

**Metodická pomůcka k prověřování správnosti stavení základu daně z příjmů
právnických osob v souvislosti s korunovými dluhopisy
dle žádosti uvedené v bodě II. písmene a) usnesení rozpočtového výboru
z 52. schůze ze dne 8. 3. 2017**

K problematice daňových důsledků emise a držby korunových dluhopisů

Problematika správnosti stavení základu daně z příjmů právnických osob v souvislosti s dluhopisy, jež zahrnuje i tzv. korunové dluhopisy, představuje poměrně úzkou speciální oblast a pro pochopení postupu správce daně při daňových kontrolách je nutné si nejdříve vymezit pojmy a postupy které s problematikou prověřování/kontroly souvisí.

Obecně

- Dluhopis je dluhový cenný papír a emitent jeho vydáním získává dodatečné finanční zdroje.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpis (dále jen „ZDP“) zahrnuje v § 19 odst. 1 dluhopisy pod legislativní zkratku:
 - od roku 2013 „úvěry a půjčky“,
 - od roku 2014 „finanční úvěrové nástroje“
- Žádné právní předpisy neurčují, v jaké nominální hodnotě mohou být dluhopisy emitovány
- Žádné právní předpisy neomezují ani nestanovují, že si vydané dluhopisy nemůže nakoupit společník nebo spojená osoba emitenta. Dluhopis se v tomto případě chová jako půjčka a v podnikatelském prostředí není nikterak výjimečné, že půjčku poskytne společnosti přímo její společník.
- S touto situací již od roku 1993 běžně pracuje zákon o daních z příjmů.
- Ten obsahuje také nástroje, které správci daně umožní postihovat situace, kdy společník nekalým způsobem ze své společnosti odčerpává finanční prostředky ať již cestou vysokých úroků nebo formou zastřených vkladů.
- Tyto situace jsou historicky finanční správou monitorovány, kontrolovány, doměřovány a jsou také velmi dobře projudikovány soudy.

Procesní pravidla

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, normuje správci daně postupy pro správu daní a zároveň mu stanovuje pravidla pro použití takových nástrojů, jako je daňová kontrola nebo místní šetření. Pomocí těchto nástrojů správce daně prověřuje mimo jiné správnost stanovení základu daně z příjmů a daně samotné. V případě, že při průběhu kontroly zjistí okolnosti, které nasvědčují nesprávnému stanovení daně, důsledně je prověří. Oprávněnost zahrnutí finančních nákladů z finančních úvěrových nástrojů do základu daně je jedním z mnoha titulů, které se při daňové kontrole prověřují.

Metodická podpora

Pracovníci správce daně byli ke kontrole těchto nákladových položek opakovaně proškolení a vybaveni metodickými materiály:

1. Finanční náklady z úvěrů a půjček jsou součástí **výukového programu kurzů OSK** - např. kurz OSK 100 (dříve vzdělávací program TaxTest, nyní vzdělávací program

Moodle), kterých se pravidelně zúčastňují zaměstnanci kontrolních útvarů finanční správy.

Přehled kurzů OSK 10, OSK 100 a OSK 216

Počet	Název kurzu	Termín		Počet účastníků
		Od	Do	
1	OSK 100 Vybraná problematika výdajů (nákladů)	27.5.2013	31.5.2013	29
2	OSK 100 Vybraná problematika výdajů (nákladů)	23.9.2013	27.9.2013	28
3	OSK 100 Vybraná problematika výdajů (nákladů)	7.10.2013	11.10.2013	31
4	OSK 100 Vybraná problematika výdajů (nákladů)	7.4.2014	11.4.2014	23
5	OSK 100 Vybraná problematika výdajů (nákladů)	9.6.2014	13.6.2014	29
6	OSK 100 Vybraná problematika výdajů (nákladů)	29.9.2014	3.10.2014	29
7	OSK 100 Vybraná problematika výdajů (nákladů)	20.10.2014	24.10.2014	30
8	OSK 100 Vybraná problematika výdajů (nákladů)	9.5.2016	13.5.2016	22
9	OSK 100 Vybraná problematika výdajů (nákladů)	16.1.2017	20.1.2017	27
	Celkem proškoleno účastníků	248		

2. Podrobně je metodicky rozpracována problematika finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů (včetně problematiky nízké kapitalizace) v komentáři k § 25 bod 6 – 10, dále v bodu č. 12 - 17 Metodického pokynu GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů (dříve Pokyn GFŘ D-6).

3. Pro zaměstnance daňové kontroly byla zpracována Metodická pomůcka GFŘ č. j.: 191986/16/7100-10110-700656 zaměřená na využití údajů z předkládané účetní závěrky a daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob obchodních korporací (nahradil Metodickou pomůcku GFŘ č. j. 27985/11-3110-012742)
4. Zda jsou ceny mezi spojenými osobami nejen u úvěrových finančních nástrojů nastaveny v souladu s principem tržního odstupu a § 23 odst. 7 ZDP (převodní ceny) je součástí kurzů OSK 10 a OSK 216.

Počet	Název kurzu	Termín		Počet účastníků
		Od	Do	
1	OSK 10 Převodní ceny-transfer zisku	25.3.2013	29.3.2013	32
2	OSK 10 Převodní ceny-transfer zisku	7.10.2013	11.10.2013	32
3	OSK 10 Převodní ceny-transfer zisku	9.6.2014	13.6.2014	23
4	OSK 10 Převodní ceny-transfer zisku	15.6.2015	19.6.2015	29
5	OSK 10 Převodní ceny-transfer zisku	9.11.2015	13.11.2015	42
6	OSK 10 Převodní ceny-transfer zisku	1.2.2016	5.2.2016	39
7	OSK 10 Převodní ceny-transfer zisku	16.1.2017	20.1.2017	21
8	030010 OSK 10 Převodní ceny-transfer zisku	6.2.2017	10.2.2017	31
Celkem proškoleno účastníků		249		

Počet	Název kurzu	Termín		Počet účastníků
		Od	Do	
1	OSK 216 Praktická aplikace převodních cen	12.12.2016	14.12.2016	21
2	030216 OSK 216 Praktická aplikace převodních	6.3.2017	8.3.2017	20
Celkem proškoleno účastníků		41		

5. Problematika převodních cen je metodicky rozpracována v Pokynu D-332 a také v Pokynu GFŘ D-22
6. Další informace jsou pravidelně předávány vedoucím metodikům finančních úřadů na poradách a zachyceny v zápisech z těchto pracovních setkání. Zápisy jsou zveřejňovány na webových stránkách GFŘ (např. Zápis z porady vedoucích z listopadu 2009, kde

pracovníci MF prováděli školení k novelám ZDP, včetně problematiky nízké kapitalizace). Na semináři v listopadu roku 2016 byl proveden podrobný výklad ke kontrole nedaňových finančních nákladů a nízké kapitalizace v rámci prezentace pomůcky pro kontrolní pracovníky finanční správy.

7. Dalším odborným zdrojem informací k aplikaci uvedené problematiky je judikatura soudů (uvedené judikáty jsou i důkazem, že finanční úřady kontrolují oprávněnost zahrnutí finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů do základu daně).

Např:

- Rozsudek NSS ze dne 5.5.2011, č.j. 2 Afs 10/2011 - 116 - legislativní zkratka úvěrů a půjček v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP,
- Rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2009, č.j. 2 Afs 106/2008 - 95 - spřízněnost pro účely ust. § 25 odst.1 písm. w) ZDP se testuje za každé ZO samostatně (NSS nepublikoval anotaci)
- Rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2007, č.j. 2 Afs 165/2006 - 114, publ. pod č. 1487/2008 Sb. NSS - k pojmu "účast na vedení" dle zákona o daních z příjmů a souvisejícím daňovým otázkám +§ 25 odst.1 písm.w + § 23 odst.7 + § 24 (prošel testem ústavnosti na základě nálezu ÚS ze dne 30.03.2010, sp.zn. Pl.ÚS 7/08)
- Rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2007, č.j. 7 Afs 186/2006 - 96 (ZO 2000) - § 25 odst.1 písm. w), § 23 odst.7 ZDP, podílení se na vedení (přímé a nepřímé) + kapitálu (prošel testem ústavnosti na základě usnesení ÚS ze dne 22. dubna 2010, sp.zn. II.ÚS 443/08) (NSS nepublikoval anotaci)
- Rozsudek NSS ze dne 28.3.2013, č.j. 2 Afs 71/2012 - 90 – problematika nízké kapitalizace a překlasifikace úroků

8. V případě kontrol korunových dluhopisů přirozeně kontroluje správce daně skutečné naplnění smluvních vztahů navazujících, předcházejících a souvisejících s emisí korunových dluhopisů, a to v tom smyslu, zda operace byly skutečně realizovány, a zda jejich realizací není ve skutečnosti nějakou formou účelově vykonstruovaných schémat, která nemají ekonomicky smysl a jejichž jediným smyslem je získání daňové výhody.

V případě, že správce daně zjistí, že obchodní operace související s emisí korunových dluhopisů nebyla realizována, například proto, že z okolností zjištěných vyplývá, že jednotlivé úkony byly činěny například fiktivně, protože jejich naplnění nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, postupuje se obecně dle uplatnění hmotně-právních podmínek v souladu se zjištěným stavem.

V případě, že budou zjištěny účelově vykonstruované obchodní vztahy související s emisí korunových dluhopisů, přičemž budou naplněna kritéria pro dovození zneužití práva, postupuje správce daně dle judikatury, která aplikaci zneužití práva definovala.

Např:

- Rozsudek ESD EU v kauze HALIFAX a další ze dne 21. února 2006 ve věci C-255/02
- Rozsudek NSS ze dne 26.1.2011, č.j. 2 Afs 83/2010-76

- Rozsudek NSS ze dne 15.10.2015, čj. 9 Afs 57/2015-120

Případy zneužití práva a podmínky pro jejich aplikaci nejen dle uvedených judikátů, jsou diskutovány standardně na metodických poradách.

Závěr

Tento metodický materiál vychází ze správní praxe Finanční správy podpořené uvedenými metodickými zdroji, včetně naplnění podmínek jejího dostatečného personálního obsazení v podobě proškolení specialistů na danou oblast. Tento materiál navazuje na již provedenou metodickou poradou konanou dne 13. 4. 2017 v souvislosti s tímto tématem.