

KOMPARACE VLIVU APLIKACE PRAVIDEL NÍZKÉ KAPITALIZACE NA DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ POPLATNÍKA ČESKÉ REPUBLIKY S OHLEDEM NA LEGISLATIVNÍ VYMEZENÍ SPOJENÝCH OSOB

V. Sobotková

Došlo: 31. srpna 2010

Abstract

SOBOTKOVÁ, V.: *Comparing the effect of the application of thin capitalization rules on the tax burden of taxpayers in the Czech Republic with respect to detailed definition of joint persons*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 6, pp. 453–464

Thin capitalization rules were introduced in the Czech law on income tax in 1993. During the time of their existence in the law, they however passed through numerous changes, which resulted in a non-uniform exercise of the rules and caused legislative chaos. Due to these reasons, lawmakers subjected them to an essential transformation in 2009 in effort to adjust a stricter regime for the application of thin capitalization rules and to enact their uniform assertion in all credit and loan contracts including annexes regardless of closing date from the beginning of taxing period 2010. In this connexion, a uniform definition was stipulated of joint persons concerned by the rules, which may in some cases adversely affect the assessment base of the taxpayer. The paper investigates the effect of a uniform application of thin capitalization rules including the definition of joint persons in the corporate assessment base in the tax period of 2010 and compares on the basis of comparative analysis whether the original application of rules prior to the tax period of 2010 was more favourable for taxpayers from the taxation point of view or not. The comparison is carried out on model examples on which we verified which procedure is optimal for taxpayers from the taxation point of view. With respect to our findings, the paper also contains a proposal for amendment in the income tax law so that the application of thin capitalization rules in force since the tax period of 2010 does not impose excessive tax burden on taxpayers.

thin capitalization rules, tax burden, credit, loan, financial expenses, joint persons

Existence odlišných daňových režimů při zdaňování vlastního kapitálu a dluhu vede v mnohých případech u většiny skupin společností k jejich vzájemnému financování prostřednictvím půjčky nebo úvěru. Je-li kapitál společnosti tvořen z větší části z dluhu než z ekvity, jedná se o nízkou kapitalizaci společnosti. Ta může být problémem nejen pro samotnou společnost v podobě rizika insolvence, ale zejména problémem z daňového hlediska, neboť rozdílné zdaňování vlastního a dluhového kapitálu otvírá prostor pro daňové úniky.

Výnosy podílníků v podobě podílů na zisku nebo dividend nejsou totiž odpočitatelnou položkou od základu daně společnosti, která je vyplácí, tak jako úroky z půjček či úvěrů na straně dlužníka. Další skutečností, která vede subjekty mnohdy k dluhovému než ekvitnímu financování, je fakt, že vyplacení podílů na zisku či dividend je usku- tečněno z již zdaněného zisku a jejich vyplacení obvykle dále podléhá zdanění na straně příjemce. Za těchto okolností dochází ke dvojímu zdanění, které je nežádoucí.

Společnosti tedy využívají dluhového financování jak k reálným podnikatelským potřebám, tak nepopíratelně do značné míry i k daňovému plánování. Pokud by ovšem docházelo k nadměrnému financování prostřednictvím půjček nebo úvěrů, pak by si mohly společnosti odečíst od základu daně i nadměrně vysoké úroky z dluhu a tím si značně snižovat daňovou povinnost, což by vedlo v zemi dlužníka k výpadku daňového příjmu ve státním rozpočtu. Z daných důvodů zavedlo mnoho evropských i neevropských zemí tzv. pravidla nízké kapitalizace, která mají zamezit spekulativnímu financování zejména mezinárodním společnostem, vedoucí k nevhodné optimalizaci daňové zátěže.

Výjimkou není ani Česká republika, která pravidla nízké kapitalizace zavedla v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, od počátku roku 1993. Za dob své existence v zákoně ovšem prošla mnoha novelizacemi, což mělo za následek nejednotné uplatňování pravidel nízké kapitalizace a způsobovalo legislativní chaos. Pravidla tak doznala dalších zásadních změn mezi roky 2008 až 2009, kdy bylo snahou zákonodárců nastavit přísnější režim pravidel nízké kapitalizace a zavést jednotný postup při jejich aplikaci od zdaňovacího období 2010. Do konce zdaňovacího období 2009 bylo totiž nezbytné pro účely zákona o daních z příjmů rozlišovat smlouvy o úvěrech a půjčkách včetně jejich dodatků na tři skupiny, což působilo značné komplikace při výpočtu nedaňových úroků. Jednalo se o skupinu smluv uzavřených do konce roku 2003, uzavřených od počátku roku 2004 do konce roku 2007 a sjednaných od 1. 1. 2008 až do konce roku 2009. Po mnohdy složitě kategorizaci smluv na zmíněné tři skupiny byla poté aplikována pravidla nízké kapitalizace dle příslušného znění zákona o daních z příjmů.

V souvislosti s členěním smluv do konce zdaňovacího období 2009 bylo potřeba rozlišovat také spojené osoby, na které se test nízké kapitalizace aplikuje. Spojené osoby pro výše uvedené účely definuje zmíněný zákon o daních z příjmů ve znění k 31. 12. 2003 a ve znění od 1. 1. 2004. Klasifikace spojených osob k 31. 12. 2003 slouží k vymezení spřízněných vztahů mezi subjekty, které uzavřely smlouvy o půjčce či úvěru do konce roku 2003, jež nebyly dosud měněny dodatky na změnu výše jistiny či úroků. Termín spojené osoby zakotvené do zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2004 je ale mnohem propracovanější než v původním znění a jeho zavedení si vynutily směrnice Evropské unie. Nově pojaté spojené osoby popisují spřízněné vztahy mezi subjekty, které uzavřely smlouvu o půjčce či úvěru v období od 1. 1. 2004 až doposud a u smluv uzavřených do konce roku 2003, k nimž byly sjednány dodatky v období od 1. 1. 2004 až dosud, měnící výši jistiny či úroků.

Otázka vymezení spojitosti je také klíčovým problémem celého příspěvku. Od zdaňovacího období 2010 sice dochází ke zjednodušení výpočtu daňově neuznatelných úroků či finančních nákladů, neboť pravidla nízké kapitalizace se ve znění účinném

od 1. 4. 2009 uplatní na všechny smlouvy včetně dodatků bez ohledu na datum jejich sjednání, ale jednotné vymezení spojených osob není jednoznačně zákonem stanoveno. Poplatník nemá právní jistotu, zda dojde při jednotné aplikaci testu nízké kapitalizace od zdaňovacího období 2010 k předdefinování spojených osob či nikoliv, neboť zákon není v tomto konkrétní a věcný. Přestože tedy „jeden výpočet“ podstatně poplatníkům zjednoduší situaci, mohli by naopak poplatníci v některých případech pocítit negativní dopad do základu daně, a to nejen z hlediska vymezení spojených osob, ale také z hlediska aplikace samotných pravidel.

Příspěvek si klade za cíl vyčíslit dopad aplikace pravidel nízké kapitalizace do základu daně společnosti za zdaňovací období 2009 a za zdaňovací období 2010 u smluv o úvěrech a půjčkách uzavřených do konce roku 2007 a na základě komparace daňového zatížení v jednotlivých zdaňovacích obdobích stanovit, které znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“) přináší poplatníkům daňové výhody a které nikoliv.

V závislosti na jednotném postupu při uplatňování pravidel nízké kapitalizace od zdaňovacího období 2010 je též cílem podle provedené legislativní analýzy spojených osob ověřit, zda dojde v předmetném zdaňovacím období k jednotnému vymezení spojených osob, a zároveň v této souvislosti určit vliv na daňové zatížení poplatníka.

Dílním cílem příspěvku je navrhnout legislativní změnu v zákoně o daních z příjmů tak, aby jednotná aplikace pravidel nízké kapitalizace s ohledem na vymezení spojených osob od zdaňovacího období 2010 nezpůsobovala poplatníkům nadměrnou daňovou zátěž a aby byl legislativní návrh věcný a jasný.

MATERIÁL A METODY

V rámci příspěvku byly popsány základní principy pravidel nízké kapitalizace dle znění zákona o daních z příjmů k 31. 12. 2003, k 31. 12. 2007 a od 1. 4. 2009. Zároveň byla vymezena definice spojených osob ve znění zákona o daních z příjmů k 31. 12. 2003 a od 1. 1. 2004. Obě definice spojených osob byly poté analyzovány a porovnány.

Na základě komparační analýzy definic spojených osob došlo ke stanovení zásadních rozdílů mezi nimi a za pomoci přechodných ustanovení zákona o daních z příjmů bylo ověřeno, zda je nutné od zdaňovacího období 2010 u starých smluv o úvěrech a půjčkách uzavřených do konce roku 2003 uplatnit již novou definici spojených osob účinnou od 1. 1. 2004.

Na modelových příkladech byl poté ukázán dopad aplikace pravidel nízké kapitalizace do základu daně společnosti za zdaňovací období 2009 a 2010 u smluv sjednaných do konce roku 2007. Za pomoci zjištěných výsledků bylo ověřeno, zda je pro poplatníka nastavený režim pravidel nízké kapitalizace

platný od zdaňovacího období 2010 u tzv. starých smluv z daňového hlediska výhodný či nikoliv.

Pro zjištění nedaňových úroků na základě testu nízké kapitalizace byl použit postup podle *Pokynu Ministerstva financí ČR č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*, který k § 25 odst. 1 písm. w) ZDP uvádí podrobný výpočet nedaňových úroků poplatníka¹. Poplatníkem byl v daném příkladě myšlen ten, který není bankovní či pojišťovací institucí, ale jiným subjektem na trhu, tj. např. obchodní společností.

Na závěr byl v příspěvku konstruován také drobný návrh v zákoně o daních z příjmů tak, aby nebyl dopad do základu daně společnosti u starých smluv sjednaných před koncem roku 2003 „diskriminační“.

V práci byly uplatněny standardní metody vědecké práce, které umožnily objektivní a systematický kvantitativní i kvalitativní popis dané problematiky.

TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Primárním důvodem legislativní úpravy pravidel nízké kapitalizace v zákoně o daních z příjmů je existence rozdílného zdaňování dluhu a vloženého kapitálu. Odlišnosti ve zdaňování dluhu a podílu na kapitálu jsou základem řady daňových optimalizací a mohou tak způsobovat daňovou distorzi vedoucí k daňovým únikům. Z těchto důvodů omezuje zákon o daních z příjmů v § 25 odst. 1 písm. w) daňovou uznatelnost úroků neboli finančních výdajů (nákladů) z úvěrů a půjček. Jde o tzv. pravidla nízké kapitalizace, jejichž problematika se dotýká pouze spojených osob vymezených v § 23 odst. 7 ZDP ve znění k 31. 12. 2003 a ve znění od 1. 1. 2004.

Sobotková (2009) uvádí, že klasifikace spojených osob k 31. 12. 2003 slouží k vymezení spřízněných vztahů mezi subjekty, které uzavřely smlouvy o půjčce či úvěru do konce roku 2003, jež nebyly dosud měněny dodatky na změnu výše jistiny či úroků, a definice spojených osob, která je v zákoně o daních z příjmů vymezena od 1. 1. 2004, slouží k popisu spřízněných vztahů mezi subjekty, které uzavřely smlouvu o půjčce či úvěru v období od 1. 1. 2004 až doposud a u smluv uzavřených do konce roku 2003, k nimž byly sjednány dodatky v období od 1. 1. 2004 až dosud, měnící výši jistiny či úroků.

Spojenými osobami se ve znění zákona o daních z příjmů k 31. 12. 2003 myslí ekonomicky nebo personálně spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Dle Fučíka (2008) se ekonomicky nebo personálně spojenými osobami rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné právnícké nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo

podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké. Fučík (2008) dále uvádí, že za jinak spojené osoby se považují osoby, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Účastí na kontrole nebo jmění se rozumí vlastnictví více než 25 % podílů na základním kapitálu nebo podílů s hlasovacím právem.

Spojené osoby ve znění zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2004 uvádí Marková (2010) a vymezuje je následovně:

- a) kapitálově spojené osoby, přitom
 1. jestliže se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,
 2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,
- b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby:
 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými; za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
 4. blízké,
 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Kapitálově spojené osoby nejsou nijak problematickou skupinou, v praxi mohou ale existovat poměrně složité kapitálové struktury, proto je vždy při určování podílu nutno postupovat obezřetně a správně zvolit strukturu kapitálově spojených osob.

Jinak spojené osoby již nejsou tak jednoznačně definovány, protože jsou plně obsahově vymezené v jiných právních normách (zákon o daních z příjmů je blíže nespecifikuje). Jinak spojené osoby rozebírá Fučík (2008) následovně:

1 Alternativně bylo možné uplatnit postup dle Sdělení Ministerstva financí ČR č.j. 15/33 371/2009-151.

- **podílení se na vedení či kontrole** – je třeba vycházet z obecných předpisů, tedy z obchodního zákoníku a pod pojem *vedení* lze v tomto smyslu chápat jednání jménem společnosti, tj. činnost statutárních orgánů nebo jejich členů, např. jednatelů či společníků, představenstva, komplementáře apod. (za osoby mající podíl na vedení nelze považovat členy dozorčí rady), podílet se na *kontrole* lze chápat jako podílení se na kontrole hlasovacích práv,
- **podílení se shodných osob na vedení a kontrole** – jde především o případy, kdy bude stejná osoba vykonávat funkce v různých společnostech a bude se tak podílet na vedení obou takových společností,
- **ovládající a ovládané osoby** – zejména se jedná o mateřské, dceřiné i sesterské společnosti popsané v § 66a obchodního zákoníku,
- **osoby blízké** – jsou vymezeny v § 116 občanského zákoníku, kde jsou vymezeny jako *příbuzný v řadě přímé* sourozenec, manžel a partner ve smyslu zákona č. 115/2006 Sb., o registrovaném partnerství a *další osoby blízké* určuje občanský zákoník jako jiné osoby v rodinném (příbuzenském) nebo obdobném poměru (např. vztah švagrovský), jestliže by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pocítovala jako újmu vlastní,
- **spojení za účelem daňové úspory** – za osoby jinak spojené jsou pokládány i ty, které obchodní vztah vytvořily pouze za účelem obcházení daňových povinností, za účelem snížení daňového základu či zvýšení daňové ztráty.

Je-li mezi věřitelem a dlužníkem zjištěn spřízněný vztah, je potřeba úroky placené věřiteli otestovat u dlužníka z hlediska § 25 odst. 1. písm. w) ZDP, tzn. výše úvěrů a půjček, které jsou úročené, se porovná s násobkem vlastního kapitálu dlužníka.

Jelikož ale bylo nutné za zdaňovací období 2009 členit jednotlivé úvěrové smlouvy podle jejich dat uzavření a poté zvolit ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP v příslušném znění zákona, bylo vhodné zvolit postup a kategorizovat úvěrové smlouvy dle Sobotkové (2009) takto:

1. **úvěry a půjčky, z nichž úroky, resp. finanční výdaje (náklady) jsou součástí vstupní ceny majetku bez ohledu na datum jejich uzavření a vztahu spojitosti** – úroky nejsou přímým nákladem, proto se netestují a zároveň neovlivňují test nízké kapitalizace (jistiny půjček nevstupují do průměrného stavu úvěrů a půjček),
2. **bezúročné úvěry a půjčky bez ohledu na datum jejich uzavření a vztahu spojitosti** – neexistuje zde žádný náklad, není co testovat a situace je stejná jako v bodě 1,
3. **úvěry a půjčky od nespojených osob bez ohledu na datum jejich uzavření** – pravidlo nízké kapitalizace se na ně nevztahuje a ani je neovlivňují (nevstupují do průměrného stavu úvěrů a půjček),
4. **úvěry a půjčky mezi spojenými osobami uzavřené do konce roku 2003** – testují se úroky

z těchto smluv podle ZDP platného k 31. 12. 2003, tj. poměr vlastního kapitálu je 6:1, resp. 4:1 (výpočet dle pokynu D-300) a **pravidlo se netýká** neziskovek, burzy cenných papírů, Fondu národního majetku a fyzických osob,

5. **úvěry a půjčky mezi spojenými osobami uzavřené od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2007 a dodatky sjednané od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2007 k úvěrům a půjčkám uzavřeným do konce roku 2003** – testují se úroky z těchto smluv a dodatků podle ZDP platného k 31. 12. 2007, tj. poměr vlastního kapitálu je 6:1, resp. 4:1 (výpočet dle pokynu D-300) a **pravidlo se netýká** neziskovek, burzy cenných papírů, fyzických osob, jinak spojených osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP,
6. **úvěry a půjčky mezi spojenými osobami uzavřené od 1. 1. 2008 až dosud a dodatky sjednané od 1. 1. 2008 až dosud k úvěrům a půjčkám uzavřeným do konce roku 2007 (tj. i na smlouvy uzavřené do konce roku 2003)** – testují se **finanční výdaje (náklady)** z těchto smluv a dodatků podle ZDP platného k 1. 4. 2009, tj. poměr vlastního kapitálu je 6:1, resp. 4:1 (výpočet buď dle pokynu D-300 anebo dle Sdělení Ministerstva financí ČR) a **pravidlo se netýká** neziskovek, burzy cenných papírů a fyzických osob.

Od zdaňovacího období 2010 se ovšem postupuje pouze podle bodu 1, 2, 3 a 6. Tzn., že se testují finanční výdaje (náklady) v uvedeném poměru, které se vztahují na všechny půjčky a úvěry od spojených osob bez ohledu na datum jejich uzavření, jak uvádí Sobotková (2009).

V aktuální právní úpravě se pro zdaňovací období započaté v roce 2009, 2010 a dále na základě pravidel nízké kapitalizace neuznávají dle Sobotkové (2009) finanční výdaje (náklady):

- pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi podle § 23 odst. 7 ZDP, nebo pokud jde o osobu spojenou v důsledku tzv. back-to-back financování, a současně
- úhrn přijatých úvěrů a půjček u bank a pojišťoven přesahuje šestnásobek výše vlastního kapitálu anebo
- úhrn přijatých úvěrů a půjček u ostatních příjemců přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu.

Pojmem **finanční výdaje (náklady)**, který je vymezen v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP teprve až od 1. 1. 2008, se rozumí úroky z úvěrů a půjček a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů a poplatků za záruky, jak uvádí Marková (2010).

Znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP **účinného k 31. 12. 2007** daňově neuznává, dle Markové (2007), úroky z úvěrů a půjček, u nichž je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob, v průběhu zdaňovacího období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestnásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem

úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček.

Dle Fučíka (2008) lze doplnit, že za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP účinného k 31. 12. 2003 nelze uznat zejména úroky z úvěrů, půjček, vydaných dluhopisů, vkladových certifikátů a vkladu jim na roveň postaveným a ze směnek, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky (dále jen „úvěry a půjčky“), a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček poskytnutých subjekty, které se účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole či kapitálu příjemce úvěru a půjčky, v průběhu zdaňovacího období přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěru a půjčky.

Marková (2003) dodává, že se účastí na kontrole či kapitálu rozumí vlastnictví více než 25% podílu na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem; podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období se stanoví jako podíl součtu stavu k poslednímu dni každého měsíce a počtu měsíců ve zdaňovacím období.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Legislativní analýza spojených osob

Spojené osoby, na které se aplikuje test nízké kapitalizace, definuje § 23 odst. 7 ZDP ve znění k 31. 12. 2003 a ve znění k 1. 1. 2004. Vymezení spojených osob ke konci roku 2003 je relativně obecnější oproti nové definici spojených osob účinné od počátku roku 2004, která již byla vymezena poněkud konkrétněji. Přestože by se mohlo zdát, že změny ve vymezení spojených osob nejsou v podstatě patrné, opak je pravdou.

Zásadní rozdíl lze spatřovat v posuzování propojení na základě podílu na kapitálu. Původní definice spojených osob z roku 2003 se omezovala pouze na spojení po přímé linii, čili vertikální a nikoliv i horizontální. Lze tedy říci, že úvěrování mezi sesterskými společnostmi nebylo podkapitalizací dříve vůbec postihováno.

Posuzování spojitosti mezi sesterskými společnostmi lze demonstrovat na Obr. 1, který znázor-

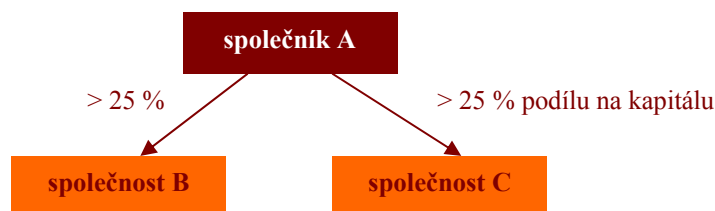
ňuje kapitálovou propojenost mezi třemi subjekty A, B a C. Bude-li posuzována spojitost těchto subjektů podle § 23 odst. 7 ZDP ve znění k 31. 12. 2003, stávají se spojenými osobami pouze subjekt A a B a subjekt A a C. Pokud dojde k hodnocení vztahu spřízněnosti podle § 23 odst. 7 písm. a) bodu 1 a 2 ZDP účinného od 1. 1. 2004, pak jsou spojenými osobami subjekt A a B, subjekt A a C a též subjekt B a C.

Další rozdíly lze spatřovat ve velmi specifických situacích posuzování spřízněnosti a to v případě „podílení se na vedení nebo kontrole“ či „nepřímé podílení se na kontrole“. Tyto pojmy byly totiž ze současného znění definice spojených osob odstraněny a nahrazeny pojmy jinými, ale na první pohled téměř shodnými. Dá se proto předpokládat i interpretační nesoulad a rozdílné chápání takto spojených osob.

Při hlubší analýze těchto pojmů z definice spojených osob z roku 2003 a tak, jak jej chápe zákon o daních z příjmů dnes, je patrné, že termín „podílení se na vedení“ je v podstatě obsahově vymezen stejně. Značným interpretačním problémem je ovšem pojem „kontrola“ a „nepřímá kontrola“. Ve staré verzi definice spojených osob bylo kontrolou (přímou i nepřímou) rozuměno vlastnictví více než 25% podílu na základním kapitálu nebo podílu s hlasovacím právem. Od roku 2004 však zmíněné omezení ve výši 25% podílu již neplatí. Přestože se podílení se na kontrole chápe jako podílení se na kontrole hlasovacích práv, není stanoveno, v jaké procentní výši. Což znamená, že i 1% podíl na kontrole hlasovacích práv poukazuje na spojitost mezi ekonomickými subjekty.

V zákoně o daních z příjmů bylo dříve také jasně vymezeno, že se jedná buď o přímou či nepřímou kontrolu. Lze však konstatovat, že z nově pojaté definice, kde bylo odstraněno slůvko „přímá“ a „nepřímá“ kontrola, je stále nutné chápat obě formy kontroly, tj. jak přímou, tak nepřímou. Tím, že nebyla tato slova v zákoně nově uvedena, je podíl na kontrole tímto vymezen velmi obecně a široce, takže může zahrnovat i složitější struktury nepřímé kontroly než dříve.

Mezi další odlišnost definic spojených osob je možné zařadit i vznik spojených vztahů mezi koncerny, tj. ovládanými a ovládajícími subjekty. Vykonávat vliv a tím ovládat společnost lze totiž i jiným



Zdroj: vlastní zpracování

1: Kapitálová struktura mezi ekonomickými subjekty

1: Capital structure in between economic entities

I: Komparace spojených osob dle zákona o daních z příjmů účinného k 31. 12. 2003 a od 1. 1. 2004

I: Comparing of joint persons pursuant to the income tax law as amended on 31 December 2003 and from 1 January 2004

Definice spojených osob dle ZDP k 31. 12. 2003	Definice spojených osob dle ZDP od 1. 1. 2004	Zjištěný rozdíl v roce 2004 oproti roku 2003
Podílení se přímo nebo nepřímo na vedení druhé osoby	Podílení se na vedení jiné osoby	Žádný rozdíl
Podílení se přímo nebo nepřímo na kontrole druhé osoby – 25 % podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech	Podílení se na kontrole jiné osoby	Zrušen 25% podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech
Podílení se přímo nebo nepřímo na jmění druhé osoby – 25 % podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech	Kapitálově spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. a) bodu 1 a 2	Rozšířeno o sesterské společnosti
Shodné právnické nebo fyzické osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na vedení obou osob	Shodné osoby nebo osoby blízké se podílejí na vedení jiných osob	Pouze došlo ke zpřesnění vymezení osob a byly jasné uvedeny i osoby blízké
Shodné právnické nebo fyzické osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na kontrole nebo jmění obou osob – 25 % podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech	Shodné osoby nebo osoby blízké se podílejí na kontrole jiných osob, za jinak spojené osoby se nepovažuje člen dozorčí rady obou osob	Zrušen 25% podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech v případě kontroly, podílení se na jmění přesunut do kapitálově spojených osob
Fyzické osoby blízké	Fyzické osoby blízké	Žádný rozdíl
Vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty	Vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty	Žádný rozdíl
–	Ovládající a ovládané osoby	Nově vymezeno

Zdroj: vlastní zpracování

způsobem než pomocí hlasovacích práv a podílu na kapitálu. Vztahem spojitosti tak mají být od roku 2004 postihovány také subjekty, které např. uzavřely pouze dohodu s ostatními společníky nebo uzavřely jen ovládací smlouvu.

Tab. I přehledně shrnuje rozdíly ve vymezení definic spojených osob dle příslušných znění zákona o daních z příjmů.

Existence odlišností v předmětných definicích spojených osob má nesporně vliv na aplikaci pravidel nízké kapitalizace od zdaňovacího období 2010, kdy je uzákoněn jednotný postup na všechny smlouvy o úvěrech a půjčkách včetně jejich dodatků bez ohledu na datum jejich sjednání. Na základě legislativního rozboru přechodných ustanovení zákona o daních z příjmů lze totiž konstatovat, že k předdefinování a k jednotnému vymezení spojených osob od zdaňovacího období 2010 je ze zákona nutné, což se může při aplikaci testu nízké kapitalizace negativně projevit v základu daně zejména mezi sesterskými společnostmi, na než se původně pravidla nevztahovala.

Zákon o daních z příjmů v přechodných ustanoveních čl. V zákona č. 87/2009 Sb. bodu 5 jasně stanovuje, že za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2010 a později, se použije ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) a m) ZDP ve znění účinném od 1. 4. 2009 na veškeré finanční výdaje (náklady) plynoucí ze všech smluv o úvěrech a půjčkách včetně jejich dodatků. Přestože se v přechodném ustanovení o spojených osobách přímo nepojednává, lze dovodit,

že jednotné vymezení spojených osob je nezbytné. Uvádí-li čl. V přechodných ustanoveních zákona č. 87/2009 Sb. v bodě 1, že pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2008 a za zdaňovací období, které započalo v roce 2008, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak, je nezpochybnitelné, že spojené osoby ve znění zákona o daních z příjmů k 31. 12. 2003 není možné od zdaňovacího období 2010 takto vymezovat.

Argumentovat lze také čl. V přechodných ustanovení zákona č. 87/2009 Sb. bodem 2, ve kterém je jasně řečeno, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2007, se použije na úroky z úvěrů a půjček plynoucích ze smluv o úvěrech a půjčkách uzavřených před 1. 1. 2008, s výjimkou smluv o úvěrech a půjčkách uzavřených do 31. 12. 2003 mezi osobami, které pro účely ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2003 nebyly do konce zdaňovacího období 2003 považovány za spojené osoby, a to za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2009.

Z uvedeného plyne, že naposledy za zdaňovací období započaté v roce 2009 zákon o daních z příjmů akceptoval uplatňování obou definic spojených osob dle příslušného znění zákona, ale od zdaňovacího období započatého od roku 2010 již nepřímo legislativně stanovuje, že se uplatní pouze definice spojených osob dle zákona účinného od 1. 1. 2004.

Komparační analýza aplikace pravidel nízké kapitalizace

Jednotná aplikace pravidel nízké kapitalizace od počátku zdaňovacího období 2010 včetně jednotného vymezení spojených osob se negativně odráží v základu daně poplatníka a tedy na jeho daňovém zatížení. Uvedené tvrzení lze ověřit na modelovém příkladě obchodní společnosti X založené dvěma právníky osobami se stejným obchodním podílem, která k rozvahovému dni vykazuje stav úvěrů a půjček dle Tab. II při stavu vlastního kapitálu 8 000 000 Kč. Předpokladem pro řešení dále je, že společnost X je českým daňovým rezidentem, není bankovním ani pojišťovacím subjektem, má povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem a účetním a zdaňovacím obdobím je pro ni kalendářní rok. Veškeré smlouvy o úvěrech či půjčkách jsou sjednány na dobu 10 let s úrokovými sazbami v obvyklé výši.

Doplňující informace k jednotlivým věřitelům, kteří jsou rezidenty České republiky:

- věřitel A – je 50% společníkem společnosti X,
- věřitel B – je dceřinou společností věřitele A,
- věřitel C – není se společností X kapitálově ani jinak propojen, věřitel C je dlouhodobým obchodním partnerem společnosti X, peníze na poskytnutý úvěr získal věřitel C od druhého společníka společnosti X,
- věřitel D – od roku 2007 je se společností X jinak spojenou osobou (vytvořily vztah za účelem snížení daňového základu).

Aplikace pravidel nízké kapitalizace za zdaňovací období 2009

V prvé řadě je důležité vymezit spojené osoby podle jednotlivých znění zákona o daních z příjmů a určit ty subjekty, na které se test nízké kapitalizace nevztahuje. Podle Tab. II a Obr. 2 je patrné, že mezi spojené osoby se dle znění zákona o daních z příjmů do 31. 12. 2003 neřadí věřitel B a společnost X a mezi spojené osoby se dle znění zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2004 nezahrnují věřitel C a společnost X. Pravidla nízké kapitalizace tak nebudou z hlediska vztahu spojitosti aplikována pouze na úvěrové smlouvy s věřitelem B a C.

Přestože spojenými osobami se společností X jsou věřitel A a D, bude se test nízké kapitalizace uplatňovat pouze na smlouvu s věřitelem A, neboť ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP účinného do konce roku 2007 jinak spojené osoby za účelem daňové úspory z aplikace pravidel nízké kapitalizace vylučovalo. Výpočet je následující:

$$\text{koeficient daňových úroků } K = \frac{4 \times 8\,000\,000}{3\,000\,000} = 10,67$$

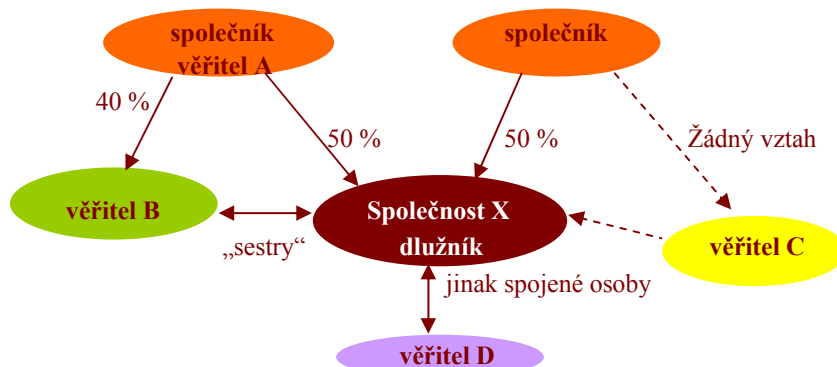
Vzhledem ke skutečnosti, že koeficient daňových úroků vyšel větší než jedna, jsou veškeré úroky dle testu nízké kapitalizace hrazené věřiteli A daňově uznatelné.

II: Stav úvěrů a půjček obchodní společnosti X k rozvahovému dni příslušného období

II: Portfolio of credits and loans of company X to the day balance sheet of relevant financial year

Věřitel	Smlouva uzavřena v roce	Průměrná denní výše úvěrů a půjček	Úroky a finanční výdaje za rok
A	2001	3 000 000 Kč	250 000 Kč
B	2003	25 000 000 Kč	2 200 000 Kč
C	2005	2 000 000 Kč	189 000 Kč
D	2007	5 890 000 Kč	480 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních informací vybraných společností



Zdroj: vlastní zpracování

2: Struktura kapitálové a jiné spojenosti subjektů na společnosti X

2: Capital and other structures in between economic entities

Aplikace pravidel nízké kapitalizace za zdaňovací období 2010 a další

V prvé řadě je důležité opět vymezit spojené osoby, ale tentokrát pouze ve znění zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2004. Podle Tab. II a Obr. 2 lze stanovit, že existence spojených vztahů se společností X je následující:

- věřitel A je přímo kapitálově spojenou osobou,
- věřitel B je nepřímo kapitálově spojenou osobou (jedná se o sesterskou společnost),
- věřitel C není spojenou osobou a nejedná se ani o back-to-back financování, neboť smlouva byla uzavřena před 1. 1. 2008,
- věřitel D je jinak spojenou osobou dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP.

Jedinou nespojenou osobou je tedy věřitel C, na něj se pravidla neaplikují, na ostatní úvěrové smlouvy se test nízké kapitalizace uplatní. Jednotný výpočet koeficientu daňových úroků je následující:

$$\text{koeficient daňových úroků } K = \frac{4 \times 8\,000\,000}{3\,000\,000 + 25\,000\,000 + 5\,890\,000} = 0,94$$

$$\text{daňově neuznatelné úroky} = 250\,000\text{Kč} + 2\,200\,000 + 480\,000 \times (1 - 0,94) = 175\,800\text{Kč}$$

Společnost X vyloučí nedaňové úroky dle testu nízké kapitalizace mimoúčtně v daňovém přiznání ve výši 175 800 Kč. Daňové zatížení se tak zvýší o 33 402 Kč (175 000 Kč 19% sazba daně příjmů právnických osob pro zdaňovací období 2010).

Ze zjištěných výsledků a z Tab. III jasně vyplývá, že od zdaňovacího období 2010 je pro poplatníka uplatňování pravidel nízké kapitalizace na staré smlouvy o úvěrech a půjčkách uzavřené před začátkem roku 2008 nevýhodné. Negativní dopad do základu daně společnosti se projevuje jak dle nastavených pravidel samotných, tak také na základě vymezení spojených osob.

Jednotné uplatnění pravidel nízké kapitalizace od zdaňovacího období 2010 má za následek, že se aplikuje pouze jeden jediný výpočet pro zjištění nedaňových úroků. Kumulace průměrných denních stavů úvěrů a půjček ve jmenovateli pak způsobuje, že koeficient nedaňových úroků se snižuje. Dříve totiž byly podle kategorizace smluv prováděny až

tři separátní výpočty, takže dopad do základu daně nebyl tak velký. Přestože zůstala pravidla v principu zachována a podíl dluhu na kapitálu se nezměnil (stále je 4:1), pak právě tento jednotný výpočet způsobuje zvýšení daňového zatížení. Pravděpodobně ani výhoda z jednoho provedení výpočtu nepřeváží dopady do základu daně společnosti.

Vzhledem ke skutečnosti, že od zdaňovacího období započatého od roku 2010 je dle zákona nezbytné také jednotně definovat spojené osoby, je negativní dopad do základu daně nepopíratelný i z daňového hlediska. Přestože byl zkoumán vliv změny definice spojených osob pouze u sesterských společností, lze obecně říci, že u dalších subjektů, které zákon o daních z příjmů před začátkem roku 2004 nepovažoval za spojené osoby, je dopad do základu daně shodný, čili negativní, a dojde v každém případě ke zvýšení daňové zátěže.

Komparační analýza nebyla provedena na smlouvy o úvěrech a půjčkách uzavřené od po-

čátku roku 2008, protože režim tzv. jednotných pravidel běží již na smlouvy sjednané od zmíněného data. Zde by nemělo porovnání smysl, poplatníci se museli novým podmínkám pravidel nízké kapitalizace přizpůsobit. Ačkoliv měli poplatníci dostatek času na „přizpůsobení se“ podmínkám nových pravidel i na staré smlouvy, dá se očekávat, že by mohlo dojít z daného důvodu u mnoha poplatníků ke zvýšení daňového zatížení.

Obecně lze tedy konstatovat, že pokud mezi ekonomickými subjekty nadále trvají úvěrové vztahy z roku 2003 a starší, mohlo by dojít, díky jednotné aplikaci pravidel nízké kapitalizace a vymezení spojených osob, k negativnímu dopadu do základu daně poplatníka od zdaňovacího období 2010. V jaké výši ovšem velmi záleží na stavu vlastního kapitálu společnosti, průměrné denní výši úvěrů a půjček a samozřejmě i na skutečnosti, zda je úrok sjednán.

III: Komparace aplikace testu nízké kapitalizace za zdaňovací období 2009 a 2010

III: Comparing of application of thin capitalization rules for period of taxation 2009 and 2010

Úvěrová smlouva s věřitelem	Spojená osoba podle znění ZDP		Výše nedaňových úroků dle testu nízké kapitalizace za zdaňovací období [v Kč]	
	2003	2004	2009	2010
A	ano	ano	–	15 000
B	ne	ano	–	132 000
C	–	ne	–	–
D	–	ano	–	28 800
Celkem nedaňové úroky			–	175 800

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož je nastavený režim pravidel nízké kapitalizace od zdaňovacího období 2010 přísnější, společnosti by mohly zabránit negativním dopadům na jejich daňové zatížení tím, že nebudou nadměrně financovány z dluhu, ale budou získávat prostředky ze svých vlastních zdrojů, např. příplatky k základnímu kapitálu. Další možností je, že by naopak získávaly finanční zdroje od nespojených osob jako jsou bankovní instituce. Jednou z možností je také prosadit změnu předmětného ustanovení v zákoně o daních z příjmů tak, aby nebyl dopad pravidel nízké kapitalizace příliš tíživý. Jelikož celková změna pravidel by nebyla pravděpodobně z hlediska současné rozpočtové politiky státu uskutečnitelná, bylo by možné uvažovat alespoň o zmírnění dopadů u sesterských společností a tedy o zachování definice spojených osob z roku 2003.

Pokud by došlo ke změně v zákoně o daních z příjmů a přechodná ustanovení by zavedla přechodník pro smlouvy z roku 2003 a starší, u kterých by se spojené osoby vymezovaly dle zákona o daních z příjmů účinného do konce roku 2003, nebyl by dopad do základu daně mezi sesterskými společnostmi žádný, jak ukazuje Tab. IV.

Provedení této drobné novelizace v zákoně o daních z příjmů by jistě odradilo od ekonomicky neefektivního chování poplatníků. Legitimní omezení daňového plánování pomocí pravidel nízké kapitalizace je na místě, ovšem není vhodné na úkor pouhého zvýšení státního příjmu. I když se mohli poplatníci do jisté míry novým podmínkám pravidel nízké kapitalizace přizpůsobit, jen velmi těžko se jim přizpůsobuje např. v kapitálově náročných oborech jako je stavebnictví a trh s nemovitostmi. Obzvláště v současné době, kdy jsou trhy oslabené ekonomickou krizí.

S ohledem na „krizi“, kterou nyní prodělává i ekonomika státu, tj. státního rozpočtu, v důsledku zachování právní pozice daňových poplatníků a k zachování určitého standardu starých dluhových smluv sjednaných před začátkem roku 2004, je novelizace vhodná. Nebylo by účelné omezovat ekonomické a finanční vztahy těchto starých smluv, neboť by mohlo dojít k dalšímu ekonomickému zpomalení převážně ve stavebním průmyslu.

I podle usnesení Rady evropské unie ze dne 8. 7. 2010 je potřeba dosáhnout vhodné rovnováhy mezi veřejným zájmem boje proti zneužívání

a ochranou daňové základny a potřebou vyhnout se nepřiměřeným omezením.

Návrh legislativní změny v zákoně o daních z příjmů

Na základě zjištěných výsledků, kdy jednoznačně u starých smluv sjednaných do konce roku 2003 dochází v důsledku nového vymezení spojených osob k negativnímu dopadu do základu daně převážně u sesterských společností, by mělo dojít ke změně v zákoně o daních z příjmů. Předmětná změna by se měla týkat zachování definice spojených osob u smluv sjednaných do konce roku 2003 a měla by být jasně vymezena a včleněna do přechodných ustanovení zákona o daních z příjmů následovně: *Ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) a § 25 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném od 1. dubna 2009 se použije na veškeré finanční výdaje (náklady) plynoucí ze všech smluv o úvěrech a půjčkách včetně jejich dodatků a to za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2010 a později. U smluv o úvěrech a půjčkách uzavřených před 1. lednem 2004 se pro účely ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném od 1. dubna 2010 použije za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2010 ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. prosince 2003.*

V rámci nejednoznačného dosavadního výkladu přechodných ustanovení k předdefinování spřízněných vztahů u smluv sjednaných do konce roku 2003 ve zdaňovacím období 2010 a dále, bude problém předložen na Koordináčním výboru pro daň Komory daňových poradců České republiky i s konkrétním návrhem změny v zákoně o daních z příjmů. Po předpokládaném projednání problematiky na Koordináčním výboru začátkem roku 2011, který se koná v Praze, bude přihlédnuto také k podnětům ze strany Ministerstva financí České republiky. Poté mohou být učiněny další kroky v prosazení návrhu přímo v zákoně o daních z příjmů. Úspěšným předpokladem pro zakotvení navrhované změny je ovšem dle mého názoru skutečnost, aby byla problematika řešena prvotně v Koordináčním výboru. Případné schválení změny v zákoně by pak bylo možné učinit v první polovině roku 2011.

IV: Komparace aplikace testu nízké kapitalizace za zdaňovací období 2009 a 2010

IV: Comparing of application of thin capitalization rules for period of taxation 2009 and 2010

Úvěrová smlouva s věřitelem	Spojená osoba podle znění ZDP		Výše nedaňových úroků dle testu nízké kapitalizace za zdaňovací období [v Kč]	
	2003	2004	2009	2010
A	ano	ano	–	15 000
B	ne	ne	–	–
C	–	ne	–	–
D	–	ano	–	28 800
Celkem nedaňové úroky			–	43 800

Zdroj: vlastní zpracování

SOUHRN

Pravidla nízké kapitalizace byla v českém zákoně o daních z příjmů zavedena od roku 1993. Za doby své existence v zákoně ovšem prošla mnoha změnami, což mělo za následek nejednotné uplatňování pravidel a způsobovalo legislativní chaos. Z daného důvodu doznala pravidla v roce 2009 zásadní proměny, kdy bylo snahou zákonodárců nastavit přísnější režim aplikace pravidel nízké kapitalizace a uzákonit od počátku zdaňovacího období 2010 jejich jednotné uplatňování na všechny smlouvy o úvěrech a půjčkách včetně dodatků bez ohledu na datum uzavření. V této souvislosti dochází též k jednotnému vymezení spojených osob, kterých se pravidla dotýkají, což může v některých případech negativně ovlivňovat základ daně poplatníka.

Příspěvek tedy zkoumá vliv jednotného uplatňování pravidel nízké kapitalizace včetně definice spojených osob do základu daně společnosti ve zdaňovacím období 2010 a na základě komparační analýzy porovnává, zda původní aplikace pravidel před zdaňovacím obdobím 2010 byla pro poplatníky z daňového hlediska výhodnější či nikoliv.

Obecný princip pravidel nízké kapitalizace spočívá ve stanovení poměru dluhu k vlastnímu kapitálu, od kterého není možné danou výši úroků, resp. finančních nákladů, odečítat. Omezení odpočtu úroků je konkrétně vymezeno v § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Poměr dluhu ke kapitálu je nastaven u subjektů, které nejsou bankami či pojišťovacími institucemi, na 4:1. Pravidla se ovšem aplikují pouze na úroky, které jsou placeny věřiteli spojené osobě ve vztahu k dlužníkovi.

Spojené osoby, na které se aplikuje test nízké kapitalizace, definuje § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve znění k 31. 12. 2003 a ve znění k 1. 1. 2004. Zásadní rozdíl mezi definicemi lze spatřovat v posuzování propojení na základě podílu na kapitálu. Původní definice spojených osob z roku 2003 se omezovala pouze na spojení po přímé linii, čili vertikální a nikoliv i horizontální. Lze tedy říci, že smlouvy uzavřené mezi sesterskými společnostmi do konce roku 2003 nebyly pravidly nízké kapitalizace postihovány. Zásadní změna pro tyto smlouvy ovšem nastává od zdaňovacího období 2010. Na základě provedené legislativní analýzy spojených osob se naposledy za zdaňovací období započaté v roce 2009 uplatnily obě definice spojených osob dle příslušného znění zákona o daních z příjmů. Od zdaňovacího období započatého od roku 2010 je legislativně stanoveno, že se uplatní pouze definice spojených osob dle zákona účinného od 1. 1. 2004, která zahrnuje i sesterské společnosti.

Následně pomocí komparační analýzy aplikace pravidel nízké kapitalizace za zdaňovací období 2009 a za zdaňovací období 2010 byl poté vyčíslen dopad do základu daně poplatníka. Ze zjištěných výsledků jasně vyplynulo, že od zdaňovacího období 2010 je uplatňování pravidel nízké kapitalizace na staré smlouvy o úvěrech a půjčkách uzavřené před začátkem roku 2008 pro poplatníka nevýhodné. Negativní dopad do základu daně společnosti se projevuje jak dle nastavených pravidel samotných, tak také na základě vymezení spojených osob a to zejména u sesterských společností.

Obecně lze konstatovat, že zejména u sesterských společností, pokud nadále trvají jejich úvěrové vztahy z roku 2003 a starší, by mohlo dojít, díky jednotné aplikaci pravidel nízké kapitalizace a vymezení spojených osob, k negativnímu dopadu do základu daně společnosti od zdaňovacího období 2010. V jaké výši ovšem velmi záleží na stavu vlastního kapitálu společnosti, průměrné denní výši úvěrů a půjček a samozřejmě i na skutečnosti, zda je úrok sjednán.

Na základě výše uvedeného by bylo vhodné přechodnými ustanoveními k zákonu o daních z příjmů stanovit, že od zdaňovacího období 2010 budou nadále u starých smluv uzavřených před začátkem roku 2004 vymezeny spojené osoby ve znění k 31. 12. 2003. Pakliže by došlo k předmětné změně v zákoně, negativní dopad do základu daně mezi sesterskými společnostmi by nenastal. Vzhledem k současné rozpočtové politice státu nedoporučuji pravidla kompletně novelizovat, ale alespoň zmínit jejich přísnější nastavení touto drobnou legislativní úpravou.

pravidla nízké kapitalizace, daňové zatížení, úvěr, půjčka, finanční náklady, spojené osoby

SUMMARY

Thin capitalization rules were introduced in the Czech law on income tax in 1993. During the time of their existence in the law, they however passed through numerous changes, which resulted in a non-uniform exercise of the rules and caused legislative chaos. Due to these reasons, lawmakers subjected them to an essential transformation in 2009 in effort to adjust a stricter regime for the application of thin capitalization rules and to enact their uniform assertion in all credit and loan contracts including annexes regardless of closing date from the beginning of taxing period 2010. In this connexion, a uniform definition was stipulated of joint persons concerned by the rules, which may in some cases adversely affect the assessment base of the taxpayer.

The paper investigates the effect of a uniform application of thin capitalization rules including the definition of joint persons in the corporate assessment base in the tax period of 2010 and compares

on the basis of comparative analysis whether the original application of rules prior to the tax period of 2010 was more favourable for taxpayers from the taxation point of view or not.

The general principle of thin capitalization rules consists in the establishment of debt/equity ratio from which the given amount of interest, resp. financial expenses cannot be deducted. The limit for the deduction of interest is in concrete terms specified in § 25, Clause 1, Letter w) of the Act No. 586/1992 Coll. on income tax (hereinafter the "Income Tax Law"). For business entities other than banks or insurance houses, the debt/equity ratio is adjusted at 4:1. However, the rules are applied only on the interest paid by creditors to the joined person in relation to the debtor.

Joined persons upon whom the thin capitalization test is applied are defined in § 23, Clause 7 of the Income Tax Law as amended on 31 December 2003 and on 1 January 2004. An essential difference between the definitions can be seen in judging the interconnection on the basis of capital share. The original definition of joined persons as of 2003 was confined only to the direct line (i.e. vertical, not horizontal) interconnection. Thus, it is possible to say that contracts closed between affiliated companies before the end of 2003 were not affected by the thin capitalization rules. A crucial change for these contracts came starting with the tax period of year 2010. Based on the legislative analysis of joined persons, this was the last time that both definitions of joined persons were applied for the tax period commenced in the year 2009 according to the relevant wording of the Income Tax Law. Since the beginning of the tax period started from 2010 it is stipulated by law that only the definition of joined persons will be applied pursuant to the Act effective since 1 January 2004, which covers also the affiliated (sister) companies.

Subsequently, the incidence into the assessment base of taxpayers was expressed in figures by using a comparative analysis of the application of thin capitalization rules for the tax periods of 2009 and 2010. The ascertained results clearly showed that the application of thin capitalization rules on the old credit and loan contracts closed before the beginning of year 2008 is unfavourable for taxpayers since the beginning of the 2010 tax period. The negative incidence into the corporate assessment base shows both according to the adjusted rules themselves and on the basis of the definition of joined persons, particularly in the affiliated companies.

A general conclusion can be made that namely the affiliated companies, should their credit relations last from the year 2003 and older, could experience a negative incidence into the tax assessment base since the tax period of 2010 due to the common application of thin capitalization rules and definition of joined persons. The amount of the incidence would however depend on the corporate equity, average daily amount of credits and loans, and logically on the fact, whether an interest was agreed.

Based on the above facts, it would be useful to establish by means of temporary provisions to the Income Tax Law that in old contracts closed before the end of year 2004, joined persons be defined henceforth in the wording as at the date of 31 December 2003. If the object amendment were made in the Law, no adverse incidence into the assessment base would occur between the affiliated companies. Regarding the current budget policy of the state, I do not recommend a complete amendment of the rules but rather a moderation of their strict adjustment at least by this minor enactment.

LITERATURA

- Council Resolution of 8 June 2010 on coordination of the Controlled Foreign Corporation (CFC) and thin capitalization rules within the European Union (2010/C 156/01). 2010 [online]. [cit. 2010-07-08] Dostupné ve formátu pdf. na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:156:0001:0002:EN:PDF>.
- FUČÍK, I. a kol., 2008: *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 236 s. ISBN 978-80-7357-323-2.
- MARKOVÁ, H., 2003: *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2003*. 8. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 112 s. ISBN 80-247-0483-8.
- MARKOVÁ, H., 2007: *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2007*. 15. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 192 s. ISBN 978-80-247-2087-6.
- MARKOVÁ, H., 2010: *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2010*. 18. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.
- Pokyn č. D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. 2007 [online] [cit. 2010-07-07] Dostupné ve formátu pdf. na http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA-9846C-22B6D096/cds/pokyn_D_300.pdf.
- SOBOTKOVÁ, V., 2009: Aplikace testu nízké kapitalizace ve zdaňovacím období 2009. *Daně a právo v praxi*, 14, 7: 9-15. ISSN 1211-7293.

Adresa

Ing. Veronika Sobotková, Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika, e-mail: xsobotk0@node.mendelu.cz

