[Finální verze 13. srpna 2003]

Slučitelnost ZDP s právem ES

Zápis z jednání z 14. července 2003, 13.00
MF ČR, Lazarská 7, Praha 1

MF ČR: Milena Hrdinková, Marcel Pitterling, Josef Hladký, Jan Košatka, Aleš Zbořil, Petr Tomeš, Pavel Skála

KDP ČR: Lenka Požárová, Dita Šulcová, Pavel Fekar, Jiří Nesrovnal, Eugen Oehm

Pro: Bulletin KDP ČR, UFDŘ

1 Vymezení předmětu, cíle a organizační záležitosti

Na úvod byl vymezen předmět jednání mezi zástupci MF ČR a KDP ČR. Toto i následující jednání by se mělo zabývat problematikou slučitelnosti vybraných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) s primárním, případně sekundárním, právem ES.

Zástupci MF ČR i KDP ČR se shodli na tom, že cílem jednání by mělo být především prohloubení vzájemné informovanosti ohledně dané problematiky, identifikace možných problémových ustanovení, formulace návrhů na odstranění možné neslučitelnosti (cestou změny výkladu či změny ZDP), zvýšení právní jistoty a omezení rizika neočekávaného výpadu daňových příjmů. Cílem by nemělo být hledání shodného pohledu za každou cenu.

Z hlediska organizačního a procedurálního bylo odsouhlaseno použít podpůrně pravidla pro Koordinační výbor při zachování maximální stručnosti a neformálnosti.

2 Projednávaná ustanovení

2.1 Uplatnění odčitatelných položek u nerezidentů

Současná právní úprava obsažená v ZDP týkající se postavení fyzických osob - daňových nerezidentů není zcela v souladu s právem ES a zejména pak s rozhodovací praxí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) - viz případy Schumacker C-279/93, Wielockx C-80/94. To se týká zejména ustanovení § 15 odst. 3 ZDP, které omezuje uplatnění odčitatelných položek u daňových nerezidentů pouze na základní odčitatelnou položku podle § 15 odst. 1 písm. a) ZDP. Dle závěrů ESD se daňový nerezident, který má veškeré či většinu svých příjmů z hostitelského státu (státu zdroje), nachází, de facto, ve stejném postavení jako daňový rezident a mělo by s ním být zacházeno stejným způsobem, tzn. měly by mu být přiznány veškeré odpočty ze základu daně dostupné rezidentovi.

Právě předložený návrh novely ZDP (Sněmovní tisk č. 402[1]), s jehož účinností se počítá od 1. ledna 2004, na shora uvedenou skutečnost reaguje a ustanovení § 15 odst. 3 ZDP odpovídajícím způsobem mění. Daňový nerezident, jehož úhrn příjmů ze zdrojů na území České republiky bude dosahovat nejméně 90% všech jeho příjmů (s výjimkou příjmů, jež nejsou předmětem daně podle §3 ZDP nebo jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6, 8 a 10 ZDP), bude oprávněn ke všem odpočtům podle § 15 ZDP. Novelizované ustanovení by se mělo vztahovat na všechny daňové nerezidenty, tzn. i na nerezidenty z nečlenských států EU.

---

[1] http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?O=4&T=402

Přestože Komise doporučila členským státům nastavit rozhodující poměr tuzemských a cizozemských příjmů na 75% (doporučení není právně závazné), zdá se být dle zástupců KDP ČR navrhovaný práh ve výši 90% v souladu s rozhodovací praxí ESD a praxí zavedenou v ostatních státech EU.

2.2 Stálé provozovny a zajištění daně - §38e ZDP

Současná právní úprava obsažená v ZDP týkající se zajištění daně fyzických a právnických osob - daňových nerezidentů není zcela v souladu s právem ES a zejména pak s rozhodovací praxí ESD - viz případy Avoir fiscal 270/83, Commerzbank 330/91 a Saint Gobain C-307/97.

Zástupci MF ČR prezentovali právě předložený návrh ZDP, konkrétně nové znění ustanovení §38e ZDP, s jehož účinností se počítá od 1. ledna 2004. Ustanovení o zajištění daně se dle nyní platného znění ZDP týká všech nerezidentů, tj. těch kteří mají své sídlo v členských zemích EU nebo mimo ně. Od 1. ledna 2004 se zajištění daně bude vztahovat pouze na příjmy nerezidentů, kteří jsou daňovými rezidenty v jiných než členských zemích EU.

Novelizované ustanovení § 38e ZDP je dle názoru zástupců KDP ČR v zásadě v souladu s platnými předpisy ES. Tím že rezidenti členských zemí ES byly z povinnosti provedení zajištění z výplat jejich příjmů vyňati, nedojde k diskriminaci vůči českým rezidentům, kterou právo ES v zásadě nepřipouští.

Zástupci KDP ČR navrhli, nevázat okruh osob, na které se ustanovení § 38e ZDP nepoužije na podmínku na rezidentství ve státech EU, ale na občanství ve státech EU, jelikož může dojít k těmto případům:

a) občan USA je daňovým rezidentem Německa
b) občan Německa je daňovým rezidentem USA.

Naformátováno: Odrážky a číslování

Osoba, která je občanem mimo EU by neměla mít dle zástupců KDP právo na výhodnější postavení jen díky svému rezidentství v členském státě EU (viz bod a). Naopak osoba, která by právo na uplatnění výhody měla mít, toto právo díky svému rezidentství mimo EU ztratí (viz bod b).

V případě právnických osob by pak bylo nutné převzít definice ze Smlouvy o založení ES.

Zástupci KDP ČR dále navrhli doplnit do znění novelizovaného § 38e ZDP, že vynětí z povinnosti zajišťovat daň se netýká jen rezidentů členských států EU, ale i dalších států tvořících Evropský hospodářský prostor. Důvodem je, že pro členské země Evropského hospodářského prostoru platí obdobné podmínky týkající se volného trhu a nediskriminace jako v EU.

Dle zástupců MF ČR není vhodné v oblasti daní z příjmů používat státní příslušnost jako kritérium pro rozdělení daňových poplatníkům. V daňovém právu za tímto účelem existuje institut daňového rezidentství. Použití kritéria státní příslušnosti by způsobilo nejen nepřiměřenou komplikovanost zákona o daních z příjmů, a to zejména v návaznosti na některé definice stanovené smlouvami o zamezení dvojího zdanění (daňový rezident, státní příslušník právnická osoba, a další), ale i potenciální rozpor s článkem „Zásada rovného nakládání“ obsaženým ve většině smluv o zamezení dvojího zdanění. Případy, kdy rezident EU je občanem nečlenského státu EU a naopak budou v praxi spíše ojedinělé, a proto zástupci MF ČR doporučují ponechat právě předložený návrh ZDP, tj. že podmínka zůstane vázána na rezidentství a nikoli na občanství. Zástupci KDP souhlasí s tím, že tato problematika je spíše okrajovou záležitostí, a proto neprotestují proti ponechání stávajícího návrhu § 38e ZDP a řešení jednotlivých problémů na individuální bázi s využitím přímé aplikovatelnosti práva ES.

Zástupci MF ČR s návrhem KDP na doplnění vynětí rezidentů z ostatních zemí Evropského hospodářského prostoru z § 38e v zásadě souhlasí a mezi MF ČR a KDP ČR panuje také shoda na doplnění v rámci iniciace v rozpočtovém výboru.

2.3 Zaplacené úroky vůči nerezidentům - §24 odst. 1 zi) ZDP

Podle současného znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP jsou úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy věřitelem je poplatník, který není účetní jednotkou, daňově uznatelné teprve po jejich zaplacení. Zástupci MF ČR vykládají pojem „účetní jednotka“ jako účetní jednotka ve smyslu českého zákona o účetnictví, a v důsledku toho jsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých zahraničními věřiteli daňově uznatelné v zásadě teprve po jejich zaplacení.

Zástupci KDP ČR i MF ČR se shodli na tom, že současné znění ustanovení má za důsledek diskriminaci zahraničních věřitelů a není tedy zcela slučitelné s právem ES a zejména pak s rozhodovací praxí ESD (viz případy Lankhorst-Hohorst C-324/00 a Eurowings C-294/97).

Zástupci MF upozornili na právě předložený návrh novely ZDP, která výše uvedené ustanovení s účinností od 1. ledna 2004 upravuje v tom smyslu, že podmínka zaplacení pro daňovou uznatelnost úroků bude relevantní jen u fyzických osob, které nevedou podvojné účetnictví. Daňová uznatelnost těchto úroků nebude nadále vázána na pojem účetní jednotka a zaplacení bude posuzováno pouze u fyzických osob, které nevedou účetnictví s podvojnými zápisy. Otázka slučitelnosti § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP s právem ES se tedy po novele již nebude týkat právnických osob a bude se tedy jednat spíše o okrajovou záležitost.

Zástupci MF ČR uvedli, že s přihlédnutím k právu ES a k navržené změně dikce § 24 odst. 1 písm. zi) ZDP pojem „podvojné účetnictví“, resp. účetnictví s podvojnými zápisy nebude vykládán úzce, jako v případě pojmu „účetní jednotka“, ale bude vedle soustavy podvojného účetnictví ve smyslu českého zákona o účetnictví označovat i zahraniční účetní systémy, které obsahují obdobné principy.[2]

Zástupci KDP a MF ČR se shodli, že s ohledem na právo ES je nutno pojem „podvojné účetnictví“ vykládat v širším slova smyslu a novelizované znění § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP je za této podmínky slučitelné s právem ES.

2.4 Zvýhodnění domácích zájezdů - §6 odst. 9 písm. d) ZDP

Současné znění ustanovení §6 odst. 9 písm. d) ZDP osvobozuje zcela nepeněžní plnění poskytnutá zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě domácí rekreace. V případě poskytnutí zahraniční rekreace, včetně zahraničních zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 10 000 Kč za kalendářní rok.

Zástupci KDP ČR i MF ČR se shodli na tom, že uvedené ustanovení není zcela v souladu s právem ES a zejména pak s rozhodovací praxí ESD - viz případ Vestergaard C-55/98.

Zástupci MF ČR navrhli změnu ZDP spočívající ve sjednocení režimu pro domácí i zahraniční rekreace, včetně rekreace mimo členské země EU. S ohledem na ekonomický vývoj zástupci MF ČR navrhují hranici osvobození ve výši 20 000 Kč.

Zástupci KDP ČR s tímto návrhem z pohledu práva ES souhlasí. Hranice 20 000 Kč je daňově politickou otázkou.

---

[2] Pozn.: Pojem soustava podvojného účetnictví bude od 1. ledna 2004 nahrazen pojmem účetnictví (Sněmovní tisk č. 400), proto bude pravděpodobně ještě nutná terminologická úprava návrhu předloženého parlamentu (Sněmovní tisk č. 402).

Naformátováno

Naformátováno

Naformátováno

Naformátováno

Mezi zástupci MF ČR a KDP ČR panuje shoda na případné úpravě § 6 odst. 9 v rámci iniciace pozměňujícího návrhu k Sněmovnímu tisku č. 402 v rozpočtovém výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR nebo v novém zákoně o daních z příjmů.

2.5 Neosvobození zahraničních loterii - §10 odst. 3 písm. b) ZDP

Současné znění ustanovení §10 odst. 3 písm. b) ZDP osvobozuje v současné době pouze výhry z loterií, sázek a podobných her provozovaných na základě povolení vydaného podle zvláštního předpisu. Podle poznámky pod čarou je zvláštním předpisem zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách.

Dle současného znění výhry z loterií, sázek a podobných her provozovaných na základě povolení vydaného podle zvláštního předpisu vydaného v členských státech EU nejsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny.

Zástupci KDP ČR i MF ČR se shodli na tom, že uvedené ustanovení není zcela v souladu s právem ES a zejména pak s rozhodovací praxí ESD - viz případy Vestergaard C-55/98, Lindman C-42/02.

Zástupci MF ČR s ohledem na zamýšlenou budoucí komplexní změnu zdaňování výnosů z provozování loterií a jiných podobných her a výher z loterií, sázek a podobných her, tj. odbourání osvobození od daně z příjmů fyzických osob, nesouhlasí se změnou současného znění §10 odst. 3 písm. b) ZDP. Současné znění by mělo být ponecháno do platnosti nového ZDP.

Zástupci MF ČR dále potvrdili, že komplexní změna zdaňování výher z loterií, sázek a jiných podobných her bude respektovat právo ES a nebude vystavena na diskriminačním základě.

Zástupci KDP ČR a MF ČR se shodli na tom, že po dobu platnosti současného znění ZDP bude poplatníkům ponechána možnost využití přímé aplikovatelnosti práva ES a osvobození výher z loterií, sázek a podobných her provozovaných na základě povolení vydaného podle obdobných předpisů platících v členských zemích EU, případně Evropského hospodářského prostoru.

3 Další

M. Hrdinková informovala o dalším převzetí směrnic ES týkajících se přímých daní. U směrnice ES o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami v různých členských státech EU (2003/49/EC), bude Česká republika žádat o přechodné období u licenčních poplatků v délce 6 let. Po tuto dobu nebude Česká republika omezena touto směrnicí vybírat srážkovou daň z licenčních poplatků plynoucích ze zdrojů na území České republiky daňovým rezidentům jiných členských států EU.

Druhá směrnice v oblasti přímých daní – směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě úroků (2003/48/EC) - bude převzata se shodnou účinností navrženou ve Směrnici pro ostatní členské státy EU (nejdříve 1. ledna 2005).

4 Závěr a další jednání

Na další jednání byla vybrána nasledující témata:

- Odčitatelnost darů placených do zahraničí - §15 odst. 8 ZDP (Eurowings C-294/97, Vestergaard C-55/98)

- Odčitatelnost úroků z hypotečních úvěrů placených do zahraničí a z hypotečních úvěrů na financování nemovitosti mimo Českou republiku - §15 odst. 10 ZDP (Eurowings C-294/97, Vestergaard C-55/98)
- Stálé provozovny a samostatný základ daně - §20b ZDP (Avoir fiscal 270/83, Commerzbank 330/91, Compagnie de Saint-Gobain C-307/97)
- Stálé provozovny a zápočet zahraniční daně - §38f ZDP (Compagnie de Saint-Gobain C-307/97)
- Nemožnost uplatnit „netto“ zdanění u zahraničních umělců, sportovců, artistů - §22 odst. 1 písm. f) ZDP a §36 odst. 1 písm. a) ZDP (Gerritse C-234/01)

Další jednání by se mělo konat v druhé polovině září 2003.

Zbývající témata budou projednána na následujících zasedáních:

- „Vyjmutí“ zahraniční ztráty - §25 odst. 1 písm. i) ZDP (BFH, 13.11.2002 I R 13/03)
- Stálé provozovny a zápočet zahraniční daně - §38f ZDP (Compagnie de Saint-Gobain C-307/97)
- LOB clause ve Smlouvě o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými – čl. 17 (Open Sky C-467/98, C-466/98, C-468/98, C-469/98, C-471/98, C-472/98, C-475/98, C-476/98)
- Uplatňování nezdanitelných položek a metody zamezení dvojího zdanění (de Groot C-385/00)