvrdit, že legislativní zkratka "účetní jednotka" použitá v ZoÚ není legislativní definicí v pravém slova smyslu, nezavádí tedy žádné nové závazné vymezení tohoto pojmu do právního řádu, pouze nahrazuje de facto celý druhý odstavec v § 1, tj. **zastupuje** pojmy:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d) fyzické osoby, které podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů.

Z logiky věci pak také vychází, že legislativní zkratka je bez jakýchkoliv pochybností aplikovatelná výlučně v tom právním předpise, ve kterém je použita, a to ještě až od toho místa textu, kde je poprvé použita. Tj. použití v takovém předpise, ve kterém je naprosto zřejmé, co přesně zkracuje. (Resp. možné bude také použití příslušné legislativní zkratky ještě v předpisech provádějících právní předpis, ve kterém byla použita.)

V našem případě to pak máme ještě zajímavější o tu skutečnost, že byla legislativní zkratka použita v právním předpise, který je novelou několika samostatných právních předpisů, přičemž jejímu vlastnímu použití v textu zákona předchází použití totožného spojení slov v ustanoveních, která novelizují jiné právní předpisy, než je ZoÚ.

Pro upřesnění je třeba ještě upozornit na známou skutečnost, že pojem „účetní jednotka“ se vyskytuje v řadě provádějících předpisů k ZoÚ, přičemž obsah tohoto pojmu není obsahově zdaleka totožný s tímto pojmem vymezeným přímo v zákoně. Např. v Opatření ministerstva financí, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, č.j. 281/89 759/2001 ze dne 13.11.2001 je pojem „účetní jednotka“ používán zpravidla v zužujícím významu (Zde se jedná o účetní jednotky, na které se dané opatření vztahuje.), ale zároveň také ve významu širším, přičemž tuto skutečnost je možno dovodit výhradně ze souvislostí, v jakých ho je použito.

Návrh postupu

Potvrdit a publikovat výše uvedený závěr, ze kterého vyplývá, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP se nevztahuje na zahraniční subjekty, které účtují v podvojném účetnictví.

Stanovisko MF

Ministerstvo financí trvá na stanovisku, že pojem účetní jednotka je třeba vykládat ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Jak již bylo uvedeno na předchozích koordinačních výborech, způsob aplikace § 24 odst. 2 písm. zi) závisí na znění příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

3. Problematika cash-poolingu

Předkládá: Ing. Marika Konečná, CSc., daňový poradce, č. osvědčení 294

1. Popis problému

Cash-pooling je produkt, který by měl sloužit skupině ekonomicky spřízněných společností co nejefektivnějším způsobem řídit jejich finanční prostředky a snižovat úrokové náklady a poplatky spojené s bankovními službami.

Tento produkt umožňuje každodenní sdružování zůstatků (kladných i záporných) běžných účtů jednotlivých účastníků na účtu vedoucího cash-poolingu (tzv. master účet). Vedoucím cash-poolingu může být kterýkoliv z jeho účastníků.

Jednou z metod cash-poolingu je metoda tzv. „zero-balance“. Principem této metody je, že zůstatky účtů účastníků cash-poolingu jsou převáděny na konci dne na master účet vedoucího cash-poolingu. Na master účtu je zobrazen konečný zůstatek celé skupiny, která se cash-poolingu účastní, zůstatek na účtech účastníků je na konci dne nulový.

Finanční prostředky, které jsou na konci dne převedeny na master účet, jsou následující den ráno převedeny zpět na účty jednotlivých společností.

Celková hotovost skupiny společností je při cash-poolingu úročena na master účtu vedoucího cash-poolingu. Úrok by měl být poté rozdělen mezi jednotlivé společnosti. Banka dokáže dle pokynů vedoucího cash-poolingu rozúčtovat mezi členy skupiny i úroky nákladového typu v případech účastníků se zápornými zůstatky účtů.

Klíčovou otázkou je, zda by se na cash-pooling mělo pohlížet jako na sdružování prostředků nebo jako na poskytování úvěrů. V případě, že by se na něj mělo pohlížet jako na poskytování úvěrů mezi účastníky cash-poolingu, mělo by být aplikováno ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které stanoví pravidla nízké kapitalizace.

Dle našeho názoru přichází v úvahu obě varianty, a to s ohledem na převažující charakter vzájemných vztahů vzhledem k očekávané finanční pozici jednotlivých účastníků poolu. Při posuzování transakcí mezi jednotlivými členy skupiny je přitom nutno vycházet z obecných účetních a daňových principů, zejména z principu věrného zobrazení skutečnosti.

Vybrané řešení by podle našeho názoru mělo odpovídat účelu, za kterým jsou peněžní prostředky účastníku cash-poolingu koncentrovány. V případech převažujících debetních zůstatků účtů u některých účastníků je nutno aplikovat podmínky nízké kapitalizace. V ostatních případech se ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů neuplatní.

2. Zdůvodnění

Problematika cash-poolingu není českou legislativou samostatně upravena a umožňuje různý přístup k řešení.

Právní aspekty

Sdružování prostředků

Dle našeho názoru s ohledem na názory právních expertů může být účelem cash-poolingu sdružování zůstatků účtů na bázi nepojmenované smlouvy s cílem dosáhnout zejména výraznějšího zhodnocení zdrojů a k vyrovnání přechodných krátkodobých výkyvů v likviditě účastníků skupiny.

Poskytování úvěrů

Vztahy mezi účastníky cash-poolingu a vedoucím cash-poolingu by mohly být považovány za vztahy úvěrové. Společnost mající kladný zůstatek přispívá do systému, společnost mající záporný zůstatek ze systému prostředky čerpá. U cash-poolingu jsou zůstatky účtů večer převáděny na master účet a následující den ráno zase ve stejné výši zpět na účty jednotlivých účastníků. Tomuto pojetí cash-poolingu odpovídají situace, u nichž je jasné, že jeden nebo více účastníků skupiny dlouhodobě významně čerpá kontokorentní úvěry, vykazuje debetní zůstatky běžných účtů a nedostatek likvidity.

V tomto případě je možno vztahy mezi účastníky klasifikovat jako vztahy úvěrového typu a sjednat odpovídající typ smlouvy.

Účetní aspekty

Účetnictví každé společnosti by mělo v souladu s § 7 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví zobrazovat věrně skutečnosti, které jsou jeho předmětem.

Pokud by byl cash-pooling klasifikován spíše jako poskytování úvěrů, pak by podle našeho názoru bylo nutné, aby účastníci cash-poolingu účtovali o převodu peněžních prostředků jako o poskytnutých a přijatých úvěrech.

Pokud by byl cash-pooling klasifikován spíše jako sdružování prostředků, finanční prostředky by zůstávaly na běžných účtech účastníků skupiny. Domníváme se, že převody finančních prostředků na master účet vedený u vedoucího cash-poolingu zejména v těchto případech nebylo nutné vzhledem k ekonomické podstatě a právním aspektům transakce zachycovat v účetnictví jednotlivých společností jako denní převody finančních prostředků, ale pouze v analytické evidenci účastníka cash-poolingu jako finanční prostředky „na cestě“.

Daňové aspekty nízké kapitalizace

Pokud by byl cash-pooling považován za poskytování úvěrů mezi jeho účastníky, pak by mohlo vzniknout riziko nízké kapitalizace, podle kterého není za daňově uznatelný náklad považován úrok z úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se přímo nebo nepřímo účastní na kontrole, vedení nebo kapitálu příjemce úvěru, a výše úvěrů či půjček přesáhne čtyřnásobek resp. šestnásobek vlastního jmění dlužníka (§ 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

Vzhledem k tomu, že cash-pooling není českou daňovou legislativou řešen, připadala by v úvahu podle našeho názoru dvě řešení.

Pokud by hlavním cílem cash-poolingu bylo kumulovat kladné zůstatky účtů jednotlivých účastníků, případně dočasné záporné zůstatky účtů, pak by se podle našeho názoru jednalo spíše o koncentraci peněžních prostředků. V takovém případě by vztah mezi účastníky mohl být upraven nepojmenovanou smlouvou o koncentraci peněžních prostředků. Ustanovení o nízké kapitalizaci by nemělo být aplikováno.

Pokud by hlavním cílem cash-poolingu bylo ve větší míře kompenzovat záporné zůstatky účtů účastníků cash-poolingu kladnými zůstatky účtů jiných účastníků, pak by se podle našeho názoru mohlo jednat spíše o úvěrový vztah. V takovém případě by ustanovení o nízké kapitalizaci mohlo být aplikováno, a to s ohledem na nejednoznačnost

postavení věřitele a dlužníka, vždy, pokud mezi účastníky skupiny je možno uplatnit ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

3. Závěr

Po projednání v Koordinačním výboru a sjednocení názorů vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Pro stanovení daňového režimu pro „cash-pooling“ třeba rozlišit různé druhy tohoto produktu (zejména CP reálný jednosměrný a dvousměrný a CP fiktivní). Výše uvedený příspěvek se zabývá pouze první skupinou (CP reálný/zero-balance), pro který bude platit, že úroky z poskytnutých úvěrů, resp. půjček, jsou obecně zdanitelným příjmem pro poskytovatele úvěru, resp. půjčky, a daňově uznatelným nákladem pro příjemce úvěru, resp. půjčky. Na straně dlužníka je zároveň třeba posuzovat daňovou uznatelnost úroků hrazených věřiteli i s ohledem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. w), ZDP, a to v případech, kdy by poskytování úvěrů, resp. půjček, bylo prováděno v linii „ovládající“ subjekt „ovládaný“ subjekt. Za stávající legislativy nelze produkty rozlišovat podle deklarovaného „hlavního cíle“ operace, ale je třeba brát v úvahu skutečnost, zda věřitel přenechal dlužníkovi peníze či nikoliv. MF dále doplňuje, že pokud jsou věřitel a dlužník personálně, ekonomicky či jinak spojenými osobami, je třeba při stanovení výše úroku vycházet z ustanovení § 23 odst. 7 ZDP; tato otázka však nebyla předkladatelem řešena.

DPH

1. Problematika prodeje podniku z hlediska DPH - nárok na odpočet DPH při změně režimu dle § 5 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb., o DPH (dále jen „ZDPH“)

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

1. Úvod

V případě prodeje podniku nebo jeho části se obecně jedná o zdanitelné plnění, které je v případě prodeje plátcí osvobozeno od DPH (§ 35 ZDPH). V případě prodeje neplátcí se jedná o neosvobozené zdanitelné plnění. V tomto případě bude v souladu s ustanovením § 14 odst. 9 ZDPH postupováno tak, že celková cena za prodej podniku nebo jeho části bude v poměru stanoveném dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování rozpočítána na:

- plnění, která nejsou zdanitelnými plněními
- zdanitelná plnění osvobozená od DPH
- zdanitelná plnění zdaňovaná základní nebo sníženou sazbou DPH.

Tento postup vyplývá z pokynu D-173 (i když tento pokyn vychází z právního stavu platného do 31.3.2000, nedošlo v této věci s výjimkou jednoznačného zakotvení povinnosti použít při rozpočítání zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování k žádné změně), a dále byl v zásadě potvrzen na jednání Koordinačního výboru (viz stanovisko MF ČR ze dne 22.9.1999 k příspěvku Doc. Ing. Hany Vomáčkové, Ing. Jiřího Nesrovnala, Doc. Ing. Hany Březinové, CSc. - Prodej podniku projednávaném na Koordinačním výboru - viz Bulletin speciál KDP ČR).

Neplátce, který nakoupí podnik nebo jeho část, má poté, co se stane plátcem, obecně nárok na odpočet DPH v rámci změny režimu dle § 5 odst. 7 ZDPH. V tomto příspěvku se chceme zabývat otázkou praktické aplikace tohoto nároku z titulu nákupu podniku nebo jeho části od plátce.

2. Popis problematiky

2.1. Které přechody majetku byly v rámci prodeje podniku nebo jeho části neosvobozenými zdanitelnými plněními

V první fázi by měl plátce při uplatňování nároku na odpočet v rámci změny režimu zjistit, které z přechodů jednotlivých majetkových složek v rámci prodeje podniku nebo jeho části považoval prodávající za neosvobozená zdanitelná plnění, protože pouze u takovýchto může uplatnit v rámci změny režimu nárok na odpočet DPH. Zde může obecně vzniknout problém, protože mnohé z těchto údajů nemá kupující zjistit (například to, zda byl přechod nemovitostí na straně prodávajícího osvobozen od DPH dle § 30 odst. 1 ZDPH) a prodávající nemá v době prodeje podniku obecně povinnost vystavit daňový doklad dle § 12 odst. 1 ZDPH (jedná se o uskutečnění zdanitelného plnění neplátcí). Zde je dle současného znění platných právních předpisů jedinou možností úzká spolupráce a komunikace mezi prodávajícím a kupujícím (nejlépe již v rámci uzavírání smlouvy) tak, aby kupující měl k dispozici veškeré údaje relevantní z hlediska možnosti uplatnit nárok na odpočet v rámci změny režimu dle § 5 odst. 7 ZDPH to je údaj o tom, které přechody majetkových složek v rámci prodeje podniku považoval prodávající za neosvobozené zdanitelné plnění.

V rámci budoucí právní úpravy doporučujeme zvážit, zda by nebylo vhodné zakotvit povinnost vystavovat daňový doklad také v případě prodeje podniku nebo jeho části neplátcí a analogicky v případě vkladu podniku nebo jeho části do neplátce.

2.2. Z čeho bude uplatňován nárok na odpočet DPH v rámci změny režimu dle § 5 odst. 7 ZDPH

Z čeho je možné uplatňovat nárok na odpočet DPH při změně režimu, je výslovně upraveno v § 5 odst. 7 ZDPH. Z tohoto ustanovení vyplývá, že základem v úrovni včetně DPH bude:

- a) Zůstatková cena hmotného majetku dle § 29 odst. 2 zákona č.586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“). Zůstatková cena nehmotného majetku v současné době není z tohoto pohledu aktuální, protože tato kategorie byla počínaje 1.1.2001 v ZDP zrušena a počínaje 1.1.2001 není tedy možné koupit pořídit nehmotný majetek, který by byl upraven v ZDP.
- b) Zůstatková účetní cena ostatních majetkových složek, o kterých je účtováno v rámci účtové třídy 0 - Dlouhodobý majetek, s výjimkou majetkových složek uvedených pod písmenem a).
- c) Účetní ocenění zásob.

Výše uvedený postup bude uplatňován také v případě, kdy plátce uplatňuje nárok na odpočet DPH v rámci změny režimu z titulu nákupu podniku nebo jeho části. Odchylka od výše uvedeného postupu je upravena pouze pro případy vkladu (viz § 5 odst. 7 ZDPH). Zde však obecně může dojít k určité disproporcii mezi DPH odváděnou prodávajícím a DPH, kterou bude v rámci změny režimu uplatňovat kupující. Tato disproporce vychází obecně ze způsobu zaúčtování nákupu podniku nebo jeho části na straně kupujícího. Kupující má v zásadě dvě možnosti jak zaúčtovat nákup podniku nebo jeho části:

a) Může postupovat tak, že za vstupní ceny jednotlivých majetkových složek a závazků, které na něj v rámci nákupu podniku nebo jeho části přešly, bude považovat účetní ceny na straně prodávajícího. V případě majetkových složek, ke kterým existovaly oprávký, resp. byly vytvořeny opravné položky, půjde o zůstatkové účetní ceny. Rozdíl bude poté zaúčtován na účet 097-Opravná položka k nabytému majetku, resp. na jiný účet stanovený MF ČR (otázka tohoto účtu je v současné době řešena v rámci Koordinačního výboru a v rámci přípravy nové legislativy, ale z hlediska popisované problematiky není relevantní).

b) Druhou možností je, že jednotlivé majetkové složky a závazky, které na kupujícího v rámci prodeje podniku nebo jeho části přešly, budou individuálně přeceněny a tyto přeceněné ceny budou na straně kupujícího vstupními cenami těchto majetkových složek a závazků. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že toto přecenění obecně nemusí být provedeno na základě zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Případný rozdíl bude opět zachycen na účtu 097-opravná položka k nabytému majetku, případně na jiném účtu stanoveném MF ČR (z hlediska tohoto účtu platí to, co bylo uvedeno výše pod bodem a)).

Výše popsany způsob účtování v zásadě bude použit jak u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví, tak u poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví (*viz Úvodní ustanovení Čl. XXI odst. 3 postupů účtování pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, Účtová třída 0-Dlouhodobý majetek Čl. X postupů účtování pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví a Čl. II odst. 7 postupů účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví*).

Z účetních (respektive daňových v případě hmotného majetku dle § 26 odst. 2 ZDP) zůstatkových cen majetkových složek zjištěných na základě výše popsaného způsobu zaúčtování bude posléze kupující uplatňovat v rámci změny režimu nárok na odpočet DPH. Je samozřejmé, že tento nárok na odpočet DPH bude obecně uplatňován pouze u těch majetkových složek, které prodávající považoval za neosvobozené zdanitelné plnění. To například znamená, že odpočet nepůjde uplatnit u opravné položky k nabytému majetku (účet 097).

Z popsaného způsobu zaúčtování je patrné, že částky, z kterých bude kupující v rámci změny režimu uplatňovat nárok na odpočet DPH na vstupu, budou ve většině případů odlišné od základu daně, z kterého odvedl DPH na výstupu prodávající. Tento rozdíl může být obecně jak ve prospěch státního rozpočtu (to například v případě, když při popsaném způsobu zaúčtování vznikne velká aktivní opravná položka), tak v neprospěch státního rozpočtu (to je například v případě, když při popsaném způsobu zaúčtování vznikne velká pasivní opravná položka). Popsaný důsledek platné právní úpravy je sice částečně nelogický, leč vyplývá ze současného textu zákona. Jde o obdobný nesoulad, k jakému dochází např. v případě přeměn společností (*dle § 69 ObchZ*) z titulu úpravy odpočtu daně dle § 22 ZDPH. V tomto případě obecně MF ČR souhlasí s tím, že přes určitou nelogičnost platné právní úpravy je nutné postupovat dle jejího znění (*viz stanovisko MF ČR k příspěvku Ing. Jiřího Škampy a Ing. Jiřího Nesrovnala, „Problematika přeměn z pohledu DPH s účinností od 1.1.2001“, projednávaném na Koordinačním výboru dne 28.11.2001*). Je tedy možné uzavřít, že dle našeho názoru je i v případě uplatňování nároku na odpočet v rámci změny režimu dle § 5 odst. 7 ZDPH nutné postupovat dle znění platné právní úpravy, a to i v případě uplatňování tohoto odpočtu z titulu nákupu podniku nebo jeho části od plátce.

3. Závěr

3.1. Výklad k současnému znění právní úpravy

V případě prodeje podniku nebo jeho části neplátci je cena za prodej podniku nebo jeho části rozpočítána na:

- plnění, která nejsou předmětem daně
- zdanitelná plnění, která jsou od DPH osvobozena a
- zdanitelná plnění zdaňovaná základní nebo sníženou sazbou DPH,

a to v poměru stanoveném dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování. Takto stanovené základy daně zdaňované sníženou nebo základní sazbou DPH jsou v úrovni včetně DPH, a plátce (prodávající) z nich vypočítá DPH dle § 17 odst. 3 ZDPH.

V případě, kdy se osoba, která koupila podnik nebo jeho část, stane v relevantním 12-ti měsíčním časovém intervalu plátcem DPH, může u majetkových složek, které prodávající považoval za neosvobozená zdanitelná plnění, uplatnit nárok na odpočet DPH v rámci změny režimu dle § 5 odst. 7 ZDPH. Částka, z které bude tento odpočet uplatňován, bude stanovena obecně na základě údajů uvedených v účetnictví kupujícího, resp. v jeho daňové evidenci, což znamená, že půjde o:

- a) Zůstatkovou cenu hmotného majetku dle § 29 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“).
- b) Zůstatkovou účetní cenu ostatních majetkových složek, o kterých je účtováno v rámci účtové třídy 0 - Dlouhodobý majetek, s výjimkou majetkových složek uvedených pod písmenem a).
- c) Účetní cenu zásob.

Po projednání v Koordinačním výboru MF ČR doporučujeme výše uvedené výklady k popsání problematice zapracovat do některého z pokynů řady “D”, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

3.2. Podněty k legislativním úpravám

V rámci příštích legislativních změn v oblasti DPH doporučujeme zvážit následující úpravy:

- a) Povinnost vystavovat daňový doklad v případě prodeje podniku nebo jeho části (samozřejmě, pouze pokud se jedná o neosvobozené zdanitelné plnění) a v případě vkladu podniku nebo jeho části (samozřejmě, pouze pokud se jedná o zdanitelné plnění)
- b) V případě uplatňování nároku na odpočet DPH v rámci změny režimu dle § 5 odst. 7 ZDPH by zřejmě bylo systematičtější, aby kupující v případě nákupu podniku nebo jeho části obecně uplatňoval nárok na odpočet z těch částek, z kterých DPH odvedl prodávající (to je analogická úprava jako v případě vkladů).

Stanovisko MF

Odbor 18 nesouhlasí se závěrem uvedeným pod bodem 3, týkající se uplatňování nároku na odpočet daně u majetku nakoupeného v rámci koupě podniku, protože je tento výklad v rozporu s § 5 odst. 7 ZDPH, podle kterého je plátce povinen uplatňovat nárok na odpočet daně způsobem uvedeným v § 19 až § 22 ZDPH.

Závěr odboru 18:

V případě prodeje podniku nebo jeho části osobě, která není plátcem, se základ daně pro jednotlivá plnění stanoví podle § 14 odst. 9 ZDPH. Podle tohoto ustanovení se z ceny za prodej podniku, která je včetně daně, stanoví ceny včetně daně pro jednotlivá plnění, kterými mohou být

- plnění, která nejsou zdanitelná

- zdanitelná plnění osvobozená od daně
 - zdanitelná plnění podléhající základní sazbě daně
 - zdanitelná plnění podléhající snížené sazbě daně,
- a to ve stejném poměru jako se vypočítá poměr cen zjištěných podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pro jednotlivá plnění ku celkovému součtu takto zjištěných cen. Daň se vypočítá podle § 17 odst. 3, protože stanovené ceny jsou včetně daně.

Pokud se osoba, která koupila podnik nebo jeho část, stane plátcem v časovém intervalu 12 měsíců od nákupu podniku nebo jeho části, má nárok na odpočet daně podle § 5 odst. 7 ZDPH, a to u těch majetkových složek, u kterých byla uplatněna daň na výstupu při prodeji podniku.

Nárok na odpočet daně tento plátcem uplatní způsobem uvedeným v § 19 a § 19a ZDPH, a to na základě dokladů vystavených plátcem, které obsahují cenu včetně daně, za kterou byl majetek pořízen a daň se vypočte podle § 17 odst.3 ZDPH. Nárok se uplatní v daňovém přiznání za první zdaňovací období.

V případě odpisovaného majetku se výše nároku na odpočet daně vypočítá ze zůstatkové ceny, která se stanoví z ceny uvedené na dokladu při pořízení snížené o částku odpisů stanovenou podle příslušných předpisů.

2. Uplatňování daně z přidané hodnoty u některých specifických sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále je „ObčZ“)

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc. daňový poradce, č. osvědčení 294
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026
Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Úvod

Tento příspěvek volně navazuje na předchozí materiály týkající se problematiky sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku (dále je „sdružení“), které byly předloženy na jednáních Koordinačního výboru, které se konaly dne 12.9.2001 a 24.10.2001.

Základním důvodem, proč je ještě jednou předkládán tento materiál k projednání, je fakt, že jednání ze dne 24.10.2001 nebylo uzavřeno s tím, že zástupci MF neakceptovali navrhované řešení s ohledem na § 11 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

2. Popis problematiky

Jelikož ekonomické a další souvislosti, týkající se sdružení byly podrobně popsány již v předcházejících materiálech, budeme se věnovat pouze samotnému znění zákona o DPH

Problematické otázky v případě společného podnikání na základě uzavřené smlouvy o sdružení je možno dle našeho názoru rozdělit do tří následujících oblastí:

1. Vedení záznamů pro daňové účely
2. Nárok na odpočet daně na vstupu
3. Vznik povinnosti uplatnit daň na výstupu

4. Důsledky porušení § 11 odst. 3 ZDPH

1. Vedení záznamů pro daňové účely

Zákon o DPH v platném znění obsahuje v § 11 odst. 3 speciální ustanovení pro případ, že plátcí podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy. V takovémto případě zákon o DPH jasně stanoví, že tito plátcí jsou povinni vést evidenci za sdružení v členění dle odstavců 1 a 2 výše uvedeného paragrafu odděleně, přičemž evidenci vede určený účastník sdružení.

Přestože tedy sdružení nemá dle § 829 a násl. ObčZ způsobilost k právům a povinnostem a jako takové nemůže vystupovat jako samostatný právní subjekt, je nutno, aby evidence pro daňové účely byla vedena za sdružení jako celek, protože tato povinnost přímo vyplývá z výše uvedeného ustanovení. Zde musíme souhlasit s názorem Ministerstva financí ČR.

2. Nárok na odpočet daně na vstupu

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet jsou v zákoně o DPH definovány v §19 a následujících.

Hned v první větě je stanoveno, že „pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jim přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání.....“.

Z tohoto ustanovení tedy vyplývá, že plátce má nárok na odpočet při splnění stanovených podmínek ze zdanitelných plnění, které on jako plátce přijal, jestliže zákon nestanoví jinak. Pojem „plátce“ je definován v § 5 v návaznosti na § 4 zákona o DPH. Dle těchto ustanovení je plátcem osoba podléhající dani, přičemž osobou podléhající dani jsou „fyzické a právnické osoby, které podnikají v tuzemsku.....“.

Jelikož zákon o DPH v ustanoveních týkajících se nároku na odpočet daně neobsahuje speciální ustanovení, které by specifickým způsobem upravovalo způsob nároku na odpočet za sdružení, zákon o DPH neumožňuje nikomu jinému než fyzické či právnické osobě - plátcí, který přijal zdanitelné plnění, aby si uplatnil nárok na odpočet daně.

Jelikož sdružení nemůže vystupovat jako právnická osoba a jednotliví účastníci sdružení vystupují vůči svým dodavatelům jako samostatné subjekty, je plátcem, který přijal zdanitelné plnění, pouze vždy ten účastník sdružení, který si objednal určitou službu či zboží u svých dodavatelů. Jinými slovy, ani sdružení ani jiný účastník sdružení nemůže být považován za plátce, který přijal zdanitelné plnění, a tudíž jim zákon o DPH neumožňuje uplatnit nárok na odpočet.

Z tohoto důvodu se lze domnívat, že výklad ministerstva financí, dle kterého má nárok na odpočet daně uplatnit účastník sdružení, který vede záznamy pro daňové účely, není v souladu se zákonem o DPH s výjimkou zdanitelných plnění, které si tento určený účastník sdružení sám objednal u svých dodavatelů.

Domníváme se, že zde nelze uplatnění nároku na odpočet podmiňovat vedením evidence za sdružení jako celek. Samozřejmě, že nebudou-li na požádání finančního úřadu účastníci sdružení schopni předložit evidenci ve formě, jak ji vyžaduje zákon o DPH, může se jednat o porušení povinnosti nepeněžitě povahy ve smyslu § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).

3. Vznik povinnosti uplatnit daň na výstupu

Vznik povinnosti uplatnit daň na výstupu je řešen v § 10. Tento paragraf rovněž neobsahuje žádné speciální ustanovení, které by řešilo otázku vzniku povinnosti uplatnit daň na výstupu. Proto je nutno postupovat dle obecných ustanovení tohoto paragrafu, dle kterých se opět mluví pouze o plátcí. Z logiky věci vyplývá, že daň by měl odvést plátcé, který zdanitelné plnění uskutečnil. Nicméně tuto explicitní formulaci tento paragraf neobsahuje (s výjimkou případu, kdy byla uplatněna špatná sazba), pouze stanoví, že „daň na výstupu je plátcé povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění“.

Zákon tedy explicitně neříká, kdo má tuto daň odvést (i když je jasné, že má na mysli poplatníka, který zdanitelné plnění uskutečnil). Toto by bylo možno využít v případě sdružení k tomu, aby za sdružení odváděl daň určený účastník sdružení, který vede evidenci, a který má tudíž přehled, jakou částku investorovi vyfakturovat a jakou daň odvést. Je nám jasné, že toto řešení není zcela konzistentní s předcházejícími argumenty, a že by tedy jednotliví účastníci sdružení měli fakturovat svá zdanitelná plnění, ale opět je to investor - v řadě případů státní orgán či obce nebo instituce jimi založené, který vyžaduje jednu fakturu - daňový doklad za všechny zúčastněné strany.

Fakt, že by daň byla odvedena určeným účastníkem za celé sdružení, nemá vliv na nárok na odpočet u ostatních účastníků sdružení, protože podmínky pro odpočet, stanovené v § 19 a dalších zákona o DPH, budou splněny.

4. Důsledky porušení § 11 odst. 3 ZDPH

Pokud bychom vyšli z právního názoru, že z ustanovení § 11 odst. 3 ZDPH vyplývá, že jediným možným postupem v rámci jakéhokoliv sdružení je postup, kdy nárok na odpočty uplatňuje pověřený člen sdružení, který následně odvádí DPH na výstupu (jak jsme dle našeho názoru výše jednoznačně doložili, není tento postup jediným možným řešením), je otázkou jaká sankce může následovat v případě, kdy je uplatňován jiný systém, to je například ten, který je popsán námi. Domníváme se, že jedinou možnou sankcí, která v této souvislosti připadá do úvahy, je možnost udělení pokuty za neplnění povinností nepeněžité povahy dle § 37 ZSDP za nevedení evidence dle daného výkladu. V této souvislosti správce daně musí při stanovování výše pokuty ve smyslu § 37 odst. 2 ZSDP přihlídnout také k tomu, že nedochází k situaci, že by evidence nebyla vedena vůbec, nýbrž je vedena evidence, která neodpovídá popsanému výkladu § 11 odst. 3 ZDPH.

Důsledkem odlišného postupu od předmětného výkladu rozhodně nemůže být vyloučení nároku na odpočet DPH na vstupu u jednotlivých účastníků sdružení. V daném případě budou u nich totiž splněny veškeré zákonné podmínky pro nárok na odpočet DPH na vstupu ve smyslu § 19 ZDPH, to je:

- a) v jejich prospěch se uskutečnilo zdanitelné plnění,
- b) toto uskutečněné zdanitelné plnění bude doloženo zaúčtovaným daňovým dokladem,
- c) přijaté zdanitelné plnění použijí při podnikání, konkrétně pak pro dosažení výnosů z titulu jejich účasti ve sdružení.

V uvedeném případě nemůže být důsledkem jiného postupu než je popsáný výklad § 11 odst. 3 ZDPH ani případné doměření DPH na výstupu. Platné právní úprava totiž v souladu s ustanovení §§ 2, 7 a 8 ZDPH nezná vznik povinnosti uplatnit DPH na výstupu na základě porušení § 11 odst. 3 ZDPH.

3. Závěr - doporučení

Z výše uvedeného vyplývá, že výklad, omezující nárok na odpočet u účastníků sdružení dle § 11 odst. 3 zákona o DPH, není v souladu se zněním zákona o DPH. Vzhledem k potřebě vyřešit tento případ ještě před případnou novelou zákona o DPH a vzhledem k tomu, že k uzavírání sdružení za účelem získání zakázky, je podmínkou výběrového řízení velkého množství zadavatelů, doporučujeme, aby bylo na koordinačním výboru odsouhlaseno následující kompromisní stanovisko, které dle našeho názoru nevede ke krácení daně z přidané hodnoty, je v souladu se zněním zákona a je ho možno v praxi aplikovat.

1. Jednotliví účastníci sdružení zaúčtují do svého účetnictví faktury - daňové doklady, které tito jednotliví účastníci sdružení obdrželi od svých dodavatelů - plátců daně.
2. Jestliže vedené účetnictví nesplňuje podmínky stanovené pro záznamy pro daňové účely, zanesou jednotliví účastníci sdružení tato přijatá zdanitelná plnění i do těchto svých záznamů.
3. Jednotliví účastníci sdružení si budou uplatňovat nárok na odpočet ze zdanitelných plnění, která tito jednotliví účastníci sdružení přijali od svých dodavatelů - plátců daně.
4. Jednotliví účastníci sdružení předají vedoucímu účastníku sdružení kopie svých „záznamů pro daňové účely“ v rozsahu, který se týká činnosti sdružení.
5. Určený účastník sdružení sestaví ze svých záznamů a ze záznamů, přijatých od ostatních účastníků sdružení záznamy za sdružení jako celek dle znění § 11 odst. 3 zákona o DPH.
6. Určený účastník odvede ve svém daňovém přiznání daň za sdružení jako celek. Záznamy budou dokládat využití vstupů s ohledem na realizované zdanitelné plnění sdružení evidované u vedoucího sdružení. Tím bude umožněna kontrola činnosti sdružení finančním úřadem.

Závěrem je třeba ještě jednou zdůraznit, že jediným možným důsledkem porušení § 11 odst. 3 ZDPH (ke kterém při našem výše popsaném postupu nedochází) by mohlo být udělení pokuty za neplnění povinností nepeněžité povahy při jejímž udělení by správce daně měl ve smyslu § 37 odst. 2 ZSDP povinnost přihlídnout k tomu, že v daném případě nedošlo k tomu, že by nebyla vůbec vedena evidence, ale pouze je vedena jiným způsobem než je jeden z výkladů § 11 odst. 3 ZDPH.

4. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko MF

Odbor 18 nesouhlasí se závěrem uvedeným pod bodem 3, protože konstrukce DPH je založena na vzájemném propojení daně na vstupu a daně na výstupu a odvod daně a nárok na odpočet daně je stejná záležitost daňové povinnosti plátce.

Výklad uvedený v bodě 3 závěru, že u „specifických“ sdružení by bylo možné, aby každý účastník sdružení si uplatňoval nárok na odpočet daně u nákupů, týkajících se činnosti sdružení, ve svém daňovém přiznání a zdanitelná plnění za sdružení by uskutečňoval určený účastník sdružení k vedení evidence za sdružení, je **nepřijatelný**, protože by byl v rozporu se zákonem o DPH a tím i z celou konstrukcí daně.

Závěr odboru 18:

Vzhledem k tomu, že sdružení podle § 829 ObčZ nemá právní subjektivitu, je povinen každý účastník sdružení podnikající společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, který je plátcem, postupovat podle ZDPH.

Podle § 11 odst. 1 a 2 je plátce povinen vést záznamy pro daňové účely potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. Plátci, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení, jsou povinni podle § 11 odst. 3 ZDPH vést evidenci podle odstavců 1 a 2 za celé sdružení odděleně a evidenci vede určený účastník sdružení.

Podle § 19 ZDPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije při podnikání a nárok může uplatnit podle § 19a ZDPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije k uskutečnění zdanitelných plnění.

Z uvedeného vyplývá, že plátci podnikající společně na základě smlouvy o sdružení, pokud si chtějí uplatňovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě ve svém daňovém přiznání, musí uskutečňovat zdanitelná plnění, ke kterým použijí tato přijatá zdanitelná plnění a uvádět je také ve svém daňovém přiznání.

Jestliže je uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, měla by být tedy účastníky, kteří neuplatňují daň na výstupu za sdružení, uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který uplatňuje daň na výstupu za celé sdružení.

Určený účastník, který vede evidenci za sdružení si může ve svém daňovém přiznání uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění na základě daňových dokladů vystavených na jeho jméno, která použije k uskutečnění zdanitelných plnění z činnosti sdružení. Zároveň ve svém daňovém přiznání musí uvést uskutečněná zdanitelná plnění z činnosti sdružení, na které vystavil daňový doklad svým jménem.

PŘÍSPĚVKY, PROJEDNÁVANÉ NA KV DNE 13.2.2002 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 vypůjčitelu 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 vlastnictví, 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

Stanovisko, které vyplynulo z jednání s legislativním odborem a odborem metodiky cen:

Podle § 659 ObčZ smlouvou o výpůjčce vznikne vypůjčitelovi právo věc po dohodnutou dobu bezplatně užívat, a proto pro účely ZDPH se jedná o poskytnutí služby. Vzhledem k tomu, že výpůjčka je bezplatná, stanoví se základ daně u bezúplatného zdanitelného plnění podle § 14 odst. 3 ZDPH jako cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku.

Podle § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku se služba oceňuje obvyklou cenou, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí cena při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku.

Protože stejná služba k výpůjčce je zase bezplatná výpůjčka nelze podle tohoto zákona stanovit obvyklou cenu, protože obvyklá cena u výpůjčky neexistuje.

Závěr odboru 18:

V případě výpůjčky podle § 659 až § 662 ObčZ se pro účely ZDPH stanoví základ daně pro bezplatné zdanitelné plnění jako nula, protože nelze stanovit obvyklou cenu podle zákona o oceňování majetku u bezplatné výpůjčky.

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) bod 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 stálé 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, potvrdit výše uvedené závěry a vhodným způsobem je publikovat.

Stanovisko MF

Problém bude po projednání s metodiky daně z příjmů právnických osob finančních ředitelství uzavřen na příštím jednání KV KDP.

XX

Termín konání příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 24.4.2002, 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 25.3.2002.

V Praze dne 22.4.2002

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