

## Problematika úroků či podílů na zisku

Rádi bychom tímto článkem upozornili na aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS), který se zabýval problematikou překlaskifikace nedaňových úroků z úvěrů dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (ZDP) na výplatu dividend zahraniční osobě dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP.

Jedná se o ty případy, kdy např. mateřská společnost se sídlem v zahraničí poskytne úvěr dceřiné společnosti se sídlem v ČR a inkasuje úroky z úvěru. Ve smyslu ZDP jsou tyto společnosti považovány za tzv. spojené osoby, na které se vztahuje test „podkapitalizace“ dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Jestliže zjednodušeně řečeno čtyřnásobek vlastního kapitálu dceřiné společnosti nepřevyšuje průměrný stav úvěru od mateřské společnosti, je nutné část, případně všechny úroky z tohoto úvěru, považovat za daňově neuznatelné náklady na straně dceřiné společnosti. Navíc vzhledem k tomu, že úroky jsou vypláceny do zahraničí, je tento příjem považován dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP za výplatu dividend, a to ze zdrojů na území ČR. Tento příjem podléhá srážkové dani dle § 36 ZDP.

Ve většině případů existuje smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi zeměmi, kde mají umístěny sídlo mateřská a dceřiná společnost, která upravuje výše sazby pro výpočet srážkové daně. Tímto způsobem bude v drtivé většině postupovat správce daně a z tohoto důvodu je tento postup i do značné míry používán na straně poplatníků.

NSS však ve svém rozhodnutí přichází s odlišným pohledem, který je mnohem příznivější pro poplatníka. Je třeba říci, že rozhodnu-

tí NSS je zcela v souladu se správnou aplikací vazby mezi národní právní úpravou a platnou mezinárodní smlouvou.

V první řadě NSS upozorňuje, že v souladu s § 37 ZDP se ustanovení ZDP použijí pouze v případě, pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, nestanoví jinak. Za tuto mezinárodní smlouvu je třeba považovat také smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a jednotlivými státy.

Ve většině těchto smluv (v tomto případě se jednalo o smlouvy s Nizozemím a USA) jsou obsaženy samostatné články, které jednoznačně vymezují, co se rozumí úroky a co dividendami. Jestliže tedy tyto články neobsahují možnost překlaskifikace úroků na dividendy v určitých případech, tak jak je tomu v ZDP (v daném případě smlouvy tuto možnost neznají), není možné výplatu úroků považovat za dividendy, i když mohou být

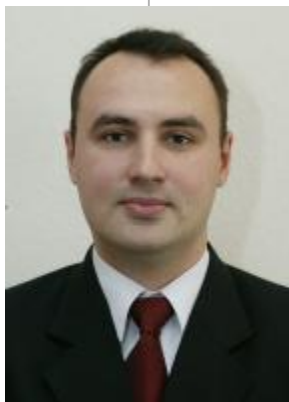
na straně dlužníka brány za nedaňový náklad dle národní daňové úpravy. Ve většině případů jsou totiž úroky zdaňovány výhradně v zemi příjemce úroků.

Z článku 3 předmětných smluv vyplývá, že výraz, který není jinak definován, má pro aplikaci této smlouvy kterýmkoli z obou států smysl, který je mu určen právními předpisy tohoto státu, které upravují daně, jež jsou předmětem této smlouvy, pokud souvislost vyžaduje jiný výklad.

Úroky a dividendy jsou ve smlouvách obvykle přesně definovány a je proto nutné jim přiřít ten význam, který je dán v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění a nikoliv výrazem dle ZDP.

Ing. Tomáš Plešinger

[plesinger@fucik.cz](mailto:plesinger@fucik.cz)



## Novela zákona o zaměstnanosti

Již od 1. 10. 2004, kdy vstoupil v platnost nový zákon o zaměstnanosti, který stanovil jako správní delikt zaměstnavatele porušení zákazu švarc systému s možnou pokutou až do částky dva miliony korun, se objevovala snaha o změnu a zmírnění paragrafu 13, který způsobuje zaměstnávání upravuje. Nejprve senát novelou zákona zrušil zákaz švarc systému, ale sněmovna přišla s novou, upravenou verzí § 13 zákona o zaměstnanosti. S novou úpravou však opětovně nesouhlasil senát. Vrátil zákon sněmovně, která dne 3. května 2005 senát většinou poslanců přehlasovala. Nová právní úprava § 13 byla tedy přijata a prezident ji

podepsal dne 12. května.

Podle novelizovaného § 13 odstavce 3 písmene c) lze tedy plnění běžných úkolů zaměstnavatele zajistit tak, že:

- c) *právnícká nebo fyzická osoba svěř:*
  1. *jiné právnícké nebo fyzické osobě, která má činnosti, které jí mají být svěřeny zahrnuté v předmětu své činnosti a bude je zajišťovat svými zaměstnanci, nebo*
  2. *jiné fyzické osobě, která má činnosti, které jí mají být svěřeny, zahrnuté v předmětu činnosti a nebude svěřené úkoly zajišťovat v zastřené pracovním vztahu.*

(Pokračování na stránce 2)

## DAŇOVÝ KALENDÁŘ – ČERVENEC

### 8. 7.

**Pojistné** – je splatná záloha na důchodové pojištění a nemocenské pojištění a záloha na zdravotní pojištění za červen

**Zdravotní pojištění** – podání Přehledu za rok 2004 OSVČ podávajícími příznání k DP fyzických osob v prodoužené lhůtě

– doplatek pojistného za rok 2004 OSVČ podávajícími příznání k DP fyz. osob v prodoužené lhůtě

### 11. 7.

**Spotřební daň** – platba daně za květen

### 15. 7.

**Daň silniční** – záloha za 2. Q

### 25. 7.

**DPH** – podání příznání a zaplacení daně za červen plátců s měsíčním zdaňovacím obdobím

**DPH** – podání příznání a zaplacení daně za 2. Q plátců s čtvrtletním zdaň. obdobím

**Souhrnné hlášení** – podání hlášení za 2. Q. 2005

**Spotřební daň** – podání příznání za červen, podání příznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů, zelené nafty a technického benzinu a mazacích olejů za prosinec 2004 (pokud vznikl nárok)

## ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

### • Částka 95, rozeslaná 27. 6. 2005

261. Sdělení Ministerstva zdravotnictví o stanovení výše průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství za rok 2004

### • Částka 93, rozeslaná 28. 6. 2005

250. Vyhláška o závazných formulářích na podávání návrhů na zápis do obchodního rejstříku

### • Částka 92, rozeslaná 22. 6. 2005

248. Vyhláška, kterou se mění vyhláška Ústřední rady odborů č. 165/1979 Sb., o nemocenském pojištění některých pracovníků a o poskytování dávek nemocenského pojištění občanům ve zvláštních případech, ve znění pozdějších předpisů

### • Částka 90, rozeslaná 20. 6. 2005

244. Vyhláška, kterou se mění vyhláška č. 243/2001 Sb., o registraci vozidel, ve znění pozdějších předpisů

245. Sdělení Ministerstva vnitra o opravě tiskových chyb v zákoně č. 124/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 482/1991 Sb., o sociální potřebnosti, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 40/2004 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů

### • Částka 89, rozeslaná 20. 6. 2005

242. Vyhláška, jíž se stanoví vzor tiskopisu pro uplatnění zájmu získat investiční pobídky

### • Částka 87, rozeslaná 17. 6. 2005

236. Vyhláška, kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů

### • Částka 86, rozeslaná 15. 6. 2005

233. Sdělení Ministerstva práce a sociálních věcí, kterým se vyhláší pro účely státní sociální podpory a sociální potřebnosti částka odpovídající 50 % průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství za kalendářní rok 2004

(Pokračování ze stránky 1)

**Provozování svěřené činnosti musí naplňovat znaky podnikání ve smyslu § 2 odstavec 1 obchodního zákoníku**

Tím by se měly vyloučit pochybnosti o tom, že i osoby samostatně výdělečně činné mohou plnit úkoly, které jim svěří jiný subjekt, např. obchodní společnost, i bez svých zaměstnanců. Rozhodující pro posouzení, zda jde o činnost živnostníků v souladu se zákonem nebo o Švarc systém, bude zjištění, zda živnostník bude vykonávat svěřenou činnost se znaky podnikání. Skutečnost, že živnostník má ke své činnosti živnostenské oprávnění, ještě neznamená, že tuto činnost vykonává podnikatelsky. Musí jít o soustavnou činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.

Samostatností se podnikatelská činnost nejvíce odlišuje od pracovněprávního vztahu. Znamená to, že živnostník rozhoduje o své činnosti samostatně a nikoliv v závislosti na pokynech a příkazech nadřízených. Samostatnost je nutno vykládat s přihlédnutím ke konkrétní povaze a



podmínkám činnosti a odlišit případy zastřešeného pracovněprávního vztahu a vztahu subdodavatele.

I nadále bude v některých případech velmi tenká hranice mezi samostatným podnikáním a pracovněprávním vztahem. Znaky pracovněprávního vztahu vyplývají z příslušných ustanovení zákoníku práce. Základními znaky jsou vztah nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, osobní výkon práce podle pokynů zaměstnavatele, práce jménem zaměstnavatele a na jeho odpovědnost, v jím stanovené pracovní době a na jeho pracovišti.

K definitivnímu uzavření této otázky by jistě došlo v případě zrovnoprávnění podmínek pro zaměstnance a živnostníky v oblasti placení daní a zdravotního a sociálního pojištění. Vzhledem k tomu, že toto je v nedohlednu, budeme se i nadále s pojmem Švarc systém v praxi setkávat.

Ludmila Malimánková

[malimankova@fucik.cz](mailto:malimankova@fucik.cz)

## Správa daní, dokazování údajů z daňového přiznání

Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku ze dne 24. 3. 2004 zabýval povinností dokazování, které má daňový subjekt v rámci průběhu daňového řízení. Daňový subjekt má podle § 31 odst. 2 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád) stanovenou povinnost, že musí prokázat veškeré skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání.

Soud se kromě konkrétního rozsudku věnoval i obecné platnosti povinností, které upravuje daňový řád poplatníkovi v souvislosti s dokazováním jím tvrzených skutečností uváděných v daňovém přiznání.

Podle zdůvodnění soudu je při aplikaci ustanovení daňového řádu, které upravuje základní zásady daňového řízení. Mezi tyto zásady patří zásada volného hodnocení důkazů, vyjádřená v odst. 3 citovaného ustanovení, z níž vyplývá, že správce daně je při dokazování vybaven značnými pravomocemi, jež jsou omezeny pouze zásadou zákonnosti obsaženou v odst. 2 citovaného ustanovení. Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. I když § 31 odst. 2 stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly

zjištěny co nejúplněji, není v tom vázán návrhy daňových subjektů, není s ohledem na zásady daňového řízení (priorita v zájmu státu vyjádřena v § 2) povinen vyhledat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektů a není ani nucen respektovat všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem. Pokud tedy daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek např. výpověď svědka, je povinen uvést, co jeho výpovědi sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení.

Správce daně posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhodne o jejich osvědčení jako důkazu. V případě, že by daňový subjekt nebyl schopen vysvětlit, co podstatného k jeho daňové věci může navržený svědek uvést, lze tento důkazní prostředek odmítnout; v takovém případě však musí správce daně doložit a odůvodnit, proč takto postupoval.

Důkazní břemeno je podle ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu na daňovém subjektu, což znamená, že daňový subjekt je povinen doložit všechny údaje, které uvádí v daňovém přiznání nebo hlášení a dále vše, k čemu vyzve správce daně v průběhu daňového řízení. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení tvrzené skutečnosti, jak mu ukládá citované ustanovení, nelze dovodit, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Pro úplnost jen uvádíme, že to, co musí prokazovat správce daně je výslovně uvedeno v citovaném paragrafu v odst. 8.

### KRÁTCE

## Návrh na snížení daně z příjmů

Vláda schválila novelu zákona o daních z příjmů, která obsahuje největší snížení daní u fyzických osob od roku 1993. Přesto, že dle vládních propočtů by se snížení daňového zatížení mělo týkat až 90 % poplatníků, počítá novela se snížením sazeb daně pouze v prvním a druhém pásmu (z 15 % na 12 %, resp. z 20 % na 19 %). Novela dále předpokládá nahrazení nezdánitelné části základu daně slevou na dani. Toto opatření by mělo zajistit, aby každý poplatník dosáhl stejné daňové výhody bez ohledu na výši svých příjmů. Ve srovnání se současným stavem by se tato úprava měla odrazit ve snížení daňového zatížení především nízkopříjmových skupin poplatníků. Novela zákona o daních z příjmů, jenž by měla nabýt účinnosti dne 1. 1. 2006, rovněž přichází se zvýšením výdajových paušálů u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti u příjmů z pronájmu a sjednocení jejich výše na 50 %. Od této změny se očekává vyšší využití tohoto institutu, což bude oboustranně výhodné zejména v důsledku snížení administrativy a časové náročnosti jak u poplatníků tak i správců daně.

## Vyšší sankce pro dlužníky

V souvislosti s ustanovením § 517 občanského zákoníku je dlužník v prodlení, pokud svůj dluh řádně a včas nesplní. Jde-li o prodlení s plněním peněžitého dluhu, má věřitel právo požadovat od dlužníka vedle samotného plnění i úroky z prodlení, není-li povinen platit poplatek z prodlení. Dne 28. 4. 2005 nabylo účinnosti nařízení vlády č. 163/2005 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 142/1994 Sb., kterým se stanovuje výše úroků z prodlení a poplatku z prodlení podle občanského zákoníku. Toto nařízení se použije pro stanovení úroku z prodlení v občanskoprávních vztazích i v obchodně právních vztazích v případech, kdy si smluvní strany nesjednaly jinou výši úroku z prodlení pro případ prodlení dlužníka s plněním peněžitého závazku. Dosud činila výše úroku z prodlení dvojnásobek diskontní sazby ČNB platné k prvnímu dni prodlení. Vzhledem k tomu, že výše diskontní sazby je v poslední době poměrně nízká a má tendenci neustále klesat, neposkytovala výše zákonného úroku z prodlení náležitou ochranu věřitelům a nemotivovala dlužníky k včasnému plnění svých závazků.

Nově (od 28. 4. 2005) odpovídá výše úroků ročně vyšší repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 7 procentních bodů. Přitom v každém kalendářním pololetí, ve kterém bude trvat prodlení dlužníka, bude výše úroků z prodlení závislá na vyšší repo sazby platné k prvnímu dni příslušného kalendářního pololetí. Repo sazba ČNB s účinností od 29. dubna (pro období do 30. 6. 2005) činí 1,75 %.

Newsletter Finanční Management vydává Economia, a.s.,  
ve spolupráci s auditorskou a poradenskou firmou



**Fučík & partneři**

[www.fucik.cz](http://www.fucik.cz), tel.: 234 035 600

## Zřizovací výdaje při zakládání společnosti

Zakládající společnosti vzniká spousta výdajů již před jejím vznikem. U právnických osob se jedná o nemalé částky, které jsou nezbytné pro úspěšné zahájení činnosti. Z pohledu účetnictví jsou výdaje související se založením společnosti zachyceny na účtu 011 – Zřizovací výdaje.

**Účetní předpis považuje za zřizovací výdaj především:**

- soudní a správní poplatky,
- výdaje na pracovní cesty,
- odměny za zprostředkování,
- poradenské služby,
- nájemné.

**Naproti tomu za zřizovací výdaje nelze považovat:**

- pořízení dlouhodobého majetku,
- pořízení zásob,
- výdaje na reprezentaci,
- náklady související s přeměnou společnosti,
- výdaje nesouvisející se zřízením nové účetní jednotky.

Zřizovací výdaje se na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb. řadí do dlouhodobého nehmotného majetku, jehož cena by měla být vyšší než 60 000 Kč. Tyto výdaje jsou pak zachyceny na účtu 011 – Zřizovací výdaje. Dle § 65a odst. 1 obchodního zákoníku musí být tento majetek odepsán, a to nejpozději do pěti let. Aby účetní jednotka mohla tento majetek odepisovat, musí být splněny podmínky uvedené v § 32a zákona

o daních z příjmů:

- majetek byl nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, či byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování,

- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,

- doba použitelnosti je delší než jeden rok, přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost.

U menších společností se můžeme setkat se situací, kdy tyto výdaje nepřekročí stanovený limit. V takovém případě nelze výlohy zakládající společnosti zahrnout na účet

011 – Zřizovací výdaje. Účetní jednotky častokrát tento problém řeší tím, že vynaložené výdaje zahrnou na účet 518 – Ostatní služby. Souvztažným zápisem

jsou závazky ke zřizovateli.

Upozorňujeme také na skutečnost uvedenou v § 65a odst. 2 obchodního zákoníku. V tomto ustanovení je výslovně zakázáno vyplácet jakékoliv podíly na zisku společnosti, jestliže tato společnost nemá zcela účetně zřizovací výdaje odepsané.

Ing. Petr Masař

[masar@fucik.cz](mailto:masar@fucik.cz)



## Interpretace českých účetních předpisů, iniciativa Národní účetní rady

### Co je Národní účetní rada (NÚR)?

Jde o sdružení, které v roce 1999 bylo založeno Komorou auditorů ČR, Komorou daňových poradců ČR, Svazem účetních a Vysokou školou ekonomickou. V současné době zastupují členy NÚR: doc. Vladimír Králíček, Ing. Jiří Vrba, Ing. Marie Kučerová, Ing. Eva Fišerová (KA ČR), Ing. Jiří Nekovář, Ing. Jiří Škampa, Mgr. Edita Ševcovicová (KDP ČR); Ing. Lubomír Harna, Ing. Miroslav Hořícký, doc. Ing. Hana Březinová (SÚ); prof. Libuše Mullerová, Ing. Ladislav Majzlík, Ing. Marcela Žárová (VŠE Praha).

### Čím se NÚR zabývá?

Základním posláním NÚR (zdroj z veřejných informací na [www.nur.cz](http://www.nur.cz)) je „podporovat odbornou způsobilost a profesní etiku při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování“. NÚR do své činnosti zapojuje odborníky z vlastních řad i dalších institucí, zejména spolupracuje s odborem účetnictví na Ministerstvu financí ČR.

V počátcích byla pozornost věnována především připomínkování návrhů novel zákona o účetnictví. Další etapou byla spolupráce při přípravě a připomínkování prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů. Na podzim loňského roku se NÚR rozhodla přistoupit

k vydávání interpretací českých účetních předpisů.

### Co jsou Interpretace?

Interpretace vyjadřují odborný názor NÚR, a jejich tvorbou usiluje NÚR o jednotné a vhodné používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů. Interpretace nejsou právně závazným názorem, takový názor jsou oprávněny vydávat pouze soudy. K vydávání interpretací byla na webových stránkách zveřejněna předmluva, která vytyčila jejich předmět, cíl, strukturu a stanovila proces tvorby a vydávání interpretací.

NÚR se prozatím zabývala návrhy devíti interpretací. Text dvou interpretací byl schválen ke zveřejnění a lze jej nalézt na webových stránkách. Jedná se o řešení problematiky odložené daně; Interpretace č.1 – Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv; Interpretace č. 2 – Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech. Zbývající interpretace jsou ve fázi pracovních návrhů a text nebyl zatím uvolněn k připomínkovému řízení.

Mgr. Edita Ševcovicová  
daňový poradce – partner

[sevcovicova@fucik.cz](mailto:sevcovicova@fucik.cz)

## Vestavěné spotřebiče za sníženou sazbu DPH

Ministerstvo financí uveřejnilo na svých internetových stránkách metodický výklad k uplatňování DPH ve výstavbě, ve znění aktualizovaném dle právního stavu k 1. 1. 2005 a doplněném o některé otázky, kterým se původní znění výkladu ministerstva z podzimu minulého roku nevěnovalo.

Metodický výklad rovněž konkrétně vymezuje, které předměty vnitřního vybavení jsou součástí staveb a stavebně montážních prací. Jedná se mimo jiné i o mobilní provozní a technické vybavení včetně ledniček, praček, myček aj., pokud jsou konstrukčně určeny k zabudování, tzn. že jejich povrchová úprava nedává předpoklad jejich umístění ve volném prostoru. V případě, že jsou tyto předměty zabudovány nebo zamontovány v rámci stavebních a montážních prací souvisejících s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací nebo opravou bytového domu, rodinného domu a bytu, podléhá jejich dodání 5% sazbě DPH.

## Nová pravidla ve spotřebních daních

Nová pravidla pro spotřební daně začnou platit již od 1. července 2005. Změny se dotknou především zdanění tabákových výrobků, kde budou platit jiné sazby daně. Dle doposud platné úpravy zákona o spotřebních daních bylo běžné, že se daň skládala ze dvou složek. Na každou cigaretu, doutník a cigarillo či kilogram tabáku byla dána pevná sazba daně, k tomu se však přidávalo ještě určité procento z ceny pro konečného zákazníka. Nově se však ze dvou částí bude skládat daň pouze u cigaret, zatímco u doutníků, cigarillo a tabáku zůstane jen pevná sazba. Ke změně sazeb dojde ve dvou vlnách, a to k 1. červenci 2005 a k 1. dubnu 2006. Novela dále zavádí nové pojmy, jako např. "výroba". Absence této definice přitom mnohdy působila problémy. Další novinkou je vymezení "malého výrobce vína", tedy osoby, která vyrábí takzvané tiché víno a za rok ho nevyrábí více než tisíc hektolitrů. Tito podnikatelé nebudou muset podávat daňové hlášení, pokud jim nevznikne povinnost přiznat daň a zaplatit ji. Rozšiřuje se také definice daňového skladu, zavádí se institut daňového zástupce a daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků. Mění se rovněž některé povinnosti při vystavování daňových dokladů. Úpravy ve spotřebních daních se dále týkají konkrétních vybraných výrobků, například minerálních olejů.

## Daňová kontrola

V době podávání přiznání k dani z příjmů prostřednictvím daňového poradce si řada poplatníků klade otázku, kolik let nazpět může pracovník správce daně kontrolovat účetnictví či daňovou evidenci a další písemnosti vztahující se k jejich daňové povinnosti. Lhůta pro vyměření vychází z § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozděj-

(Pokračování na stránce 4)

## Výklad čl. 15 vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění

V rámci naší poradenské činnosti jsme řešili problematiku zdanění příjmů dánského daňového rezidenta pracujícího pro stálou provozovnu dánské společnosti v ČR. Část činností, za které dánský rezident pobírá příjmy od stálé provozovny, vykonává z pověření této stálé provozovny v Dánsku.

Otázkou je, zda příjmy, které, obdrží za práci v Dánsku, podléhají zdanění v České republice nebo v Dánsku. Uvedenou modelovou situaci lze aplikovat na většinu cizinců, kteří pracují v ČR pro stálou provozovnu zahraniční společnosti, a kteří jsou daňovými rezidenty země, se kterými má ČR uzavřenou Smlouvu o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ).

### Problematika

Určení místa zdanění příjmů rezidenta Dánska, který na základě pracovní smlouvy vykonává v Dánsku činnosti (práci), jejíž výsledky jsou využívány v ČR, přičemž příjmy jdou k tíži „službové“ stálé provozovny dánské společnosti v ČR – tato stálá provozovna je dánskému rezidentovi vyplácí.

### Použitá literatura

1) komentář ke vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění v anglickém znění

2) SZDZ uzavřená mezi ČR a Dánskem

### Rozbor

Čl. 15 v odst. 1 SZDZ ustanovuje základní obecné pravidlo, podle kterého .....mzdy, platy a jiné podobné odměny, které osoba mající bydliště v jednom smluvním státě (DK) pobírá ze zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení čl. 16, 18, 19 SZDZ (tantiémy, penze, veřejné služby – není náš případ) zdanění jen v tomto státě (DK), pokud zaměstnání není vykonáváno v druhém smluvním státě (ČR). Je-li tam (v ČR) zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny přijaté z tohoto zaměstnání zdaněny v tomto druhém státě (ČR).

**Z výše uvedeného vyplývá, že podstatné pro určení místa zdanění příjmů je místo, kde je zaměstnání (činnost) vykonáváno.**

Odst. 2 čl. 15 SZDZ stanovuje výjimku z tohoto obecného pravidla .....odměny, které osoba mající bydliště v jednom smluvním státě (DK) pobírá ze zaměstnání vykonávaného v druhém smluvním státě (ČR), podléhají bez ohledu na ustanovení odst. 1 zdanění jen v prvním státě (DK), jestliže:

a) příjemce se zdržuje v druhém státě během

jednoho nebo více období, která vcelku nepřekročí 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a

b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo na účet zaměstnavatele, který nemá bydliště či sídlo v tomto druhém státě, a

c) odměny nejdu k tíži stálé provozovny nebo stálé základně, kterou má zaměstnavatel v tomto druhém státě.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že příjmy dánského rezidenta by byly zdaňovány jenom v Dánsku pouze za předpokladu, že by byly splněny výše uvedené tři podmínky. V našem případě však ustanovení čl. 15 odst. 2 ZDPH nelze aplikovat (a splnění tří výše uvedených podmínek není nutné testovat), neboť dánský zaměstnanec vykonává pro stálou provozovnu dánské společnosti v ČR práci v Dánsku, a nikoliv v ČR.

Vraťme se tedy k rozboru výkladu odst. 1 čl. 15 SZDZ. Závěr, že podstatné pro určení místa zdanění je místo, kde je zaměstnání skutečně vykonáváno, potvrzuje i komentář k čl. 15 vzorové smlouvy OECD, který v překladu z anglického jazyka stanovuje:

*Čl. 1 stanovuje obecné pravidlo týkající se zdanění příjmů ze zaměstnání (kromě penzí), jmenovitě, že takový příjem je zdaněn ve státě, kde je zaměstnání skutečně vykonáváno. Jedním z důsledků tohoto pravidla je, že rezident jednoho smluvního státu, který pobírá odměnu ze zaměstnání ze zdrojů v jiném státě nemůže podléhat zdanění v tomto jiném státě z důvodu odměny (příjmů), a to pouze proto, že výsled-*

*ky jeho práce jsou využívány v tomto jiném státě.*

### Závěr

Příjmy dánského daňového rezidenta ze zaměstnání, v rámci kterého vykonává pro stálou provozovnu dánské společnosti v ČR určitou práci v Dánsku, přičemž k tíži této stálé provozovny jsou mzdové náklady pracovníka připisovány a stálá provozovna mu odměnu vyplácí, budou zdaňovány v Dánsku, protože tam jsou předmětné činnosti skutečně vykonávány. Takto se bude postupovat bez ohledu na území státu, kde jsou výsledky jeho činnosti využívány.

Ing. Petr Havlena

[havlena@fucik.cz](mailto:havlena@fucik.cz)

(Pokračování ze stránky 3)

ších předpisů. Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Např. pokud měl daňový subjekt povinnost podat přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2004 ve lhůtě do 31. března 2005, případně do 30. června 2005, tj. ve zdaňovacím období roku 2005, lze daň za rok 2004 vyměřit či dodatečně vyměřit nejpozději dnem 31. prosince 2008. Byl-li však před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

## Problémy s financováním akvizic

Český trh v oblasti akvizic a LBO (Leverage Buy Outs) se vyvíjí pozitivně a i přes nedostatky typické pro rozvíjející se země nabízí již některé paralely srovnatelné s vyspělým anglosaským světem.

Majoritní část investorů má v hledáčku pouze zdravé a „sexy“ cíle. Investice do bankrotujících podniků jsou vyhledávány pouze specialisty. Stát se snaží dokončit privatizaci vybraných zbývajících klíčových podniků a segment středních podniků začíná v M&A (Fúze a akvizice) dominovat.

Trh je tlacen vzhůru mnoha faktory. Jevem, který se projevuje napříč kontinenty, je přebytek hotovosti. Investoři mají plné kapsy peněz, které dávají do správy fondům. Fondy pak, aby generovaly výnos investorům, jsou pod nákupním tlakem. Také u bank se přebytek hotovosti projevuje vyšší ochotou půjčovat. A to při stále příznivějších maržích pro fondy.

Positivním aspektem je, že se v ČR neobjevují pouze lokální akvizice, kdy český subjekt kupuje jiný český subjekt, a „incoming“ transakce, kdy přichází nadnárodní skupina kupuje regionální cíl za účelem doplnění portfolia na mapě, ale také „outgoing“, kdy česká společnost přebírá svého zahraničního konkurenta. A objevují se i exotičtější případy cílových teritorií, např. v Jižní Americe a v Asii. Příkladem je nedávna akvizice zemědělské divize Continentalu výrobcem pneumatik Českou gumárenskou, kdy se přebírala kompletně západní Evropa plus prodejní divize ve Spojených státech a v Mexiku.

**Celý článek Miroslava Čížíka z Investkreditbank si můžete přečíst v třetím čísle časopisu Finanční management.**

