



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**ZDAŇOVÁNÍ PASIVNÍCH PŘÍJMŮ VE VAZBĚ NA STÁLOU
PROVOZOVNU**

TAXATION OF PASSIVE INCOMES IN RELATION TO PERMANENT ESTABLISHMENT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Kristýna Bělušová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bělušová Kristýna, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Zdaňování pasivních příjmů ve vazbě na stálou provozovnu

v anglickém jazyce:

Taxation of Passive Incomes in Relation to Permanent Establishment

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Popis právní úpravy související s mezinárodním zdaňováním pasivních příjmů

Analýza právní úpravy a systematizace získaných poznatků

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. 3. vyd. Olomouc: Anag, 2009. ISBN: 978-80-7263-511-5.

SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN: 978-80-7478-035-6.

SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN: 978-80-7357-677-6.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN: 978-80-7201-881-9.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2015/2016.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 29.2.2016

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá mezinárodním zdaňováním pasivních příjmů ve vazbě na stálou provozovnu. Záměrem diplomové práce je vytvořit návod pro přisuzování pasivních příjmů stálé provozovně. Provedena je analýza vybraných rozsudků Soudního dvora Evropské unie. V závěru jsou uvedeny modelové příklady pro výpočet vlastní daňové povinnosti.

Abstract

This thesis describe the international taxation of passive incomes in relation to the permanent establishment. The aim of the thesis is to create a guidebook for the attribution of passive incomes to the permanent establishment. Selected judgements of the Court of Justice of the European Union are analysed too. At the end of this thesis are listed model examples for calculation of their tax liability.

Klíčová slova

Daň, daňová povinnost, daň z příjmů, mezinárodní zdaňování, pasivní příjmy, stálá provozovna.

Keywords

Tax, tax liability, income tax, international taxation, passive incomes, permanent establishment.

Bibliografická citace práce

BĚLUŠOVÁ K. *Zdaňování pasivních příjmů ve vazbě na stálou provozovnu*.
Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2016. 136 s. Vedoucí
diplomové práce: doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace z použitých pramenů je úplná a řídí se dle ČSN ISO 690 a že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

Podpis

Poděkování

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu mé diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a odborné vedení při tvorbě této diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD.....	12
CÍL PRÁCE.....	13
METODIKA ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA	15
1.1 Význam smluv o zamezení dvojího zdanění.....	15
1.1.1 Význam a druhy smluv o zamezení dvojího zdanění	15
1.1.2 Modelová smlouva OECD	16
1.1.3 Modelová smlouva OSN	17
1.2 Harmonizace přímých daní zemí Evropské unie	19
1.2.1 Harmonizační proces v Evropské unii.....	19
1.2.2 Charakteristika přímých daní v zemích Evropské unie.....	19
1.2.3 Základní principy vnitřního trhu Evropské unie	20
1.2.4 Význam Evropského soudního dvora v rámci mezinárodního zdaňování ...	21
1.2.5 Vývoj daňové spolupráce v oblasti zamezení dvojího zdanění.....	21
1.3 Vymezení základních pojmů.....	22
1.3.1 Určení daňového rezidentství právnické osoby dle ZDP	22
1.3.2 Určení daňového rezidentství právnické osoby dle mezinárodních smluv ..	23
1.3.3 Zdroj příjmů.....	23
1.3.4 Plátce daně.....	24
1.4 Aktivní příjmy.....	24
1.4.1 Stálá provozovna	24
2 PASIVNÍ PŘÍJMY	26
2.1 Skutečný vlastník	26
2.2 Licenční poplatky.....	27
2.2.1 Základní charakteristika	27

2.2.2	Příjmy z průmyslových práv	28
2.2.3	Příjem z kulturních neboli autorských práv.....	29
2.2.4	Příjem z užití movitých věcí.....	29
2.2.5	Způsob zdaňování licenčních poplatků	30
2.3	Úroky.....	31
2.3.1	Základní charakteristika	31
2.3.2	Úroky ve vazbě na stálou provozovnu	32
2.3.3	Způsob zdaňování úroků	33
2.4	Dividendy.....	33
2.4.1	Základní charakteristika	33
2.4.2	Překlasifikování na dividendy	34
2.4.3	Osvobození dividend	34
2.4.4	Způsob zdaňování dividend.....	35
2.5	Společné směrnice v oblasti pasivních příjmů	36
2.5.1	Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států	36
2.5.2	Směrnice o úrokových platbách a licenčních poplatcích.....	36
3	ANALYTICKÁ ČÁST	39
3.1	Autorizovaný přístup OECD a unijní právo.....	39
3.1.1	Alokace majetku stálé provozovny	39
3.1.2	Převody majetku.....	41
3.1.3	Fiktivní platby stálé provozovny	42
3.1.4	Alokace zisku a mezinárodní úmluva.....	44
3.1.5	Vyhodnocení.....	45
3.2	Metodika prisuzování pasivních příjmů stálé provozovně.....	46
3.2.1	Krok 1.1 Přístup funkčně nezávislé entity.....	46

3.2.2	Krok 1.2 Funkční a věcná analýza	47
3.2.3	Krok 2.1 Určení ceny uznaných obchodů	64
3.3	Příjmy vázající se ke stálé provozovně a jejich princip zdaňování.....	68
3.3.1	Evropská unie a Evropský hospodářský prostor	69
3.3.2	Třetí země.....	70
3.4	Příjmy dle článků 10, 11 a 12 SZDZ.....	70
3.4.1	Evropská unie a Evropský hospodářský prostor	70
3.4.2	Třetí země.....	71
3.5	Analýza vybraných rozsudků Soudního dvora EU	72
3.5.1	Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků	72
3.5.2	Rozdílné zacházení při výplatě dividend.....	74
3.5.3	Překvalifikování úroků na dividendy	88
3.5.4	Odpočet od základu daně.....	94
3.6	Zhodnocení analyzovaných rozsudků Soudního dvora EU	100
3.6.1	Směrnice o úrocích a licenčních poplatcích	100
3.6.2	Rozdílné zacházení při výplatě dividend.....	100
3.6.3	Překvalifikování úroků na dividendy – svoboda usazování	101
3.6.4	Odpočet dividend od základu daně.....	101
3.6.5	Obecné zásady unijního práva.....	102
4	PRAKTICKÁ ČÁST	104
4.1	Pasivní příjmy ve vazbě na stálou provozovnu daňového rezidenta EU či EHP	104
4.1.1	Prisouzení zisků stálé provozovně zahrnující pravidlo nízké kapitalizace a následné vyhodnocení splnění podmínek pro překlasifikaci úroků na dividendy	104
4.1.2	Směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států	109

4.1.3	Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států	114
4.2	Stálá provozovna ze třetí země	117
4.2.1	Stálá provozovna daňového rezidenta Kanady s příjmy ze zdrojů na území České republiky	117
4.3	Zdanění pasivních příjmů dle článků 10, 11 a 12 SZDZ	119
4.3.1	Daňový rezident EU a EHP	119
4.4	Návrhy a doporučení	122
4.4.1	Rozsudky ESD.....	122
4.4.2	Tuzemská legislativa	123
4.4.3	Postup přisuzování zisků stálé provozovny.....	124
4.4.4	Daňová optimalizace pasivních příjmů ve vazbě na stálou provozovnu daňových nerezidentů České republiky	125
4.4.5	Daňová optimalizace pasivních příjmů spadajících pod články 10, 11 a 12 daňových rezidentů EU a EHP	125
4.4.6	Daňová optimalizace pasivních příjmů spadajících pod články 10, 11 a 12 daňových rezidentů třetích zemí.....	126
	ZÁVĚR	127
	Seznam použité literatury	128
	Seznam obrázků.....	133
	Seznam tabulek.....	134
	Seznam použitých zkratk	135
	Seznam příloh	136

ÚVOD

Vlivem vytvoření vnitřního trhu členských zemí Evropské unie a globalizace světové ekonomiky je mezinárodní zdaňování příjmů jedním z aktuálních témat k řešení. Společnosti se už nezaměřují pouze na tuzemský trh, ale prodávají své výrobky či poskytují služby i v zahraničí. Tyto skutečnosti mohou zapříčinit, že společnosti vznikne ve státě zdroj stálá provozovna. Ústředí podniku se může najednou ocitnout před nelehkým úkolem, neboli musí určit, zda pasivní příjmy plynoucí ze státu zdroje mají být v tomto státě přisouzeny stálé provozovně a následně zdaněny společně se zisky stálé provozovny anebo zdaněny samostatně.

Diplomová práce se zabývá zdaňováním pasivních příjmů ve vazbě na stálou provozovnu. Na základě zjištěných poznatků bude vytvořen návod pro přisuzování pasivních příjmů plynoucích stálé provozovně. Následně bude popsán způsob zdaňování pasivních příjmů jako součást zisků stálé provozovny, ale i zdanění těchto příjmů jako samostatný příjem dle článků 10, 11 a 12 modelové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

Tato závěrečná práce je rozdělena na 3 hlavní části, tedy teoretickou, analytickou a praktickou. Teoretická část je rozdělena do dvou oddílů. V první pasáži je uveden obecný význam smluv o zamezení dvojího zdanění, harmonizační proces přímých daní v zemích Evropské unie a úloha a role Soudního dvora Evropské unie v rámci mezinárodního zdaňování. Posléze jsou definovány základní pojmy v oblasti mezinárodního zdanění. Druhý oddíl teoretické části se zaměřuje na vymezení pasivních příjmů.

Analytická část popisuje způsob zdaňování jednotlivých kategorií příjmů, metodiku přisuzování pasivních příjmů stálé provozovně a provádí analýzu vybraných rozsudků Soudního dvora Evropské unie. Praktická část se zabývá výpočtem vlastní daňové povinnosti u modelových příkladů. Na závěr jsou uvedeny návrhy a doporučení týkající se jak rozsudků Soudního dvora Evropské unie, tak i přisuzování zisků stálým provozovnám.

CÍL PRÁCE

Cílem diplomové práce je popsat mezinárodní zdaňování pasivních příjmů ve vazbě na stálou provozovnu a v návaznosti na uvedené vytvořit metodický návod pro přisuzování pasivních příjmů stálé provozovně. Prezentován je systém zdaňování pasivních příjmů v případě daňového nerezidenta České republiky. Dílčím cílem diplomové práce je analýza rozsudků Soudního dvora Evropské unie a stanovení daňové povinnosti u modelových příkladů.

METODIKA ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Diplomová práce vychází především z primárních pramenů informací zahrnující právní normy (zákony, nařízení, a vyhlášky vydané ve Sbírce zákonů ČR, směrnice Evropské unie a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění vydané ve sbírce mezinárodních smluv) a ze sekundárních pramenů informací, jako jsou odborné knihy a odborné články.

Při zpracování závěrečné práce bylo použito několik myšlenkových operací – abstrakce, idealizace, analýza, syntéza, srovnání, klasifikace, dedukce a model.

Abstrakce neboli myšlenkový proces se vyznačuje analytickými a syntetickými postupy. Na základě této myšlenkové operace jsou vymezeny charakteristiky, vlastnosti a relace reality.¹ Metoda byla použita u vymezení teoretických východisek, především při vymezení základních pojmů.

Idealizace znamená vytváření na základě reálných objektů, jevů a procesů takových vlastností a charakteristik, které neexistují v objektivní realitě². Tato metoda byla použita v praktické části při sestavování modelových příkladů a metodiky přisuzování zisků stálé provozovně.

Analýzu je možno chápat jako myšlenkové rozčlenění zkoumaného objektu na jednotlivé části, což umožňuje odhalit strukturu objektu, oddělení podstatného

¹ POKORNÝ J. *Předdiplomní seminář: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci: studijní text pro kombinovanou formu studia.*

² Tamtéž.

od nepodstatného, složité redukovat na jednoduché. Analýza neznamena jen rozkládat a popisovat části objektu, ale i přijímat určité teoretické předpoklady a na získané elementy vytvářet určité abstrakce a idealizace¹. Na základě této metody byla provedena analýza rozsudků Soudního dvora Evropské unie.

Syntéza tvoří nedělitelnou část analýzy. Zahrnuje proces sjednocování částí, vlastností i vztahů, vydělených prostřednictvím analýzy v jeden celek². Tato metoda byla použita například při stanovení návrhů v závěru práce.

Srovnání porovnává objekty za účelem stanovení jejich shodných nebo rozdílných znaků³. V analytické části této práce bylo provedeno srovnání zdaňování pasivních příjmů plynoucích daňovým rezidentům členských států Evropské unie a rezidentům třetích zemí.

Klasifikaci lze chápat jako řazení pojmů dle určitých hledisek. Základem dělení je výběr znaků, které jsou pro dané subjekty podstatné⁴. Tato metoda je průřezově použita v celé práci.

Dedukce představuje libovolný závěr, odvození výroků z jiných platných výroků na základě zákonů logiky⁵. Dedukce je obsažena v návrhové části, ale i v závěru diplomové práce.

Poslední myšlenková operace se nazývá **model**, jehož cílem je vytvořit určitý systém ideálních objektů, splňujících základní vztahy, vlastnosti či zákonitosti systému. Model je obsažen při sestavení modelových příkladů pro výpočet vlastní daňové povinnosti.

¹ POKORNÝ J. *Předdiplomní seminář: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci: studijní text pro kombinovanou formu studia.*

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

⁵ Tamtéž.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Tato kapitola vymezuje základní východiska mezinárodního zdanění příjmů. Konkrétně se zabývá významem smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ), významem a historií modelových smluv OECD a OSN, harmonizací v oblasti přímých daní EU a vymezením základních pojmů jako je daňový rezident, daňový nerezident, zdroj příjmů, plátce daně a stálá provozovna.

1.1 Význam smluv o zamezení dvojího zdanění

Cílem této části diplomové práce je objasnit základní význam SZDZ a to včetně vymezení typů smluv dle počtu smluvních stran a z hlediska šíře příjmů, které zahrnují. Prezentován je i vznik a význam modelových smluv OECD a OSN.

1.1.1 Význam a druhy smluv o zamezení dvojího zdanění

Úkolem SZDZ není zavádět nové typy daní, ale doplnit či měnit ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států. Cílem je tedy především zamezit dvojímu zdanění, nezdanění či možnosti daňových úniků, umožnit přímou spolupráci daňových správ smluvních států prostřednictvím smluv o výměně informací, zajistit daňovou nediskriminaci a objektivní rozdělení výnosů i přispívat k podpoře kulturních, hospodářských i jiných vztahů. Obecně lze tedy říci, že cílem SZDZ je určit, který stát má právo příjem zdanit. Vzájemný vztah mezinárodních SZDZ a vnitrostátního ZDP je upraven v Ústavě České republiky, kde v článku 10 je uvedena aplikační přednost mezinárodní smlouvy před zákonem, tzn., že říká-li mezinárodní smlouva něco jiného než český zákon, použije se mezinárodní smlouva ¹.

Dle smluvních stran existují dva typy smluv a to bilaterální, kde smluvními stranami jsou pouze dva státy (např. SZDZ se Slovenskem) a multilaterální, kde je více smluvních stran. Příkladem je smlouva o daních z příjmů, tzv. CARICOM, kterou uzavřely státy v karibské oblasti. Z hlediska šíře příjmů rozlišujeme smlouvy omezené, které se týkají pouze specifického druhu příjmu (zamezení dvojího zdanění

¹ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů Evropské unie*.

v mezinárodní dopravě) a komplexní zahrnující veškeré druhy příjmů (již zmíněná SZDZ se Slovenskem)¹.

V současnosti existují dva typy modelových smluv pro uzavírání bilaterálních komplexních smluv. Jedná se o model OECD, který uzavírají mezi sebou vyspělé státy, jelikož právo zdanit příjem má především stát rezidence. Model OSN je určen pro rozvojové státy, neboť právo zdanit příjem má stát zdroje².

1.1.2 Modelová smlouva OECD

Vznik modelové smlouvy OECD se datuje k roku 1955, kdy Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci OEEC (od roku 1960 Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj OECD) přijala první doporučení zabývající se problematikou dvojího zdanění. O rok později tato organizace začala pracovat na návrhu prvního jednotného modelu, který měl sjednotit SZDZ uzavírané mezi členy OECD. Výsledkem této činnosti bylo vytvoření Návrhu SZDZ příjmů a majetku. V roce 1963 přijala Rada OECD doporučení, aby dříve uzavřené SZDZ členy organizace byly revidovány dle vzniklého návrhu. Tento návrh byl doplněn a v roce 1977 byl přijat nový jednotný model³.

Vzhledem k rozvoji mezinárodních daňových vztahů byl v roce 1992 přijat další revidovaný model. Model OECD nadále vyžaduje neustálé revize s cílem řešit nové daňové problémy, které vznikají v souvislosti s vývojem globální ekonomiky. Výbor OECD pro daňové záležitosti tuto současnou potřebu naplňuje, a proto dodnes provádí pravidelné změny modelu. Další aktualizace proběhly v roce 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 a poslední v roce 2014⁴.

Struktura modelové smlouvy OECD je uvedena v příloze č. 1.

SZDZ dle modelu OECD se týká rezidentů smluvních států ve vztahu ke zdaňování příjmů a majetku. Smlouva pro smluvní státy stanovuje buď obecné právo, kdy každý

¹ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů Evropské unie*.

² Tamtéž.

³ UČETNÍ KAVÁRNA. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě*. Ucetnikavarna.cz [online].

⁴ OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products*. Oecd.org [online].

z těchto států má právo příjem zdanit nebo výhradní, kdy právo příjem zdanit má pouze stát rezidenta¹.

Modelová smlouva OECD taktéž stanovuje příjmy, které jsou ve státě zdroje zdaněny neomezeně (příjem z nemovitostí, zisky stálých provozoven, příjem z aktivit umělců a sportovců, příjmy ze zaměstnání, platy, mzdy a jiné odměny vyplácené fyzickým osobám za služby státu), příjmy, jejichž zdanění je omezeno sazbou (úroky, dividendy) a příjmy, které ve státě zdroje nemusejí být zdaněny vůbec (licenční poplatky, zisky ze zcizení podílů, akcií apod., zisky podniků, které nevykonávají činnost prostřednictvím stálé provozovny atd.) Kromě výše uvedeného stanovuje model OECD dvě metody zamezení dvojího zdanění a to metodu vynětí a metodu zápočtu².

Kromě modelové smlouvy Rada OECD stanovuje i Komentář k modelové smlouvě OECD, jehož cílem je vyložit jednotlivé pojmy uvedené v modelové smlouvě tak, aby poskytly uživatelům podrobný výklad termínů obsažených ve smlouvě a rovněž i výklad k situacím, které při aplikaci SZDZ mohou nastat. Komentář však nepředstavuje mezinárodní smlouvu, ale pouze „doporučení“ výkladu. V případě interpretačních potíží norem mezinárodních smluv se tedy postupuje způsobem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu, která v článku 31 uvádí, že smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy. Z uvedeného vyplývá, že právě Komentář OECD je doplňkovým prostředkem v daňové oblasti Vídeňské úmluvy o smluvním právu³.

1.1.3 Modelová smlouva OSN

Začátkem 20. let 20. století začala řešit problematiku mezinárodního zdanění i Liga národů (později OSN) a to v důsledku Bruselské konference o mezinárodních financích. V roce 1923 byla vypracována první studie „Zpráva o dvojím zdanění“, která byla dále postoupena ekonomickému a finančnímu výboru této instituce. Tato studie se stala základem prvního jednotného modelu bilaterální SZDZ, kterou Liga národů publikovala v roce 1928. První model byl založen na zdanění v zemi rezidence,

¹ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*.

² Tamtéž.

³ SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*.

ale vzhledem k nedostatečnému rozsahu modelu, dostala fiskální komise za úkol tento model dále revidovat. V roce 1933 byl touto komisí navržen model multilaterální SZDZ, avšak nikdy nebyl přijat. Další revize této smlouvy proběhla v roce 1940 v Mexiku. Zde byl přijat tzv. mexický model bilaterální SZDZ a model bilaterální smlouvy o vzájemné administrativní spolupráci při vyměřování a výběru přímých daní¹.

Další významná revize proběhla v roce 1946 v Londýně (tzv. londýnský model), který se zaměřoval na zdanění úroků, dividend, licenčních poplatků a důchodů. V roce 1954 avšak organizace OSN přenechala veškeré aktivity v této oblasti do organizace OEEC. Zájem OSN o tuto problematiku se obnovil až v polovině 60. let 20. století s cílem podpořit tok zahraničních investic do rozvojových zemí a na základě dlouholetých jednání byla navržena modelová smlouva OSN, která byla přijata v roce 1979 v Ženevě a o rok později publikována pod názvem „Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi“².

V 90. letech předchozího století byl tento model znovu revidován. Další významná aktualizace proběhla v roce 2001 a v roce 2011 proběhla zatím poslední revize, která se týkala 5 článků v modelové smlouvě OSN³.

Příloha č. 2 obsahuje strukturu modelové smlouvy OSN.

Na rozdíl od modelové smlouvy OECD, představuje modelová smlouva OSN kompromis mezi zdaňováním ve státě rezidentství a ve státě zdroje. Ve státě zdroje je však kladen větší důraz. Příjem ve státě zdroje je zdaněn v souvislosti s následujícími předpoklady:

- Příjmy z majetku jsou zdaněny po odečtu souvisejících výdajů.
- Zdanění nesmí být příliš vysoké, aby neodrazovalo zahraniční investory.
- Spravedlivé rozdělení příjmu z investice se zemí poskytující kapitál⁴.

¹ UČETNÍ KAVÁRNA. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě*. Ucetnikavarna.cz [online].

² Tamtéž.

³ UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Un.org [online].

⁴ NÉRUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*.

V modelu OECD jsou rozdílné i některé definice. Stálá provozovna je definována ve větším rozsahu a zkrácena je i doba (6 měsíců), na základě které stálá provozovna vzniká (vysvětlení pojmu stálá provozovna viz kapitola 1.4.1 Stálá provozovna str. 24). Rozdílné je i zdaňování zisků podniků, kde zisky podniku jednoho státu, podléhají zdanění pouze v tomto státě, nejsou-li tam činnosti vykonávány prostřednictvím stálé provozovny. Činnost vykonávána ve druhém státě se dá v tomto státě zdanit jen v rozsahu, které lze přičíst stálé provozovny¹.

1.2 Harmonizace přímých daní zemí Evropské unie

Vzhledem k tématu diplomové práce je nutné zmínit i harmonizaci přímých daní Evropské unie a uvést důvody stagnování harmonizačního procesu v oblasti přímých daní, charakteristiku přímých daní v Evropské unii, význam Soudního dvora Evropské unie a vývoj směrnic v oblasti zdanění.

1.2.1 Harmonizační proces v Evropské unii

Harmonizační proces přímých daní v zemích Evropské unie (dále jen EU) stagnuje a to i přesto, že je ve Smlouvě o fungování EU věnován harmonizaci přímých daní samostatný článek. Členské státy tudíž tuto harmonizaci považují za zásadní zásahy do jejich vnitřní politiky a to hlavně v případě možného využívání firemních daní jako nástroj hospodářské politiky. Kromě toho členské státy užívají rozdílné účetní systémy. V Rakousku či Německu existují tzv. daňová účetnictví, ve kterých se hospodářský výsledek neliší od daňového základu. V Anglosaských zemích (včetně České republiky) účetnictví, kdy se hospodářský výsledek pomocí zákonem stanovených úprav a operací přetransformuje ke zdanitelnému základu. Naopak při vzájemné výměně informací či zamezení dvojího zdanění jsou členské státy EU velice harmonizovány².

1.2.2 Charakteristika přímých daní v zemích Evropské unie

V rámci analýzy rozsudků Soudního dvora EU je zapotřebí rozlišovat přímé daně dle jednotlivých kategorií a to na důchodové a majetkové. Majetkové daně jsou ve členských státech velmi rozmanité a často vycházejí z národních tradic. Důchodové daně fyzických osob jsou v členských státech taktéž různorodé a to z hlediska výpočtu

¹ NÉRUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*.

² ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*.

daňové povinnosti, nezdanitelných částí základu daně, odpočitatelných položek od základu daně, slevami na dani, daňovými sazbami či počtem daňových pásem a v nich progresivními daňovými sazbami. Důchodové daně právnických osob jsou na tom obdobně a to díky existenci různých metod a dob odpisování, odlišných způsobů uplatňování ztrát, rozdílných nominálních sazeb daně atd.¹.

Důležité je i zmínit používané systémy integrace daně ze zisku firem do osobní důchodové daně. Klasický systém představuje dvojí zdanění dividend, kdy na dividendy se vztahuje jak firemní sazba daně tak osobní. Systém vyhýbání se dvojímu zdanění zajišťuje, že zisky jsou zdaňovány buď na úrovni podniku, nebo na úrovni akcionáře. Systém částečného omezení dvojího zdanění dividend představuje zdanění dividendy pouze na úrovni podniku².

1.2.3 Základní principy vnitřního trhu Evropské unie

Cílem EU je vytvořit jednotný vnitřní trh neboli vytvořit prostor, který v souladu s legislativou zajišťuje 4 základní principy: volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. V rámci zpracování tématu diplomové práce je důležité vysvětlit principy pouze dvou výše uvedených svobod - svoboda usazování a svoboda volného pohybu kapitálu³.

Svoboda usazování přímo souvisí s volným pohybem služeb a klade si za cíl zajistit mobilitu podniků a pracovníků v rámci EU neboli zajistit subjektům legálně působících v jednom členském státě, vykonávat činnost v jiném členském státě, zatímco zůstávají v zemi svého původu. Uvedené představuje odstranění diskriminace na základě státní příslušnosti (rovné zacházení s daňovými rezidenty EU), a přijetí opatření k snadnějšímu uplatňování a to včetně harmonizace vnitrostátních předpisů. Svoboda usazování a volný pohyb služeb jsou zakotveny v článcích 49 až 55 (usazování) a 56-62 (služby) Smlouvy o fungování EU⁴.

Volný pohyb kapitálu představuje svobodu vztahující se i na třetí země a je zakotvena v článcích 63-66 Smlouvy o fungování EU. Sankce z porušení této svobody jsou zakotveny v článcích 75 a 215 Smlouvy o fungování EU. Cílem této svobody

¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*.

² Tamtéž.

³ EVROPSKÝ PARLAMENT. *Svoboda usazování a volný pohyb služeb*. Europarl.europa.eu [online].

⁴ Tamtéž.

je odstranění omezení týkajících se pohybu kapitálu mezi členskými státy navzájem a mezi členskými státy a třetími zeměmi (rovnocenné zacházení s rezidenty a nerezidenty členských států)¹.

1.2.4 Význam Evropského soudního dvora v rámci mezinárodního zdaňování

Význam Soudního dvora EU (dále jen ESD) není vytvářet právo EU, ale vykládat jej a dohlížet nad jeho dodržováním. Vydává tedy rozhodnutí, které v oblasti přímých daní umožňují harmonizaci v korporativním zdaňování a zdaňování osobních příjmů. Jedná se o oblasti, kde není prosazena jednotná úprava nebo oblasti, v kterých se vyskytují problémy².

ESD v oblasti přímých daní nejčastěji vydává rozhodnutí o zdaňování přeshraničních pracovníků, zdaňování dividend, aplikace SZDZ a aplikace směrnic o dceřiných a mateřských společnostech³.

1.2.5 Vývoj daňové spolupráce v oblasti zamezení dvojího zdanění

V rámci zamezení dvojího zdanění u přímých daní vydala EU 4 směrnice. Vzhledem k tématu diplomové práce je důležité popsat 2 z vydaných směrnic a to:

- 2011/96/EU Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností.
- 2003/49/ES Směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami⁴.

První výše uvedená směrnice byla přijata v roce 1990 (90/435/EHS) v souvislosti s přípravou jednotného vnitřního trhu. V účinnost vstoupila až k 1. 1. 1993. Původní směrnice byla novou směrnicí 2011/96/EU nahrazena v roce 2011. Cílem těchto směrnic je odstranění překážek koncentrace kapitálu v rámci členských států EU⁵. Více viz kapitola 2.5.1 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států str. 36 a násl.

¹ EVROPSKÝ PARLAMENT. *Volný pohyb kapitálu*. Europarl.europa.eu [online].

² KOPŘIVA, J. Význam judikátů Evropského soudního dvora pro harmonizaci daní v EU.

³ Tamtéž.

⁴ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*.

⁵ Tamtéž.

Směrnice 2003/49/ES o zdaňování úroků a licenčních poplatků je z roku 2003 a jejím cílem je eliminovat srážkovou daň a daň z úroků a z licenčních poplatků mezi propojenými osobami z různých členských států. Za spojené osoby považujeme ty osoby, kdy se jedna osoba podílí na kapitálu či na řízení, správě apod. osoby druhé¹. Více viz 2.5.2 Směrnice o úrokových platbách a licenčních poplatcích str.36 a násl.

1.3 Vymezení základních pojmů

Vzhledem k tomu, že diplomová práce se zabývá zdaňováním pasivních příjmů daňových nerezidentů, je nutné v této části určit daňové rezidenství právnické osoby a vymežit základní pojmy – zdroj příjmů, plátce a stálá provozovna.

1.3.1 Určení daňového rezidentství právnické osoby dle ZDP

Daňovým rezidentem je právnická osoba mající sídlo nebo své místo vedení na území České republiky. Místem vedení se rozumí adresa, ze které je právnická osoba řízena. Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost, tedy ke zdanění přiznává celosvětové příjmy².

Daňový nerezident je právnická osoba, která v České republice nemá sídlo ani místo vedení, a nebo nestanoví-li to mezinárodní smlouva. Daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost, tzn., že přiznává ke zdanění příjmy, které plynou pouze ze zdrojů na území České republiky³.

Sídlo firmy je v praxi lehké určit, jelikož podléhá registrační povinnosti a informace o sídle jsou v České republice veřejně přístupné. Problematické je ovšem určit místo skutečného vedení společnosti a proto ministerstvo financí vydalo Sdělení k problematice „pojmu místo vedení“ a „skutečný vlastník“⁴.

Místo vedení je ve sdělení ministerstva financí definováno jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí. Tyto skutečnosti jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku. Místem vedení bývá obvykle místo, kde ředitel společnosti či např. správní rada přijímá

¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³ Tamtéž.

⁴ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*.

rozhodnutí o dalším fungování podniku nebo kde je nařizována praktická politika podniku. V místě vedení se musí taktéž nacházet běžné věcné a personální vybavení pro tuto řídicí činnost. Vždy se tedy jedná o hlavní místo vedení, protože každý podnik má totiž pouze jedno hlavní místo vedení na rozdíl od lokálních míst vedení, kterých podnik může mít více. Lokální místa vedení jsou považovány ve smyslu daňových smluv za stálou provozovnu¹.

1.3.2 Určení daňového rezidentství právnické osoby dle mezinárodních smluv

Určení daňového rezidentství u právnických osob je oproti fyzickým osobám jednodušší. Avšak i zde může nastat konflikt mezi dvěma státy, kdy jeden stát může za hlavní kritérium považovat registraci sídla a druhý stát místo skutečného vedení a tak v obou státech by vznikla právnickým osobám neomezená daňová povinnost. ZDP i příslušné SZDZ však v tomto případě určují daňové rezidentství dle místa skutečného vedení a to především vzhledem k tomu, že registrace sídla by mohla být pouze formální, v případě, že by se nacházela ve státě s nízkým zdaněním².

1.3.3 Zdroj příjmů

Obecně považujeme za stát zdroje stát, ze kterého plynou daňovému nerezidentovi příjmy. Plynou-li daňovému nerezidentovi příjmy ze státu zdroje, v rámci zamezení dvojího zdanění je důležité, zda stát zdroje dle SZDZ má právo příjmem zdanit³.

Příjmy, které Česká republika jakožto stát zdroje může zdanit, stanoví-li to SZDZ, jsou uvedené taxativním výčtem v ustanovení §22 ZDP. Stanoví-li smlouva, že stát zdroje má právo příjmem zdanit a není-li to zakotveno i ve vnitrostátní legislativě, stát tento příjmem nezdaní. Jedná se však o velmi výjimečné a sporné situace, které v praxi často nenastávají. Nemá-li stát uzavřenou SZDZ s Českou republikou je příjmem zdaněn pouze je-li uveden v ustanovení §22 ZDP. Pro stanovení zdroje příjmů je důležité kde je činnost vykonávána, kdo příjmem vyplácí a kde je umístěn nebo využíván majetek. U pasivních příjmů je důležité, kdo příjmem vyplácí neboli kdo je plátcem a dle toho

¹ Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“.

² RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*.

³ Tamtéž.

se pak určuje, z které země příjem plyne. Dle druhu příjmu uvedeného v ustanovení §22 ZDP se pak určuje technika zdanění v dalších ustanoveních ZDP¹.

1.3.4 Plátce daně

Plátcem je osoba, která zdanitelný příjem vyplácí. Povinnosti plátce stanovuje kromě ZDP také daňový řád. V České republice má plátce daně povinnost srazit daň pod vlastní majetkovou odpovědností. Odpovědnost má jak ve správném uplatnění tuzemských zákonů, tak i ve správné aplikaci SZDZ při určení sazby srážkové daně uvedené v ustanovení §36 ZDP. Stejné nároky na plátce jsou kladeny i v případě určení správné výše záloh na daň a zúčtování u příjmů ze závislé činnosti v ustanovení §38h ZDP či v případě zajištění daně, které plátce provádí v souvislosti s některými příjmy daňových nerezidentů České republiky v ustanovení §38e ZDP².

1.4 Aktivní příjmy

V mezinárodním zdaňování je nutné rozlišit příjmy, které jsou dosahovány ze zdrojů na území určitého státu na aktivní a pasivní. Příjmy aktivní představují příjmy z aktivní produktivní činnosti, který poplatník v roli zaměstnance či podnikatele dosahuje prostřednictvím osobní účasti a to buď výkonem vlastní práce a nebo nakládáním se svým majetkem. Do aktivních příjmů patří i činnosti, které již vykonávány nejsou např. penze. Typickým znakem těchto příjmů je podání daňového přiznání ve státě zdroje³.

1.4.1 Stálá provozovna

Pojem stálá provozovna představuje uměle vytvořený koncept pro účely daně z příjmů. Stálá provozovna není právní formou podnikání, ani ji není možné založit, ale vzniká při splnění podmínek stanovených v SZDZ nebo v zákoně. Stálá provozovna je z hlediska dani z příjmů velice důležitá, jelikož představuje výjimku z principu, že Česká republika nemá právo na zdanění zisků z podnikání u daňových nerezidentů (v případě, že má Česká republika s daným státem uzavřenou SZDZ). Z modelové

¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

smlouvy OECD totiž vyplývá, že příjmy ze zisků z podnikání zdaní stát rezidence, nevznikla-li v daném státě stálá provozovna¹.

Stálá provozovna může být definována jako trvalé místo k podnikání, jehož prostřednictvím je podnikatelská činnost vykonávána. Pro vznik stálé provozovny tedy musí být splněny podmínky stálosti, existence místa pro podnikání a činnosti musí být danou osobou vykonávány prostřednictvím tohoto místa. Trvalým místem podnikání může být například dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje apod.².

Stálá provozovna službová či staveniště, vznikne v situaci, je-li splněn časový test. Dle české legislativy, např. staveniště se stává stálou provozovnou, přesáhne-li doba trvání alespoň 6 měsíců v období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích³. Přisuzování zisků stálé provozovně je uvedeno v kapitole 3.2 Metodika přisuzování pasivních příjmů stálé provozovně str. 46 a násl.

¹ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*.

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

2 PASIVNÍ PŘÍJMY

Z hlediska tématu diplomové práce je důležité vymezit pojem pasivní příjmy a příjmy patřící do této kategorie a taktéž charakterizovat skutečného vlastníka příjmů.

Pasivní příjmy představují příjmy z užívání majetku, příjmy z poskytnutí nejrůznějších práv, kapitálové a úrokové výnosy či dividendy a jiné podíly na zisku. Jedná se o příjmy, které nevyžadují aktivní účast vlastníka na jejich vzniku a ani jeho fyzickou přítomnost ve státě zdroje. Pasivní příjmy daňových nerezidentů jsou zdaňovány ve státě zdroje prostřednictvím plátců¹.

2.1 Skutečný vlastník

Pojem skutečný vlastník dle Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“ je důležitý z hlediska pasivních příjmů. V SZDZ je vymezení tohoto pojmu podstatné pro článek 10 Dividendy, článek 11 Úroky a článek 12 Licenční poplatky².

V praxi je nutné z hlediska těchto příjmů rozlišit pojem okamžitý příjemce a skutečný vlastník. Okamžitým příjemcem může být kdokoli, komu je příjem poukázán a nezáleží na tom, zda z něj má či nemá skutečný užitek. Skutečný vlastník je osoba, které lze objektivně tento příjem přisoudit a také osoba, která ho zdaní. Z uvedeného vyplývá, že přijme-li příjem pro někoho jiného zprostředkovatel či pověřená osoba, která je rezidentem jednoho smluvního státu, jedná se o okamžitého příjemce, a tento příjem u něj nepodléhá zdanění, protože i když se na něj obecně dle Článku 1 SZDZ vztahuje, nehrozí mu žádné dvojí zdanění, protože tento příjemce není pro daňové účely ve státu rezidence vlastníkem tohoto příjmu³.

Na daňové úlevy či osvobození má nárok pouze skutečný vlastník vyplývající ze SZDZ uzavřené se státem rezidence skutečného vlastníka, existuje-li smlouva. Neexistuje-li smlouva mezi státem zdroje a státem rezidenta skutečného vlastníka řídíme se dle vnitrostátní legislativy⁴.

¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

² Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

V ZDP je pojem skutečný vlastník vymezen v ustanovení §19 odst. 6, kde je uvedeno, že se jedná o osobu, která příjem přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoli jako zprostředkovatel. V souvislosti k licenčním poplatkům se pojem skutečný vlastník vyskytuje v ustanoveních §38nb odst. 2, 3, 4 a 6 ZDP. Ve spojení s úpravou osvobození dividend přijatých mateřskými společnostmi, je tento pojem zmíněn v ustanovení § 19 odst. 9 ZDP. Pojem je dále uveden ještě v ustanovení §19 odst. 1 písm. d) a zo)¹.

2.2 Licenční poplatky

Tato část diplomové práce se zabývá základní charakteristikou a způsobem zdaňování licenčních poplatků. Licenční poplatky jsou rozděleny do tří skupin, které jsou posléze jednotlivě charakterizovány. Jedná se o příjmy z průmyslových práv, příjmy z kulturních práv a příjmy z užití majetku.

2.2.1 Základní charakteristika

Licenčními poplatky dle modelové smlouvy OECD myslíme platby za užití:

- Jakéhokoliv autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu včetně kinematografických filmů (včetně softwaru).
- Patentu.
- Ochranné známky.
- Návrhu nebo modelu.
- Plánu tajného vzorce či výrobního postupu.
- Informace vztahující se na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové obchodní či vědecké².

Dle modelové smlouvy OECD se licenční poplatky rozdělují na kulturní a průmyslové. Toto rozdělení je důležité z hlediska stanovení režimu či míry zdanění ve státě zdroje. Některé smlouvy totiž stanovují odlišný režim pro kulturní licenční poplatky, tzn., že nejsou zdaněny vůbec nebo naopak podléhají odlišné míře zdanění (nižší sazby)

¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

²OECD. *Model Convention with respect to taxes on income and on capital*. Oecd.org [online].

ve státě zdroje. Dle ZDP za licenční poplatky dále považujeme i příjmy z užití movitých věcí¹.

Osvobození těchto příjmů je uvedeno v kapitole 2.5.2 Směrnice o úrokových platbách a licenčních poplatcích str. 36 a násl.

2.2.2 Příjmy z průmyslových práv

Za příjmy z průmyslových práv považujeme náhradu za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového charakteru, softwaru či know-how. Tuto kategorii příjmů může představovat i úhrada za využití nebo právo na využití vynálezů, ochranných známek, průmyslových postupů apod. Z pohledu daňového nerezidenta najdeme v ZDP tento typ příjmů v ustanovení §22 odst. 1 písm. g) bod 1².

Pojem know-how můžeme chápat jako výrobně technické nebo jiné hospodářsky využitelné informace, které nejsou veřejně dostupné, tzn., že mohou být i utajované. Představují různé výrobní postupy, technickou dokumentaci či recepturu ale i obchodní informace, které subjekt využívá při své činnosti³.

Software je dle českého zákona chápán jako specifický know-how, dle kterých se např. plánuje, vyrábí či účtuje. Není ho možné prodat, ale převést k němu vlastnická práva nebo poskytnout práva k užívání. Z hlediska zdaňování softwaru je nutné rozlišovat:

- Úplný převod vlastnických práv.
- Převod práv k zakázkovému softwaru.
- Převod práv ke standardnímu neboli „krabicovému“ softwaru⁴.

Úplný převod vlastnických práv se v rámci mezinárodního zdanění nepovažuje za příjem z průmyslových práv, tudíž ani za příjem z licenčních poplatků. V ustanovení §22 ZDP není tento převod uveden, tzn., že Česká republika nemá právo zdanit tento příjem. Úplným převodem rozumíme převod práv z jedné osoby na druhou,

¹ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*.

² Tamtéž.

³ DAŇAŘI ONLINE. *Nehmotný majetek v současném účetnictví a dani z příjmů*. Danarionline.cz [online].

⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

kdy právo nakládat, využívat nebo udělovat licence k danému softwaru přechází na kupujícího. Prodávající tedy toto právo tímto převodem pozbývá¹.

Je-li software pro zákazníka vytvořen na zakázku pro jednoho či více uživatelů, dochází k tzv. omezenému převodu práv. Vlastníkem softwaru nadále zůstává jeho poskytovatel, tzn., že dochází k poskytnutí práva na jeho užití, nejedná se tedy o prodej. Česká republika má právo tento příjem zdanit, jelikož je to uvedeno v ustanovení §22 odst. 1 písm. g) bod 1 ZDP².

„Krabicový software“ je software, který je určen širokému okruhu uživatelů. K jeho prodeji dochází přímo nebo prostřednictvím distributora. I přesto, že se jedná v podstatě o poskytnutí omezených práv, nikoli o jejich úplný převod, je tento typ softwaru dle české legislativy chápán jako prodej zboží, který v České republice nepodléhá zdanění³.

2.2.3 Příjem z kulturních neboli autorských práv

Příjem z kulturních práv, představuje platby obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoli autorského práva k dílu literárnímu uměleckému či vědeckému včetně kinematografických filmů a či filmů nebo nahrávek jakýchkoli jiných prostředků, které jsou používány pro vysílání v televizi či v rozhlasu. Tento typ příjmů zahrnuje i náhrady placené za podvodné užití nebo porušení práv. Příjmy z autorských práv jsou uvedeny v ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 2. ZDP⁴.

2.2.4 Příjem z užití movitých věcí

Příjem z užití movitých věcí se v České republice řadí do licenčních poplatků díky výhradě České republiky k modelové smlouvě OECD. V dřívějších modelových smlouvách OECD z let 1963 a 1977 byl příjem z užití movitých věcí v článku 12 zahrnut, ale v pozdějších letech byl vypuštěn. Současná modelová smlouva tyto příjmy řadí pod články 5 a 7. Česká republika však není jediný stát, který toto pojetí odmítá. V ZDP jsou příjmy z užití movitých věcí uvedeny v §22 odst. 1 písm. g) bod 5⁵.

¹ DAŇAŘÍ ONLINE. *Mezinárodní zdanění úhrad za software*. Danarionline.cz [online].

² Tamtéž.

³ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*.

Z hlediska zdanění dle ZDP je však nutné vymezit právní vztah, ze kterých plynou příjmy z užití movitých věcí. Jedná-li se o operativní nájem, zdaňují se příjmy z užití majetku dle ustanovení §36 odst. 1 písm. a) ZDP. Finanční nájem se spíše řadí mezi formy financování pořízení majetku a proto se zdaňují nižší sazbou, tedy 5 % dle ustanovení §36 odst. 1 písm. d) ZDP¹.

2.2.5 Způsob zdaňování licenčních poplatků

Zdaňování daňových nerezidentů smluvních států

U smluvních států je důležité určit, zda stát zdroje má právo příjem zdanit. Je-li v článku 12 SZDZ uvedeno, že stát zdroje má právo příjem zdanit, a jedná-li se o příjem uvedený v ustanovení §22 odst. 1 písm. g) bod 1., 2., nebo 5. ZDP, zdaní Česká republika jako stát zdroje tento příjem srážkovou daní. Je-li ve SZDZ stanovena maximální sazba daně pro zdanění tohoto příjmu a tato sazba je nižší než sazba stanovená zákonem (15 % dle ustanovení §36 odst. 1 písm. a) ZDP či 5 % dle ustanovení §36 odst. 1 písm. d) v případě finančního leasingu), bude tento příjem zdaněn sazbou uvedenou ve SZDZ. V opačném případě bude příjem zdaněn sazbou uvedenou v ZDP. Nestanoví-li SZDZ žádnou sazbu daně, bude příjem taktéž zdaněn sazbou dle ZDP².

Zdaňování daňových rezidentů nesmluvních států

Má-li Česká republika jakožto stát zdroje právo příjem zdanit (dle §22 odst. 1 písm. g) bod 1., 2., nebo 5.), je tento příjem zdaněn sazbou 15 % dle ustanovení §36 odst. 1 písm. a) ZDP za podmínky, má-li Česká republika se státem rezidence uzavřenou dohodu o výměně informací. V opačném případě je tento příjem zdaněn dle ustanovení §36 odst. 1 písm. c) sazbou ve výši 35 %. Příjmy z finančního leasingu se zdaňuje srážkovou daní ve výši 5 % dle ustanovení §36 odst. 1 písm. d)³.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

2.3 Úroky

Tato část diplomové práce se zabývá základní charakteristikou pojmu úroky. Zmíněny jsou i tyto příjmy ve vazbě na stálou provozovnu a taktéž je prezentován způsob zdanění těchto příjmů u daňových nerezidentů České republiky.

2.3.1 Základní charakteristika

Úrok je chápán jako výnos z pohledávek, neboli jako odměna za poskytnuté finanční prostředky. Modelová smlouva OECD v článku 11 definuje úrok jako příjem z pohledávek jakéhokoli druhu, přitom nezáleží na tom, zda je pohledávka zajištěná nebo nezajištěná zástavním právem na nemovitost, nebo s právem či bez práva na účasti na zisku dlužníka a to u příjmů plynoucích z vládních cenných papírů, obligací či dluhopisů včetně premii a výher, s kterými jsou spojeny¹.

ZDP charakterizuje definici pojmu úroky v ustanovení §22 odst. 1 písm. g) bod 4 jako úroky a jiné výnosy z poskytnutých půjček a úvěrů nebo obdobné příjmy, které plynou z jiných obchodních vztahů. Může se jednat i o úroky ze státních dluhopisů nebo z vkladů či investičních nástrojů, dle zvláštních předpisů upravujícího podnikání na kapitálovém trhu².

Úroky či penále za zpožděné platby dle modelové smlouvy OECD nespádají pod režim úroků uvedených v článku 11. Plynou-li však tyto sankční úroky či penále rezidentu nesmluvního státu, Česká republika, jako stát zdroje zdanění tyto sankční úroky stejně dle režimu úroky (úroky ze závazkových vztahů jsou uvedeny v §22 odst. 12)³.

Vznikají-li úroky mezi spojenými osobami a jsou-li sjednané ve výši přesahující tržní poměry, zdaňují se odlišným režimem. Částí úroků, přesahující tržní poměry rozumíme to, že je výše úroků sjednána vyšší mezi spojenými osobami, než kdyby tento vztah mezi skutečným vlastníkem a plátcem úroků neexistoval⁴.

Část úroků, která tuto úroveň přesahuje, bude zdaněna dle ustanovení §22 odst. 1 písm. g) bod 3. Tyto nadhodnocené úroky se tedy klasifikují

¹ OECD. *Model Convention with respect to taxes on income and on capital*. Oecd.org [online].

² Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

jako dividendový příjem. V režimu dividend se však zdaňují i úroky dle ustanovení §25 odst. 1 písm. w, které u spojených osob nesplňují podmínky nízké kapitalizace, neboli přesáhne-li úhrn úvěrových finančních nástrojů šestinásobek vlastního kapitálu u bank či pojišťoven a čtyřnásobek, jedná-li se o ostatní subjekty¹.

Osvobození těchto příjmů je uvedeno v kapitole 2.5.2 Směrnice o úrokových platbách a licenčních poplatcích str. 36 a násl.

2.3.2 Úroky ve vazbě na stálou provozovnu

Je-li skutečný vlastník úroků rezidentem jednoho smluvního státu a ve druhém státě, ve kterém mají úroky zdroj, vykonává činnosti prostřednictvím stálé provozovny, a tyto úroky se váží k tíži stálé provozovny, nepoužije se článek 11 týkající se úroků, ale článek 7 Zisky z podniků. Mělo by se tedy jednat pouze o úroky z pohledávek, které jsou přímo spojeny s obchodní činností stálé provozovny. Z hlediska věřitele je za zemi zdroje považována ta země, ve které je umístěna stálá provozovna a v souvislosti, se kterou vznikl dluh, ze kterého se platí úroky².

V praxi však dle komentáře k modelové smlouvě OECD musíme brát v potaz přímou ekonomickou spojitost mezi závazkem, ze kterého úroky vznikají a stálou provozovnou. V této souvislosti rozlišujeme tyto případy:

- Vedení stálé provozovny sjednalo půjčku pro své potřeby, půjčka je vykázána v závazcích a platí úroky věřiteli.
- Zřizovatel sjednal smlouvu o půjčce, která je určena pro potřeby stálé provozovny umístěné v druhém státě, úroky jsou taktéž neseny jako náklad stálé provozovny.
- Půjčka je sjednána zřizovatelem stálých provozoven, ale je určena pro více stálých provozoven umístěných v různých státech³.

První dva případy uvádí jako zemi zdroje tu zem, kde je stálá provozovna⁴.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

² SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

³ Tamtéž..

⁴ Tamtéž.

Zdaňování těchto příjmů je uvedeno v kapitole 3.3 Příjmy vázající se ke stálé provozovně str. 68 a násl.

2.3.3 Způsob zdaňování úroků

Zdaňování daňových nerezidentů České republiky smluvních států

U smluvních států je důležité zda stát zdroje má právo příjem zdanit. Je-li v článku 11 SZDZ uvedeno, že stát zdroje má právo příjem zdanit, a příjem z úroků je uvedený v ustanovení §22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP zdaní Česká republika jako stát zdroje tento příjem a to srážkovou daní. Je-li ve SZDZ stanovena maximální sazba daně pro zdanění tohoto příjmu a tato sazba je nižší než sazba stanovená zákonem (15 % dle ustanovení §36 odst. 1 písm. b) ZDP), bude tento příjem zdaněn sazbou uvedenou ve SZDZ. V opačném případě bude příjem zdaněn sazbou uvedenou v ZDP¹.

Zdaňování daňových rezidentů nesmluvních států

Příjmy z úroků plynoucí rezidentovi státu, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o výměně informací, jsou zdaněny dle ustanovení §36 odst. 1 písm.b) sazbou ve výši 15 %. V případě, že Česká republika nemá uzavřenou s tímto státem dohodu o výměně informací je tento příjem zdaněn dle ustanovení §36 odst. 1 písm. c) ZDP sazbou ve výši 35 %².

2.4 Dividendy

Tato část diplomové práce se zabývá zdaňováním dividend. Obsahuje základní charakteristiku, překlasifikování příjmů na dividendy, osvobození dividend a způsob jejich zdaňování.

2.4.1 Základní charakteristika

V modelové smlouvě OECD je ve článku 10 uvedeno, že za dividendy se považují příjmy z akcií a podílů na zisku, ale i příjmy plynoucí z pohledávek spojených s účastí na zisku či příjmy ze společenských práv. Jednotlivé SZDZ se však ve vymezení dividend výrazně liší, takže je důležité se řídit dle konkrétní smlouvy, např. ve smlouvě s Belgií jsou zahrnuty do dividend i příjmy vyplácené formou úroků, které jsou dle vnitrostátních předpisů považovány za příjmy z akcií. Komentář OECD

¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

k problematice překlasifikování úroků na dividendy zastává stejný názor překlasifikace i v případě, že příslušná SZDZ neobsahuje podobný text uvedený ve smlouvě s Belgií¹.

Dle ustanovení §22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP je chápán pojem dividendy jako podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodní společnosti či družstev, jiné příjmy z držby kapitálového majetku, část zisku po zdanění, která je vyplácená tichému společníkovi, zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu a úroky, které se neuznávají jako výdaj (viz kapitola 2.3.1 Základní charakteristika str.31 a násl.)².

2.4.2 Překlasifikování na dividendy

Překlasifikování na dividendy týkající se rozdílů mezi cenami sjednanými a obvyklými na trhu se použije, nestanoví-li smlouva jinak, pouze u osob majetkově propojených³.

Překlasifikování úroků na dividendy je dle pokynu generálního ředitelství D-22 možné, je-li zvláštní vztah mezi věřitelem a dlužníkem. Zvláštní vztah je definován tím, že:

- Půjčka buď značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku společnosti a nebo byla poskytnuta k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryta likvidními aktivy.
- Věřitel se podílí na zisku ve společnosti.
- Splácení je podmíněno nárokům jiným věřitelům, či výplatě dividend.
- Výše úroků závisí na zisku společnosti.
- Neobsahuje-li smlouva o půjčce žádnou lhůtu splatnosti⁴.

2.4.3 Osvobození dividend

Jedná-li se o mateřskou a dceřinou společnost, jsou dividendy osvobozeny dle § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) a to v případě jedná-li se o akciovou společnost, společnost s ručením omezením, družstvo nebo je-li společnost daňovým rezidentem jiného státu Evropské unie než Česká republika nebo států EHP a u které je držba podílu

¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

² PELC, V., P. PELECH. *Daně z příjmů s komentářem*.

³ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁴ Pokyn GFR D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

na základním kapitálu delší než 12 měsíců a podíl na základním kapitálu je alespoň ve výši 10 %. Dividendy jsou osvobozeny od srážkové daně ve státě zdroje v případě, že je vyplácí dceřiná společnost nebo stálá provozovna mateřské společnosti¹.

Dividendy jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob v případě, plynou-li v České republice mateřské společnosti nebo její stálé provozovně (pokud jsou jí tyto dividendy přisouzeny funkční a věcnou analýzou viz kapitola 3.2.2 Krok 1.2 Funkční a věcná analýza str. 47 a násl.)².

2.4.4 Způsob zdaňování dividend

Daňový nerezidenti ze smluvních států

Dle SZDZ má stát zdroje právo příjem zdanit. Smlouva ve většině případů stanoví dvě maximální daňové sazby z dividend. Sazby bývají rozčleněny dle podílu na vlastním kapitálu. Je-li podíl vyšší nebo roven stanovenému procentu, je stanovena nižší sazba z důvodů přilákání investorů. Smlouvy vždy určují pro zamezení dvojího zdanění metodu zápočtu prostého³.

Daňový rezidenti z nesmluvních států

Neexistuje-li mezi státy SZDZ dochází ke dvojímu zdanění, které může být zmírněno pouze vykázáním zaplacené daně jako daňový uznatelný náklad dle §24 odst. 2 písm. ch) ZDP⁴. Neexistuje-li mezi státem residence a Českou republikou SZDZ ani dohoda o výměně informací, použije se represivní sazba dle ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) ve výši 35 %⁵.

Vypořádací podíly.

Vypořádací podíly v České republice podléhají zdanění srážkové daní dle ustanovení §36 odst. 1 písm. b). Je-li příjemce rezident nesmluvního státu, dle ustanovení §22 odst. 1 písm. g) bod. 3 ZDP zdaní tento příjem jako by byl český rezident. Poplatník má sice možnost podat daňové přiznání, ale byla-li nabývací cena uplatněna

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

² Směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

³ SOJKA, V. *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁴ Tamtéž..

⁵ PELC, V., P. PELECH. *Daně z příjmů s komentářem*

správně, nezíská z toho žádnou výhodu. Je-li příjemce rezidentem smluvního státu, záleží způsob zdanění na konkrétní smlouvě. Některé země vztahují příjmy z dividend pouze na příjmy ze zisku, ale většina zemí zahrnuje do těchto příjmů i příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií. Tato formulace České republiky nebrání podřadit vypořádací podíly pod režim dividend¹.

2.5 Společné směrnice v oblasti pasivních příjmů

Tato část diplomové práce se zabývá společnými směrnicemi Evropského společenství v oblasti zdaňování pasivních příjmů a to konkrétně směrnicemi o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států a o zdaňování úrokových platbách a licenčních poplatcích.

2.5.1 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států 2011/96/EU vznikla z důvodů omezení znevýhodnění, které by mohly vyplývat z rozdílných daňových předpisů členských států. Cílem této směrnice je osvobodit dividendy vyplácené dceřinými společnostmi od srážkové daně za účelem zamezení dvojího zdanění na úrovni mateřské společnosti².

Stát mateřské společnosti splní uvedený cíl tak, že buď osvobodí dividendy obdržené mateřskou společností od daně, nebo umožní, aby si mateřská společnost mohla odečíst zaplacenou daň z těchto příjmů od jejího základu daně³.

2.5.2 Směrnice o úrokových platbách a licenčních poplatcích

Směrnice 2003/49/ES se týká společného systému zdanění kapitálově spojených osob v oblasti úroků a licenčních poplatků. Tato směrnice byla přijata 3. 6. 2003 a je platná od 1. ledna 2004. Úkolem této směrnice je, aby transakce mezi společnostmi z různých členských států, nepodléhaly horšímu daňovému režimu než společnosti ze stejného

¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

² Směrnice 2011/96 EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění pozdějších směrnic.

³ Tamtéž.

státu. Směrnice tedy vytváří jednoduchý režim, kdy příjmy z licenčních poplatků a úroků jsou zdaňovány v zemi sídla vlastníka příjmu¹.

Směrnice 2003/49/ES je implementována do české legislativy a dle ustanovení §19 odst. 5 bodu 1. se považují za kapitálově propojené osoby ty osoby, které mají přímou či nepřímou účast podílu na kapitálu či hlasovacích právech druhé osoby ve výši alespoň 25 %. Osvobození úrokových příjmů je uvedeno v ustanovení §19 odst. 1 písm. zk) ZDP a u příjmů z licenčních poplatků je uvedeno v ustanovení §19 odst. 1 písm. zj) ZDP. Toto osvobození však nevzniká automaticky, ale poplatník musí získat od správce daně rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrů a půjček dle ustanovení §38nb².

Osvobození dle §19 ZDP lze uplatnit pouze za předpokladu, že plátce i příjemce těchto příjmů je osoba přímo kapitálově spojená po dobu alespoň 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích a příjemce je skutečným vlastníkem. Příjmy z úroků ani licenčních poplatků nemohou být přičitatelné stálé provozovně umístěné na území České republiky nebo třetích států³.

Žádost pro vydání rozhodnutí se podává Finančnímu úřadu a může být podána poplatníkem i plátcem. Rozhodnutí je ale vydáno finančním úřadem pouze poplatníkovi⁴.

Povinné náležitosti žádosti jsou:

- Potvrzení o daňovém rezidentství příjemce příjmů vydané zahraničním správcem daně.
- Informace prokazující skutečné vlastnictví.
- Potvrzení vydané zahraničním správcem daně, že příjemce podléhá dani z příjmů či obdobné dani ve státu rezidence.
- Informace, že příjemce příjmů má právní formu uvedenou v příloze směrnice o úrocích a licenčních poplatcích.
- Informace prokazující, že příjemce i a plátce jsou osobami kapitálově spojenými

¹ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii.

² Tamtéž.

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Tamtéž.

- Právní titul pro výplatu licenčních poplatků¹.

K vyřízení rozhodnutí má správce daně lhůtu 3 měsíce. Rozhodnutí je časově omezené a může být vydáno maximálně na 3 roky².

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

² Tamtéž.

3 ANALYTICKÁ ČÁST

Analytická část diplomové práce si klade za cíl stanovit metodiku přisuzování pasivních příjmů stálé provozovně na základě autorizovaného přístupu OECD, dále popsat postup zdaňování pasivních příjmů ve dvou režimech. Příjmy plynoucí stálé provozovně a příjmy samostatně zdaňovány dle článků 10, 11 a 12 SZDZ. Následně jsou analyzovány rozsudky ESD, které se týkají především omezování svobody usazování. Tyto rozsudky byly vybrány z důvodu absence rozsudků na téma zdaňování pasivních příjmů ve vazbě na stálou provozovnu.

3.1 Autorizovaný přístup OECD a unijní právo

V rámci tématu diplomové práce je důležité zmínit autorizovaný přístup OECD, který má za cíl spojit článek 7 modelové smlouvy OECD týkající se zisků stálých provozoven s pravidly transferových cen uvedených v článku 9 modelové smlouvy OECD a směrnicí OECD o transferových cenách. Rozdělení zisků probíhá na základě funkčně odděleného přístupu, tzn., že stálé provozovny jsou chápány jako odlišné a samostatné podniky, které jsou nezávislé na zbývajících částech podniků, jejichž jsou součástí¹.

Přisuzování zisků stálé provozovně je tedy založené fikci, že stálé provozovny jsou považovány za odlišné a samostatné podniky, a proto zisky stálé provozovny jsou chápány jako zisky, které by stálá provozovna měla očekávat, že je vytvoří, kdyby byla samostatný nezávislý podnik zapojený ve stejných nebo podobných aktivitách, za stejných nebo podobných podmínek, s přihlédnutím k vykonávaným funkcím, užívanému majetku a předpokládaným rizikům stálé provozovny a dalších částí podniku².

3.1.1 Alokace majetku stálé provozovny

Autorizovaný přístup OECD má významný dopad na směrnice EU týkající se přímých daní (směrnice o fúzích, směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, směrnice o úrocích a licenčních poplatcích). Na základě tohoto přístupu je majetek stálé

¹ KOFLEK G., S VAN THIEL. *European union – The „Authorized OECD Approach“ and EU Tax Law. European taxation* [online].

² Tamtéž.

provozovně přisouzen dle funkční a věcné analýzy, tzn., že pro přisouzení majetku není důležité, jaká část podniku majetek zakoupila¹.

Komentář OECD k modelové smlouvě z roku 2010 hovoří i o požadavku efektivního spojení mezi stálou provozovnou a holdingy, závazky, nehmotným a investičním majetkem. Příslušný majetek je považován jako součást obchodního majetku stálé provozovny v případě, existuje-li toto efektivní spojení. Toto efektivní spojení má dopad na směrnice EU týkajících se přímých daní, např. směrnice EU o mateřských a dceřiných společnostech se vztahuje na zisk rozdělovaný stálé provozovně v jednom členském státě, kde je mateřská i dceřiná společnost rezidentem jiného, ale stejného členského státu EU. Prvně dle definice mateřské společnosti se jedná tzv. sendvičové struktury, kdy holdingy prostřednictvím stálých provozoven vytvářejí fiktivní přeshraniční elementy na úrovni zahrnutých společností a těmito fiktivními platbami kryjí skutečné rozdělení zisků za účelem osvobození takto rozdělených dividend od srážkové daně.²

V tomto případě je důležité zmínit definici článku 2(2) směrnice EU o mateřských a dceřiných společnostech, která říká, že za stálou provozovnu je považováno trvalé místo k podnikání v některém členském státě, jehož prostřednictvím probíhá činnost společnosti z jiného členského státu. Zisky stálé provozovny podléhají dani v rozsahu, v němž je činnost provozována a to na základě bilaterální smlouvy. V případě absence této smlouvy, se definice stálé provozovny řídí vnitrostátními předpisy³.

V článku 2(2) směrnice EU o mateřských a dceřiných společnostech je vyžadováno, aby zisky byly předmětem daně. Toto ustanovení totiž míří na preventivní zprostředkování stálých provozoven v tzv. sendvičové struktuře (na základě uvedeného výše), kdy se podniky chtějí tímto způsobem vyhnout uplatnění tuzemského práva. Úleva od ekonomického dvojího zdanění by měla být udělena pouze za předpokladu přeshraničního svévolného rozdělení zisku, vztahuje-li se předmět daně jak na aktivní tak pasivní příjmy stálé provozovny. Vztahuje-li se předmět daně výhradně na příjmy

¹ KOFLER G., S VAN THIEL. *European union – The „Authorized OECD Approach“ and EU Tax Law. European taxation* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

z dividend, osvobození dle článku 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech by mělo být možné uplatnit, v případě, jsou-li splněny podmínky dle článku 2(2)¹.

OECD komentář z roku 2010 se věnuje i efektivnímu spojení akciových podílů, což vyžaduje více než jen záznam o podílech v účetní knize stále provozovny, tzn., že finanční podíl v souvislosti s vyplácenými dividendami musí být efektivně spojen se stálou provozovnou a musí být součástí podnikových aktiv v případě, že ekonomické vlastnictví finančního podílu je přisouzeno stále provozovně, v rámci zásady uvedené ve zprávě výboru zvané přisuzování zisků stále provozovně (v ustanovení 72-97 této zprávy), a to za účelem použití ustanovení 2 nebo článku 7. V kontextu s tímto ustanovením, ekonomický vlastník finančního podílu znamená ekvivalent vlastníka příjmu za účelem daňového. Představuje tedy samostatný podnik, se kterým jsou spojeny výhody a důkazní břemeno (tzn., právo na přisouzení vlastnictví finančního podílu a potencionální vystavení zisků či ztrátám se zhodnocením či znehodnocením podílu)².

Vzhledem k nejasnosti pojetí ekonomického vlastnictví, je rozdělení akciových podílů stálým provozovnám problematické a to z hlediska daňových smluv, ale i z hlediska směrnice EU o mateřských a dceřiných společnostech. To je evidentní hlavně v případě, že není vytvořeno dostatečné efektivní spojení (např. pouhá rezervace akciového podílu). V případě dalších složitostí, jako přisouzení akciových podílů k pasivním příjmům stále provozovny, nejsou jasně specifikována pravidla v komentáři modelové smlouvy OECD z roku 2010 ani ve zprávě o přisuzování zisků stále provozovně³.

3.1.2 Převody majetku

Převody majetku v rámci interních obchodů dle článku 7(2) modelové smlouvy OECD z roku 2010 vyžadují takové přisuzování zisků, jako by se jednalo o transakce mezi nezávislými subjekty, tzn., že interní prodej ovlivní i ekonomické vlastnictví majetku⁴.

¹ KOFLER G., S VAN THIEL. *European union – The „Authorized OECD Approach“ and EU Tax Law. European taxation* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

Tento přístup tedy neomezuje tuzemské ustanovení práva týkající se zpeněžení skrytých rezerv při přeshraničním převodu majetku v rámci podniku, ale i zpeněžení zisku při dalších přeshraničních interních záležitostech (např. služby, kde proběhnou skutečné transakce, avšak neexistuje odpovídající cash flow). Uvedené může být chápáno i jako diskriminace, což komentář k článku 24(3) modelové smlouvy OECD jasně zavrhuje¹.

Znění článku 24(3) modelové smlouvy OECD musí být interpretováno ve smyslu, že diskriminaci daňového rezidenta a daňového nerezidenta nepředstavuje, tudíž nemá, za následek více zatěžující zdanění. Tento odstavec umožňuje i přizpůsobit režim daně dle konkrétních okolností, tudíž nebrání uplatnění zvláštních mechanismů, které přisuzují zisk stálé provozovně. Odstavec tedy musí být chápán v kontextu článku 7(2) modelové smlouvy OECD, na základě kterého jsou zisky přisuzovány stálé provozovně stejně, jako by se jednalo o samostatný a nezávislý podnik zabývající se stejnými či podobnými aktivitami při stejných či podobných podmínkách. Pravidla přisuzování zisku tedy nemohou být považovány za diskriminaci dle odstavce 24 (3) modelové smlouvy OECD, tzn., že nemůže být uvalena vyšší sazba daně, než kterou mají domácí podniky s podobnými aktivitami².

Nabízí se tedy otázka, zda je odlišné zacházení s tuzemským a přeshraničním převodem v souladu se základními svobodami, vzhledem k tomu, že odlišnosti mohou vzniknout v zásadě rozdílným časováním mezi realizací a oceněním. Nedojde-li k žádnému zdanění v tuzemském převodu majetku, nemělo by dojít ke zdanění ani v přeshraničním převodu. Členské státy nachází odůvodnění v oblasti odloženého zdaňování skrytých rezerv u nehmotného majetku a krátkodobého majetku. Uvedené by však mohlo vést k přijetí švédské právní úpravy, která odložení zdanění skrytých rezerv neposkytuje, ale daň rozloží na 5 let u hmotného majetku a 10 let u nehmotného majetku³.

3.1.3 Fiktivní platby stálé provozovny

Článek 7(2) modelové smlouvy OECD se zabývá i obchodními záležitostmi mezi stálou provozovnou a dalšími částmi podniku. Autorizovaný přístup OECD považuje za zisky

¹ KOFLER G., S VAN THIEL. *European union – The „Authorized OECD Approach“ and EU Tax Law. European taxation* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

stálé provozovny i fiktivní licenční poplatky nehmotného majetku, fiktivní pronájmy hmotného majetku, fiktivní dividendy, ale i pomyslné úroky. Státy však chtějí, aby se tuzemská úprava spojila s úpravou daňových smluv, jelikož nakládání s fiktivní kompenzací stálé provozovny zahraničnímu hlavnímu místu vedení, je v souvislosti s interním obchodováním záležitostí reálných plateb prováděné dceřinou společností mateřské společnost¹.

Komentář OECD z roku 2010 říká, že fikce stálé provozovny jako samostatného nezávislého podniku neomezuje aplikaci článku 7, 23 A a 23 B modelové smlouvy OECD. Taktéž rozšiřuje interpretaci dalších článků za tím účelem, aby se se stálými provozovnami zacházelo stejně jako s dceřinými společnostmi. S pomyslnými neboli fiktivními platbami by mělo být zacházeno stejně jako s platbami uskutečněnými dceřinou společností mateřské společnosti. Některé státy chtěly zajistit, aby zmíněné interní obchody nebyly uznány dle článků 6 a 11 modelové smlouvy OECD v případě, že by podobné transakce mezi dvěma samostatnými podniky vedly ke zvýšení příjmů dle článků 6 a 11 modelové smlouvy OECD².

Je evidentní, že některé státy by chtěly, aby fiktivní licenční poplatky, úroky či dividendy byly zatíženy tuzemskou srážkovou daní, autorizovaný přístup OECD však tyto fiktivní platby přisuzuje k zisku stálým provozovnám. To stejné platí i u výnosů z volného kapitálu, kdy si státy přejí, aby tyto výnosy byly považovány za dividendy. Otázkou je fakt, zda by toto zdanění bylo v souladu se směrnicí EU o úrocích a licenčních poplatcích i se směrnicí EU o mateřských a dceřiných společnostech (zde zdanění fiktivních výnosů volného kapitálu). Pokud by se směrnice zabývaly těmito fiktivními platbami, požadovaly by existenci nejméně dvou společností. Stálé provozovny jsou sice považovány za samostatné společnosti, avšak fiktivní přeshraniční platby stálé provozovny hlavními místu vedení směrnice neobsahují³.

Vzhledem k tomu, že může docházet k porušování základních svobod, řeší ESD případy týkající se diskriminačního zdanění dividend, licenčních poplatků či úroků

¹ KOFLER G., S VAN THIEL. *European union – The „Authorized OECD Approach“ and EU Tax Law. European taxation* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

(např. viz 3.5.2 Rozdílné zacházení při výplatě dividend str. 74 a násl.). Soudní dvůr při rozhodování o zvláštní sazbě daně platné pouze pro stálé provozovny shrnul závěry z předchozích rozhodnutí a určil, že je nezbytné aplikovat takovou sazbu daně na zisky vytvořené stálou provozovnou, která je použita za stejných okolností při rozdělování zisku dceřiných společností mateřské společnosti¹.

Uvedené rozhodnutí však může narušit svobodu usazování, jelikož přeshraniční pomyslné fiktivní výnosy z majetku jsou zatíženy daní. V případě mateřských a dceřiných společností však toto rozdělení zisku nepodléhá dani, je-li dceřiná společnost vlastněna mateřskou společností, která je rezidentem EU².

3.1.4 Alokace zisku a mezinárodní úmluva

Články 7(3) a 9(2) modelové smlouvy OECD obsahují složité propojení mezi stálou provozovnou a státem, který má dle článku 23 modelové smlouvy OECD poskytnout úlevu od daně. Tento článek 23 modelové smlouvy OECD se zaměřuje především na vyřešení rozdílů založených na odlišné interpretaci článku 7(2). Nesouhlasí-li státy s interpretací článku 7(2) modelové smlouvy OECD postupuje dle článku 25(1) modelové smlouvy OECD vzájemnou dohodou. Jedná se především o doplnění úmluv, které stanoví vyloučení dvojího zdanění v oblasti převodních cen ve vztahu ke stálým provozovnám, v případech, kdy je potřeba názoru nezávislého poradního orgánu. Tato úmluva neboli arbitráž je použita ve všech 351 bilaterálních smluvních vztazích mezi členskými státy a má odrazující účinek pro členské státy, jelikož je povzbuzuje k práci na rychlém rozhodnutí ve sporech o transferových cenách (za účelem vyhnutí se této arbitráži)³.

Znění úmluvy o arbitráži může sloužit i jako právní nástroj k řešení konfliktů, které vznikají v důsledku rozdílných přístupů k cenám při přeshraničním interním obchodování mezi stálou provozovnou a hlavním místem vedení (umístěné v Evropské unii). Arbitrážní úmluva je zahrnuta i v autorizovaném přístupu OECD a považuje

¹ KOFLER G., S VAN THIEL. *European union – The „Authorized OECD Approach“ and EU Tax Law. European taxation* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

stálou provozovnu za kompletně odlišný a oddělený podnik státu, ve kterém se nachází a vztahuje se na spory o ceně mezi interními obchody¹.

3.1.5 Vyhodnocení

Z uvedeného vyplývá, že s autorizovaným přístupem OECD i novým znění článku 7 modelové smlouvy OECD souvisí několik otázek týkajících se práva EU. :

- Autorizovaný přístup OECD požaduje, aby aktiva byla rozdělena stálé provozovně na základě efektivního spojení, které záleží na výkonnosti významných osobnostních funkcí, tzn., přisouzení majetku na základě funkční a věcné analýzy. Zmíněné je důležité pro směrnice EU o přímých daních. Autorizovaný přístup OECD totiž vyžaduje, aby podíly byly propojeny se skutečným obchodováním, tzn., ekonomické vlastnictví vyžaduje více než jen záznam v účetních knihách stálé provozovny.
- Přeshraniční převod ekonomického vlastnictví může způsobit diskriminační zacházení, kde s podobným tuzemským převodem majetku je zacházeno odlišně (například rozdíly z načasování realizace zisků a jejich ocenění).
- Fiktivní výnosy z investic se alokují od stálé provozovny do zahraničního hlavního místa vedení. Fiktivní úroky a fiktivní licenční poplatky mohou vést ke zdanění srážkovou daní ve státě zdroje. Otázkou je, zda se jedná o omezení svobody usazování.
- Postup o vzájemné dohodě dle článku 25 modelové smlouvy OECD by měl být doplněn arbitrážní úmluvou. Ta totiž řeší spory o transferových cenách, které zvažují, zda bude dvojí zdanění eliminováno a zda dojde k použití metody vynětí, daňového zápočtu nebo zda budou přidružené podniky zatíženy dodatečným daňovým poplatkem za úpravu převodní ceny².

¹ KOFLER G., S VAN THIEL. *European union – The „Authorized OECD Approach“ and EU Tax Law. European taxation* [online].

² Tamtéž.

3.2 Metodika přisuzování pasivních příjmů stálé provozovně

Vzhledem k tématu diplomové práce je důležité určit, zda pasivní příjem plyne stálé provozovně, a nebo bude-li zdaněn samostatně dle článků 10, 11 a 12 SZDZ. Následující metodický postup přisuzování zisků stálé provozovně by měl pomoci poplatníkům určit režim zdanění.

Krok č.	Přisouzení zisků stálé provozovně
1. krok	1.1 Přístup funkčně nezávislé entity
	1.2 Funkční a věcná analýza
	1.2.1 Určení významných personálních funkcí
	1.2.2 Přisouzení ekonomického vlastnictví aktiv dle významných relevantních funkcí
	1.2.3 Přisouzení rizik dle významných personálních funkcí
	1.2.4 Uznání a určení obchodů mezi stálou provozovnou a dalšími částmi podniku
	1.2.5 Přisouzení kapitálu na základě aktiv a rizik přisouzených stálé provozovně.
2. krok	2.1 Určení ceny uznaných obchodů
	2.1.1 Určení srovnatelnosti mezi obchody a nezávislými transakcemi
	2.1.2 Výběr a aplikace nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen mezi stálou provozovnou a dalšími částmi podniku

Obrázek č. 1: Přisuzování zisků stálé provozovně
(Zdroj: Vlastní zpracování dle OECD. *Zpráva přisuzování zisků stálé provozovně.*)

Prvním krokem přisouzení zisků stálé provozovny je její hypotetická definice jako samostatného a nezávislého podniku.

3.2.1 Krok 1.1 Přístup funkčně nezávislé entity

Zisky, které mají být přisouzeny stálé provozovně, jsou zisky, které by stálá provozovna získala za tržních podmínek, zejména při svých obchodech s ostatními částmi podniku, kdyby byla samostatným a nezávislým podnikem zapojeným do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem

na prováděné funkce, použitá aktiva a rizika přijatá podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku¹.

3.2.2 Krok 1.2 Funkční a věcná analýza

Dalším krokem přisuzování zisků stálé provozovny je provedení funkční a věcné analýzy. Tato analýza umožňuje správně definovat stálou provozovnu a její zbývající části podniku tak, jako kdyby byly sdruženými podniky, tzn., že každá stálá provozovna, ale i další část podniku provádí své funkce, vlastní nebo využívá aktiva, přijímá rizika a vstupuje do obchodů mezi sebou navzájem a do transakcí s dalšími spojenými i nezávislými podniky².

Funkční a věcná analýza se provádí z toho důvodu, že stálá provozovna není právně oddělena od ostatních částí podniku tak, jak je oddělen přidružený podnik. Navíc u přidružených podniků zjistíme na základě smluv, jaký majetek přidruženému podniku patří. Uvedené ovšem neplatí v případě stálých provozoven, které, jak již bylo zmíněno, nejsou právně odděleny od ostatních částí podniku, tzn., že veškerý majetek používaný jak stálou provozovnou, tak i dalšími částmi podniku, patří právně podniku jako celku. Na základě uvedených skutečností, má funkční a věcná analýza v případě přisuzování zisků stálé provozovny za cíl³:

- Identifikovat významné personální funkce stálé provozovny.
- Přisoudit ekonomické vlastnictví aktiv na základě identifikovaných významných personálních funkcí.
- Přisoudit rizika na základě identifikovaných významných personálních funkcí.
- Rozhodnout o uznání obchodů mezi stálou provozovnou a jinými částmi podniku a určení povahy těchto obchodů.
- Přisoudit kapitál na základě aktiv a rizik přisouzených stálé provozovně⁴.

Funkční a věcná analýza se provádí analogicky dle Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Ve vztahu k tématu diplomové práce je tento

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

první krok přisuzování zisků stálé provozovny považován za nejdůležitější z důvodu, že funkční a věcná analýza přisoudí stálé provozovně hmotný či nehmotný majetek, z kterého mohou posléze plynout příjmy z licenčních poplatků či dividend, a kapitál, z kterého mohou plynout příjmy z úroků (tzn. pasivní příjmy).

Krok 1.2.1 Určení významných personálních funkcí

V rámci prvního bodu funkční a věcné analýzy je důležité určit prováděné funkce stálé provozovny. Cílem je stanovit, které z aktivit podniku jsou spojeny se stálou provozovnou a z jakého titulu jsou tyto funkce prováděny, neboli jsou prováděny pro jinou část podniku nebo třetím stranám. V případě, že stálá provozovna vznikla na pevném místě, musí se určit funkce, které jsou v tomto místě prováděny¹.

U funkcí se hodnotí jejich význam při vytváření zisku podniku jako celku. Tímto hlediskem jsou hodnoceny podpůrné, doplňkové i hlavní funkce prováděné zaměstnanci stálé provozovny. Funkční a věcná analýza musí zahrnovat veškeré aktivity prováděné v hostitelské zemi stálé provozovny, ale i veškeré aktivity prováděné stálou provozovnou jménem ostatních částí podniku. Nejčastějšími identifikovanými funkcemi jsou:

- Navrhování, výroba, montáž.
- Výzkum a vývoj.
- Poskytování služeb.
- Nákup, distribuce.
- Marketing, propagace.
- Doprava, financování a řízení².

Funkční analýza identifikuje základní funkce a provede jejich úpravy dle subjektu, se kterým je srovnávána. Důležitá je jejich frekvence, povaha a hodnota pro příslušné strany³.

¹ OECD. *Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

Krok 1.2.2 Přisouzení ekonomického vlastnictví aktiv dle relevantních funkcí

Při prisuzování majetku stálé provozovny je důležité určit ekonomické vlastnictví a používání majetku v rámci prováděných funkcí a to vzhledem k tomu, že veškerý majetek je právně vlastněn podnikem. Ekonomické vlastnictví je definováno funkční a věcnou analýzou a vychází z prováděných relevantních významných personálních funkcí a závisí na typu aktiva a druhu podnikatelské činnosti¹.

Prvním krokem přisouzení ekonomického vlastnictví je identifikování aktiv používaných stálou provozovnou. Dále se určí podmínky, za kterých jsou tato aktiva používána (např. licence atd.) Přisouzení majetku stálé provozovně je důležité i z hlediska vypracování daňové rozvahy².

Hmotný majetek

Prisuzování hmotného majetku je vzhledem k tématu diplomové práce důležité z toho důvodu, že při pronájmu přisouzeného majetku plynou stálé provozovně příjmy z licenčních poplatků.

Tato alokace může probíhat dvěma způsoby. Ekonomické vlastnictví se určí buď na základě významných personálních funkcí, a nebo dle užití majetku stálou provozovnou. Oba tyto způsoby by měli dojít ke stejnému výsledku. Je-li stálá provozovna považována za ekonomického vlastníka, je oprávněna k odpočtu odpisů majetku a odpočtu úroků, byl-li tento majetek pořízen prostřednictvím úvěru. Je-li stálá provozovna nájemcem hmotného majetku, nájem je daňově uznatelný náklad. Za předpokladu, že je stálá provozovna pronajímatelem tohoto majetku, zdaní výnosy plynoucí z tohoto pronájmu³.

Nehmotný majetek

Ve vztahu k příjmům z licenčních poplatků je důležité i přisouzení nehmotného majetku, probíhající rovněž na základě určení ekonomického vlastnictví, které by mělo být založeno na principech, tak, aby byla vyloučena možnost, že by podnik označil

¹ OECD. *Zpráva o prisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

za vlastníka jednu část podniku, bez ohledu na to, zda tato část podniku má odbornou kvalifikaci a způsobilost přijímat a řídit rizika spojené s tímto majetkem. Přisouzení majetku stále provozovně záleží na dvou aspektech:

- Je-li nehmotný majetek nově vytvořen podnikem.
- Je-li nehmotný majetek získán od jiného podniku¹.

Obchodní nehmotný majetek – interně vytvořený

Funkční analýza se provádí za účelem určení nehmotného majetku používaným stálou provozovnou a zjištění podmínek používání (tzn., zda vlastní stálá provozovna nehmotný majetek sama či s jinou částí podniku)².

Na základě významných personálních funkcí bude stanoveno ekonomické vlastnictví interně vytvořeného majetku. Funkce určující vlastnictví jsou takové, které vyžadují aktivní přijímání rozhodnutí ohledně přijetí a řízení jednotlivého rizika a portfolia rizik spojených s vytvořením nehmotného majetku. Ekonomické vlastnictví může být často určeno funkcemi prováděnými na úrovni nižší, než je vrcholový management, tj. úroveň, kde dochází k aktivnímu řízení programu rozvoje nehmotného majetku. Ekonomické vlastnictví musí být určeno pro konkrétní případ zvlášť, vzhledem k tomu, že v jednotlivých případech se bude lišit dle konkrétních skutečností a okolností. Funkční a věcná analýza by tedy měla popsat a vyhodnotit dynamiku konkrétního výzkumného a vývojového programu, tzn., vyhodnotit podstatu kritického rozhodovacího procesu a úroveň, na které jsou rozhodnutí přijímána. Relevantní funkce mohou zahrnovat proces testování a projektování, posouzení a vyhodnocení údajů vyplývajících z testu stanovení bodů, ve kterých jsou rozhodnutí přijímána³.

Vývoj nehmotného majetku s sebou nese určitá rizika – může být neúspěšný, nebo nebude úspěšně implementován, což znamená vznik finanční ztráty. Proto společnost realizující vývoj nehmotného majetku musí mít i dispozici dostatečný volný kapitál pro krytí těchto ztrát⁴.

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

Získaný obchodní nehmotný majetek

Ekonomické vlastnictví získaného obchodního majetku taktéž vychází z identifikace významných personálních funkcí týkající se aktivního rozhodování ohledně přijetí nebo řízení rizik. Může se jednat např. o funkce ocenění získaného nehmotného majetku, provádění jakýchkoliv požadovaných následných vývojových aktivit a vyhodnocení a řízení rizik spojených s využíváním nehmotného aktiva v praxi. Identifikaci významných personálních funkcí může ovlivnit i to, že obchodní nehmotný majetek může být získán v různém stádiu vývoje – může být plně vytvořen nebo je stále ještě potřeba dalšího vývoje pro dotvoření nehmotného majetku¹.

Marketingový nehmotný majetek

Marketingovým nehmotným majetkem chápeme jméno, logo či značku společnosti. Otázkou je, zda tento majetek patří stejnou měrou všem částem společnosti. I v tomto případě se použijí základní principy pro přisouzení obchodního nehmotného majetku, tzn., dle významných personálních funkcí, které určí ekonomické vlastnictví, neboli pojí se s přijetím a řízením rizik. Těmito funkcemi můžeme chápat např. vytváření a řízení strategie uplatňování značky, ochranné známky a ochrany obchodního názvu či péče o existující marketingový nehmotný majetek².

Resumé

- Přisouzení hmotného a nehmotného majetku je důležité z hlediska pasivních příjmů plynoucích stálé provozovně. Jedná se zejména o:
 - Příjmy z licenčních poplatků.
 - Z užití movitého majetku.
 - Příjem z užití nehmotného majetku (software, know-how atd.).
- Přisouzení hmotného i nehmotného majetku probíhá na základě identifikace významných personálních funkcí.
 - U hmotného majetku může probíhat i na základě užití. Oba způsoby však musí dojít ke stejnému závěru.
 - Byl-li hmotný majetek přisouzen stálé provozovně, může si stálá provozovna uplatnit odpočet v podobě odpisů.

¹ OECD, *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

- Je-li přisouzený majetek pořízen z úvěru, úroky představují daňově uznatelný náklad stálé provozovny.
- U nehmotného majetku probíhá především na základě významných personálních funkcí vyplývajících z aktivního rozhodování ohledně přijetí nebo řízení rizik souvisejících s tímto majetkem.
- V případě vlastního vývoje nehmotného majetku musí být k dispozici volný kapitál pro krytí případných ztrát.

Krok 1.2.3 Přisouzení rizik na základě významných personálních funkcí

Funkční analýza musí být doplněna o významná rizika, která se předpokládají u každé ze stran. Přisouzení rizik ovlivňuje přisouzení nehmotného majetku, proto i tento krok je důležitý z hlediska tématu diplomové práce.

Se stálou provozovnou je možno nakládat tak, jako by přijala riziko, i když ve skutečnosti nese právně riziko podnik a neexistují žádné právně závazné ujednání přiřazující dané riziko konkrétní části podniku. Typy rizik, které jsou brány v úvahu:

- Vstupní náklady.
- Kolísání výstupní ceny.
- Riziko ztráty spojené s investicí do majetku, strojů a vybavení a s jejich užíváním
- Riziko úspěchu nebo neúspěchu investice do výzkumu a vývoje.
- Finanční rizika – např. pohyb měnových kurzů, úrokové míry, úvěrového rizika¹.

Stálá provozovna by tedy měla přijímat ty rizika, které vyplývají z významných personálních funkcí prováděných zaměstnanci stálé provozovny v místě stálé provozovny, tzn., že přijímá i rizika vyplývající z nedbalosti zaměstnanců zapojených do funkce prováděné stálou provozovnou².

Vykonávané funkce určují rozložení rizik mezi stranami a podmínky, které by každá ze stran očekávala při tržním obchodování. Smluvní podmínky, ze kterých vyplývá rozložení rizik, ve většině případů nejsou k dispozici, vzhledem k tomu, že stálá

¹ OECD. *Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy* [online].

² Tamtéž.

provozovna a ústředí podniku jsou chápány jako jeden právní subjekt. Za předpokladu existence smluvních podmínek musí platit, že jsou v souladu s ekonomickou podstatou transakce. Při zkoumání ekonomické podstaty rozložení rizika je důležité zvážit důsledek takového rozložení v tržní transakci¹.

Neexistují-li smluvní podmínky mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku, musí být přesně konkretizováno, která rizika mají být stále provozovně přisouzeny, tzn., že rizika a odpovědnost bude přisouzena na základě chování a ekonomických zásad, kterými se lze řídit mezi přidruženými společnostmi. Odvození může být podpořeno zkoumáním interních praktik podniku a srovnáním s tím, co dělají nezávislé podniky, zkoumáním interních dat či dokumentace uvádějící, jak bylo přisouzení rizika provedeno².

Přijetí rizik by mělo být zohledněno i v rámci přisuzování zisků stálé provozovně provádějící danou funkci. Stále provozovně nejsou přisouzeny pouze rizika, ale i veškerá zajištění daných rizik, např. v případě kurzového rizika se může jednat o hedging či forwardové transakce. Stále provozovně jsou přisouzeny pouze ty rizika, které plynou z významných personálních funkcí. Neplnou-li rizika z těchto významných personálních funkcí, přijetí těchto rizik by nemělo být bráno pro účely přisouzení zisků stálé provozovny. Množství a povaha rizik přijatých stálou provozovnou, ovlivňuje množství kapitálu, které musí být stále provozovně přisouzeno za účelem udržení stejné úvěruschopnosti³.

Resumé

- Přijetí rizik probíhá na základě významných personálních funkcí.
- Při neexistenci smluvních podmínek musí být přesně konkretizováno, která rizika mají být stále provozovně přisouzeny, tzn., že rizika a odpovědnost bude přisouzena na základě chování a ekonomických zásad, kterými se řídíme mezi přidruženými společnostmi.
- Neplnou-li z významných personálních funkcí žádná rizika, přijetí rizik by nemělo být bráno v úvahu pro účely přisouzení zisků stálé provozovně.

¹ OECD. *Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy* [online].

² OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

³ Tamtéž.

Krok 1.2.4 Uznání a určení obchodů mezi stálou provozovnou a dalšími částmi podniku

Funkce, aktiva i rizika jsou přisouzeny stálé provozovně společně s příjmy a výdaji, které plynou z transakcí mezi spojenými a nespojenými podniky. Cena transakcí se sdruženými podniky je stanovena na základě principu tržního odstupu. Dle článku 7 odst. 2 modelové smlouvy OECD je požadováno, aby zisky přisouzené stálé provozovně vycházely z podmínky hypoteticky definovaného samostatného a nezávislého podniku. Z tohoto důvodu je nutné identifikovat povahu interních obchodů se zbývajících částmi podniku, jehož je součástí. Je tedy nutné stanovit, jak ocenit interní obchody s přihlédnutím k principu tržního odstupu¹.

Obchody mezi stálou provozovnou a ostatními částmi podniku ovlivní přisouzení zisků v rozsahu, v jakém odpovídají funkcím prováděným stálou provozovnou a ostatními částmi podniku s ohledem na použitá aktiva a přijatá rizika. Stálá provozovna může využívat majetek, hotovost či služby ústředí. Vnitřní obchody by tedy měly mít stejný vliv na přisouzení zisků stálé provozovně a ostatním částem podniku, jako v případě srovnatelného poskytování služeb či zboží mezi nezávislými podniky. OECD staví na předpokladu, že interní obchody jsou určeny výhradně pro účely přisouzení správného množství zisku stálé provozovně².

Jeden z aspektů pro uznání obchodů mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku je, že stálá provozovna není totéž jako dceřiná společnost a není právně ani ekonomicky oddělena od zbývajících částí podniku. Dalším aspektem je, že obchody mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku, nemají právní důsledky. Z uvedeného vyplývá, že je potřeba většího dohledu nad transakcemi a příslušné dokumentace³.

Dohledem se rozumí, že mezní limit musí být překročen předtím, než je obchod akceptován jako ekvivalent transakce, která by proběhla mezi nezávislými podniky v tržních podmínkách, a tedy měl by se odrážet v přisouzení zisků dle článku 7 odst. 2 modelové smlouvy OECD. Tento obchod nemusí být zcela

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

evidentní, ale je konceptem, kde existence je dovozována výhradně pro účely přisouzení zisku na základě principu tržního odstupu. Pro hodnocení potenciálního obchodu slouží účetní záznamy a vnitřní dokumentace stálé provozovny. Obchod mezi stálou provozovnou a další částmi podniku je uznán za předpokladu, že se týká reálné a identifikované události. Funkční a věcná analýza by měla zhodnotit, zda k podobné události došlo nebo ne¹.

Vzhledem k tomu, že obchod probíhá v rámci jednoho právního subjektu, neexistují zde žádné smluvní podmínky. Dle autorizovaného přístupu OECD, jsou tyto smluvní podmínky nahrazeny písemnou smlouvou, korespondencí či jinou komunikací mezi stranami. Jedná se především o účetní záznamy či interní dokumentace, která naznačuje převod rizik, odpovědností a užitků z jedné části podniku na jinou².

Analýza smluvních podmínek transakce je součástí funkční a věcné analýzy a je použita k prověření, zda chování stran odpovídá podmínkám smlouvy a zda je v souladu s ekonomickými principy, kterými se řídí vztahy mezi nezávislými podniky³.

Účetní záznam a souběžná dokumentace dokazují interní obchod. Dokumentace by měla být připravena tak, aby zamezila vzniku sporů týkajících se aplikace autorizovaného přístupu OECD. Tato dokumentace musí být v souladu s ekonomickou podstatou aktiv probíhajících v podniku (dle funkční a věcné analýzy) a obchod se nesmí lišit od obchodů přijatých mezi transakcemi s nezávislými podniky. Obchod také nesmí narušovat principy autorizovaného přístupu OECD tak, že převod rizik bude oddělen od funkce⁴.

Resumé

- Obchod probíhá v rámci jednoho právního subjektu, proto neexistují žádné smluvní podmínky.
- Smluvní podmínky jsou nahrazeny písemnou smlouvou, korespondencí či jinou komunikací mezi zúčastněnými stranami.

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online]

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

- Analýza smluvních podmínek je součástí funkční a věcné analýzy a je použita k prověření, zda chování stran odpovídá podmínkám smlouvy a zda je v souladu s ekonomickými principy, kterými se řídí vztahy mezi nezávislými podniky.

Krok 1.2.5 Přisouzení kapitálu na základě přisouzených aktiv a rizik stálé provozovně

Po přisouzení aktiv, a rizik podniku, je další etapou v přisuzování zisků stálé provozovny, určení jaká část volného kapitálu je zapotřebí pro pokrytí těchto aktiv a pro podporu přijatých rizik. Stanovení kapitálu je taktéž důležité i pro vypracování daňové rozvahy stálé provozovny¹.

Proces přisouzení kapitálu je složen ze dvou etap:

- Posouzení rizik a ocenění aktiv.
- Určení množství kapitálu, potřebného pro podporu rizik a aktiv přisouzených stálé provozovně².

Před začátkem těchto etap musí být stálé provozovně přisouzena úvěruschopnost, vzhledem k tomu, že je výše kapitálu úvěruschopností ovlivněna. Stálé provozovně je dle autorizovaného přístupu OECD přisouzena stejná úvěruschopnost, jako má podnik jako celek a to proto, že tento přístup vychází z toho, že kapitál i rizika jsou vzájemně zaměnitelné (nejsou oddělitelné), takže by bylo nekonzistentní udělit veškeré výhody synergie ústředí podniku. Stejně úvěruschopnosti se dosáhne přisouzením volného kapitálu stálé provozovny a úvěruschopnost vyplývá i z jiných faktorů než jsou kapitál a rizika např. pověst, ziskovost, kvalita řízení diverzifikace rizik atd.³.

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

Etapu 1 – posouzení rizika a ocenění aktiv přisouzených stálé provozovně

Ocenění aktiv

U podniků, které neměří rizika, je přisouzení kapitálu na základě aktiv připisovaných stálé provozovně, protože kapitál slouží právě pro financování aktiv. Aktiva mohou být oceněny několika metodami a její výběr je pouze na podniku:

- Účetní hodnota aktiv (tak, jak je uvedena za dané účetní období).
- Tržní hodnota aktiv.
- Ocenění historickou cenou¹.

Ocenění historickou cenou přináší několik výhod – zapůjčené částky souvisí s historickou hodnotou aktiv, umožňuje konsistentní hodnocení aktiv napříč jurisdikcemi a je jednodušší než pravidelné určování tržní hodnoty aktiv².

Ocenění rizik

Rizika ovlivňují výši kapitálu jen v případě, představují-li významná rizika. Za významné riziko se považuje riziko, u něhož je kapitál vyžadován trhem, na kterém stálá provozovna operuje. Výchozím bodem pro ocenění mohou být vlastní měřicí nástroje podniku, existují-li. Pokud rizika významná nejsou, stačí pro zjištění kapitálu pouze ocenění aktiv³.

Etapu 2 – určení volného kapitálu potřebného pro financování aktiv a pro podporu rizik přisouzených stálé provozovně.

Autorizovaný přístup OECD vychází z předpokladu, že stálá provozovna potřebuje mít pro daňové účely přisouzeno takové množství kapitálu, které odpovídá tržním podmínkám a to bez ohledu na to, zda je či není volný kapitál stálé provozovně formálně přidělen. Přisouzení by mělo být provedeno v souladu s přisouzenými aktivy a s nimi spojenými riziky v takové míře, aby byly zohledněny specifické funkce majetku a rizika stálé provozovny vztahující se k funkcím a majetku, ale i k rizikům

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

podniku jako celku. Z uvedeného vyplývá, že některé podnikatelské aktivity vyžadují více či méně volného kapitálu než podnik jako celek¹.

Přístup a alokace kapitálu

Volný kapitál je přisouzen na základě podílu aktiv a rizik přisouzených stálé provozovně funkční analýzou. Vlastní-li stálá provozovna 10 % aktiv a rizik podniku, bude jí přisouzeno 10% volného kapitálu podniku. Provádí-li podnik rozdílný typ podnikání oproti celku nebo jsou-li rozdílné tržní podmínky v hostitelské zemi stálé provozovny, musí být tyto rozdíly zohledněny ve velikosti přisouzeného volného kapitálu. Dalším problémem v alokaci kapitálu je situace, kdy podnik, jehož je stálá provozovna součástí, má nízkou kapitalizaci, takže přidělení skutečného volného kapitálu podniku bez úpravy nepřinese výsledek odpovídající principu tržní kapitalizace².

Při alokaci kapitálu můžeme vycházet z několika přístupů:

- Přístupy vycházející z přidělení ekonomického kapitálu.
- Přístup nízké kapitalizace.
- Přístup bezpečných přístavišť – přístup kvazi nízké kapitalizace/přístup zákonem stanoveného minimálního kapitálu (tento přístup nepodporuje autorizovaný přístup OECD, jelikož ignoruje jeho vnitřní podmínky).
- Jiné metody – sektor pojišťovnictví³.

Přístupy vycházející z přidělení ekonomického kapitálu, jsou vhodné především pro bankovní sektor, kde existuje systém založený na měření rizik. V tomto případě jsou posouzeny mající dopad na ziskovost bank. Pro nefinanční instituce těžce použitelné, jelikož tyto podniky nemají systém měření rizik⁴.

Přístup nízké kapitalizace říká, že stálá provozovna by měla mít stejné množství volného kapitálu, jako by měl nezávislý podnik provádějící stejné nebo podobné činnosti za stejných nebo podobných podmínek a to na základě provedené srovnávací analýzy s příslušnými nezávislými podniky. Na základě identifikace přisouzených aktiv

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

a rizik, jsou definovány fondy, které jsou potřebné pro stálou provozovnu., ale bez rozlišení na volný kapitál a dluhy. Následně je vymezena alokace fondů na úročené dluhy a volný kapitál¹.

Faktory, které určují výši dluhu a výši volného kapitálu:

- Kapitálová struktura podniku.
- Rozsah skutečných kapitálových struktur nezávislých podniků hostitelské země.²

U nefinančních podniků je nutné zaměřit se na kapitálovou strukturu než na volný kapitál. To vyžaduje stanovení výše finančních prostředků, které musí být přisouzeny pro podporu funkcí, aktiv a rizik stálé provozovny. Určení rozlišení na úročené dluhy a volný kapitál, by mělo být stanoveno na základě srovnatelných dluhů vůči vlastnímu jmění v hostitelské zemi³.

Poměr dluhů a vlastního kapitálu je výsledkem několika faktorů. Externími podmínky jsou – kvalita a povaha aktiv, umístění stálé provozovny, toky hotovosti, druh podnikatelské činnosti, podnikatelská strategie atd. Funkční a věcná analýza musí odhalit klíčové proměnné a dle toho přisoudit stálé provozovně množství volného kapitálu. Nevýhoda tohoto přístupu je, že stálé provozovně může být přisouzeno větší množství volného kapitálu než podniku jako celku⁴.

Přisuzování kapitálu stálé provozovně nízko-kapitalizovaného podniku

Podnik, kterému vznikla stálá provozovna, může být financován pouze z dluhů, takže přisouzení volného kapitálu stálé provozovny vede k tzv. nízko-kapitalizovanému podniku. Kapitálová struktura v tomto případě neodpovídá principu tržního odstupu a výsledkem uvedeného je použití 2 možných přístupů:

- Přístup nízké kapitalizace.
- Přístup, který upravuje volný kapitál podniku na množství upravující principu tržního odstupu ještě před tím, než je tento kapitál provozovně přidělen⁵.

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

⁵ Tamtéž.

Volba metody alokace kapitálu důležitá při minimalizaci dvojího zdanění či nezdanění. Avšak žádná z uvedených metod není schopna postihnout všechny okolnosti¹.

Přístup nízké kapitalizace

Posuzuje kapitálové struktury pomocí srovnatelných nezávislých podniků za srovnatelných okolností. Tento přístup musí určit množství volného kapitálu, které odpovídá principu tržního odstupu. Předpokladem tohoto principu je, že úvěruschopnost celého podniku je stejná jako úvěruschopnost všech jeho částí².

Přístup, který upravuje volný kapitál podniku

Tento přístup nejprve upraví volný kapitál podniku na množství odpovídající principu tržního odstupu a poté určí správné množství volného kapitálu prostřednictvím přístupu alokace kapitálu³.

Stále provozovně může být přisouzeno větší množství kapitálu, než je volný kapitál podniku v souladu s principem tržního odstupu, pokud komerční důvody nízké kapitalizace nemají nic společného s podnikatelskými činnostmi stále provozovny. Pokud tyto komerční důvody mají nějaký vztah k podnikatelské činnosti stále provozovny, musí to být zohledněno buď výběrem srovnatelných údajů, které jsou podobně ovlivněny uvedenými faktory, úpravou srovnatelných rozdílů mezi danými faktory nebo použitím jiného autorizovaného přístupu OECD, který by více odpovídal tržnímu odstupu⁴.

Přisouzení nákladů na financování stálým provozovnám

Jakmile je určen poměr vlastního a cizího kapitálu, je nutné zaměřit se na přisouzení nákladů na financování stálých provozoven neboli daňové uznatelnosti úroků.

Cílem autorizovaného přístupu OECD je stanovit množství úroků, které odpovídají tržnímu odstupu na základě funkcí, aktiv a rizikům přisouzeným stále provozovně. Pohyby finančních zdrojů mezi jednotlivými částmi podniku mohou být za určitých okolností uznány jako interní úročené transakce pro účely ocenění správy financí

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

(finančně-správní transakce). Zda budou pohyby finančních zdrojů uznány, jako finanční transakce závisí na funkční a věcné analýze daného obchodu a na podmínkách, za kterých byl uskutečněn. Pro uznání je důležité identifikovat část podniku, která provádí významné personální funkce pro určení ekonomického vlastnictví finančních aktiv (tzn., vlastník aktiv), který je poté oprávněn mít takovýto příjem z finančních aktiv odpovídající principu tržního odstupu v rámci interní finančně-správní transakce¹.

V současné době existují dva přístupy pro prisuzování externích úrokových výdajů podniku jeho stálé provozovně:

- Přístup spočívající ve sledování.
- Přístup spočívající v zaměnitelnosti².

Přístup spočívající ve sledování

Jedná se o sledování interních pohybů finančních zdrojů poskytnutých stálé provozovně zpětně až k původnímu poskytnutí těchto prostředků třetími stranami. Úroková míra stálé provozovny je tedy ve stejné výši jako skutečná úroková míra hrazená podnikem třetím stranám³.

Přístup spočívající v zaměnitelnosti

Peníze vypůjčené stálou provozovnou z podniku představují příspěvek do celkových potřeb financování a ne tedy pouze pro potřeby konkrétní stálé provozovny. Na základě předem definovaných podmínek je každé stálé provozovně přidělen podíl na celkových úrokových výdajích hrazených podnikem třetím stranám. V rámci tohoto přístupu není tedy potřeba rozpoznávat jakékoliv interní transakce s úroky⁴.

Je-li podnik financován výhradně z vlastního jmění, uznání finančně-správních transakcí je možné pouze v případě, že existují významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví. Při neexistenci těchto funkcí mohou být pouze skutečné externí úrokové výdaje podniku přerozděleny různým částem podniku. Interní

¹ OECD. *Zpráva o prisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

úrokové obchody jsou tedy uznány pouze pro účely ocenění finančních funkcí a neovlivňují přisuzování volného kapitálu ani přisouzení množství dluhů¹.

Stanovení ceny finančně správních transakcí dle principu tržního přístupu

Ocenění by mělo být provedeno na základě principu tržního odstupu s ohledem na srovnávací analýzu. Pokud se finančně-správní transakce týkají externího dluhu, ocenění může být určeno přidáním marže k externímu dluhu s odkazem na srovnatelné marže nezávislých podniků provádějící srovnatelné funkce. Tuto přidanou marži, lze však použít pouze pokud je ekonomické vlastnictví finančních aktiv přisouzeno funkční a věcnou analýzou nějaké části podniku, např. provádí-li stálá provozovna plnohodnotné pokladní funkce, tzn., představuje poskytovatele služeb².

Autorizovaný přístup OECD v případě úpravy úrokových výdajů – daňová uznatelnost
Je-li množství přiděleného volného kapitálu stále provozovně menší než množství odpovídající principu tržního odstupu, je potřeba provést úpravu za účelem snížení množství úrokových výdajů nárokových stálou provozovnou tak, aby odráželo potřebnou hodnotu volného kapitálu. Uvedené totiž může vést k nižší daňové povinnosti³.

V případě, že úročené dluhy pokrývají nějakou část množství volného kapitálu, tyto úroky nejsou daňově uznatelné. Pokud účty stálé provozovny odráží konkrétní úročené dluhy pokrývající množství volného kapitálu, je jednoduché určit množství daňově neuznatelných úroků. Neodráží-li konkrétní úročené dluhy, daňově neuznané úroky se určí různými metody. Metody pro stanovení daňové uznatelnosti jsou:

- Metoda určující uznatelnost na základě poměru skutečných a nárokových úrokových výdajů.
- Aritmetický průměr⁴.

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

² Tamtéž.

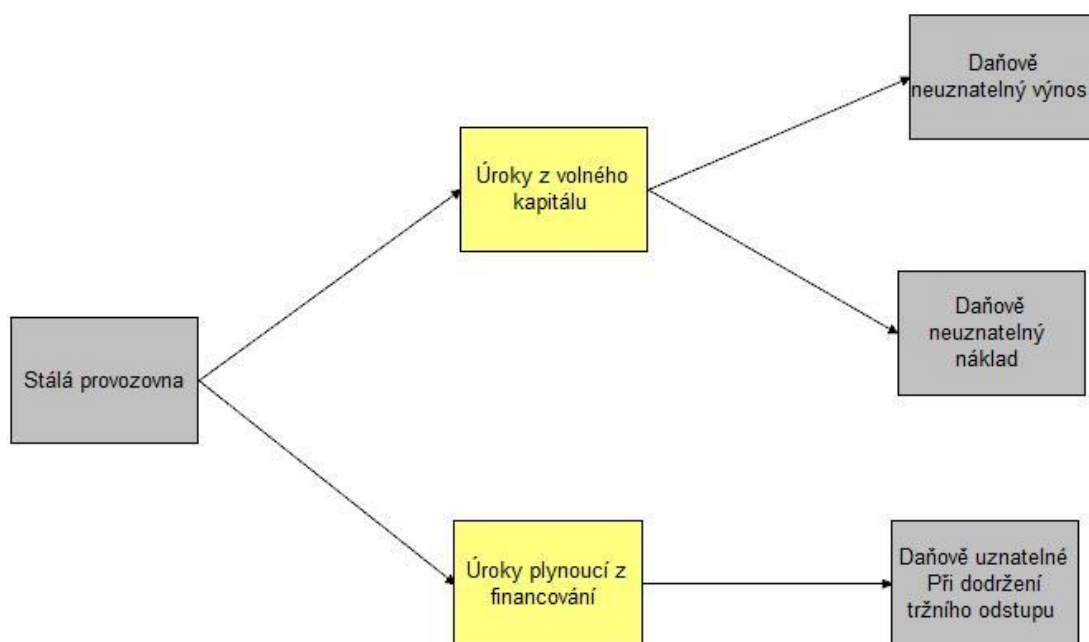
³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

Metoda založená na rozdělení skutečných úrokových výdajů nárokových stálou provozovnou určí daňovou uznatelnost úroků prostřednictvím poměru průměrné úrovně zadluženosti, kterou měla stálá provozovna v průběhu daného roku a průměrné úrovně zadluženosti, kterou by měla mít stálá provozovna (která ji byla přisouzena)¹.

Další metodou je vážený aritmetický průměr úrokové míry skutečně uplatňované vůči úročenému dluhu přisouzenému stálé provozovně².

V případě, že je stálé provozovně přidělen kapitál přesahující rozsah volného kapitálu odpovídající principu tržního odstupu, např. z důvodu domácího práva, bude dle článku 7 omezen volný kapitál dle principu odpovídajícímu tržnímu odstupu. Totéž platí i v případě, přisoudí-li podnik stálé provozovně nadměrné množství volného kapitálu³.



Obrázek č. 2: Úroky a stálá provozovna
(Zdroj: Vlastní zpracování dle OECD – Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám)

¹ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

Resumé

- Předpoklad: Úvěruschopnost podniku je stejná jak úvěruschopnost stálé provozovny.
- Přisouzení kapitálu probíhá na základě dvou etap.
 - Posouzení rizika a ocenění aktiv přisouzených stálé provozovně.
 - Ocenění aktiv.
 - Účetní hodnota aktiv.
 - Tržní hodnota aktiv.
 - Ocenění historickou cenou.
 - Ocenění rizik.
 - Dle vlastních podnikových měřících nástrojů.
 - Určení volného kapitálu potřebného pro financování aktiv a pro podporu rizik přisouzených stálé provozovně.
 - Určeno několika přístupy, ale vždy musí být zachováno pravidlo tržního odstupu.
 - Stanovení struktury volného kapitálu a úročených dluhů.
 - Je-li volný kapitál financován z úročeného dluhu – daňově neuznatelné úroky.
 - Úroky z úročených dluhů v souladu s kapitálovou strukturou – daňově uznatelné.

3.2.3 Krok 2.1 Určení ceny uznaných obchodů

Po provedení funkční a věcné analýzy je pokračováno krokem 2. Vzhledem k tomu, že určení ceny uznatelných obchodů není tématem diplomové práce, bude zde uveden jen krátký popis jednotlivých kroků.

Krok 2.1.1 Určení srovnatelnosti mezi obchody a nezávislými transakcemi

Určení srovnatelnosti mezi obchody a nezávislými transakcemi probíhá na základě srovnávací analýzy. Srovnatelnost je definována 5 faktory:

- Charakteristiky majetku nebo služeb.
- Funkční analýza – již definována.
- Smluvní podmínky – již definovány.

- Ekonomické okolnosti.
- Podnikatelská strategie¹.

Charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb

Rozdíly ve vlastnostech majetku nebo služeb odůvodňují rozdíly v jejich ceně na volném trhu. V případě převodu hmotného majetku se za důležité vlastnosti považují fyzické vlastnosti majetku (kvalita, spolehlivost, dostupnost, objem nabídky). V případě poskytování služeb záleží na povaze a rozsahu služeb a v souvislosti s nehmotným majetkem má důležitou roli především forma transakce tzn., licence nebo prodej a typ majetku (patent, obchodní značka, know-how), dále délka a stupeň ochrany nebo předpokládané zisky z užití majetku².

Ekonomické okolnosti

Nezávislé ceny se mohou lišit na různých trzích a to i u transakcí týkajících se stejného majetku nebo služeb, proto trhy, na kterých nezávislé podniky a podnik se stálou provozovnou funguje, nesmí mít rozdíly s podstatným dopadem na cenu. Nejprve se musí identifikovat relevantní trh či trhy, a poté brát v úvahu substituční zboží či služby. Srovnatelnost podniků také ovlivňuje existence cyklu hospodářského, podnikatelského či výrobního, ale i geografický trh³.

Podnikatelské strategie

Podnikatelské strategie musí zohledňovat inovace, vývoj nového výrobku, míru diverzifikace, averzi k riziku, hodnocení politických změn, existující a plánované pracovní zákony apod. Zahrnují i projekty „pronikání na trh“ (to je spojeno s vyššími náklady, což vede k nižším ziskům než daňoví poplatníci podnikající na stejném trhu). Již zmíněná podnikatelská strategie je spojena se současnými nižšími zisky, ale v budoucnosti by měla přinést zisky zvýšené, z toho důvodu, prokáže-li se, že podnik podnikatelskou strategii ve skutečnosti neprováděl, dochází k novému prozkoumání daňové správy⁴.

¹ OECD. *Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy* [online].

² Tamtéž.

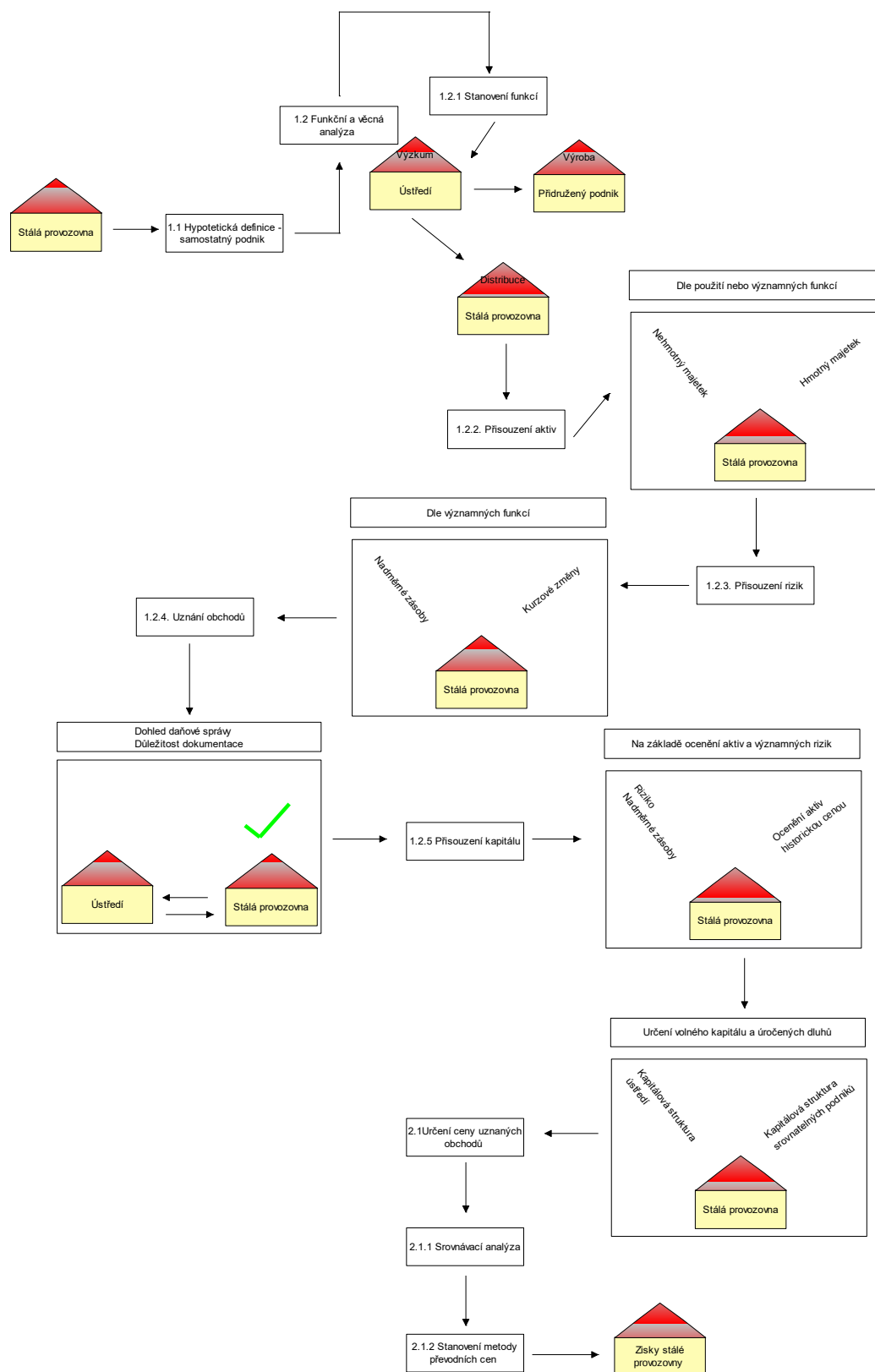
³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

Krok 2.1.2. Výběr a aplikace nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen mezi stálou provozovnou a dalšími částmi podniku

Zahrnuje výběr nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen na principu tržního odstupu.

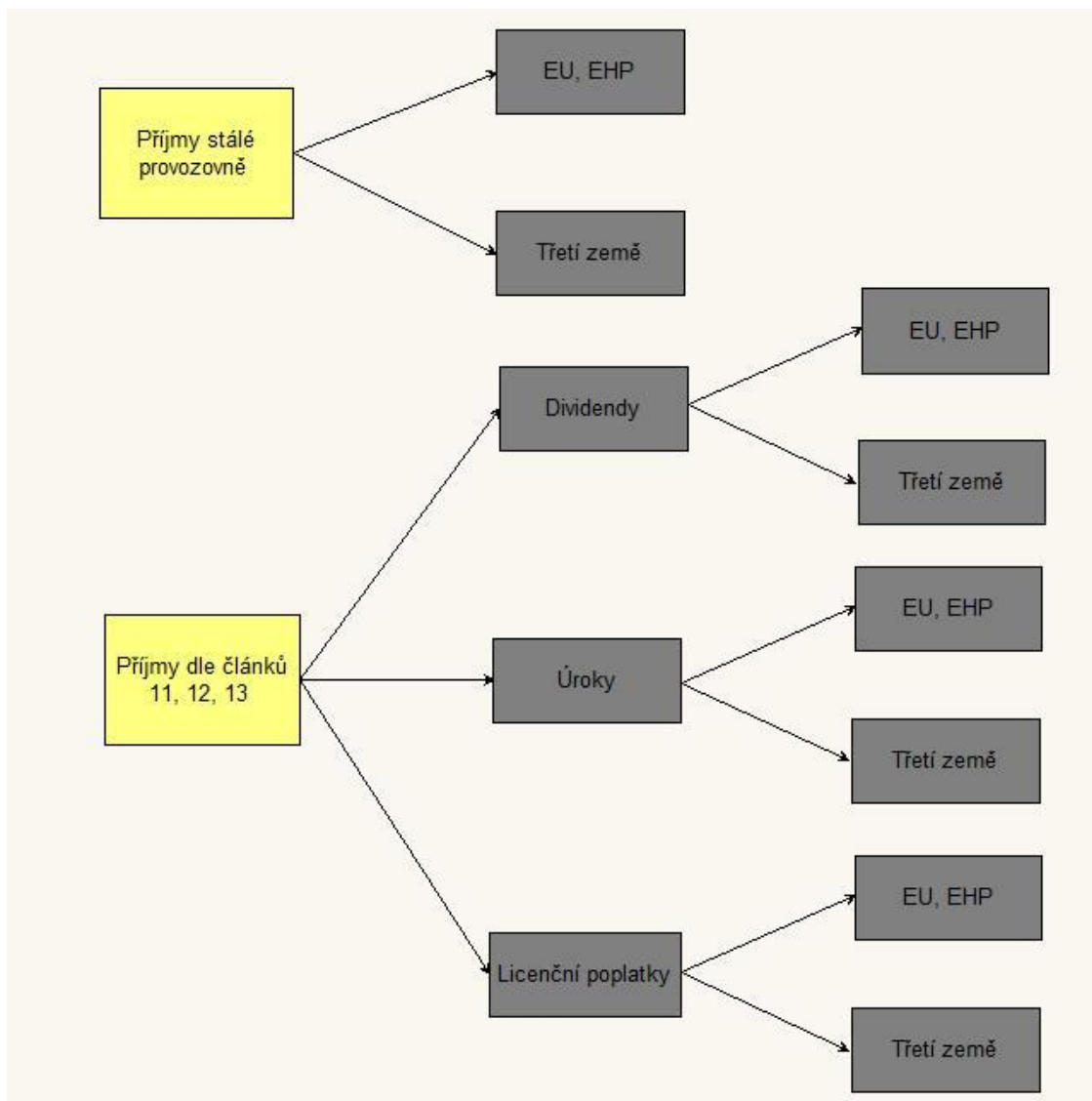
Následující obrázek zobrazuje schéma prisuzování zisků stálé provozovně.



Obrázek č. 3: Schéma přisuzování zisků stálé provozovny
(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.3 Příjmy vázající se ke stálé provozovně a jejich princip zdaňování

Vzhledem k rozdílnému zdaňování jsou pasivní příjmy plynoucí stálé provozovně rozděleny dle státu rezidence do dvou kategorií a to na příjmy plynoucí rezidentům EU a EHP a příjmy plynoucí rezidentům ze třetích zemí.



Obrázek č. 4: Schéma rozdělení příjmů
(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.3.1 Evropská unie a Evropský hospodářský prostor

Stát zdroje

Vznikla-li dle SZDZ stálá provozovna, má stát zdroje právo zdanit pasivní příjmy plynoucí stálé provozovně¹.

Stanovení základu daně

Základ daně stálé provozovny se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady s úpravou o přičitatelné a odčitatelné položky dle § 23 ZDP, za podmínky, že nesmí být dosaženo nižšího základu daně nebo vyšší daňové ztráty, než které dosáhne podnik se sídlem v České republice při obdobném předmětu podnikání².

Je-li činnost stálé provozovny těžko oddělitelná od činnosti zřizovatele nebo nefakturuje samostatně, je dohodnuto se správcem daně na tzv. náhradním způsobu zdanění, který musí odrážet vývoj zdanitelných příjmů, ale i zajistit možné finanční plánování. Jedná se zejména o:

- Procentní výši obchodního rozpětí (provize) z objemu obchodů nebo služeb, je-li zjištěitelná.
- Podíl stálé provozovny na celkovém zisku zřizovatele např. poměr obrátů uskutečněných zřizovatelem celkem k poměru obrátů uskutečňovaným stálou provozovnou³.

Možnosti optimalizace

- Odečet ztráty.
- Odpočet výzkumu a vývoje.
- Dary.
- Sleva na dani dle § 35 ZDP⁴.

¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³ DAŇAŘÍ ONLINE. *Daňový režim příjmů v případě nerezidentů ve stálých provozovnách a jejich zvláštní způsob zdanění*. Danarionline.cz [online].

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

3.3.2 Třetí země

Má stát zdroje právo příjem zdanit

Stát zdroje má právo zdanit pasivní příjmy plynoucí stálé provozovně, vznikla-li stálá provozovna dle ustanovení §22 odst. 2 ZDP¹.

Stanovení základu daně

Základ daně se stanoví stejně, jako v případě vzniku stálé provozovny daňovému rezidentovi z EU a EHP. Byla-li vůči stálé provozovně zajištěna daň, výše zajištěné daně se chová jako zaplacená záloha na daň z příjmů, o kterou se sníží vlastní daňová povinnost poplatníka².

Možnosti optimalizace

Daňová optimalizace je stejná jako v případě vzniku stálé provozovny rezidentovi EU a EHP³.

3.4 Příjmy dle článků 10, 11 a 12 SZDZ

Vzhledem ke zdanění jsou příjmy, které patří pod články 10, 11 a 12 rozděleny do dvou kategorií dle státu rezidence.

3.4.1 Evropská unie a Evropský hospodářský prostor

Stát zdroje

Stát zdroje má právo zdanit příjmy z úroků, dividend a licenčních poplatků, které spadají pod články 10, 11, 12, stanoví-li to SZDZ⁴.

Stanovení základu daně

Základem daně je brutto příjem. Příjem je zdaněn srážkovou daní.⁵

¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³ Tamtéž.

⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Možnosti optimalizace

Zahrnutí příjmů do daňového přiznání, je-li to pro poplatníka výhodnější. Poplatník uvede příjmy do daňového přiznání za účelem uplatnění výdajů spojených s daným příjmem a za předpokladu, že výsledná daň z tohoto příjmu bude nižší než daň stanovená srážkovou daní¹.

3.4.2 Třetí země

Stát zdroje

Stát zdroje má vždy právo zdanit příjmy z úroků, licenčních poplatků a dividend, které plynou daňovému nerezidentovi a které se nevážou ke stálé provozovně².

Stanovení základu daně

Základ daně představuje brutto příjem, který je posléze snížen o srážkovou daň a je vyplacen poplatníkovi. V případě státu, se kterým nemá Česká republika SZDZ ani smlouvu o výměně informací se použije restriktivní sazba daně³.

Možnosti daňové optimalizace

Jedná-li se o stát, se kterým má Česká republika uzavřenou SZDZ a obsahuje-li tato smlouva článek o zákazu diskriminace, může poplatník zahrnout příjmy do daňového přiznání vzhledem k aplikační přednosti smlouvy před tuzemskou legislativou. V ostatních případech se sražená daň považuje za vypořádanou, tzn., že poplatník nemá žádné možnosti daňové optimalizace⁴.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*.

3.5 Analýza vybraných rozsudků Soudního dvora EU

V rámci této části diplomové práce budou analyzovány rozsudky ESD. Diplomová práce řeší problematiku, kterou ve svých rozsudcích ESD neinterpretuje, proto v rámci této kapitole byly vybrány rozsudky zabývající se nejčastější příčiny sporů – omezování svobody usazování ve vazbě na směrnice týkající se pasivních příjmů. Příloha č. 3 obsahuje právní východiska rozsudků ESD.

3.5.1 Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků

Rozsudek ze dne 21. Července 2011 Věc C-397/09

Předmět sporu

Společnost Scheuten Solar Technology, s. r. o. je společnost usazená v Německu (Gelsenkirchen). Jediným akcionářem této společnosti je nizozemská společnost Scheuten Solar Systems BV usazenou ve Venlo v Nizozemsku¹.

Společnost Scheuten Solar Technology získala mezi srpnem 2003 a prosincem 2004 úvěry od mateřské společnosti v celkové výši 5 180 000 eur. Za rok 2004 zaplatila společnost Scheuten Solar Technology na úrocích mateřské společnosti částku 154 584 eur a tato částka byla odečtena od zisku jako provozní náklady. Finanzamt Gelsenkirchen-Süd stanovil, že dle §8 odst. 1 zákona o dani z podnikání si společnost může odečíst od dosaženého zisku pouze 50 % z uvedených úroků. Zbylých 50 % musí být připočteno k ziskům společnosti Scheuten Solar Technology².

Společnost podala proti tomuto rozhodnutí žalobu, jelikož připočtení poloviny dotčených úroků představuje zdanění, které je v rozporu s článkem 1 odst. 1 směrnice 2003/49. Finanzgericht Münster nejprve tuto žalobu zamítlo, ale po podání opravného prostředku přerušilo řízení a položilo soudnímu dvoru předběžné otázky³.

Předběžné otázky

„Brání čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států právní úpravě, podle které se úroky z úvěru, které zaplatila společnost jednoho členského státu

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 21. července 2011 Věc C-397/09 Scheuten Solar Technology a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd. Eur-lex.europe.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

přidružené společnosti jiného členského státu, připočítávají k základu pro výpočet daně z podnikání prvně uvedené společnosti“?

„V případě kladné odpovědi na první otázku: Je nutno vykládat čl. 1 odst. 10 směrnice 2003/49 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států právní úpravě v tom smyslu, že členské státy mají možnost nepoužít směrnici i v případě, že podmínky existence přidružené společnosti stanovené v čl. 3 písm. b) uvedené směrnice nebyly ještě v okamžiku platby úroků dodržovány bez přerušení nejméně po dobu dvou let? Mohou se členské státy v tomto případě dovolávat vůči společnosti, která je plátcem úroků, přímo čl. 1 odst. 10 směrnice 2003/49?¹“

Zhodnocení první předběžné otázky

Společnost Scheuter Solar Technology zastává názor, že zahrnutí poloviny zaplacených úroků do zisku této společnosti má za následek zdanění úroků, které je neslučitelné s článkem 1 odst. 1 směrnice 2003/49. Finanzamt Gelsenkirchen-Süd předložil Soudnímu dvoru vyjádření, mající za to, že uvedená právní úprava nespadá do působnosti ustanovení. Soudní dvůr musí určit oblast působnosti uvedeného ustanovení².

Směrnice v čl. 1 odst. 1 stanovuje osvobození plateb z úroků a licenčních poplatků ve státě zdroje, je-li skutečný vlastník společnost či stálá provozovna patřící společnosti členského státu EU. Cílem je tedy zajistit, aby příjmy z úroků a licenčních poplatků byly osvobozeny od jakékoliv daně ve státě zdroje. Německá právní úprava však nevede ke snížení příjmů věřitele ani k žádnému zdanění vyplacených úroků u jejich skutečného vlastníka, ale týká se pouze stanovení základu daně z podnikání, které podléhá dlužník vyplacených úroků³.

Směrnice se v článku 1 odst. 1 nezabývá způsobem výpočtu daňového základu dlužníka. Daň z podnikání dlužníka je určena na základě zákona o korporální dani a základ daně se dle tohoto zákona zvýší o polovinu zaplacených úroků z dluhů, které souvisí s vytvořením nebo nabytím provozu, pokud byly odečteny dle §8 německého

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 21. července 2011 Věc C-397/09 Scheuten Solar Technology a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd*. Eur-lex.europe.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

zákona o korporační dani. Základ daně z podnikání se posléze sníží o ztrátu, byla-li vytvořena. Uvedená vnitrostátní úprava je tedy v souladu se směrnicí¹.

Vyhodnocení první předběžné otázky

Směrnice 2003/49 tedy nebrání vnitrostátní právní úpravě připočítat úroky z úvěru zaplacené společnosti přidružené v jiném členském státě k základu daně, pro výpočet daně z podnikání, které plátce podléhá².

Vyhodnocení druhé předběžné otázky

Není potřeba na ni odpovídat po odpovědi na první otázku³.

3.5.2 Rozdílné zacházení při výplatě dividend

Rozsudek ze dne 8. Listopadu 2007 Věc C-379/05

Předmět sporu

Společnost Amurta SGPS držela ve společnosti Retailbox BV v rozhodné době 14 % účast na základním kapitálu, dále společnost Sonaetelecom BV se sídlem v Nizozemsku držela 66 % podíl na kapitálu společnosti Retailbox. Společnost Perfim SGPS držela 6 % podíl a společnost Taffin SGPS držela 14 % podíl na základním kapitálu této společnosti. (Obě tyto společnosti mají sídlo v Portugalsku)⁴.

Na konci roku 2002 společnost Retailbox BV vyplatila dividendy všem akcionářům. Dividendy nizozemské společnosti byly osvobozeny na základě článku 4 zákona o dani z dividend, ale ostatním společnostem byly dividendy sraženy sazbou 25 %⁵.

Sražená daň u společnosti Amurta SGPS byla podmětem ke stížnosti 30. Ledna 2003, avšak tato stížnost byla zamítnuta rozhodnutím inspecteur van de

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 21. července 2011 Věc C-397/09 Scheuten Solar Technology a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd*. Eur-lex.europe.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 8. listopadu 2007 Věc C-379/05 Amurta a Inspecteur van Belastingdienst*. Eur-lex.europe.eu [online].

⁵ Tamtéž.

Belastingdienst/Amsterdam. Společnost Amurta podala žalobu k Gerechtshof te Amsterdam a toto řízení bylo přerušeno z důvodů výkladu práva společenství¹.

Předběžné otázky

„Je osvobození podle článku 4 zákona o dani z dividend tak, jak je popsáno ve spojení s osvobozením podle článku 4a téhož zákona v rozporu s ustanoveními Smlouvy o ES o volném pohybu kapitálu (články 56 ES až 58 ES), když se toto osvobození použije pouze na výplatu dividend akcionářům povinným ke korporační dani v Nizozemsku nebo zahraničním akcionářům se stálou provozovnou v Nizozemsku, k jejímuž majetku uvedené akcie patří, na které se vztahuje osvobození podílů podle článku 13 zákona o dani z dividend?“²

„Má pro odpověď na první otázku význam skutečnost, že stát, v němž je rezidentem zahraniční akcionář nebo zahraniční společnost, na kterou se nevztahuje osvobození podle článku 4 zákona o dani z dividend tomuto akcionáři nebo této společnosti plně nizozemskou daň z dividend?“³

Zhodnocení první předběžné otázky

Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 56 ES a 58 ES brání právním předpisům členského státu, které v případě, že není dosažen minimální práh podílu mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiné společnosti stanovený v článku 5 odst. 1 směrnice 90/435, stanoví provedení srážky daně z dividend rozdělovaných společností se sídlem v tomto členském státě společnosti-příjemci se sídlem v jiném členském státě, zatímco od této srážky osvobozuje dividendy vyplácené společnosti-příjemci, která je v prvním členském státě povinná ke korporační dani nebo má v tomtéž členském státě stálou provozovnou, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti⁴.

Vzhledem ke stanovení minimálního podílu mateřské společnosti na dceřiném základním kapitálu ve výši nejméně 25 %, uvedeném ve směrnice 90/435/EHS,

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 8. listopadu 2007 Věc C-379/05 Amurta a Inspecteur van Belastingdienst*. Eur-lex.europe.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

je zřejmé, že tento spor se netýká této směrnice, takže členským státům přísluší určit, v jakém rozsahu bude zamezeno dvojímu zdanění rozdělovaných zisků¹.

Ve vnitrostátní úpravě je však zakotveno rozdílné zacházení mezi příjemci dividend, kteří mají v Nizozemsku sídlo nebo provozovnu a příjemci, které zde sídlo nemají. Společnosti mající sídlo či stálou provozovnu v Nizozemí a které drží nejméně 5 % akcií, mohou být osvobozeny od provedené srážky².

Společnosti mající sídlo v jiném členském státě a které drží podíl na základním kapitálu v rozmezí 5 – 25 % nemají na toto osvobození nárok. Jedná se tedy o omezení volného kapitálu, které je zakázáno článkem 56 ES. Avšak vnitrostátní daňová právní úprava může být považována za slučitelnou s ustanovením Smlouvy, pokud by se jednalo o situace, které nejsou objektivně srovnatelné nebo bylo-li by to odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (Nizozemí neprokázalo)³.

Vyhodnocení první předběžné otázky

Vnitrostátní legislativa je v rozporu se články 56 ES a 58 ES, které zabráňují právním předpisům členského státu v případě, že není splněna minimální hranice dle směrnice 90/435 EHS, stanovit provedení srážky daně z dividend rozdělovaných společnostmi se sídlem v tomto státě společnosti příjemce se sídlem v jiném státě, ale dividendy plynoucí společnosti, která má sídlo nebo stálou provozovnu v Nizozemí a která je povinna ke korporační dani, v tomto státě osvobodit od srážky⁴.

Zhodnocení druhé předběžné otázky

Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, v jakém rozsahu může mít na odpověď na první otázku dopad existence úplného zápočtu daně přiznávaného členským státem, v němž je rezidentem společnost-příjemce, na kterou se nevztahuje osvobození stanovené v článku 4 zákona o dani z dividend⁵.

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 8. listopadu 2007 Věc C-379/05 Amurta a Inspecteur van Belastingdienst*. Eur-lex.europe.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

⁵ Tamtéž.

Tato otázka má pro tento spor pouze akademický význam, jelikož dividendy vyplacené společnosti Amurta SGPC jsou v Portugalsku osvobozeny od daně. Důležité je tedy zohlednit, zda příjemce dividend se sídlem v Portugalsku nepodléhá diskriminačnímu nebo omezujícímu zacházení¹.

Nizozemská vláda tvrdí, že osvobození od provedené srážky daně z dividend nepřináší žádnou překážku pohybu kapitálu, je-li stanoven úplný zápočet daně. Soud však musí prověřit, zda je celkové daňové zatížení rezidentů a nerezidentů stejné. Vzhledem k tomu, že v Portugalsku jsou tyto příjmy z dividend osvobozeny, nemůže být zaplacená daň v Nizozemí započtena. Znovu je tedy omezena svoboda volného pohybu kapitálu, která má za následek znevýhodňující zacházení s dividendami vyplácenými společností, mající sídlo v jiném členském státě než v Nizozemí².

Vyhodnocení druhé předběžné otázky

Členský stát se nemůže dovolávat existence úplného zápočtu daně přiznaného jednostranně jiným členským státem společnosti příjemci (Nizozemí) aby unikl povinnosti zamezení dvojímu zdanění, v případě že tomuto ekonomickému dvojímu zdanění brání u dividend rozdělovaných společností – příjemcům se sídlem na jeho území. Dovolává-li se členský stát SZDZ s jiným členským státem, musí vnitrostátní soud zjistit a ověřit, zda SZDZ umožňuje vyvážit účinky omezení volného kapitálu³.

Znění současné směrnice 2011/96 EU

Článek 2 ve spojení s článkem 5 směrnice 2011/96 EU považuje za mateřskou společnost společnost, držící podíl ve společnosti usazené v jiném členském státě alespoň ve výši 10 %. Uvedený spor by již podléhal této směrnici a dividendy by tedy byly při výplatě osvobozeny.

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 8. listopadu 2007 Věc C-379/05 Amurta a Inspecteur van Belastingdienst*. Eur-lex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

Rozsudek ze dne 26. června 2008 Věc C-284/06

Předmět sporu

Společnost Burda je společnost s ručením omezeným se sídlem v Německu. V době rozhodné pro věc v původním řízení, měly stejně velké obchodní podíly kapitálová společnost RCS usazená v Nizozemí a kapitálová společnost Burda International Holding GmbH usazená v Německu¹.

V roce 1998 Burda rozdělila zisky za rok 1996 a 1997 mezi obě společnosti rovným dílem a zdanila je sazbou 30 % a obdržela osvědčení o odpočitatelnosti korporační daně za rozdělené zisky společnosti Burda International. Finanzamt na základě daňové kontroly zjistil, že zisky byly rozděleny ve výši překračující zdanitelné příjmy a proto snížil jednotlivé části vlastního rozdělitelného kapitálu podléhající sazbou EK 45 a započtl rozdělené zisky, které po snížení již nebyly kryty vlastní rozdělitelným kapitálem na EK 02. Tento zápočet vedl ke zvýšení korporační daně za oba kalendářní roky².

Burda tvrdí, že disponovala vklady kategorie EK 04, které stačily k financování rozdělených zisků a že obchodním majetkem EK 02 nedisponovala. Na základě toho Bundesfinanzhof vyjádřil pochybnosti ohledně slučitelnosti zdanění zisků EK 02 se směrnicí a položil Soudnímu dvoru předběžné otázky³.

Předběžné otázky

„Jedná se o srážkovou daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435, nyní článek 5 ve znění směrnice 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, stanoví-li vnitrostátní právo, že při vyplácení zisku dceřinou společností její mateřské společnosti se zdaňují příjmy a přírůstky obchodního majetku kapitálové společnosti, které by se podle vnitrostátního práva nezdaňovaly, pokud by zůstaly dceřiné společnosti a nebyly vyplaceny mateřské společnosti?“⁴

„Je v případě záporné odpovědi na první otázku slučitelná s články 52, 73b a 73d Smlouvy o ES vnitrostátní úprava, která stanoví odchylné započtení rozdělování zisků

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 26. června 2008 Věc C-284/06 Burda GmbH a Finanzamt Hamburg am Tiepark. Eurllex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

kapitálové společnosti na podíly vlastního kapitálu této společnosti s tím důsledkem, že dojde k daňovému zatížení také v případech, kdy kapitálová společnost doloží, že vyplácela dividendy společníkům nebo akcionářům-nerezidentům, ačkoli takový společník nebo akcionář podle vnitrostátního práva není na rozdíl od společníka-rezidenta či akcionáře-rezidenta oprávněn stanovenou korporální daň odečíst od své vlastní daně?¹“

Zhodnocení první předběžné otázky

Podstatou první otázky je, zda ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví, že v případě vyplacení zisku dceřinou společností její mateřské společnosti se zdaňují příjmy a přírůstky obchodního majetku dceřiné společnosti, představuje srážkovou daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435. Cílem směrnice je zamezit jakémukoli znevýhodnění mezi společnostmi z různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu².

Jde-li o zákaz vybírat srážkovou daň, Soudní dvůr již rozhodl, že srážkovou daň tvoří jakékoli zdanění příjmů obdržených ve státě, ve kterém jsou dividendy rozdělovány³.

Článek 5 odst. 1 však může být použit, jsou-li kumulativně splněny tři podmínky. Jedna z podmínek neboli existence srážkové daně není v původním řízení naplněna, tudíž nebrání Německu použít ustanovení §28 odst. 4⁴.

Vyhodnocení první předběžné otázky

„Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví, že v případě vyplacení zisku dceřinou společností její mateřské společnosti se zdaňují příjmy a přírůstky obchodního majetku dceřiné společnosti, které by nebyly zdaněny, kdyby si je tato společnost namísto jejich vyplacení mateřské společnosti ponechala, nepředstavuje srážkovou daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435.“⁵

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 26. června 2008 Věc C-284/06 Burda GmbH a Finanzamt Hamburg am Tiepark*. Eurllex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

⁵ Tamtéž.

Zhodnocení druhé předběžné otázky

Úvodem je důležité připomenout, že přímé daně spadají do pravomoci členských států, avšak musí být dodržováno právo společenství. Je tedy nutné zjistit, zda dochází k omezení svobody zakotvené v člancích 52, 73b a 73d Smlouvy (především svoboda usazování)¹.

Cílem svobody usazování je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě, s tím, že je zakázána jakákoliv diskriminace. Ustanovení §28 odst. 4 německého zákona se použije bez ohledu, zda je společnost rezident nebo nerezident Německa, proto toto ustanovení nezakládá diskriminaci².

Společnost Burda má za to, že jde o diskriminační zacházení, jelikož stejný mechanismus je použit na rozdílné situace, neboť mateřské rezidentní společnosti mají nárok na daňový zápočet. Toto diskriminační zacházení nebylo prokázáno³.

Vyhodnocení druhé předběžné otázky

„Článek 52 Smlouvy musí být vykládán tak, že nebrání použití takového vnitrostátního ustanovení, jako je § 28 odst. 4 německého daňového zákona, na jehož základě se na zdanění zisků vyplacených dceřinou společností, která je rezidentem v členském státě, ve prospěch její mateřské společnosti uplatní tentýž opravný mechanismus bez ohledu na to, zda je mateřská společnost rezidentem v témže, či jiném členském státě, ačkoli, na rozdíl od případu mateřské společnosti-rezidenta, nepřiznává členský stát, v němž je dceřiná společnost rezidentem, mateřské společnosti-nerezidentovi nárok na daňový zápočet.“⁴

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 26. června 2008 Věc C-284/06 Burda GmbH a Finanzamt Hamburg am Tiepark*. Eurllex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

Rozsudek ze dne 18. června 2009 Věc C-303/07

Předmět sporu

Společnost Alpha žádá o vydání předběžného rozhodnutí ohledně zdanění dividend společnosti Nordic Fund SICAV, která se má stát 100 % dceřinou společností. Společnost Aberdeen Property Investors bude odpovídat za řízení společnosti Nordic Fund SICAV. Cílem společnosti Nordic Fund SICAV bylo investovat v oblasti nemovitostí ve Finsku prostřednictvím společnosti Alpha, která měla získat podíly v realitních společnostech a případně se stát i vlastníkem nemovitostí. Společnost Alpha se dotázala, zda je povinna vybírat srážkovou daň z dividend vyplacených společností Nordic Fund SICAV a to vzhledem ke článkům 43 ES a 56 ES a s ohledem, že dividendy vyplácené finské akciové společnosti v podobné společnosti typu SICAV, investujících do nemovitostí, nejsou zdanitelným příjmem, a tudíž nejsou ani zatíženy srážkovou daní¹.

Dle rozhodnutí finské daňové správy je společnost Alpha povinna odvést daň z dividend vyplacených společností Nordic Fund SICAV. Dále uvedla, že společnost Nordic Fund SICAV není srovnatelná s finskou akciovou společností, protože se liší v mnoha věcech. Základní kapitál ve finské akciové společnosti je vázaný a nemůže být vrácen po dobu podnikatelské činnosti akcionářům, finská akciová společnost podléhá dani ve státě sídla a je uvedena v příloze směrnice 90/435 ES².

Předběžná otázka

„Je třeba vykládat články 43 ES a 48 ES, jakož i články 56 ES a 58 ES v tom smyslu, že akciová společnost nebo investiční fond založené podle finského práva a SICAV založená podle lucemburského práva se mají považovat za srovnatelné i přes to, že finské právo nezná formu společnosti přesně odpovídající SICAV a také se zřetelem k tomu, že SICAV, jež je společností založenou podle lucemburského práva, není uvedena na seznamu společností, na které se vztahuje čl. 2 písm. a) směrnice 90/435/ES, s níž je finská právní úprava srážkových daní

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 18. června 2009 Věc C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy a Korkein hallinto-oikeus. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

použitelná v projednávané věci v souladu, a vzhledem k tomu, že SICAV je podle vnitrostátních daňových předpisů Lucemburského velkovévodství osvobozena od daně z příjmu? Je za těchto okolností v rozporu s výše uvedenými články Smlouvy o ES, když společnost typu SICAV usazená v Lucembursku není jakožto příjemce dividend ve Finsku osvobozena od srážkové daně odváděné z přijatých dividend?¹“

Zhodnocení předběžné otázky

Uvedená společnost není v rozsahu působnosti směrnice, proto členský stát není povinen dividendy vyplacené touto společností osvobodit od srážkové daně. Dle Soudního dvora, přísluší členským státům určit, v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků a to jednostranně nebo prostřednictvím SZDZ. Není však dovoleno uplatňovat opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu. Nutné je tedy zjistit, zda vnitrostátní právní úprava je v rozporu s články 43 ES a 48 ES².

Osvobození dle vnitrostátní právní úpravy mohou využít pouze společnosti mající alespoň 20 % podíl na základním kapitálu a společnosti, které neodpovídají definici společnosti v článku 2 již zmíněné směrnice. Uvedená společnost tedy tyto podmínky nesplňuje³.

Na položenou otázku lze tedy odpovědět pouze ve vztahu ke článkům 43 ES a 48 ES. Toto počínání je tedy v rozporu s těmito články, jelikož činí méně atraktivní výkon svobody usazování pro společnosti usazené v jiných členských státech. To, že neexistuje ve finském právu tento druh společnosti, neodůvodňuje rozdílné zacházení. Toto rozdílné zacházení neodůvodňuje ani to, že uvedená společnost v Lucembursku dani nepodléhá⁴.

K tomu, aby omezení svobody usazování mohlo být odůvodněno bojem proti zneužívání, musí být specifickým cílem takového omezení zabránění jednání, které spočívá ve vytváření čistě vykonstruovaných operací, zbavení hospodářské podstaty,

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 18. června 2009 Věc C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy a Korkein hallinto-oikeus*. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na území státu. Uvedené se nepotvrdilo ¹.

Vyhodnocení předběžné otázky

„Na položenou otázku tedy musí být odpovězeno tak, že články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od srážkové daně dividendy vyplácené dceřinou společností usazenou v tomto státě akciové společnosti usazené v témže státě, ale srážková daň je uložena na obdobné dividendy vyplácené mateřské společnosti typu SICAV, jejíž právní formu směrnice ani právní předpisy nezná a dle právních předpisů druhého členského stát je osvobozená od daně z příjmů.²“

Rozsudek ze dne 15. září 2011 Věc C-310/09

Předmět sporu

Společnost Accor vyplatila dividendy dceřiné společnosti v jiných členských státech v letech 1998 až 2000 a při výplatě mateřská společnost dle zákona uhradila srážkovou daň³.

Společnost podala žádost o vrácení daně vzhledem k neslučitelnosti ustanovení vnitrostátní úpravy s právem Společenství. Žádost byla zamítnuta a tak se společnost obrátila na správní soud, který ji vyhověl, odvolání bylo zamítnuto a tak ministr financí podal kasační opravný prostředek. Vzhledem k nejasnosti výkladu byla položena otázka Soudnímu dvoru⁴.

Předběžné otázky

„Musí být články 56 ES a 43 ES vykládány v tom smyslu, že brání daňovému režimu, jehož cílem je zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend, který:

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 18. června 2009 Věc C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy a Korkein hallinto-oikeus. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 15. září 2011 Věc C-310/09 Accor SA a Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique. Eurlex.europa.eu [online].

⁴ Tamtéž.

- a) umožňuje mateřské společnosti započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené ve Francii,
- b) ale tuto možnost neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě ..., jelikož tento režim v tomto případě nezakládá právo na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností, a to z toho důvodu, že takový režim by porušoval jako takový, pokud jde o tuto mateřskou společnost, zásady volného pohybu kapitálu nebo svobody usazování?¹“

„Musí být v případě záporné odpovědi na tuto otázku a) tyto články vykládány v tom smyslu, že takovému režimu nicméně brání, neboť je třeba vzít v úvahu také situaci akcionářů, a to z důvodu, že vzhledem k úhradě srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku se výše dividend obdržených od jejich dceřiných společností, které jsou následně vyplaceny touto mateřskou společností jejím akcionářům, liší v závislosti na umístění těchto dceřiných společností ve Francii nebo v jiném členském státě ..., takže tento režim odrazuje akcionáře, aby investovali do této mateřské společnosti, a tudíž má vliv na shromažďování kapitálu touto společností a může tuto společnost odradit od směřování kapitálu do dceřiných společností usazených v jiných členských státech než ve Francii nebo od vytvoření takových dceřiných společností v těchto státech?“²“

„V případě kladné odpovědi na první otázku písm. a) a b) a pokud by byly články 56 ES a 43 ES vykládány v tom smyslu, že brání výše popsanému daňovému režimu srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku a že je v návaznosti na to správní orgán v zásadě povinen vrátit částky obdržené na jeho základě, jelikož byly obdrženy v rozporu s právem Společenství, brání toto právo v takovém režimu, který jako takový nevede k přenesení daně daňovým poplatníkem na třetí osobu, tomu:

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 15. září 2011 Věc C-310/09 Accor SA a Ministre du Budget, des Comptes public set de la Fonction publique. Eurlex.europa. eu [online].

² Tamtéž.

- aby správní orgán mohl zabránit vrácení částek zaplacených mateřskou společností z toho důvodu, že by toto vrácení pro tuto společnost představovalo bezdůvodné obohacení,
- a v případě záporné odpovědi tomu, aby okolnost, že částka zaplacená mateřskou společností nepředstavuje pro tuto společnost účetní nebo daňový náklad,
ale započte se pouze na součet částek, které mohou být následně vyplaceny jejím akcionářům, mohla být namítána za tím čelem, aby nebyla uložena povinnost vrátit společnosti tuto částku?¹“

„Brání vzhledem k odpovědi na předchozí otázky zásady rovnocennosti a efektivity Společenství tomu, aby vrácení částek, které má zajistit použití téhož daňového režimu na dividendy, které jsou následně vyplaceny mateřskou společností, bez ohledu na to, zda tyto dividendy pocházejí z částek rozdělených jejími dceřinými společnostmi usazenými ve Francii nebo v jiném členském státě ..., bylo podmíněno tím, že s výhradou případných ujednání dvoustranné úmluvy o výměně informací použitelné mezi Francouzskou republikou a členským státem, ve kterém je dceřiná společnost usazena, daňový poplatník předloží důkazy, které má jako jediný v držení a které se týkají v případě každé sporné dividendy zejména skutečně použité sazby daně a výše skutečně uhrazené daně ze zisku jeho dceřiných společností usazených v jiných členských státech ...než ve Francii, i když, pokud jde o dceřiné společnosti usazené ve Francii, tyto důkazy, se kterými je správní orgán seznámen, nejsou požadovány?²“

Zhodnocení první předběžné otázky

Podstatou je, zda články 49 SFEU a 63 SFEU brání rozdílnému zacházení, neboli právní úprava umožňuje mateřské společnosti započíst srážkovou daň z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při vyplácení dividend svým akcionářům, které ji poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením dividend, pocházejí-li

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 15. září 2011 Věc C-310/09 Accor SA a Ministre du Budget, des Comptes public set de la Fonction publique. Eurlex.europa. eu [online].

² Tamtéž.

od dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, avšak tuto možnost neposkytuje u dividend, které pochází od dceřiných společností z jiných členských států¹.

Je nutné odpovědět na obě otázky, jelikož otázka písm. b) se týká záporné odpovědi na písm. a) a na to zda uvedené články brání takové právní úpravě².

Vzhledem ke svobodě usazování je nesporné, že právní úprava zavádí rozdílné zacházení mezi dividendami vyplácenými dceřinou společností – rezidentem a nerezidentem³.

Mateřská společnost mající dividendy od dceřiné společnosti – rezident, má nárok na slevu na dani, která se rovná polovině částky vyplacené touto dceřinou rezidentskou společností, ale v případě dceřiné společnosti – nerezident, tato sleva není poskytována⁴.

Členský stát sice ve vztahu k mateřské společnosti osvobozuje od daně dividendy vyplacené dceřinými společnostmi – nerezidenty, ale zachází s nimi nevýhodněji⁵.

Dceřiná společnost usazená v jiném členském státě je nucena vyplácet dividendy snižené o částku srážkové daně a v nižší celkové částce než v případě, kdy vyplácí dividendy dceřiná společnost rezident. Francouzská vláda zastává, že toto rozdílné zacházení nepředstavuje omezení mateřské společnosti. Akcionáři - nerezidenti totiž na základě SZDZ mohou získat zpět srážkovou daň vybranou mateřskou společností. Tyto argumenty však nelze přijmout⁶.

Vyhodnocení první předběžné otázky

„Vzhledem k výše uvedenému je proto na první otázku třeba odpovědět, že články 49 SFEU a 63 SFEU brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jejímž cílem je zamezení dvojímu ekonomickému zdanění

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 15. září 2011 Věc C-310/09 Accor SA a Ministre du Budget, des Comptes public set de la Fonction publique*. Eurlex.europa. eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

⁵ Tamtéž.

⁶ Tamtéž.

dividend, která umožňuje mateřské společnosti započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, tuto možnost však neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, neboť tato právní úprava v tomto posledně uvedeném případě nezakládá právo na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností. Jedná se tedy o rozdílné zacházení¹.

Zhodnocení druhé předběžné otázky

Podstatou druhé otázky je, zda daňový režim nevede k přenesení daně, k jejímuž uhrazení je daňový poplatník povinen, na třetí osobu. Zda právo EU brání tomu, aby správní orgán odmítl vrácení částek zaplacených mateřskou společností z důvodu, že by uvedené představovalo bezdůvodné obohacení nebo, že by částky zaplacené mateřskou společností nepředstavovaly účetní či daňový náklad, ale byly by započteny na součet částek, které mohou být následně vypláceny akcionářům. Vzhledem k ustálené judikatuře nevede přenesení uvedené srážkové daně na třetí osobu².

Vyhodnocení druhé předběžné otázky

Právo unie tedy brání tomu, aby členský stát odmítl vrácení částek zaplacených mateřskou společností z toho důvodu, že se nejedná o bezdůvodné obohacení³.

Zhodnocení třetí předběžné otázky

Podstatou je, zda zásada rovnocennosti a zásada efektivity brání tomu, aby vrácení částek mateřské společnosti zajišťující použití téhož daňového režimu na dividendy vyplacené jejími dceřinými společnostmi – nerezidenty, bylo podmíněno předložením důkazů, které se týkají každé sporné dividendy a to zejména použití sazby daně a výše

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 15. září 2011 Věc C-310/09 Accor SA a Ministre du Budget, des Comptes public set de la Fonction publique*. Eurlex.europa. eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

skutečně uhrazené daně ze zisku, ale jedná-li se o dceřiné společnosti – rezidenty, tyto důkazy nejsou požadovány¹.

Vyhodnocení třetí předběžné otázky

„Zásada rovnocennosti a zásada efektivity tedy nebrání tomu, aby vrácení částek mateřské společnosti, které má zajistit uplatnění téhož daňového režimu je podmíněno přeložením důkazů. Toto předložení je možné požadovat, je-li v praxi možné a nepřiliš obtížné předložit důkaz o uhrazení daně dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech a to s ohledem na právní přepisy členských států.“²

3.5.3 Překvalifikování úroků na dividendy

Rozsudek ze dne 13. března 2007 Věc C-524-04

Předmět sporu

Společnost – rezident Spojeného království je vlastněna alespoň z 75 % mateřskou společností – nerezidentem Spojeného království a této dceřiné společnosti byl poskytnut úvěr mateřskou nebo jinou společností, která je přímo nebo nepřímo vlastněna mateřskou společností z 75 %³.

Některé společnosti převedly část těchto úvěrů na vlastní kapitál proto, aby se vyhnuly překvalifikování úroků na rozdělené zisky. Některé společnosti uzavřely dohodu s Daňovou správou o způsobu použití právních předpisů stanovující podmínky, za kterých bude daňová správa hodnotit podmínky poskytovaných úvěrů ve skupině. Byla podána společností žaloba na vrácení daně nebo zaplacení náhrady škody týkající se daňového znevýhodnění zahrnující dodatečnou korporační daň zaplacenou na základě rozhodnutí daňové správy a nepovolení odpočtu zaplacených

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 15. září 2011 Věc C-310/09 Accor SA a Ministre du Budget, des Comptes public set de la Fonction publique. Eurlex.europa.eu [online].

²Tamtéž.

³ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 13. března 2007 Věc C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation a Commissioners of Inland Revenue. Eurlex.europa.eu [online].

úroků z jejich zdanitelných zisků či omezení odpočtu, ale i dodatečná daň vyplývající z převedení úvěrů na vlastní kapitál¹.

Předběžné otázky

„Brání články 43 ES, 49 ES a 56 ES tomu, aby členský stát (dále jen ‚stát společnosti přijímající úvěr‘) ponechal v účinnosti a uplatňoval ustanovení, jako jsou ustanovení článků 209 a 212 a přílohy 28A, jež ukládají omezení možnosti pro společnost, která je rezidentem v tomto členském státě (‚společnost přijímající úvěr‘), odečíst pro daňové účely úroky z úvěru poskytnutého přímou nebo nepřímou mateřskou společností, která je rezidentem v jiném členském státě, přičemž pokud by mateřská společnost byla rezidentem státu společnosti přijímající úvěr, nepodléhala by společnost přijímající úvěr takovým omezením?“²“

„Mohou níže uvedené okolnosti vyvolat nějaký rozdíl, a pokud ano jaký?“

- *a) úvěr není poskytnut mateřskou společností přijímající úvěr, nýbrž jinou společností (dále jen ‚společnost poskytující úvěr‘) téže skupiny společností, která má se společností přijímající úvěr společnou přímou nebo nepřímou mateřskou společnost, a jak tato společná mateřská společnost, tak i společnost poskytující úvěr jsou rezidenty jiného členského státu než státu společnosti přijímající úvěr;*
- *b) společnost poskytující úvěr je rezidentem jiného členského státu než státu společnosti přijímající úvěr, ale všechny přímé nebo nepřímé společné mateřské společnosti přijímající úvěr a společnosti poskytující úvěr jsou rezidenty třetí země;*
- *c) všechny společné přímé nebo nepřímé mateřské společnosti poskytující úvěr a společnosti přijímající úvěr jsou rezidenty třetích zemí a společnost poskytující úvěr je rezidentem v jiném členském státě než státě společnosti přijímající úvěr, ale úvěr poskytla společnosti přijímající úvěr ze své pobočky umístěné ve třetí zemi;*

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 13. března 2007 Věc C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation a Commissioners of Inland Revenue. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

- d) společnost poskytující úvěr a všechny společné přímé nebo nepřímé mateřské společnosti poskytující úvěr a společnosti přijímající úvěr jsou rezidenty třetích zemí?¹“

„Změnily by se odpovědi, pokud by se prokázalo, že poskytnutím úvěru došlo ke zneužití práva nebo že bylo součástí vykonstruované operace určené k obcházení daňových předpisů členského státu společnosti přijímající úvěr? Pokud ano, jaké obecné pokyny považuje Soudní dvůr za vhodné poskytnout ohledně toho, co způsobuje zneužití nebo vykonstruovanou operaci v kontextu případů, jako jsou tyto?“²

Zhodnocení první a třetí předběžné otázky

Podstatou je zda, články 43 ES, 49 ES nebo 56 ES, brání právním předpisům členského státu, které omezují možnost rezidenta odečíst pro daňové účely úroky z úvěru poskytnutého přímo nebo nepřímo mateřskou společností, která je rezidentem v jiném členském státě, pokud tomuto omezení nepodléhá rezident. Tato otázka však musí být spojena s otázkou třetí, která řeší vykonstruované operace, které jsou určené k obcházení daňových předpisů členského státu, jehož je společnost přijímající úvěr rezidentem³.

Cílem svobody usazování je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském státě. Je tedy zakázána jakákoli diskriminace založená na místě sídla společnosti. Úroky jsou kvalifikovány jako rozdělené zisky u přidružených společností, pokud tyto úroky překročily to, co by bylo dohodnuto při neexistenci zvláštních vztahů mezi dlužníkem uvedených úroků a jejich příjemcem nebo mezi těmito stranami a třetí osobou. Uvedené se ovšem nepoužije, pokud společnost přijímající úvěr, tak společnost poskytující úvěr podléhá dani ve Spojeném království. Z uvedeného plyne, že dochází k znevýhodnění daňového postavení společností – nerezidentů⁴.

Ke třetí předběžné otázce

Okolnost, že společnosti-rezidentovi byl poskytnut úvěr společností-nerezidentem za podmínek, které neodpovídají tomu, co by dotyčné společnosti dohodly

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 13. března 2007 Věc C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation a Commissioners of Inland Revenue*. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

za podmínek úplné hospodářské soutěže, představuje totiž pro členský stát, ve kterém je společnost přijímající úvěr rezidentem, objektivní prvek, který může být ověřen třetími osobami za účelem určení, zda dotčená transakce představuje jako celek nebo zčásti čistě vykonstruovanou operaci, jejímž hlavním účelem je obejít daňové právní předpisy tohoto členského státu. V tomto ohledu se jedná o to, zda by při neexistenci zvláštních vztahů mezi dotyčnými společnostmi úvěr nebyl poskytnut nebo zda by byl poskytnut v jiné výši nebo s jinou úrokovou mírou.¹

Vyhodnocení první a třetí předběžné otázky

“Článek 43 ES brání právním předpisům členského státu, které omezují možnost odečíst vyplacené úroky z úvěru, který je poskytnutý přímo nebo nepřímo mateřskou společností či společností - nerezident, která je mateřskou společností ovládána, nepodléhá-li tomuto omezení společnost-rezident, ledaže se tyto právní předpisy zakládají na přezkumu objektivních a ověřitelných prvků, které umožňují identifikovat vykonstruovanou operaci, vzniklou pouze pro daňové účely a je-li stanovena možnost, aby poplatník mohl předložit důkazy a byla-li vykonstruovaná operace prokázána, právní předpisy kvalifikují úroky jako rozdělené zisky, jen překračují-li to, co bylo dohodnuto za podmínek úplné hospodářské soutěže.”²

Zhodnocení druhé předběžné otázky

Je nutné připomenout, že kvalifikace úroků zaplacených dceřinou společností – rezidentem mateřské společnosti jako rozdělených zisků uplatňuje rozdílné zacházení mezi dceřinými společnostmi-rezidenty v závislosti na sídlo mateřské společnosti, což znamená omezení svobody usazování³.

Vzhledem k tomu platí odpověď na první předběžnou otázku i pro bod a) v druhé předběžné otázce. Pro body b), c) a d) druhé předběžné otázky je důležité, zda jsou společnosti založené dle právních předpisů některého z členských států, ve kterém mají sídlo, ústřední, správu či hlavní provozovnu. Proto pod článek 43 ES neřeší situaci, kdy je společnosti-rezidentovi poskytnut úvěr společností, která

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 13. března 2007 Věc C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation a Commissioners of Inland Revenue*. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

je rezidentem jiného členského státu, která sama nevlastní kontrolní podíl ve společnosti přijímající úvěr, a pokud jsou tyto dvě společnosti přímo nebo nepřímo ovládány společnou spřízněnou společností, která je rezidentem ve třetí zemi¹.

Vyhodnocení druhé předběžné otázky

Právní předpisy členského státu nespadají pod článek 43, použijí-li se na situace, kdy:

- Rezident poskytnul úvěr nerezidentovi členského státu nebo třetí země a tato společnost neovládá společnost přijímající úvěr.
- A obě tyto společnosti jsou ovládány společností, která je rezidentem ve třetí zemi².

Rozsudek ze dne 17. ledna 2008 Věc C-105/07

Předmět sporu

Belgická dceřiná společnost byla založena dne 25. 7. 1991. K tomuto dni byli jmenováni členové statutárního orgánu, kdy jedním ze členů je mateřská společnost B. V. Lammers & Van Cleeff se sídlem v Nizozemí. Zbylí členové statutárního orgánu jsou akcionáři belgické dceřiné společnosti³.

Mateřská společnost B. V. Lammers & Van Cleeff měla vůči dceřiné společnosti pohledávku, z které dceřiná společnost zaplatila úroky, které byly dle článku 18 odst. 1 bod 3. zákona o daních z příjmů klasifikovány a zdaněny jako dividendy. Belgická společnost podala stížnost k řediteli přímých daní Antverpy II., kde soud sporné zdanění ponechal. Poté podala belgická dceřiná společnost žalobu k rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen ke zrušení rozhodnutí⁴.

Soud totiž uvádí, že nelze úroky překvalifikovat na dividendy (a nejsou tedy zdanitelné), jsou-li zaplacený členovi statutárního orgánu, který je belgickou

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 13. března 2007 Věc C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation a Commissioners of Inland Revenue*. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 17. ledna 2008 Věc C-105/07 Lammers & Van Cleeff N. V. a Belgische Staat*. Eurlex.europa.eu [online].

⁴ Tamtéž.

společností. Úroky se však překvalifikují na dividendy (jsou zdanitelné), jsou-li zaplacený statutárnímu orgánu zahraniční společnosti¹.

Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku.

Předběžná otázka

„Brání články 12 ES, 43 ES, 46 ES, 48 ES, 56 ES a 58 ES belgickým vnitrostátním právním předpisům stanoveným v ustanoveních čl. 18 1. odst. bod 3. a 2. odst. bod 3. Zákona o daních z příjmů, ve znění použitelném v rozhodné době z hlediska skutečností projednávané věci, podle nichž úroky nebyly překvalifikovány na dividendy, a nebyly tedy zdanitelné, pokud byly tyto úroky zaplacený členovi statutárního orgánu, který byl belgickou společností, zatímco tyto úroky byly za stejných okolností překvalifikovány na dividendy, a byly tedy zdanitelné, pokud byly tyto úroky zaplacený členovi statutárního orgánu, který byl zahraniční společností?“²“

Zhodnocení předběžné otázky

Z judikatury soudního dvora vyplývá, že článek 12 ES zakazuje jakékoliv diskriminace na základě státní příslušnosti a uplatňuje se v situacích upravených právem Společenství, pro něž Smlouva o ES nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace³.

V článcích 43 ES a 56 ES jsou uvedeny zvláštní pravidla týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu, je tedy důležité určit, zda toto rozdílné zacházení omezuje tyto svobody. Svoboda usazování dle článku 43 ES přiznává stejné podmínky stanovené právními předpisy členského státu pro vlastní právní příslušníky a ve spojení s článkem 48 ES i pro společnosti založené dle předpisů jiného členského státu, vykonávající činnost v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky či zastoupení. V tomto případě překvalifikování úroků na dividendy pouze u zahraničních společností zbavují smyslu článek 43 ES⁴.

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 17. ledna 2008 Věc C-105/07 Lammers & Van Cleeff N. V. a Belgische Staat. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ Tamtéž.

Z vnitrostátních právních předpisů totiž vyplývá, že úroky u společností, které jsou rezidentem, nejsou překvalifikovány na dividendy i když překračují jednu ze dvou mezí stanovených v zákoně. Jsou-li však tyto úroky vyplaceny členovi statutárního orgánu společnosti, která je nerezidentem a překračují-li jednu ze dvou uvedených mezí, musí být tyto úroky překvalifikovány na dividendy. Toto rozdílné zacházení představuje omezení svobody usazování, které je zakázané v člancích 43 ES a 48 ES. Toto omezení lze připustit, jedná-li se o naléhavé důvody obecného zájmu, což prokázáno nebylo¹.

Vyhodnocení předběžné otázky

„Články 43 ES a 48 ES musejí být vykládány tak, že brání vnitrostátním právním předpisům toto rozdílné zacházení v případě překvalifikace úroků na dividendy vyplácené statutárnímu orgánu, jež je společností, které jsou nerezidenty daného státu a z tohoto důvodu jsou zdanitelné, pokud je splněna jedna ze dvou uvedených mezí, zatímco úroky nejsou za stejných okolností překvalifikovány na dividendy u společností, které jsou rezidentem tohoto státu, tzn., že nejsou zdanitelné.“²

3.5.4 Odpočet od základu daně

Rozsudek ze dne 3. dubna 2008 Věc C-27/07

Předmět sporu

Banque Fédérative du Crédit Mutue na základě daňového režimu odečetla dle článku 216 francouzského všeobecného daňového zákoníku od svého čistého zisku dividendy, které byly rozděleny dceřinými společnostmi, avšak do svých nákladů měla opětovně zahrnout podíl výdajů a nákladů stanovený v souladu s tímto článkem³.

Banque Fédérative du Crédit Mutue tvrdí, že pokyny jsou v rozporu s článkem 4 směrnice, jelikož částka podílu výdajů stanovená paušálně na 5 % z celkového výnosu, zahrnuje daňové zápočty uplatněné SZDZ mezi Francií a jiným členským státem,

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 17. ledna 2008 Věc C-105/07 Lammers & Van Cleeff N. V. a Belgische Staat. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 3. dubna 2008 Věc C-27/07 Banque Fédérative du Crédit Mutuel a Ministre de l'Économie, des Finance set de l'Industrie. Eurlex.europa.eu [online].

ale dle směrnice je částka nákladů, kterou nelze odečíst neomezena, je-li stanovena paušálně horní hranicí 5 % počítanou ze zisku rozdělovaného dceřinou společností¹.

Předběžná otázka

„Opětovné zahrnutí 5 % daňových zápočtů poskytnutých v souvislosti s rozdělováním zisků dceřinou společností usazenou v jiném členském státě ...do zdanitelného zisku mateřské společnosti usazené ve Francii, když na tyto rozdělené zisky byla v tomto jiném členském státě uplatněna srážková daň, nemá účinek na úroveň zdanění mateřské společnosti, pokud tato mateřská společnost může uplatnit všechny tyto daňové zápočty u dlužné daně. V případě, že mateřská společnost, vzhledem k tomu, že se rozhodne nerozdělit tyto zisky dále svým akcionářům ve lhůtě pěti let, nemůže využít daňové zvýhodnění, které představují tyto daňové zápočty, může být dodatečné zdanění vztahující se ke korporační dani, které vyplývá z opětovného zahrnutí 5 % daňových zápočtů do jejího zdanitelného výsledku, považováno za povolené ustanoveními čl. 7 odst. 2 směrnice z důvodu nízké částky tohoto zdanění a okolnosti, že bylo zavedeno v přímém vztahu k daňovým zápočtům zavedeným za účelem omezení ekonomického dvojího zdanění dividend nebo musí být považováno za porušující cíle vyplývající z článku 4 směrnice?“²“

Zhodnocení předběžné otázky

Podstatou je zda výklad pojmu zisk rozdělovaný dceřinou společností dle čl. 4 odst. 2 směrnice brání právní úpravě členského státu, která do tohoto zisku zahrnuje daňové zápočty a případně i srážkovou daň³.

Je zřejmé, že cílem směrnice je zamezit znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi z různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi ze stejného členského státu. K dosažení tohoto cíle slouží článek 4 odst. 1 a 5 této směrnice. Daňové zápočty směřují ke kompenzaci již zaplacené daně, proto je třeba uvést, že čl. 4 odst. 2 nebrání zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů, navíc to zaručuje, že 5 % sazba bude použita na celkovou částku rozdělovaných zisků, obdržených mateřskou

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 3. dubna 2008 Věc C-27/07 Banque Fédérative du Crédit Mutuel a Ministre de l'Économie, des Finance set de l'Industrie. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

společností. A důležité je i zmínit, že cílem zápočtů je zamezit právnímu dvojímu zdanění. Zahrnutí daňových zápočtů je tedy v souladu se směrnicí¹.

Důležité je zjistit, zda není daňová neutralita dotčena v případě, že uvedené daňové zápočty nejsou vždy odčitatelné od daně (drží-li mateřská společnost na dceřiném základním kapitálu alespoň 25 %, jsou srážkové daně dle čl. 5 směrnice zakázány. I přesto však daňová neutralita není narušena.²

Vyhodnocení předběžné otázky

„V důsledku toho je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že pojem „zisk rozdělovaný dceřinou společností“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 poslední věty směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která zahrnuje do uvedeného zisku daňové zápočty, poskytnuté ke kompenzaci srážkové daně stržené mateřské společnosti členským státem dceřiné společnosti³.“

Rozsudek ze dne 12. února 2009 Věc C-138-07

Předmět sporu

Společnost Cobelfret získala v letech 1992 až 1998 dividendy od dceřiných společností z jiných členských států a v některých z těchto období utrpěla i ztráty. Společnost nemohla využít odpočtu ztráty ani odložit nevyužitou část odpočtu na pozdější období. Na základě toho byla ESD předložena předběžná otázka⁴.

Předběžná otázka

„Je taková právní úprava jako belgického zákona, podle níž jsou dividendy, které je třeba zohlednit, nejprve připsány k daňovému základu mateřské společnosti a poté je částka přijatých dividend ...podle čl. 205 odst. 2 daňového zákona od daňového základu mateřské společnosti odečtena (až do výše 95 %) pouze v tom rozsahu, v němž má mateřská společnost zdanitelné zisky, slučitelná s článkem 4

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 3. dubna 2008 Věc C-27/07 *Banque Fédérative du Crédit Mutuel a Ministre de l'Économie, des Finance set de l'Industrie*. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

⁴ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 12. února 2009 Věc C-138/07 *Cobelfret NV a Belgische Staat*. Eurlex.europa.eu [online].

směrnice 90/435, pokud takové omezení odpočtu DZP vede k tomu, že mateřská společnost zdaní přijaté dividendy v pozdějším daňovém období, jestliže během daňového období, v němž byly dividendy přijaty, neměla zdanitelné zisky nebo neměla dostatečné zdanitelné zisky, nebo přinejmenším k tomu, že daňové ztráty za daňové období jsou umořeny neprávem, a tudíž již nejsou převoditelné až do částky přijatých dividend, které by bez daňových ztrát byly v každém případě z 95 % osvobozeny od daně?¹ “

Zhodnocení předběžné otázky

V předchozím řízení společnost Cobelfret neuvedla velikosti podílů, které drží na dceřiných společnostech, proto je důležité zjistit, zda se dle směrnice 90/435 skutečně jedná o dceřiné společnosti. Toto zjištění je však důležité pouze pro společnost Cobelfret, ne tedy pro odůvodnění předběžné otázky².

Předběžná otázka se týká výkladu článku 4 odst. 1 směrnice 90/435. Jak vyplývá z ustálené judikatury cílem směrnice je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění zisku, tedy tomu, aby zisk byl zatížen na straně dceřiné společnosti, ale i na straně mateřské společnosti. Soudní dvůr na základě tohoto článku ponechává členským státům volbu mezi systémem osvobození od daně a systémem odpočtu. Dle belgické vlády zajišťuje odpočet to, aby se od mateřské společnosti nevybírala daň z dividend. Belgie si dle článku 4 směrnice vybrala bod 1., tedy upustění od zdanění zisků³.

Belgický režim však stanoví, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou připočteny k daňovému základu této společnosti a že se poté od tohoto základu odečte částka odpovídající 95 % těchto dividend v rozsahu, v němž tato mateřská společnost dosáhla zdanitelných zisků, tzn., že nedosáhla v témže období záporného zůstatku. Toto omezení tedy ovlivňuje ztráty mateřské společnosti. Z uvedeného vyplývá, že i když dividendy mateřské společnosti nebudou podléhat dani v období, v němž jsou rozděleny, uvedené snížení ztrát může mít za následek, že ty to dividendy budou během pozdějšího daňového období nepřímo zdaněny. Tento režim tedy neumožňuje

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 12. února 2009 Věc C-138/07 Cobelfret NV a Belgische Staat. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

plně dosáhnout zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dle čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435¹.

Vyhodnocení předběžné otázky

„Článek 4 odst. 1 první odrážka směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou zahrnuty do daňového základu této společnosti, aby pak byly odečteny až do výše 95 % v rozsahu, v němž v dotčeném daňovém období zbude po odečtení ostatních osvobozených příjmů kladný zůstatek².“

Rozsudek ze dne 2. září 2015 Věc C-386/14

Předmět sporu

Společnost Steria vlastní větší než 95% podíly v dceřiných společnostech usazených ve Francii i v jiných členských státech. Dividendy, které společnost Steria obdržela od svých dceřiných společností usazených v jiných členských státech, byly podle článku 216 CGI odečteny od jejího celkového čistého zisku kromě podílu výdajů a nákladů, který je stanoven paušálně ve výši 5 % čisté částky obdržených dividend (dále jen „podíl výdajů a nákladů“) a představuje výdaje a náklady vynaložené mateřskou společností v souvislosti s jejím podílem v dceřiné společnosti, která rozdělila tyto dividendy³.

Mateřská společnost Groupe Steria SCA řádně zaplatila korporační daň, avšak Ministère des Finances et des Comptes publics odmítlo společnosti vrátit část korporační daně a doplatků, které byly uhrazeny v letech 2005 až 2008

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 12. února 2009 Věc C-138/07 Cobelfret NV a Belgische Staat. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž..

³ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 2. září 2015 Věc C-386/14 Groupe Steria SCA a Ministère des Finance et des Comptes publics. Eurlex.europa.eu [online].

a které odpovídaly zdanění podílu výdajů stanovené paušální sazbou u dividend získaných od dceřiných společností jiných členských států než ve Francii¹.

Předběžná otázka

„Má být článek 43 ES, nyní článek 49 SFEU, týkající se svobody usazování vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby právní předpisy upravující francouzský režim zdanění skupiny společností umožňovaly mateřské společnosti skupiny společností, aby neutralizovala opětovné zahrnutí podílu výdajů a nákladů stanoveného pevnou paušální sazbou 5 % z čisté částky pouze u těch dividend, které mateřská společnost obdržela od rezidentních společností zahrnutých do daňové skupiny společností, zatímco uvedené právní předpisy jí takové právo odpírají ohledně těch dividend, které jí vyplácejí její dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě a které by objektivně přicházely v úvahu pro volbu zdanění skupiny společností, pokud by byly rezidenty?“²“

Zhodnocení předběžné otázky

Otázkou je tedy, zda je narušena svoboda usazování dle článku 49 SFEU. Dividendy obdržené mateřskou společností – rezidentem od dceřiných společností – rezidenty, jsou v plném rozsahu odečteny od čistých příjmů a tím zcela osvobozeny, kdežto dividendy od dceřiných společností – nerezidenty, jsou osvobozeny jen z části, z důvodů opětovného zahrnutí podílu výdajů a nákladů do příjmů společnosti. Z uvedeného vyplývá, že se jedná o rozdílné zacházení omezující svobodu usazování³.

Vyhodnocení předběžné otázky

„Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na položenou otázku je třeba odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se režimu daňové integrace, která mateřské společnosti skupiny společností umožňuje, aby neutralizovala opětovné zahrnutí podílu výdajů a nákladů stanoveného pevnou paušální sazbou 5 % z čisté částky u dividend, které mateřská

¹ EUR-LEX. Rozsudek ESD ze dne 2. září 2015 Věc C-386/14 *Groupe Steria SCA a Ministère des Finance set des Comptes publics*. Eurlex.europa.eu [online].

² Tamtéž.

³ Tamtéž.

společnost obdržela od rezidentních společností, které jsou součástí integrace, zatímco uvedená právní úprava ji takovou neutralizaci odpírá ohledně těch dividend, které jí vyplácejí její dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě a které by objektivně přicházely v úvahu pro volbu zdanění skupiny společností, pokud by byly rezidenty.¹“

3.6 Zhodnocení analyzovaných rozsudků Soudního dvora EU

V analytické části byly analyzovány vybrané rozsudky Soudního dvora EU, které byly zaměřeny především na rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty členských států EU, což mělo za následek omezení svobody usazování dle článku 49 SFEU a 63 SFEU.

Výsledkem analýzy rozsudků Soudního dvora EU jsou následující skutečnosti:

3.6.1 Směrnice o úrocích a licenčních poplatcích

Směrnice o úrocích a licenčních poplatcích se vztahuje pouze na osvobození příjmu od srážkové daně ve státě zdroje. Nezabývá se stanovením základu daně dlužníka, tzn., že placené úroky mohou být součástí základu daně dlužníka a posléze zdaněny daní.

3.6.2 Rozdílné zacházení při výplatě dividend

Vnitrostátní legislativa nemůže stanovit rozdílné zacházení mezi daňovými rezidenty daného státu a daňovými rezidenty členských států EU ve smyslu stanovení osvobození od srážkové daně u příjmů z dividend, na které se nevztahuje směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Uvedené by mohlo být v souladu se svobodami EU pouze za předpokladu, že by se jednalo o situaci, která by byla odůvodněna naléhavým obecným zájmem.

V případě existence metody úplného zápočtu zaplacené srážkové daně, na které se osvobození nevztahuje, dochází i tak k omezení svobody usazování za předpokladu, že ve SZDZ je pro tento příjem stanoveno osvobození.. Poplatník si zaplacenou daň nemůže započítat na svou daňovou povinnost, tzn., že i v tomto případě je stanovení rozdílného osvobození v rozporu s unijním právem.

¹ EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 2. září 2015 Věc C-386/14 Groupe Steria SCA a Ministère des Finance set des Comptes publics*. Eurlex.europa.eu [online].

Je-li ustanovení o zdanění přírůstků obchodního majetku dceřiných společností stanoveno jak pro daňové rezidenty daného státu, tak i pro daňové rezidenty jiných členských států, nedochází k narušení svobody usazování. Svoboda usazování totiž představuje zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě s tím, že je zakázána jakákoliv diskriminace. Svoboda usazování je tedy plně naplněna a uvedené zdanění přírůstků obchodního majetku dceřiné společnosti nepředstavuje srážkovou daň, takže směrnice o mateřských a dceřiných společnostech není narušena.

Osvobození od srážkové daně dle směrnice o mateřských a dceřiných společnostech se vztahuje pouze pro společnosti, které jsou uvedeny v příloze této směrnice. Je-li však příjem z dividend daňových rezidentů daného státu osvobozen od srážkové daně vlivem vnitrostátní právní úpravy a u daňového nerezidenta k osvobození srážkové daně nedochází vzhledem k tomu, že tento právní řád nezná právní charakter společnosti, dochází k narušení svobody usazování.

Tuzemská legislativa nemůže bránit, aby si mateřská společnost mající dividendy od dceřiné společnosti – rezident, uplatnila slevu na dani ve výši stanovené částky dle zákona, ale v případě dividend plynoucí od dceřiné společnosti – nerezident neměla nárok na uvedenou slevu na dani. Opět totiž dochází k narušení svobody usazování.

3.6.3 Překvalifikování úroků na dividendy – svoboda usazování

Svoboda usazování brání právním předpisům členského státu, které omezují možnost rezidenta odečíst pro daňové účely úroky z úvěru poskytnutého přímo nebo nepřímo mateřskou společností, která je rezidentem v jiném členském státě, pokud tomuto omezení nepodléhá rezident. K překvalifikaci úroků na dividendy musí docházet za stejných podmínek u daňových rezidentů i nerezidentů, tzn., v případě, že částky úroků překročily to, co by bylo dohodnuto v případě neexistence vztahů mezi dlužníkem a věřitelem.

3.6.4 Odpočet dividend od základu daně

Do zisku rozdělovaného dceřinou společností mohou být zahrnuty daňové zápočty i srážková daň, vzhledem k tomu, že jejich zahrnutí směřuje ke kompenzaci zaplacené daně. Toto zahrnutí do částky paušální sazby výdajů navíc zaručuje, že 5 % sazba daně bude použita na celkovou částku rozdělovaných zisků, obdržených od mateřské

společnosti. Je tedy zřejmé, že zahrnutí daňových zápočtů je v souladu se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech.

Pokud dividendy přijaté mateřskou společností jsou připočteny k daňovému základu daně a poté je od tohoto základu daně odečtena částka odpovídající 95 % těchto dividend, v rozsahu, v němž dosáhla mateřská společnost zdanitelných zisků (tzn., že nedosáhla v daném období záporného zůstatku), uvedené může mít za následek, že dividendy nebudou podléhat dani v období, ve kterém jsou rozděleny, vzhledem k tomu, že mateřská společnost dosáhla ztráty, ale během pozdějšího daňového období mohou být zdaněny.

Dividendy obdržené mateřskou společností – rezidentem od dceřiných společností – rezidenty musí být odečteny ve stejném rozsahu od čistých příjmů a nebo zcela osvobozeny, stejně tak jako dividendy obdržené od dceřiných společností – nerezidenty.

3.6.5 Obecné zásady unijního práva

Z analýzy rozsudků ESD taktéž vyplynuly následující obecné zásady:

- Omezování svobod dle článku 49 SFEU 63 SFEU je v rámci vytvoření jednotného vnitřního trhu prostřednictvím vnitrostátních právních úprav zakázáno.
- Rozdílné zacházení s daňovými rezidenty a daňovými nerezidenty jednoho členského státu představuje omezování svobody usazování dle článku 49 SFEU
- Články 49 SFEU a 63 SFEU se nevztahují na rezidenty ze třetích zemí.
- Rozdílné zacházení představuje znevýhodnění daňových nerezidentů členského státu EU zakotvené ve vnitrostátní právní úpravě a zahrnuje níže zjištěná pravidla:
 - Osvobození od srážkové daně stanovené dle vnitrostátní právní úpravy, kdy daňový rezident je od daně osvobozen a daňový nerezident je srážkovou daní zatížen.
 - Osvobození se musí vztahovat i na společnosti, které nezná právní řád státu, ve kterém je poplatník daňový nerezident.

- Osvobození musí být daňovému nerezidentovi poskytnuto ve stejném rozsahu jako daňovému rezidentovi.
- Daňové zápočty, o které si mohou daňový rezidenti snížit srážkovou daň, nepředstavují rozdílné zacházení.
- Překvalifikování úroků na dividendy musí být provedeno za stejných podmínek jak u rezidentů, tak u nerezidentů.
- Odpočet vyplacených dividend od zdanitelného zisku musí být umožněn za stejných podmínek daňovým rezidentům i nerezidentům.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část diplomové práce se zabývá modelovými příklady na výpočet vlastní daňové povinnosti. Modelové příklady jsou rozděleny do třech kategorií:

- Pasivní příjmy ve vazbě na stálou provozovnu daňového rezidenta EU či EHP.
- Pasivní příjmy plynoucí stálé provozovně ze třetích zemí.
- Pasivní příjmy, které jsou zdaňovány dle článku 10, 11, 12 SZDZ.

4.1 Pasivní příjmy ve vazbě na stálou provozovnu daňového rezidenta EU či EHP

Tato kapitola se obsahuje modelový příklad na přisouzení majetku a kapitálu stálé provozovně ale i modelové příklady, které se vztahují k pasivním příjmům ve vazbě na dvě směrnice EU a to směrnici:

- o úrokových platbách a licenčních poplatcích.
- o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

4.1.1 Přisouzení zisků stálé provozovně zahrnující pravidlo nízké kapitalizace a následné vyhodnocení splnění podmínek pro překlasifikaci úroků na dividendy

Společnosti Klimax, sp. z o. o., která je rezidentem Polské republiky, vznikla v České republice stálá provozovna v důsledku prodeje výrobků v této zemi. Společnost Klimax, sp. z o. o. vyrábí klimatizace.

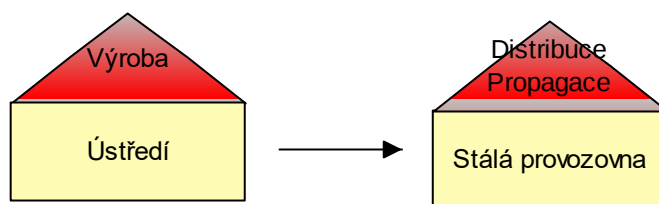
1. krokem pro stanovení zisků stálé provozovny je hypotetická definice stálé provozovny jako samostatného podniku. Na základě tohoto přístupu funkčně nezávislé entity musí zisky stálé provozovny odpovídat ziskům, které by získala za stejných tržních podmínek při svých obchodech s ostatními částmi podniku, kdyby byla samostatným nezávislým podnikem zapojeným do stejných či obdobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, použítá aktiva a rizika přijatá podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku.

Součástí prvního kroku je provedení funkční a věcné analýzy, které má za cíl stanovit prováděné funkce, používaný majetek, přijaté rizika, uznání interních transakcí a stanovení kapitálu stálé provozovny.

Určení funkcí stálé provozovny

Společnosti Klimax, sp. z. o. o. vznikla na území České republiky stálá provozovna z titulu prodeje klimatizací třetím stranám. Z tohoto titulu lze soudit, že stálá provozovna je v pozici distributora a kromě prodeje výrobků má za úkol i jeho propagaci.

Na následujícím obrázku je zobrazeno schéma funkce stálé provozovny.



Obrázek č. 5: Funkce stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z. o. o.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Přisouzení ekonomického vlastnictví aktiv

Po stanovení funkcí stálé provozovny je nutné stanovit ekonomické vlastnictví aktiv.

To je stanoveno na základě užití majetku stálou provozovnou. Stálá provozovna potřebuje ke své činnosti sklad, obchodní prostor pro prodej výrobků, počítač obsahující software pro evidenci zásob a vedení účetnictví a tiskárnu, kancelářské vybavení, vybavení skladu (regály, police). Za dlouhodobý hmotný majetek lze tedy považovat pouze počítač, tiskárnu a budovu. Za drobný nehmotný majetek je považována licence na účetní software Pohoda (cena softwaru nepřekročila zákonem stanovený limit pro dlouhodobý nehmotný majetek – 60 000 Kč). Vybavení skladu a obchodních prostor je považováno taktéž za zásoby.

Přisouzení rizik

Dalším krokem funkční a věcné analýzy je přisouzení rizik spojených s významnými funkcemi stálé provozovny. Vzhledem k tomu, že stálá provozovna plní dvě funkce – distribuce a propagace, můžeme ke stálé provozovně přiřadit riziko vzniku nadměrných zásob z toho důvodu, že při špatné marketingové činnosti výrobky zůstanou na skladě. Z finančních rizik je pro stálou provozovnu důležité úvěrové riziko,

jelikož kapitál pro marketingovou činnost si podnik Klimax půjčil od banky a kurzové riziko z důvodu rozdílných měn ve státu rezidence a hostitelské zemi.

Uznání transakcí

Funkční a věcná analýza dále musí uznat obchodní transakce mezi ústředím a stálou provozovnou. To je uskutečněno na základě interní dokumentace dokazující převod majetku a výrobků stálé provozovně a stanovení ceny na základě principu tržního odstupu.

Přisouzení kapitálu

Posledním krokem funkční a věcné analýzy je přisouzení kapitálu stálé provozovny. Vzhledem k tomu, že stálá provozovna nemá systém měření rizik, jsou rizika oceněny interními procesy. Výše kapitálu se stanoví dle podílu aktiv a rizik přisouzených stálé provozovně. Vzhledem k majetku ústředí, vlastní stálá provozovna pouze 15 % aktiv a rizik. Kapitál stálé provozovny tedy bude v hodnotě 15 % z volného kapitálu ústředí tj., 1 000 000 Kč.

Pro zjednodušení byla vnitropodniková transférová cena určena na základě metody nezávislé srovnatelné ceny (existence nezávislého podniku) a to ve výši 2 100 Kč za 1 ks klimatizace. Prodejní cena koncovým zákazníkům je stanovena na 2 899 Kč.

Během účetního období vznikly stálé provozovně následující náklady:

- Prodané zboží.
- Vybavení kanceláře.
- Energie.
- Zaměstnanci.
- Odpisy.
- Marketingová kampaň.
- Úroky z úvěru.
- Náklady na reprezentaci.
- Sociální a zdravotní pojištění za zaměstnanci.
- Kurzové ztráty.

Výnosy vzniklé během účetního období

- Kurzové zisky.
- Tržby za zboží.
- Tržby za pronájem části skladu – 17 000 Kč za měsíc (pronájem od začátku června).
- Tržby za použití počítače s účetním softwarem firmou DFD, s. r. o. – 1000 Kč za měsíc (od začátku června).

Jedná se o pasivní příjem plynoucí stálé provozovně.

Účet zisků a ztrát je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 1: Účet zisků a ztrát stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z o. o..
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Účet zisků a ztrát			
Náklady		Výnosy	
Účet	Částka	Účet	Částka
501	330 304 Kč	602	108 000 Kč
502	48 000 Kč	604	57 980 000 Kč
504	42 000 000 Kč	663	22 894 Kč
513	1 000 Kč		
518	30 000 Kč		
521	960 000 Kč		
524	326 400 Kč		
551	210 000 Kč		
562	5 000 000 Kč		
563	12 900 Kč		
Celkem	48 918 604 Kč	Celkem	58 110 894 Kč
Hospodářský výsledek			9 192 290 Kč

Tabulka č. 2 obsahuje odpisy dlouhodobého hmotného majetku přisouzeného stálé provozovně. Počítač a tiskárna byly zařazeny do 1. odpisové skupiny, budova do 5. odpisové skupiny.

Tabulka č. 2: Daňové odpisy stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z o. o.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Počítač		Poř. cena	Tiskárna		Poř. cena	Budova		Poř. cena
		43 000 Kč			53 000 Kč			2 100 450 Kč
Sazba	Odpis	Zůst. cena	Sazba	Odpis	Zůst. cena	Sazba	Odpis	Zůst. cena
20%	8 600 Kč	34 400 Kč	20%	10 600 Kč	42 400 Kč	1,4%	29 406 Kč	2 071 044 Kč
Celkem daňové odpisy hmotného majetku								48 606 Kč

Rozdíl účetních a daňových odpisů je stanoven ve výši 161 394 Kč (jedná se o položku zvyšující základ daně).

Za daňově neuznatelné náklady lze považovat:

- Náklady na reprezentaci 1 000 Kč
- Úroky 1 000 000 Kč

Daňově neuznatelné úroky jsou dle § 25 odst. 1 písm. w) ve výši 1 000 000 Kč, jelikož je splněn test nízké kapitalizace, který je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 3: Test nízké kapitalizace stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z o. o.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Test nízké kapitalizace	
Úroky z úvěru	5 000 000 Kč
Vlastní kapitál	1 000 000 Kč
Maximální uznatelnost úroků – 4 x VK	4 000 000 Kč
Daňově neuznané úroky	1 000 000 Kč

Podmínka překlasifikace úroků na dividendy splněna nebyla (společnost je členským státem EU). Tabulka č. 3 obsahuje výpočet vlastní daňové povinnosti daňového nerezidenta.

Tabulka č. 4: Výpočet vlastní daňové povinnosti stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z o. o.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření	9 192 290 Kč
Dary	0 Kč
Ostatní položky zvyšující výsledek hospodaření	1 162 394 Kč
Položky zvyšující základ daně	1 162 394 Kč
Položky snižující základ daně	0 Kč
Základ daně 1	10 354 684 Kč
Odečet daňové ztráty	0 Kč
Odečet nároku na odpočet výzkumu a vývoje	0 Kč
Základ daně 2	10 354 684 Kč
Odečet darů	0 Kč
Základ daně 3	10 354 684 Kč
Zaokrouhlený Základ daně	10 354 000 Kč
Sazba daně	19%
Daň	1 967 260 Kč
Slevy na dani	0 Kč
Daňová povinnost	1 967 260 Kč

V příloze č. 4 je uvedena SZDZ s Polskem a v příloze č. 5 je uvedeno vyplněné daňové přiznání této stálé provozovny.

4.1.2 Směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

Ve vztahu k této směrnici jsou uvedeny dva modelové příklady a to ze dvou rozdílných pozic: Plátce pasivních příjmů a skutečný vlastník pasivních příjmů.

Modelový příklad: Plátce úroků: Stálá provozovna umístěná v České republice

V České republice je umístěna stálá provozovna společnosti Profi-group, Ltd. se sídlem ve Velké Británii. Společnost Profi-group, Ltd. je daňovým rezidentem Velké Británie (daňovým nerezidentem České republiky) a je přidruženou společností společnosti Profingroup S.A. (30% podíl na základním kapitálu). Společnost Profi-group, Ltd. provádí prostřednictvím pronajatých obchodních prostor umístěných v Brně prodej zboží. Stálá provozovna má vůči společnosti Profingroup S.A. v současné době dva závazky (tato společnost je skutečným vlastníkem příjmu). Jedná se o:

- Úvěr ve výši 300 000.

- Dluhopis se splatností 60 let.

Splátky úvěru probíhají měsíčně a to ve výši 10 400 Kč. Úvěr je sjednán na dobu 3 let a to od 1. 1. 2016. Úroková sazba je ve výši 15 %. Splátkový kalendář na rok 2016 je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 5 Splátkový kalendář pro rok 2016 – Stálá provozovna Profi-group, Ltd.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Měsíc	Počáteční hodnota	Úrok	Úmor	Konečná hodnota
2016	1	300 000 Kč	3 750 Kč	6 650 Kč	293 350 Kč
	2	293 350 Kč	3 667 Kč	6 733 Kč	286 618 Kč
	3	286 618 Kč	3 583 Kč	6 817 Kč	279 801 Kč
	4	279 801 Kč	3 498 Kč	6 902 Kč	272 899 Kč
	5	272 899 Kč	3 411 Kč	6 988 Kč	265 910 Kč
	6	265 910 Kč	3 324 Kč	7 076 Kč	258 835 Kč
	7	258 835 Kč	3 235 Kč	7 164 Kč	251 670 Kč
	8	251 670 Kč	3 146 Kč	7 254 Kč	244 417 Kč
	9	244 417 Kč	3 055 Kč	7 344 Kč	237 072 Kč
	10	237 072 Kč	2 963 Kč	7 436 Kč	229 636 Kč
	11	229 636 Kč	2 870 Kč	7 529 Kč	222 107 Kč
	12	222 107 Kč	2 776 Kč	7 623 Kč	214 484 Kč

Roční splátka dluhopisu s pevným kupónem v roce 2016 činí 250 000 Kč (z této částky jsou úroky ve výši 34 000 Kč). Dluhopis byl vydán v roce 2013.

Obecné vymezení poplatníka je uvedeno v následující tabulce

Tabulka č. 6 Obecné vymezení poplatníka - Stálá provozovna společnosti Profi-group, Ltd.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Obecné vymezení poplatníka
Právnícká osoba
Daňový nerezident
Stálá provozovna společnosti Profi-group, Ltd umístěné ve Velké Británii
Plátce úroků
Předmět činnosti
Prodej zboží
Úroky z dluhopisu a úvěru
Dar

Stálá provozovna:

- Dosáhla výsledku hospodaření 4 456 654 Kč
 - Zde zahrnuty:
 - Úroky z úvěru 39 278 Kč
 - Úroky z dluhopisu 34 000 Kč
 - Poskytla dar útulku v ČR 25 000 Kč

Odvod srážkové daně z úroků z úvěru a licenčních poplatků

Plátce neboli stálá provozovna na základě §19 odst. 1 písm. zk) a vydaném rozhodnutí dle §38nb osvobodí od srážkové daně úroky z úvěru, jelikož jsou splněny všechny podmínky v ZDP.

Vzhledem k tomu, že sjednaná splatnost dluhopisu je 60 let, dle článku 4 směrnice č. 2003/49/ES není tato platba (úrok) osvobozen od srážkové daně, jelikož je překročena stanovená doba splatnosti (doba splatnosti nesmí být delší než 50 let). V příloze č. 6 jsou uvedeny hlášení plátce o provedené srážce.

V následující tabulce je vypočítána vlastní daňová povinnost stálé provozovny umístěné v České republice. V příloze č. 7 je uvedena SZDZ s Velkou Británií.

Tabulka č. 7 Výpočet daňové povinnosti stálé provozovny společnosti Profi-group, Ltd.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření	4 456 654 Kč
Dary	25 000 Kč
Ostatní položky zvyšující výsledek hospodaření	0 Kč
Položky zvyšující základ daně	25 000 Kč
Položky snižující základ daně	0 Kč
Základ daně 1	4 481 654 Kč
Odečet daňové ztráty	0 Kč
Odečet nároku na odpočet výzkumu a vývoje	0 Kč
Základ daně 2	4 481 654 Kč
Odečet darů	25 000 Kč
Základ daně 3	4 456 654 Kč
Zaokrouhlený základ daně	4 456 000 Kč
Sazba daně	19%
Daň	846 640 Kč
Slevy na dani	0 Kč
Daňová povinnost	846 640 Kč

Modelový příklad: Skutečný vlastník licenčních poplatků: Stálá provozovna umístěná v České republice

Stálá provozovna umístěná v Praze obdrží každý rok platbu za poskytnutý patent od stálé provozovny umístěné v Rakousku (Víděň). Obě stálé provozovny spadají pod společnost Toowin, GmbH., která je daňovým rezidentem Německa. Stálá provozovna je skutečným vlastníkem platby za poskytnutý patent a v České republice poskytuje poradenské služby ve vlastních kancelářských prostorech. Kromě výše uvedeného zaměstnává stálá provozovna zaměstnance se zdravotním postižením (přepočítaný koeficient 2,18).

V následující tabulce je uvedeno obecné vymezení poplatníka.

Tabulka č. 8: Obecné vymezení poplatníka - stálá provozovna společnosti Toowin, GmbH.

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Obecné vymezení poplatníka	
Právnícká osoba	
Daňový nerezident	
Stálá provozovna společnosti Toowin, B. V., se sídlem v Nizozemí	
Skutečný vlastník příjmu	
Předmět činnosti	
Poradenská činnost	
Slevy na dani	
Zaměstnanec se zdravotním postižením	

V následující tabulce jsou uvedeny zrychlené daňové odpisy jednoho z deseti počítačů, které jsou používány při podnikání. Pořizovací cena jednoho počítače byla ve výši 45 600 Kč (počítače byly pořízeny na začátku roku 2014 a zařazeny do 1. odpisové skupiny).

Tabulka č. 9: Daňové odpisy stálé provozovny společnosti Toowin, GmbH.

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Koeficient	Odpis	Odpis kumulativně	Pořizovací cena	45600 Kč
				Zůstatková cena	
2014	3	15200 Kč	15200 Kč	30400 Kč	
2015	4	20267 Kč	35467 Kč	10133 Kč	
2016	4	10133 Kč	45600 Kč	0 Kč	

Celkové daňové odpisy deseti počítačů za rok 2016 jsou ve výši 101 330 Kč.

Stálá provozovna:

- Dosáhla výsledku hospodaření 28 845 965 Kč
 - Zde zahrnutý
 - Náklady na reprezentaci 18 565 Kč
 - Účetní odpisy 95 045 Kč
 - Manko přesahující náhradu 34 567 Kč
 - Příjmy za užití patentu 13 545 Kč
- Sleva na dani
 - Přepočítaný koeficient 2,18 39 240 Kč

Výpočet vlastní daňové povinnosti je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 10: Výpočet vlastní daňové povinnosti stálé provozovny společnosti Toowin, GmbH.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

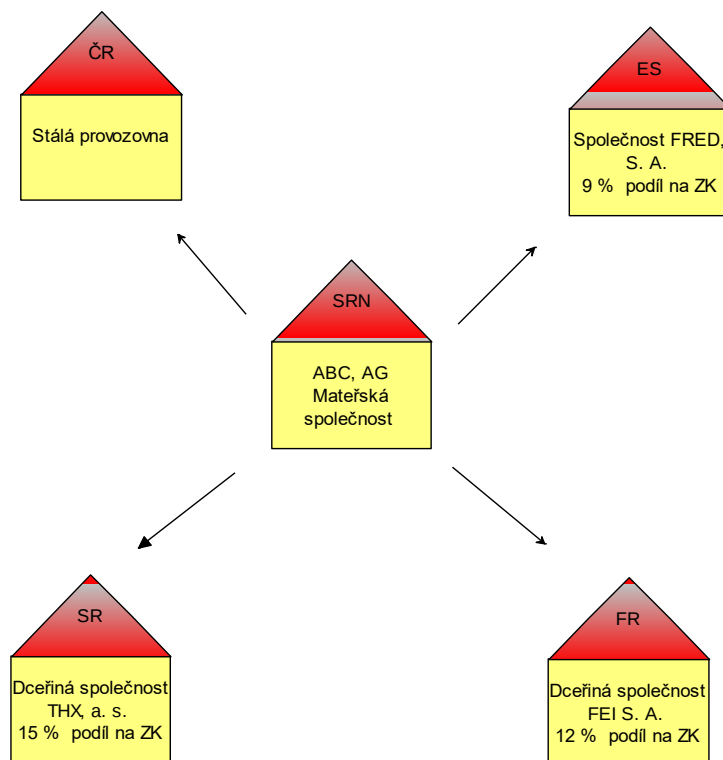
Výsledek hospodaření	28 845 965 Kč
Dary	0 Kč
Ostatní položky zvyšující výsledek hospodaření	53 132 Kč
Položky zvyšující základ daně	53 132 Kč
Položky snižující základ daně	6 288 Kč
Základ daně 1	28 892 809 Kč
Odečet daňové ztráty	0 Kč
Odečet nároku na odpočet výzkumu a vývoje	0 Kč
Základ daně 2	28 892 809 Kč
Odečet darů	0 Kč
Základ daně 3	28 892 809 Kč
Zaokrouhlený Základ daně	28 892 000 Kč
Sazba daně	19%
Daň	5 489 480 Kč
Slevy na dani	39 240 Kč
Daňová povinnost	5 450 240 Kč

V příloze č. 8 je uvedena SZDZ s Německou republikou.

4.1.3 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

Modelový příklad: Stálá provozovna: Skutečný vlastník příjmů z dividend

V Olomouci je umístěna stálá provozovna společnosti ABC, AG (akciová společnost se sídlem v Berlíně). Společnost ABC, AG je daňovým rezidentem Německé republiky (daňovým nerezidentem České republiky) a je mateřskou společností dvou dceřiných společností a dále drží 9 % podíl v rakouské společnosti. První dceřiná společnost THX, a. s. se nachází ve Slovenské republice (daňový rezident Slovenské republiky) a mateřská společnost ABC, AG drží v této společnosti 15 % podíl na základním kapitálu (tento podíl v dceřiné společnosti je držen stálou provozovnou). Druhá dceřiná společnost FEI, S. A se nachází ve Francii (daňový rezident Francie) a mateřská společnost ABC, AG drží v této společnosti 12 % podíl na základním kapitálu (tento podíl však není držen stálou provozovnou). Společnost ABC, AG kromě výše uvedeného drží ještě 9 % podílve společnosti FRED, S. A. nacházející se ve Španělsku (daňový rezident Španělska) a tento podíl na základním kapitálu je v držení stálé provozovny umístěné v České republice. Z výše uvedených společností plynou společnosti ABC, AG (případně její stálé provozovně) dividendy. Pro přehlednost zobrazuje následující schéma majetkové vztahy mezi společnostmi.



Obrázek č. 6: Majetkové vztahy mezi mateřskou společností ABC, AG. a dceřinými společnostmi
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Stálá provozovna umístěná v České republice se zabývá výrobou a prodejem vlastních výrobků. Kromě výše uvedeného poskytla dar slovenské nemocnici a v roce 2016 zaplatila úroky za půjčku pokrývající volný kapitál. V roce 2013 stálá provozovna dosáhla ztráty z podnikání. Obecné vymezení poplatníka je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka č. 11: Obecné vymezení poplatníka - Stálá provozovna společnosti ABC,AG.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Obecné vymezení poplatníka
Právní osoba
Daňový nerezident
Stálá provozovna společnosti ABC, AG umístěné v Německu
Skutečný vlastník dividend
Předmět činnosti
Výroba a prodej vlastních výrobků
Odpočet daňové ztráty
Dar

Stálá provozovna:

- Dosáhla výsledku hospodaření 16 756 333 Kč
 - Zde zahrnuty:
 - Zaplacené úroky z půjčky pokrývající volný kapitál 320 231 Kč
 - Účetní odpisy 1 234 543 Kč
 - Výnosy z dividend
 - THX, a. s. 1 213 468 Kč
 - FRED S. A. 943 342 Kč
- Dosáhla ztráty v roce 2013 2 345 888 Kč
 - Poskytla dar slovenské nemocnici 40 000 Kč

Daňové odpisy majetku za rok 2016 jsou ve výši 940 345 Kč. Čerpání daňové ztráty je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka č. 12: Čerpání daňové ztráty stálé provozovny společnosti ABC, AG.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Zdaňovací období, za které vznikla ztráta	Celková výše daňové ztráty	Část daňové ztráty		
		Odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	Odečtená v daném zdaňovacím období	Kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
2013	2 345 888 Kč	845 600 Kč	1 500 288 Kč	0 Kč

Tabulka č. 12 obsahuje výpočet vlastní daňové povinnosti daňového nerezidenta. V příloze č. 8 je uvedena SZDZ s Německem.

Tabulka č. 13: Výpočet vlastní daňové povinnosti stálé provozovny společnosti ABC, AG.

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření	16 756 333 Kč
Dary	40 000 Kč
Ostatní položky zvyšující výsledek hospodaření	614 429 Kč
Položky zvyšující základ daně	654 429 Kč
Položky snižující základ daně	2 156 810 Kč
Základ daně 1	15 253 952 Kč
Odečet daňové ztráty	1 500 288 Kč
Odečet nároku na odpočet výzkumu a vývoje	0 Kč
Základ daně 2	13 753 664 Kč
Odečet darů	40 000 Kč
Základ daně 3	13 713 664 Kč
Zaokrouhlený Základ daně	13 713 000 Kč
Sazba daně	19 %
Daň	2 605 470 Kč
Slevy na dani	0 Kč
Daň po slevě	2 605 470 Kč
Samostatný základ daně	943 342 Kč
Zaokrouhlený samostatný základ daně	943 000 Kč
Sazba daně	15 %
Daň ze samostatného základu daně	141 450 Kč
Celková vlastní daňová povinnost	2 746 920 Kč

4.2 Stálá provozovna ze třetí země

Modelový příklad prezentovaný v této podkapitole se týká výpočtu vlastní daňové povinnosti daňového rezidenta třetí země.

4.2.1 Stálá provozovna daňového rezidenta Kanady s příjmy ze zdrojů na území České republiky

V České republice je umístěna stálá provozovna společnosti NoLimits, Ltd. se sídlem v Kanadě. Společnost NoLimits, Ltd., je daňovým rezidentem Kanady (daňovým nerezidentem ČR) a prostřednictvím stálé provozovny prodává, neboli distribuuje své výrobky. Stálá provozovna je umístěna v Praze v obchodních prostorech vlastněných kanadskou společností (tyto prostory jsou ekonomicky přisouzeny stálé provozovně). Kromě příjmů z obchodní činnosti pronajímá část obchodních prostor

české společnosti Švejk, s. r. o. Obecné vymezení poplatníka je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka č. 14: Obecné vymezení poplatníka - stálá provozovna společnosti NoLimits, Ltd.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Obecné vymezení poplatníka
Právnícká osoba
Daňový nerezident
Stálá provozovna společnosti NoLimits, Ltd., se sídlem v Kanadě
Skutečný vlastník příjmů z pronájmu nemovitosti.
Předmět činnosti
Prodej zboží

Stálá provozovna:

- Dosáhla výsledku hospodaření 19 234 900Kč
 - Zde zahrnutý:
 - Účetní odpisy budovy 123 040 Kč
 - Příjmy z pronájmu (brutto příjem) 360 000 Kč

Daňové odpisy budovy za rok 2016 jsou stanoveny ve výši 212 355 Kč. Měsíční nájemné bylo stanoveno na 30 000 Kč. Tabulka č. 14 zobrazuje částky zajištění daně vůči stálé provozovně za rok 2016. V příloze č. 9 se nachází SZDZ s Kanadou a v příloze č. 10 se nachází hlášení plátce o provedení srážky zajištění daně (Plátce: Švejk, s. r. o.).

Tabulka č. 15: Zajištění zdanitelného příjmu - Stálá provozovna NoLimits, Ltd.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Období	Zdanitelný příjem	Sazba zajištění	Částka zajištění daně	Částka vyplacená poplatníkovy
1 měsíc	30 000 Kč	10%	3 000 Kč	27 000 Kč
Celkem za 12 měsíců	360 000 Kč	10%	36 000 Kč	324 000 Kč

Následující tabulka obsahuje výpočet vlastní daňové povinnosti daňového nerezidenta.

Tabulka č. 16: Výpočet vlastní daňové povinnosti - stálá provozovna společnosti - NoLimits, Ltd.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výsledek hospodaření	19 234 900 Kč
Dary	0 Kč
Ostatní položky zvyšující výsledek hospodaření	0 Kč
Položky zvyšující základ daně	0 Kč
Položky snižující základ daně	89 315 Kč
Základ daně 1	19 145 585 Kč
Odečet daňové ztráty	0 Kč
Odečet nároku na odpočet výzkumu a vývoje	0 Kč
Základ daně 2	19 145 585 Kč
Odečet darů	0 Kč
Základ daně 3	19 145 585 Kč
Zaokrouhlený Základ daně	19 145 000 Kč
Sazba daně	19%
Daň	3 637 550 Kč
Zajištěná daň	36 000 Kč
Daňová povinnost	3 601 550 Kč

4.3 Zdanění pasivních příjmů dle článků 10, 11 a 12 SZDZ

V souvislosti tématem diplomové práce je zde i prezentován modelový příklad na výpočet daně z příjmů, které jsou zdaňovány dle článků 10, 11 a 12 SZDZ.

4.3.1 Daňový rezident EU a EHP

Společnosti Trendy-day, GmbH se sídlem v Berlíně (daňový nerezident České republiky) plynou pasivní příjmy ze zdrojů na území České republiky. Společnost Trendy-day, GmbH má sice v České republice umístěnou stálou provozovnu, ale tyto příjmy nejsou s touto provozovnou efektivně spojeny. Jedná se o příjmy z dividend, úroků i licenčních poplatků. Obecné vymezení poplatníka je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka č. 17: Obecné vymezení poplatníka - společnost Trendy day, GmbH
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Obecné vymezení poplatníka
Právnícká osoba
Daňový nerezident
Pasivní příjmy dle článků 10, 11 a 12
Dividendy
Úroky
Licenční poplatky

Společnost Trendy-day, GmbH obdržela za měsíce duben až květen 2016 od společnosti Denní rozhled, s. r. o. platbu za užití autorského díla, dále obdržela od společnosti NSD, s. r. o., úroky z poskytnuté půjčky a platbu za pronájem stroje a od společnosti Angels, a. s. obdržela dividendy. Společnost Trendy-day, GmbH drží ve společnosti Angels, a. s. 8 % podíl na základním kapitálu.

Příjmy společnosti ze zdrojů na území České republiky:

- Platba za užití autorského díla 59 000 Kč
- Úroky za poskytnutou půjčku 134 545 Kč
- Platba za nájem movité věci 150 450 Kč
- Dividendy 72 454 Kč

Výdaje v souvislosti s výše uvedenými příjmy:

- Autorské dílo 12 300 Kč
- Pronájem movité věci 55 400 Kč

S ostatními příjmy se nepojí žádné výdaje. V následující tabulce je uveden výpočet daně z jednotlivých druhů příjmů. SZDZ s Německem je uvedena v příloze č. 8.

Tabulka č. 18: Zdanění příjmů společnosti Trendy day, GmbH
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Zdanění úroků z půjčky	Příjem
	134 545 Kč
Smlouva o zamezení dvojího zdanění	Stát zdroje nemá právo příjem zdanit
Zákon o dani z příjmů	X
Sazba srážkové daně	X
Sražená daň	X
Částka k vyplacení	134 545 Kč
Možnost zahrnutí příjmu do DP	X
Zdanění platby za nájem movité věci	Příjem
	150 450 Kč
Smlouva o zamezení dvojího zdanění	Stát zdroje má právo příjem zdanit, ale max. sazba daně 5 %
Zákon o dani z příjmů	§ 22 odst. 1 písm. g) bod 5.
Sazba srážkové daně	5%
Sražená daň	7 523 Kč
Částka k vyplacení	142 928 Kč
Možnost zahrnutí příjmu do DP	Ano, ale bylo by to nevýhodné.
Zdanění platby za autorské dílo	Příjem
	59 000 Kč
Smlouva o zamezení dvojího zdanění	Stát zdroje má právo příjem zdanit, ale max. sazba daně 5 %
Zákon o dani z příjmů	§ 22 odst. 1 písm. g) bod 2.
Sazba srážkové daně	5%
Sražená daň	2 950 Kč
Částka k vyplacení	56 050 Kč
Možnost zahrnutí příjmu do DP	Ano, ale bylo by to nevýhodné.
Zdanění dividend	Příjem
	72 454 Kč
Smlouva o zamezení dvojího zdanění	Stát zdroje má právo příjem zdanit, ale max. sazba daně 15 %
Zákon o dani z příjmů	§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3.
Sazba srážkové daně	15%
Sražená daň	10 868 Kč
Částka k vyplacení	61 586 Kč
Možnost zahrnutí příjmu do DP	Ne

Jak je uvedeno v tabulce č. 16, zahrnutí příjmů do daňového přiznání by bylo pro daňového rezidenta nevýhodné a to i přesto, že si poplatník při podání daňového přiznání může uplatnit související výdaje. Smlouva o zamezení dvojího zdanění totiž stanovuje maximální sazbu srážkové daně ve výši 5 %. Při podání daňového přiznání by si poplatník sice uplatnil související výdaje, ale tyto příjmy by byly zdaněny sazbou 19 %.

4.4 Návrhy a doporučení

Tato kapitola diplomové práce obsahuje návrhy a doporučení z hlediska rozhodnutí rozsudků ESD a z hlediska tuzemské úpravy a dále jsou navrženy prvky daňové optimalizace daňového nerezidenta ČR ve vztahu k pasivním příjmům.

4.4.1 Rozsudky ESD

V analytické části diplomové práce (3.5.1 Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků str. 72 a násl.) je uveden rozsudek ESD Věc 397/11 Scheuten Solar Technology a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd.

Autorka diplomové práce se více ztotožňuje s názorem společnosti Scheuten Solar Technology, která tvrdí, že zahrnutím části zaplacených úroků do základu daně z podnikání dochází ke zdanění úroků, které by měly být osvobozeny ve státě zdroje. I když se Směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států nezabývá stanovením základu daně na straně dlužníka (plátce úroků), autorka diplomové práce zastává stejný názor, že zahrnutí části zaplacených úroků do zisků dlužníka vede ke zdanění těchto příjmů a proto by doporučila, aby uvedená směrnice byla doplněna o nemožnost zahrnutí části těchto příjmů do základu daně dlužníka.

Pro prezentování názoru autorky diplomové práce je uveden následující příklad

Zaplacené úroky kapitálově spojené společnosti	100 000 Kč
Srážková daň	0 Kč
Základ daně dlužníka	300 000 Kč
Daň 19 % v případě nezahrnutí úroků	57 000 Kč
Základ daně po navýšení o polovinu úroků	350 000 Kč
Daň 19 %	66 500 Kč

Z uvedeného vyplývá, že k faktickému zdanění úroků ve státě zdroje dochází, vzhledem k tomu, že daň ze základu po navýšení o polovinu úroků je o 9 500 Kč větší. Autorka diplomové práce by byla pro zahrnutí zaplacených úroků do základu daně pouze v případě nedodržení principu tržní kapitalizace, protože v tomto případě by částky úroků přesahující částky, které by byly sjednány v případě nezávislých podniků, byly daňově neuznatelné (základ daně by byl tedy o tyto částky navýšen).

4.4.2 Tuzemská legislativa

Dle autorky diplomové práce by ZDP mohl obsahovat možnosti daňové optimalizace pro stálé provozovny. V zákoně totiž není uvedeno, zda si stálá provozovna může uplatnit odpočet darů, výzkumu a vývoje či jak má stálá provozovna nakládat s daňovou ztrátou. Toto neuvedení totiž může způsobit pochybnosti na straně stálých provozoven z hlediska možnosti uplatnění těchto odpočtů. V případě, že by si totiž stálá provozovna nemohla uplatnit uvedené položky, stejně jak daňový rezident České republiky – právnická osoba, jednalo by se o porušení základních svobod EU.

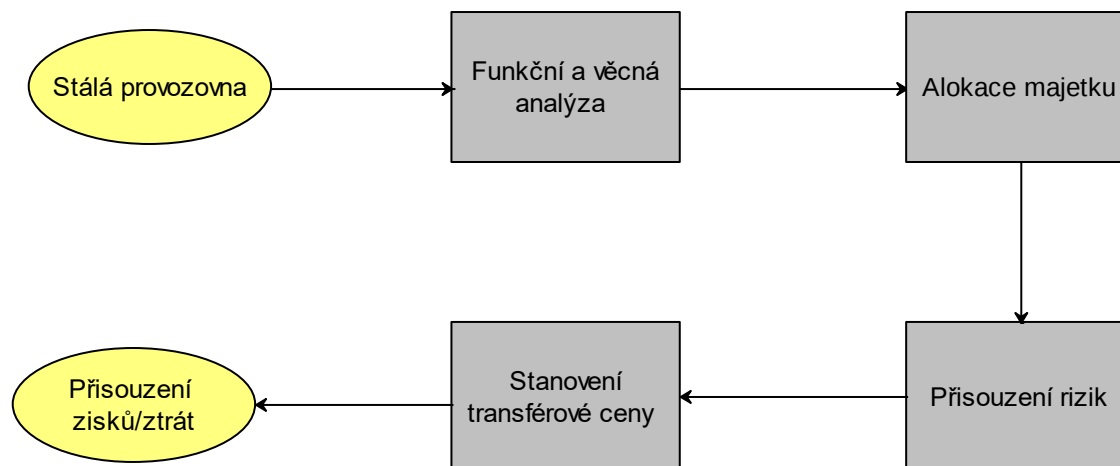
Nedodržení pravidla nízké kapitalizace mezi kapitálově spojenými či jinak spojenými osobami vede dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. k překvalifikaci úroků na dividendy. Tato překvalifikace se však vztahuje pouze na subjekty, které nejsou daňovými rezidenti EU a EHP, proto u subjektů, které jsou daňovými rezidenty EU a EHP dojde při nedodržení tohoto pravidla pouze k daňové neuznatelnosti úroků na straně plátce, ale ne k překvalifikaci na straně skutečného vlastníka. Tato skutečnost je zobrazena na následujících příkladech.

V SZDZ s Německou republikou je v článku 11 uvedeno, že dojde k překvalifikaci úroků při nedodržení částky obvyklé, která by byla stanovena při neexistenci vztahů mezi dlužníkem a věřitelem (rozdíl mezi stanovenou částkou a částkou obvyklou bude překvalifikován dle tuzemské legislativy).

Z rozsudku ESD uvedeném v analytické části diplomové práce (viz kapitola 3.5.3 Překvalifikování úroků na dividendy str. 88 a násl.) vyplývá, že ve Velké Británii se překvalifikace úroků na dividend v případě splnění testu nízké kapitalizace vztahuje i na daňové rezidenty členských států EU a EHP. Na základě uvedeného

by se překvalifikace úroků na dividendy mohla týkat v tuzemské legislativě i daňových rezidentů členských států EU a EHP, protože uvedené není v rozporu s unijním právem.

4.4.3 Postup přisuzování zisků stálé provozovny



Obrázek č. 7: Postup přisouzení zisků stálé provozovny
(Zdroj: Vlastní zpracování OECD: Zpráva o přisuzování zisků stálé provozovny)

Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.2 Metodika přisuzování pasivních příjmů stálé provozovně str. 46 a násl., přisuzování pasivních příjmů, ale i dalších příjmů a výdajů (výnosů/nákladů) vychází z autorizovaného přístupu OECD, kdy je stálá provozovna chápána jako samostatný subjekt, který je kapitálově či jinak spojen se společností, která prostřednictvím stálé provozovny provádí svou činnost na území jiného státu, než státu rezidence. Stálá provozovna tedy napřed provede funkční a věcnou analýzu, kde na základě jejích výsledků a funkcí, které zastává, dojde k přisouzení majetku a rizik potřebného pro vykonávání své činnosti. Přisouzení funkcí stálé provozovny je klíčové pro přisouzení majetku, rizik i kapitálu, ale poměrně jednoduché, protože ústředí je schopno určit, k jakému účelu bude vzniklá stálá provozovna v hostitelském státě sloužit. Vzhledem k tomu, že stálá provozovna není právně oddělena od podniku jako celku, je doporučována řádná dokumentace všech interních převodů mezi stálou provozovnou a zbývajícím podniku. Kapitál nemusí být stálé provozovně přisouzen formálně, ale jen pro daňové účely. Dle názoru autorky diplomové práce by struktura kapitálu (úročené dluhy, volný kapitál) stálé provozovny měla být podobná struktuře kapitálu nezávislého podniku, který provádí stejné či obdobné funkce za stejných

či podobných podmínek. Existuje zde však riziko, aby potom stále provozovně nebylo přisouzeno více kapitálu, než je k dispozici v podniku jako celku.

4.4.4 Daňová optimalizace pasivních příjmů ve vazbě na stálou provozovnu daňových nerezidentů České republiky

Stálá provozovna vede účetnictví dle českého zákona o účetnictví a ke konci účetního období sestaví rozvahu a výkaz zisků a ztrát. Hospodářský výsledek za běžné účetní období je poté transformován pomocí úprav na základ daně.

Důležitým krokem daňové optimalizace je dle autorky diplomové práce důkladný rozbor nákladů a výnosů a rozčlenění na částky, které neoprávněně zkracují příjmy a na daňově uznatelné a neuznatelné náklady/výnosy. Jedním ze stěžejních neuznatelných nákladů mohou být v tomto případě daňově neuznatelné úroky, které plynou z financování volného kapitálu nebo z částek úroků přesahující částky, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky. Vzhledem k autorizovanému přístupu OECD doporučuje autorka diplomové práce vycházet z principu vyplývajícího ze sledování zdrojů financování. Tento princip totiž sleduje zdroje financování až do úrovně poskytnutí kapitálu třetí stranou, takže podnik pak na základě tohoto principu lehce stanoví úroky přisuzované stálé provozovně a u takto stanovených úroků nehrozí žádná daňová neuznatelnost z hlediska nedodržení principu tržního odstupu či pravidel nízké kapitalizace.

4.4.5 Daňová optimalizace pasivních příjmů spadajících pod články 10, 11 a 12 daňových rezidentů EU a EHP

Pasivní příjmy, které nejsou přisouzeny stálé provozovně, se zdaňují srážkovou daní. Daňový rezident EU či EHP má možnost zahrnout příjmy z úroků a licenčních poplatků do daňového přiznání a tak si uplatnit související náklady s těmito příjmy.

Poplatník – daňový nerezident České republiky s těmito příjmy však musí zvážit, zda je vhodné tyto příjmy do daňového přiznání zahrnout, vzhledem k tomu, že většina SZDZ stanovuje u příjmů zdaňovaných dle článků 10, 11 a 12 maximální sazbu srážkové daně. Při zahrnutí těchto příjmů do daňového přiznání autorka diplomové práce doporučuje zvážit, zda i při uplatnění výdajů souvisejících s příjmem, bude nižší

daňová povinnost (příjmy uvedené v daňovém přiznání se totiž zdaňují sazbou daně ve výši 19 %), než při nezahrnutí těchto příjmů do daňového přiznání.

4.4.6 Daňová optimalizace pasivních příjmů spadajících pod články 10, 11 a 12 daňových rezidentů třetích zemí

Daňoví rezidenti třetích zemí nemají možnost příjmy zdaňovány dle článku 10, 11 a 12 zahrnout do daňového přiznání. Z uvedeného plyne, že v případě, má-li stát zdroje (Česká republika) dle SZDZ či ZDP právo příjem zdanit, poplatník si nemůže uplatnit související výdaje s tímto příjmem a odvodem srážkové daně se pokládá daňová povinnost za vypořádanou.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo popsat zdaňování pasivních příjmů ve vazbě na stálou provozovnu a navrhnout metodiku pro přisuzování pasivních příjmů plynoucích stálé provozovně. Dílčím cílem diplomové práce byla analýza vybraných rozsudků ESD, které se zabývaly omezením svobody usazování. V praktické části byl na základě modelových příkladů prezentován způsob zdaňování těchto příjmů.

V teoretické části byl vymezen význam bilaterálních mezinárodních smluv, ale i role ESD v rámci interpretace práva EU. Posléze byly vymezeny základní pojmy, které jsou nezbytné pro objasnění problematiky mezinárodního zdaňování pasivních příjmů.

Analytická část této práce podává výklad autorizovaného přístupu OECD týkajícího se stálé provozovny a rovněž obsahuje návrh metodiky pro přisuzování pasivních příjmů stálé provozovně. V této části diplomové práce byla provedena i analýza rozsudků ESD, která měla za cíl identifikovat obecné principy pro vnitrostátní právní úpravy tak, aby nedocházelo k porušení unijního práva (zejména svobody usazování).

Praktická část byla zaměřena na výpočet vlastní daňové povinnosti u modelových příkladů, které byly rozčleněny do několika oddílů. Prezentován byl způsob zdanění pasivních příjmů vázajících se ke stálé provozovně, ale i zdaňování těchto příjmů dle článků 10, 11 a 12 SZDZ.

Na závěr byla provedena syntéza poznatků, která byla základem proto stanovení návrhů autorky diplomové práce z hlediska analyzovaných rozsudků ESD, tuzemské legislativy a přisuzování zisků stálé provozovny.

Seznam použité literatury

DAŇAŘÍ ONLINE. *Daňový režim příjmů v případě nerezidentů ve stálých provozovnách a jejich zvláštní způsob zdanění*. Danarionline.cz [online]. 2015 [cit. 2015-12-22]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9960v12837-danovy-rezim-prijmu-v-pripade-nerezidentu-ve-stalych-pr/?search_query=\\$issue=17I16](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9960v12837-danovy-rezim-prijmu-v-pripade-nerezidentu-ve-stalych-pr/?search_query=$issue=17I16)

DAŇAŘÍ ONLINE. *Mezinárodní zdanění úhrad za software*. Danarionline.cz [online]. 2015 [cit. 2015-10-22]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10031v12931-mezinarodni-zdaneni-uhrad-za-software/>

DAŇAŘÍ ONLINE. *Nehmotný majetek v současném účetnictví a dani z příjmů*. Danarionline.cz [online]. 2015 [cit. 2015-10-22]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2412v3177-nehmotny-majetek-v-soucasnem-ucetnictvi-a-danich-z-prijmu/?search_query=%24issue%3D1I42

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 13. března 2007 Věc C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation a Commissioners of Inland Revenue*. Eurlex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-18]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462372557472&uri=CELEX:62004CJ0524>

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 8. listopadu 2007 Věc C-379/05 Amurta a Inspecteur van Belastingdienst*. Eur-lex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462372030918&uri=CELEX:62005CJ0379>

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 17. ledna 2008 Věc C-105/07 Lammers & Van Cleeff N. V. a Belgische Staat*. Eurlex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-24]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/CS/TXT/?qid=1462372698857&uri=CELEX:62007CJ0105>

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 3. dubna 2008 Věc C-27/07 Banque Fédérative du Crédit Mutuel a Ministre de l'Économie, des Finance set de l'Industrie*. Eurlex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-25]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462372698857&uri=CELEX:62007CJ0105>

lex.europa.eu/search.html?qid=1462373097135&text=27/07&scope=EURLEX&type=q
uick&lang=cs

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 26. června 2008 Věc C-284/06 Burda GmbH a Finanzamt Hamburg am Tiepark.* Eurlex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-21]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462372238654&uri=CELEX:62006CA0284>

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 12. února 2009 Věc C-138/07 Cobelfret NV a Belgische Staat.* Eurlex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-25]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462373320230&uri=CELEX:62007CJ0138>

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 18. června 2009 Věc C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy a Korkein hallinto-oikeus.* Eurlex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-17]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462372334028&uri=CELEX:62007CJ0303>

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 21. července 2011 Věc C-397/09 Scheuten Solar Technology a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd.* Eur-lex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-12]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462371738918&uri=CELEX:62009CJ0397>

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 15. září 2011 Věc C-310/09 Accor SA a Ministre du Budget, des Comptes public set de la Fonction publique.* Eurlex.europa. eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-27]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462372454337&uri=CELEX:62009CJ0310>

EUR-LEX. *Rozsudek ESD ze dne 2. září 2015 Věc C-386/14 Groupe Steria SCA a Ministère des Finance set des Comptes publics.* Eurlex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-12-30]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1462373418412&uri=CELEX:62014CJ0386>

EUR-LEX. *Směrnice evropské unie.* Eur-lex.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-10-24] Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:l14527>

EVROPSKÝ PARLAMENT. *Svoboda usazování a volný pohyb služeb*. Europarl.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-11-30]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU_3.1.4.html

EVROPSKÝ PARLAMENT. *Volný pohyb kapitálu*. Europarl.europa.eu [online]. 2015 [cit. 2015-11-30]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU_3.1.6.html

KOFLER G., S VAN THIEL. *European union – The „Authorized OECD Approach“ and EU Tax Law*. European taxation [online]. 2011, roč. 51, č. 8 [cit. 2016-01-20], s.327-333. ISSN: 0014-3138. Dostupné z: https://www.jku.at/steuerrecht/content/e186180/e186181/e189418/e189523/The_Authorized_OECD_Approach_26_ger.pdf.

KOPŘIVA, J. *Význam judikátů Evropského soudního dvora pro harmonizaci daní v EU*. In *Days of Law: The Conference Proceedings, 1 edition*. Brno: Masarykova univerzita, 2009. ISBN: 978-80-7478-626-6.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

OECD. *Model Convention with respect to taxes on income and on capital*. Oecd.org [online]. 2015 [cit. 2015-10-20]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>

OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products*. Oecd.org [online]. 2015 [cit. 2015-10-14]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>

OECD. *Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy* [online]. 2010 [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <http://www.bdo.cz/viewfile.asp?file=2310>

OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online]. 2010 [cit. 2016-05-01]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Zprava_OECD_o_stalych_provozovnach_2010.pdf

PELC, V., P. PELECH. *Daně z příjmů s komentářem*. 15. vyd. Olomouc: Anag, 2015. ISBN: 978-80-7263-943-4.

Pokyn GFŘ D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. vyd. Olomouc: Anag, 2009. ISBN: 978-80-7263-511-5.

Sbírka mezinárodních smluv č. 100/2003 mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku.

Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, čj. 251/122 867/2000.

SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN: 978-80-7357-677-6.

Směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění pozdějších směrnic.

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN: 978-80-7478-035-6.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN: 978-80-7201-881-9.

TŮMA, Jan a Jan BÁČA. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1994, 191 s. ISBN 80-85603-58-6.

ÚČETNÍ KAVÁRNA. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě*. Ucetnikavarna.cz [online]. 2015 [cit. 2015-10-14]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/>

UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Un.org [online]. 1998-2011 [cit. 2015-10-16]. Dostupné z: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Přisuzování zisků stálé provozovně	46
Obrázek č. 2: Úroky a stálá provozovna	63
Obrázek č. 3: Schéma přisuzování zisků stálé provozovny	67
Obrázek č. 4: Schéma rozdělení příjmů	68
Obrázek č. 5: Funkce stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z. o. o.	105
Obrázek č. 6: Majetkové vztahy mezi mateřskou společností ABC, AG. a dceřinými společnostmi	115
Obrázek č. 7: Postup přisouzení zisků stálé provozovny	124

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Účet zisků a ztrát stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z o. o.....	107
Tabulka č. 2: Daňové odpisy stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z o. o.....	108
Tabulka č. 3: Test nízké kapitalizace stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z o. o.	108
Tabulka č. 4: Výpočet vlastní daňové povinnosti stálé provozovny společnosti Klimax, sp. z o. o.	109
Tabulka č. 5 Splátkový kalendář pro rok 2016 – Stálá provozovna společnosti Profi-group, Ltd.	110
Tabulka č. 6 Obecné vymezení poplatníka - Stálá provozovna společnosti Profi-group, Ltd.	110
Tabulka č. 7 Výpočet daňové povinnosti stálé provozovny společnosti Profi-group, Ltd.	111
Tabulka č. 8: Obecné vymezení poplatníka - stálá provozovna společnosti Toowin, GmbH.	112
Tabulka č. 9: Daňové odpisy stálé provozovny společnosti Toowin, GmbH.....	112
Tabulka č. 10: Výpočet vlastní daňové povinnosti stálé provozovny společnosti Toowin, GmbH.	113
Tabulka č. 11: Obecné vymezení poplatníka - Stálá provozovna společnosti ABC,AG.	115
Tabulka č. 12: Čerpání daňové ztráty stálé provozovny společnosti ABC, AG.....	116
Tabulka č. 13: Výpočet vlastní daňové povinnosti stálé provozovny společnosti ABC, AG.	117
Tabulka č. 14: Obecné vymezení poplatníka - stálá provozovna společnosti NoLimits, Ltd.....	118
Tabulka č. 15: Zajištění zdanitelného příjmu - Stálá provozovna NoLimits, Ltd.	118
Tabulka č. 16: Výpočet vlastní daňové povinnosti - stálá provozovna společnosti - NoLimits, Ltd.....	118
Tabulka č. 17: Obecné vymezení poplatníka - společnost Trendy day, GmbH	120
Tabulka č. 18: Zdanění příjmů společnosti Trendy day, GmbH	121

Seznam použitých zkratek

DP	Daňové přiznání
EU	Evropská unie
EHP	Evropský hospodářský prostor
ESD	Soudní dvůr Evropské unie
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
VK	Vlastní kapitál
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

Seznam příloh

Příloha č. 1 Struktura modelové smlouvy OECD

Příloha č. 2 Struktura modelové smlouvy OSN

Příloha č. 3 Právní východiska vybraných rozsudků Evropského soudního dvora

Příloha č. 4 SZDZ s Polskem

Příloha č. 5 Daňové přiznání – stálá provozovna společnosti Klimax, sp. z o. o.

Příloha č. 6 Hlášení plátce o dani z příjmů vybírané srážkou – stálá provozovna společnosti Profi-group, Ltd

Příloha č. 7 SZDZ s Velkou Británií

Příloha č. 8 SZDZ s Německem

Příloha č. 9 SZDZ s Kanadou

Příloha č. 10 Hlášení plátce o provedení srážky zajištění daně ze zdanitelných příjmů – stálá provozovna společnosti NoLimits, Ltd.

Příloha č. 1 Struktura modelové smlouvy OECD
(Zdroj: Vlastní zpracování dle OECD.org)

Summary of the Convention

(Shrnutí úmluvy)

Title and preamble

(Název a preambule)

Chapter I

(Kapitola I)

Scope of the convention

(Rozsah působnosti úmluvy)

Article 1

Persons covered

Článek 1

Osoby, na které se smlouva vztahuje

Article 2

Taxes covered

Článek 2

Daně, na které se smlouva vztahuje

Chapter II

(Kapitola II)

Definitions

(Definice)

Article 3

General definitions

Článek 3

Všeobecná definice

Article 4

Resident

Článek 4

Rezident

Article 5

Permanent establishment

Článek 5

Stálá provozovna

Chapter III
(Kapitola III)

Taxation of Income
(Zdanění příjmů)

Article 6	Income from immovable property
Článek 6	Příjmy z nemovitého majetku
Article 7	Business profits
Článek 7	Zisky podniků
Article 8	Shipping, inland waterways transport and air transport
Článek 8	Mezinárodní doprava
Article 9	Associated enterprises
Článek 9	Sdružené podniky
Article 10	Dividends
Článek 10	Dividendy
Article 11	Interests
Článek 11	Úroky
Article 12	Royalties
Článek 12	Licenční poplatky
Article 13	Capital gains
Článek 13;	Zisky ze zcizení podniku
Article 15	Income from employment
Článek 15	Příjmy ze zaměstnání
Article 16	Directors' fees
Článek 16	Tantiémy

Article 17	Artistes and sportsmen
Článek 17	Umělci a sportovci
Article 18	Pensions
Článek 18	Penze
Article 19	Government service
Článek 19	Veřejné funkce
Article 20	Students
Článek 20	Studenti
Article 21	Other income
Článek 21	Ostatní příjmy

Chapter IV

(Kapitola 4)

Taxation of capital

Zdanění majetku

Article 22	Capital
Článek 22	Majetek

Chapter V

(Kapitola 5)

Methods for elimination of double taxation

(Metody zamezení dvojího zdanění)

Article 23A	Exemption method
Článek 23A	Metoda vynětí
Article 23B	Credit method
Článek 23B	Metoda zápočtu

Chapter VI

(Kapitola 6)

Special provisions

(Zvláštní ustanovení)

Article 24	Non-discrimination
Článek 24	Zákaz diskriminace
Article 25	Mutual agreement procedure
Článek 25	Řešení případů dohodou
Article 26	Exchange of information
Článek 26	Výměna informací
Article 27	Assistance in the collection of taxes
Článek 27	Pomoc při výběru daní
Article 28	Members of diplomatic missions and consular posts
Článek 28	Členové diplomatických a konzulárních úřadů
Article 29	Territorial extensit
Článek 29	Územní působnost

Chapter VII

(Kapitola 7)

Final provisions

(Závěrečné ustanovení)

Article 30	Entry into force
Článek 30 ;	Vstup v platnost
Article 31	Termination
Článek 31	Výpověď

Příloha č. 2 Struktura modelové smlouvy OSN
(Zdroj: Vlastní zpracování dle Un.org)

Summary of the Convention

(Shrnutí úmluvy)

Title and preamble

(Název a preambule)

Chapter I

(Kapitola I)

Scope of the convention

(Rozsah působnosti úmluvy)

Article 1

Personal scope

Článek 1

Osoby, na které se smlouva vztahuje

Article 2

Taxes covered

Článek 2

Daně, na které se smlouva vztahuje

Chapter II

(Kapitola II)

Definitions

(Definice)

Article 3

General definitions

Článek 3

Všeobecná definice

Article 4

Resident

Článek 4

Rezident

Article 5

Permanent establishment

Článek 5

Stálá provozovna

Chapter III
(Kapitola III)

Taxation of Income
(Zdanění příjmů)

Article 6	Income from immovable property
Článek 6	Příjmy z nemovitého majetku
Article 7	Business profits
Článek 7	Zisky podniků
Article 8	Shipping, inland waterways transport and air transport
Článek 8	Mezinárodní doprava Alternativa 8A a 8B
Article 9	Associated enterprises
Článek 9	Sdružené podniky
Article 10	Dividends
Článek 10	Dividendy
Article 11	Interests
Článek 11	Úroky
Article 12	Royalties
Článek 12	Licenční poplatky
Article 13	Capital gains
Článek 13;	Zisky ze zcizení podniku
Article 14	Independent personal services
Článek 14	Nezávislá povolání

Article 15	Dependent personal services
Článek 15	Závislá činnost
Article 16	Directors' fees
Článek 16	Tantiémy
Article 17	Artistes and sportsmen
Článek 17	Umělci a sportovci
Article 18	Pensions
Článek 18	Penze
	Alternativa 18 A a 18 B
Article 19	Government service
Článek 19	Veřejné funkce
Article 20	Students
Článek 20	Studenti
Article 21	Other income
Článek 21	Ostatní příjmy

Chapter IV

(Kapitola 4)

Taxation of capital

Zdanění majetku

Article 22	Capital
Článek 22	Majetek

Chapter V

(Kapitola 5)

Methods for elimination of double taxation
(Metody zamezení dvojího zdanění)

Article 23A	Exemption method
Článek 23A	Metoda vynětí

Article 23B	Credit method
Článek 23B	Metoda zápočtu

Chapter VI
(Kapitola 6)

Special provisions
(Zvláštní ustanovení)

Article 24	Non-discrimination
Článek 24	Zákaz diskriminace

Article 25	Mutual agreement procedure
Článek 25	Řešení případů dohodou

Article 26	Exchange of information
Článek 26	Výměna informací

Article 27	Members of diplomatic missions and consular posts
Článek 27	Členové diplomatických a konzulárních úřadů

Chapter VII
(Kapitola 7)

Final provisions
(Závěrečné ustanovení)

Article 28	Entry into force
Článek 28	Vstup v platnost

Article 29

Článek 29

Termination

Výpověď

Příloha č. 3 Právní východiska vybraných rozsudků Evropského soudního dvora (Zdroj: Zpracování dle jednotlivých rozsudků dostupných na Eur-lex.eu)

Rozsudek Věc C-397/11

Právní východiska

Právní rámec společenství

Směrnice 2003/49 ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států stanoví v článku 3 odst. 1 osvobození úroků a licenčních poplatků ve státě zdroje od veškerých daní, je-li skutečný vlastník společností jiného členského státu nebo má-li v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnu společnosti.

Za platbu mající zdroj v tomto členském státě dle odst. 2 článku 3 této směrnice se považuje platba provedená společností členského státu nebo stálou provozovnou umístěnou v jiném členském státě. Společnost členského státu je považována za skutečného vlastníka, přijímá-li tyto příjmy pro sebe a ne jako zprostředkovatel dle článku 3 odst. 4 směrnice 2003/49 ES.

Dle odst. 7 článku 3 směrnice 2003/49 ES se vztahuje pouze, je-li společnost nebo stálá provozovna provádějící platbu licenčních poplatků přidruženou společností skutečného vlastníka příjmů (společnost nebo stálá provozovna). Tato směrnice se dle odst. 10 aplikuje v případě, jsou-li plátce a skutečný vlastník přidruženými společnostmi bez přerušení nejméně po dobu dvou let. Za přidruženou společnost se dle článku 3 písm. b) této směrnice rozumí společnost, která drží na druhé společnosti přímý podíl na základním kapitálu alespoň 25 %.

Za úroky dle článku 2 této směrnice považují příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných nebo nezajištěných, příjmy z cenných papírů, obligací či dluhopisů, příjmy z prémie a výher vázající se k těmto cenným papírům, obligacím či dluhopisům. Penále za zpožděné platby se nepovažují za úroky dle této směrnice.

Článek 4 odst. 1 a) stanovuje, že stát zdroje nemusí osvobodit od daně platby, jež se dle právních předpisů státu zdroje považují za rozdělování zisku či splácení kapitálu. V odst. 2 tohoto článku je uvedeno, že existuje-li mezi plátcem a skutečným vlastníkem těchto příjmů zvláštní vztah nebo mezi jedním z nich a další osobou převyšuje hodnota těchto příjmů částku, která by byla sjednána bez existence těchto zvláštních vztahů, směrnice se použije pouze na částku, která by byla sjednána bez existence těchto zvláštních vztahů.

Vnitrostátní právní úprava

Dle §2 zákona o dani z podnikání, ve znění pro skutkový stav v původním řízení, podléhá veškeré podnikání na území Německa kromě korporační daně i dani z podnikání. Podnikáním se rozumí obchodní podnik dle zákona o dani z příjmů či provozovna, která se nachází v Německu. Podnikáním se rozumí činnost kapitálových společností, tedy společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti a komanditní společnosti na akcie.

Základem daně dle §6 zákona o dani z podnikání je zisk osoby povinné k dani, který představuje dle §7 tohoto zákona zisk z podnikatelské činnosti vypočtený dle zákona o dani z příjmu nebo zákona o korporační dani zvýšený o polovinu úroků zaplacených z dluhů, které souvisí s vytvořením nebo nabytím provozu, by-li li odečteny dle §8 tohoto zákona. Dle ustanovení §10a zákona o dani z podnikání se po úpravě základu daně dle §8 tohoto zákona odečte ztráta.

Rozsudek Věc C-379/05

Právní východiska

Právní rámec společenství

Směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ze dne 23. Července 1990 stanovuje ve článku 5 odstavce 1 osvobození podílu na zisku od srážkové daně, který je rozdělen dceřinou společností mateřské společnosti, pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně ve výši 25 %.

Vnitrostátní právní úprava

Dle čl.1 odst. 1 zákona o dani z dividend z roku 1965 se srážková daň vztahuje na veškeré výplaty dividend a to ve výši 25 %.

Od provedené srážky lze však dle článku 4 odst. 1 zákona o dani z dividend upustit, jedná-li se o příjmy z akcií či jiných cenných papírů spojených s právem na výplatu dividend uvedených v článku 1 odst. 1 písm. d) zákona o korporační dani z roku 1969, za podmínky, že na výnosy osoby oprávněné k příjmům z těchto akcií se vztahuje osvobození dle článku 13 zákona o dani z dividend a je-li tento podíl součástí majetku jejího podniku provozovaného v Nizozemsku.

Dále ve článku 4a zákona o dani z dividend se na základě směrnice 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností stanovuje osvobození od daně z dividend ve prospěch akcionářů se sídlem v Evropské unii, které drží podíl alespoň ve výši 25 %. Toto procento se snižuje na 10 %, pokud členský stát, v němž má akcionář sídlo, toto snížení uplatňuje.

Na základě článku 13 se osvobození použije, drží-li jedna společnost na druhé společnosti majetkovou účast alespoň ve výši 5 %. Znění předkládajícího soudu dále k článku 13 ve spojení s článkem 4a)

Dle předkládajícího soudu se osvobození uvedené ve článku 13 ve spojení s článkem 4 zákona o dani z dividend vztahuje pouze na akcie nizozemské rozdělovací společnosti drženy akcionáři, kteří jsou v Nizozemsku povinni ke korporační dani nebo na zahraniční provozovny, které v Nizozemsku mají stálou provozovnu a tyto akcie musí být vedeny v majetku této provozovny.

SZDZ mezi Nizozemskem a Portugalskem v článku 10 dává právo státu zdroje zdanit příjem z dividend, nepřesáhne-li však tato daň 10 % z hrubé částky dividend. Metodou zamezující dvojí zdanění rezidenta státu zdroje stanovenou dle článku 24 SZDZD mezi Nizozemskem a Portugalskem je úplný zápočet.

Rozsudek Věc C-284/06

Právní východiska

Právní rámce společenství

Směrnice 90/435 EHS má za cíl odstranit daňová znevýhodnění, kterému jsou vystaveny skupiny společností z různých členských států ve srovnání se skupinami ze stejného členského státu.

Článek 1 směrnice uvádí, že stát použije směrnici na rozdělení zisků obdrženého společnostmi tohoto státu, pochází-li zisk od dceřiných společností z jiných členských států a nebo je-li tomu naopak. Tato směrnice se dle článku 2 vztahuje na společnosti, které mají některou z forem uvedených v příloze směrnice a jsou rezidenty členských států Evropské unie.

Dle článku 3 se za mateřskou společnost považuje společnost, má-li podíl ve společnosti jiného členského státu alespoň ve výši 25 %. Dceřiná společnost, je ta společnost, ve které drží mateřská společnost tento podíl.

Na základě článku 4 obdrží-li mateřská společnost z důvodů svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci, stát mateřské společnosti upustí od zdanění a nebo je zdaní, ale mateřské společnosti umožní odečíst příslušnou část daně splatné dceřinou společností vztahující se k těmto ziskům a nebo daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, avšak maximálně do výše vnitrostátní daně.

Zisk je dle článku 5 osvobozen od daně, drží-li mateřská společnost podíl ve výši alespoň 25 %.

Vnitrostátní právní úprava

Zákon o korporační dani z roku 1996

Dle ustanovení §1: Neomezená daňová povinnost pro rezidenty Německa a ustanovení §2 Omezená daňová povinnost pro nerezidenty Německa. Sazba korporační daně je na základě ustanovení §23 45 % ze zdanitelného zisku.

Ustanovení §27 říká, rozděluje-li kapitálová společnost – rezident korporační dani zisk, zvýší nebo sníží se daň v závislosti na rozdílu mezi zdaněním vlastního kapitálu a zdaněním, které je výsledkem použití daňové sazby 30 % ze zisku před odečtením korporační daně. Dle ustanovení §28 odst. 3 se částky použitelného vlastního kapitálu považují za použité na rozdělení zisku v pořadí dle §30. Nepostačují-li částky, které byly považovány za použité, ke krytí rozdělení zisků, je rozdělení započteno na dílčí částku kapitálu a to i přesto, že se tato dílčí částka stane zápornou.

Dle ustanovení §29 se vlastní kapitál na konci hospodářského roku rozdělí na rozdělitelný vlastní kapitál odpovídající části vlastního kapitálu přesahující základní kapitál a ostatní vlastní kapitál. Rozdělitelný vlastní kapitál je dále rozčleněn v závislosti na zdanění nerozděleného kapitálu na základě ustanovení § 30 tohoto zákona a to na:

- Příjmy podléhající základní sazbě korporační daně po 31. prosinci 1999
 - Podléhají sazbě 45 % a označují...
- Přírůstků obchodního majetku, které nepodléhají korporační dani EK 0
 - které se člení na:
 - Vlastní kapitál plynoucí ze zahraničních příjmů po 31. prosinci 1976 EK 01.
 - Ostatní přírůstky obchodního majetku nepodléhající korporační dani EK 02.
 - Vlastní rozdělitelný kapitál vytvořený do 31. prosince 1976 EK 03.
 - Vklady společníků nebo akcionářů, o které byl zvýšen vlastní kapitál po 31. prosinci 1976 EK 04.

Korporační daň se nezvyšuje o EK 01 a EK 04. Ustanovení §44 tohoto zákona stanovuje povinnost vystavit akcionářů úředně předepsaný formulář – potvrzení, které musí obsahovat následující údaje:

- jméno a adresa společníka nebo akcionáře;
- výše plnění;
- datum zaplacení;
- výše korporační daně započitatelné podle § 36 odst. 2 bodu 3 první věty zákona o dani z příjmů;
- výše vratné korporační daně ve smyslu § 52 postačuje, pokud se údaj vztahuje k jedné akcií, jednomu podílu nebo jedinému poživacímu právu;
- výše plnění, u něhož se dílčí částka ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 1 považuje za použitou;
- výše plnění, u něhož se dílčí částka ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 4 považuje za použitou.“

Srážková daň dle §50 se vztahuje na daňové nerezidenty a jeho příjmy neplynou z tuzemské podnikatelské, zemědělské nebo lesohospodářské činnosti.

Korporační daň nelze dle §52 započíst a navrátit společníkům nebo akcionářům s neomezenou daňovou povinností, ale

Rozsudek Věc C-303/07

Právní východiska

Právní rámec společenství

Směrnice rady 2003/123/ES se použije dle článku jedna pouze pro společnosti, jenž jsou uvedeny v příloze této směrnice,, a podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z následujících daní. Dle článku 3 se mateřskou společností rozumí každé společnost členského státu, která drží na základním kapitálu některé společnosti z jiného členského státu alespoň 20 %. Od prvního ledna 2007 se však tato hranice snižuje na 15 % a od prvního ledna 2009 na pouhých 10 %.

Vnitrostátní právní úprava

Dle článku 3 finského zákona o dani z příjmů, se za právnickou osobu rozumí akciová společnost, družstvo, záložna, investiční fond, ale i jiná právnická osoba nebo soubor majetku, který je určen ke zvláštnímu účelu, je-li tento účel srovnatelný s právnickými osobami uvedenými v tomto článku. Dle článku 9 tohoto zákona má zahraniční právnická osoba pouze omezenou daňovou povinnost.

Dividendy dle článku 10 tohoto zákona se považují za příjem obdrženy ve Finsku. Dividendy, které přijala společnost, se nepovažují za zdanitelné příjmy s výhradou, jsou-li ze 75 % zdanitelné a z 25 % osvobozené, pokud:

- Byla dividenda přijata do aktiva společnosti a nebyla-li vyplácena zahraniční společností ve smyslu směrnice 90/435/EHS a v době vyplácení příjemce vlastnil minimálně 10 % podílu na základním kapitálu.
- Společnost, která dividendu vyplácí není daňovým rezidentem ani rezidentem v jiném členském státě Evropské unie, nebo
- Společnost, která vyplácí dividendy je kótovanou společností a vyplácí dividendy nekótované společnosti a v době vyplácení vlastní méně než 10 % základního kapitálu.

Neexistuje-li SZZ mezi Finskem a státem sídla zahraniční společnosti, je tato dividendy považována za zdanitelný příjem v plném rozsahu.

Dle zákona 3 o zdaňování příjmů osob s omezenou daňovou povinností, se srážková daň vybírá z dividend, ale i na podíl na zisku z investičních fondů. Srážková daň však není vybírána z dividend, které jsou vypláceny společnostmi se sídlem v členském státě EU, vlastní-li příjemce alespoň 20% přímý

podíl
na kapitálu společnosti, jež dividendy vyplácí.

Dividend, na které se nevztahuje výjimka, podléhají srážkové dani, jejíž sazba je určena SZDZ. Neexistuje-li smlouva, jsou zdaněny sazbou ve výši 28 %

SZDZ mezi Finskem a Lucemburskem ve státě zdroje stanovuje horní hranici srážkové daně ve výši 5 %, drží-li příjemce přímo nebo nepřímo podíl na základním kapitálu nejméně ve výši 25 %.

Rozsudek Věc C-310/09

Právní východiska

Vnitrostátní právní úprava

Článek 145 obecného daňového zákoníku stanovuje daňový režim mateřských společností v článcích 146 a 216, který se použije na obchodní společnosti, pokud dle... odst. b) nedosahuje-li pořizovací cena 150 mil. Franků, musí činit kapitálový podíl.

Článek 146 odst. 2 tohoto zákona v době sporného období říká, že jde-li o vyplacení výnosů mateřskou společností k uplatnění srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, sníží se tato srážková daň o částku daňových zápočtů spojených s výnosy z majetkových podílů přijatých za ukončená účetní období za posledních 5 let.

Článek 158a odst. 1 tohoto zákona říká, že osoby, kterým jsou vypláceny dividendy, mají příjem, který je tvořen:

- Částkami obdržené od společnosti.
- Slevou na dani tvořenou daňovým zápočtem (zápočet představuje polovinu částek skutečně vyplacených společností a použit může být jen v případě, je-li zahrnut v základu daně z příjmů příjemce.

Dle článku 216 odst. 1 tohoto zákona mohou být čisté výnosy z majetkových podílů, umožňující režim mateřských společností odečteny od celkového zisku společnosti.

Dle článku 223f odst. 1 tohoto zákona vyplácené výnosy nepodléhající korporační dani v obvyklé sazbě..., musí společnost uhradit srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, který odpovídá daňovému zápočtu a to bez ohledu na osobu jejich příjemce.

Rozsudek Věc C-524/04

Právní východiska

Vnitrostátní právní úprava

Zákon o daních z příjmů a korporační dani Velké Británie ve znění před změnami v roce 1995:

Úroky zaplacené společnostmi – rezidentem společnosti-rezidentem nebo společnostmi – nerezidentem se kvalifikují na rozdělení zisku v rozsahu, v němž představují víc než přiměřený hospodářský výnos neboli část úroků přesahující tento přiměřený hospodářský výnos není odpočitatelná od zdanitelných zisků,

ale je s ní zacházeno jako s dividendou.

Článek 209 odst. 2 písm. e) a iv) a v) tohoto zákona kvalifikuje jako rozdělený zisk i úroky zaplacené společnostmi- rezidentem společnosti – rezidentovi a to i v případě, že úroky odpovídají přiměřenému hospodářskému výnosu, pokud první společnost (poskytovatel úvěru) vlastní 75 % jejího kapitálu nebo vlastní-li třetí společnost v obou zmíněných společnostech 75 % kapitálu. Z tohoto důvodu je společnost přijímající úroky povinna k platbě korporační dani.

V článku 788 odst. 3 zákona o dani z příjmů a korporační dani se výše uvedené ustanovení nepoužije, vylučuje-li to SZDZ. Tyto úroky pak mohou být pro daňové účely odečteny. V závislosti na tomto ustanovení Velká Británie a Severní Irsko uzavírají dva typy SZDZ.

V SZDZ prvního typu jsou úroky odpočitatelné, jestliže výše úroků odpovídá tomu, co bylo dohodnuto při neexistenci zvláštních vztahů mezi všemi stranami. Jedná se např. o SZDZ s Německem, Lucemburskem, Rakouskem či Japonskem.

V SZDZ druhého typu je důležité, zda výše úroků překračuje a to z jakéhokoliv důvodu, to, co bylo dohodnuto při neexistenci vztahů mezi stranami a zda výše samotného úvěru překračuje výši, která by byla poskytnuta při neexistenci zvláštních vztahů.

Dle článku 808A zákona o dani z příjmů a korporační dani je nutné u druhé kategorie SZDZ brát v úvahu všechny faktory včetně úvahy, zda by byl při neexistenci vztahů mezi stranami úvěr vůbec poskytnut a v jaké výši a s jakou úrokovou sazbou.

Zákon o dani z příjmů a o korporační dani Velké Británie ve znění v roce 1995:

Článek 209 odst. 2 písm. da), uvádí, že úroky jsou překvalifikovány na dividendy, přesahují-li to, co by bylo zaplacené při neexistenci vztahů. Toto pravidlo se použije na úvěry, u kterých poskytovatel úvěru vlastní alespoň 75 % kapitálu nebo vlastní-li třetí společnost v obou společnostech minimálně 75 %

kapitálu. Nově se toto ustanovení nepoužije, podléhá-li věřitel i dlužník korporační dani ve Velké Británii.

Legislativní změny zákona v roce 1998:

Do zákona o dani z příjmů a o korporační dani byla vložena příloha 28AA, která upravuje účtování mezi vnitropodnikovými cenami, ale použije se rovněž i u placení úroků mezi společnostmi v případě, že podmínky, za kterých se úvěr uzavírá, jsou odlišné od toho, kdyby mezi společnostmi neexistoval zvláštní vztah.

V roce 2004 se uvedená pravidla použijí i v případě, že obě strany transakce podléhají dani ve Spojeném království.

Rozsudek ESD Věc C-105/07

Právní východiska

Vnitrostátní právní úprava

V článku 18 odst. 1 bod. 3 zákona o daních z příjmů v Belgii z roku 1992 ve znění použitelném na spor je stanoveno, že za dividendy můžeme považovat i úroky ze záloh, je-li překročena jedna z následujících mezí a to v rozsahu překročení:

- mez stanovená ve článku 55 tohoto zákona,
- neboli převýšení celkové výše zúročitelných záloh nad splaceným kapitálem zvýšeným o rezervní fondy podléhající dani na začátku období.

Dle článku 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů je považováno za zálohu jakákoli pohledávka představující cenné papíry či nikoli, jejímž věřitelem je člen statutárního orgánu kapitálové společnosti za touto společností nebo je-li věřitelem společník osobní společnosti za touto společností (včetně jakékoliv pohledávky), kde věřitelem je manžel, manželka, jejich děti za těmito společnostmi, je-li člen statutárního orgánu společník nebo jejich manžel či manželka a mají-li zákonné právo užívat příjmy těchto dětí.

Za zálohy se nepovažují obligace vydané na základě veřejné výzvy k upisování, pohledávky, jejichž věřitelem jsou členové statutárního orgánu nebo společníci, jsou-li společnostmi uvedenými v článku 179 tohoto zákona (obecné spořitelny).

Článek 55 zákona o daních z příjmů stanovuje, že úroky z obligací, úvěrů, pohledávek, vkladů či jiných titulů představující půjčky a jsou zohledněny jako výdaje na dosažení příjmu pouze v rozsahu,

který nepřekročí částku odpovídající sazbě uplatňované na trhu (s přihlédnutím na zvláštní skutečnosti vlastní posuzování nebezpečí spojeného s transakcí či finanční situaci dlužníka a délku trvání půjčky).

Rozsudek Věc C-27/07

Právní východiska

Právní rámec společenství

Na základě článku 4 obdrží-li mateřská společnost z důvodů svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci, stát mateřské společnosti upustí od zdanění a nebo je zdaní, ale mateřské společnosti umožní odečíst příslušnou část daně splatné dceřinou společností vztahující se k těmto ziskům a nebo daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, avšak maximálně do výše vnitrostátní daně.

Každý členský stát však může stanovit, že nelze odečíst náklady vztahující se k držbě podílů na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování zisků od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li výdaje stanoveny paušální sazbou, nesmí tato sazba přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

Dle článku 5 jsou zisky rozdělované dceřinou společností mateřské společnosti osvobozeny od srážkové daně, pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti alespoň 25 % podíl. Článek směrnice 7 upřesňuje to, co je považováno za srážkovou daň.

Vnitrostátní právní úprava

Daňový režim dividend vyplacených mateřským společností usazených ve Francii je upraven článkem 216 francouzského všeobecného daňového zákoníku, který umožňuje čisté výnosy z majetkového podílu, které byly obdrženy v průběhu hospodářského roku mateřskou společností, odečíst od celkového čistého zisku, po odečtení výdajů a nákladů. Podíl výdajů a nákladů je jednotně stanoven ve výši 5 % z celkového výnosu z majetkového podílu a to i včetně částky, která je předmětem daňového zápočtu. Podíl nemůže překročit celkovou částku výdajů a nákladů jakékoliv povahy vynaložených zúčastněnou společností v průběhu téhož období.

Dle článku 145 tohoto zákona, lze režim mateřských společností uplatnit na společnosti, které drží podíly alespoň ve výši 5 % kapitálu vydávající společnosti. Dle pokynu 4H4-99 zahrnují daňové zápočty tuzemské i zahraniční pro výnosy pocházejících z dceřiných společností usazených v zemi, s níž má Francie SZDZ. Daňový zápočet je roven částce srážkové daně zaplacené a odvedené v jiném členském státě. Daňové zápočet je dle článku 146 možno uplatnit v době 5 let.

Rozsudek Věc C-138-07

Právní východiska

Právní rámec společenství

Dle článku 3 se za mateřskou společnost považuje společnost, má-li podíl ve společnosti jiného členského státu alespoň ve výši 25 %. Dceřiná společnost, je ta společnost, ve které drží mateřská společnost tento podíl.

Na základě článku 4 obdrží-li mateřská společnost z důvodů svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci, stát mateřské společnosti upustí od zdanění a nebo je zdaní, ale mateřské společnosti umožní odečíst příslušnou část daně splatné dceřinou společností vztahující se k těmto ziskům a nebo daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, avšak maximálně do výše vnitrostátní daně.

Každý členský stát však může stanovit, že nelze odečíst náklady vztahující se k držbě podílů na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování zisků od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li výdaje stanoveny paušální sazbou, nesmí tato sazba přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

Vnitrostátní právní úprava

V souladu s vnitrostátní právní úpravou, může společnost odečíst od svého základu daně 95 % přijatých dividend od dceřiných společností ve smyslu směrnice 90/435/EHS. Dividendy jsou tedy zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti, po té jsou odečteny od daňového základu v rozsahu, v němž po odečtení ostatních od daně osvobozených zisků zbude za dotčené daňové období kladný zůstatek.

V článku 202 belgického zákona je stanoveno, že ze zisků za daňové období se odečtou v rozsahu, v němž jsou zahrnuty:

- Dividendy s výjimkou příjmů, které jsou získány postoupením svých vlastních akcií či podílů ...

Článek 204 stanovuje, že příjmy odečitatelné dle článku 202 se považují za součást zisků za dané daňové období až do výše 95 % zvýšené o případné srážky daně ze skutečného či fiktivního movitého majetku. Dle článku 205 je odpočet stanovený v článku 202 omezen do výše částky zisku dosaženého v daňové období, který zbude po uplatnění článku 199.

Článek 77 královské vyhlášky stanoví, že částky v člancích 202 až 205 jsou odčitatelné na základě definitivně zdanitelných příjmů ..., jsou odečteny do výše zisku zbývajícího po použití článku 76. Odpočet se provede s přihlédnutím k původu zisku.

Rozsudek Věc C-386/14

Právní východiska

Právní rámec společenství

Směrnice 90/435 EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění pro období sporu v původním řízení říká, jestli mateřská společnost nebo stálá provozovna obdrží dividendy od své dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti upustí od zdanění těchto zisků nebo je zdaní, ale umožní odečíst mateřské společnosti příslušnou část daně vztahující se k těmto ziskům, které uhradila dceřiná společnost a to do výše příslušné daně.

Každý členský stát však může stanovit možnost, že náklady vztahující se k držbě podílů, které vyplývají z rozdělování zisků, nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li v tomto případě výdaje vztahující se k podílu stanoveny paušální sazbou, tato částka nesmí přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

Vnitrostátní právní úprava

Na základě článku 145 odst. 1 daňového zákona Francie se daňový režim mateřských společností uplatní u společností, které podléhají běžné sazbě korporální daně a pokud drží alespoň 5 % na základním kapitálu. Článek 216 tohoto zákona říká, že čisté výnosy z majetkového podílu umožňující použít zmíněný režim, mohou být odečteny od celkového čistého zisku mateřské společnosti po odečtení podílu výdajů a nákladů. Tento podíl je stanoven ve výši 5 %, avšak nemůže za jednotlivé zdaňovací období překročit celkovou částku výdajů a nákladů vynaložených společností v průběhu období.

Článek 223 A daňového zákona stanovuje, že společnost držící podíl alespoň 95 % na kapitálu nepřetržitě po dobu zdaňovacího období, může být jediným plátcem korporální daně celé skupiny tvořené jí a dalšími společnostmi. V tomto případě se dle článku 223 B tohoto zákona stanoví celkový hospodářský výsledek součtem výsledků všech společností. Tento výsledek se sníží o podíl výdajů nebo nákladů, které společnost zahrnula do svých hospodářských výsledků z důvodu podílu v jiné společnosti

Příloha č. 4 SZDZ s Polskem
(Zdroj: Finančnísprava.cz)

Článek 5

STÁLÁ PROVOZOVNA

1. Výraz „stálá provozovna“ označuje pro účely této smlouvy trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.

2. Výraz „stálá provozovna“ zahrnuje obzvláště:

- a) místo vedení;
- b) závod;
- c) kancelář;
- d) továrnu;

e) dílnu; a

f) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoli jiné místo těžby přírodních zdrojů.

3. Výraz „stálá provozovna“ rovněž zahrnuje:

a) staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, avšak pouze pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než dvanáct měsíců;

b) poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.

4. Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz „stálá provozovna“ nezahrnuje:

- a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;
- b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;
- c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
- d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
- e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter;
- f) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoli spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.

5. Jestliže, bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2, osoba - jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6 - jedná ve smluvním státě na účet podniku a má a obvykle vykonává oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti uvedené v odstavci 4, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa k výkonu činnosti stálou provozovnu podle ustanovení tohoto odstavce.

6. Nemá se za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního

komisionáře nebo jakéhokoli jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.

7. Skutečnost, že společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, ovládá nebo je ovládána společností, která je rezidentem druhého smluvního státu nebo která v tomto druhém státě vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), neučiní sama o sobě z kterékoli této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.

Článek 7 ZISKY PODNIKŮ

1. Zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.
2. Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se, s výhradou ustanovení odstavce 3, v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný

podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

3. Při stanovení zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady vynaložené pro účely stálé provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde.
4. Jestliže je v některém smluvním státě obvyklé stanovit zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, na základě rozdělení celkových zisků podniku jeho různým částem, nic v odstavci 2 nevylučuje, aby tento smluvní stát stanovil zisky, jež mají být zdaněny, tímto obvyklým rozdělením; použitý způsob rozdělení musí být však takový, aby výsledek byl v souladu se zásadami stanovenými v tomto článku.
5. Stálé provozovně se nepřičtou žádné zisky na základě skutečnosti, že pouze nakupovala zboží pro podnik.
6. Zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, se pro účely předchozích odstavců stanoví každý rok stejným způsobem, pokud neexistují dostatečné důvody pro jiný postup.
7. Jestliže zisky zahrnují části příjmů, o nichž se pojednává odděleně v jiných člancích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku.

Příloha č. 5 Daňové přiznání – stálá provozovna společnosti Klimax, sp. z o. o.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Jihomoravský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro
Břeclavi

01 Daňové identifikační číslo
CZ 2223334444

02 Identifikační číslo
222333444

03 Daňové přiznání *)
řádné ☒ dodatečné *) ☐ opravné ☐

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjizňeny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání 2 A

Základní investiční fond podle § 17b zákona¹⁾ ano ☐ ne ☒

Zdaňovací období podle § 21a písm. a) zákona 2

Počet příloh II. oddílu 1
Počet zvláštních příloh²⁾
Počet samostatných příloh³⁾ 0

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání
od 1.1.2016 do 31.12.2016

I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka
Klimax, sp. z o. o. - stálá provozovna

06 Sídlo *)
a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné
Krawasly 23 32
b) obec
Krakow c) PSČ 342 43
d) stát/kód státu e) číslo telefonu f) číslo faxu
Polsko PL 323 434 222

07 Neobsazeno

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce *)
ano ☐ ne ☒

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne *)

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem *)
ano ☐ ne ☒

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přílohy *)
ano ☒ ne ☐ ano ☐ ne ☐

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami *)
Kód N

13 Hlavní (převažující) činnost
OSTATNÍ MALOOBCHOD S NOVÝM ZBOŽÍM VE SPECIALIZOVANÝCH PRODEJNÁCH
Kód klasifikace CZ-NACE *)

25 5404 MFin 5404 - vzor č. 25

1

1) platný pro zdaňovací období započatá v roce 2015 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2016, za které liší pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2016

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^a)	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ^{a)} nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ^{a)} ke dni 31.12.2016	9 192 290	Textová příloha

20 ^a)	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžitých příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		Textová příloha
30 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 20 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		Textová příloha
40	Výdaje (náklady) neuzařované za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	1 001 000	Př. č. 1/A II. odd.
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona	161 394	
61 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		Textová příloha
62 ^a)			Textová příloha
70	Meziosočet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	1 162 394	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 10b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		Textová příloha
110 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		Textová příloha
111 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		Textová příloha
112 ^a)	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		Textová příloha
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^a)	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		Textová příloha
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ^a)	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		Textová příloha
161 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		Textová příloha
162 ^a)			Textová příloha
170	Meziosočet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)		

Identifikační číslo

222333444

Daňové identifikační číslo

CZ 2223334444

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy - náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatek	finanční úřad
1	513 - Náklady na reprezentaci	1 000	
2	562 - Úroky	1 000 000	
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	1 001 000	

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku

a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatek	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1	19 200	
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2		
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5	29 406	
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 zákona a § 30b zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zařizovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	48 606	

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zařizovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	--	--	--

C. Odpis pohledávek zahrmaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvořené podle zákona č. 593/1992 Šb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis nahrazených pohledávek zahrmaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

řádek	Název položky	Vypln v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav naproměňovaných pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k naproměňovaným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k naproměňovaným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k naproměňovaným pohledávkám vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
11	Stav zákonných opravných položek k naproměňovaným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
12	Úhm hodnot pohledávek nebo pořízovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty naproměňovaných pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k naproměňovaným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k naproměňovaným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{a)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty naproměňovaných pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesbíráním o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k naproměňovaným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k naproměňovaným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na péstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezerv na péstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29)	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

g) Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k její tvorbě a použití

30	Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů vytvořená podle § 11a až § 11c zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
31	Stav rezerv na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů (§ 11a až § 11c zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona 1) nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona, ve znění platném do 14. července 2011 (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od - do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznané za období uvedená ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	ktourou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem				

F. Odečet podle § 34 odst. 4 zákona

a) neobsazeno

b) Uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona od - do	Celková výše nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	ktourou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

c) Uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž vznikl nárok na odpočet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona od - do	Celková výše nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání vzniklá v období uvedeném ve sl. 1	Část nároku na odpočet ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících obdobích	odečtená v daném období	ktourou lze odečíst v následujících obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

G. Celková hodnota bezúplatných plnění, kterou lze podle § 20 odst. 8 zákona uplatnit jako odečet od základu daně sníženého podle § 34 zákona ⁴⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč		<<
		poplatník	finanční úřad	
1	Celková hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona, vč. částky ze ř. 2			
2	Ze ř. 1 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her			

H. Rozdělení celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč		<<
		poplatník	finanční úřad	
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona			
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona			
3	(neobsazeno)	X	X	
4	Úhm slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)			
5 ⁶⁾	Sleva podle § 35a ⁷⁾ nebo 35b ⁸⁾ zákona		Př. k řádku 5	

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí ⁹⁾

Počet samostatných příloh 0

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč		<<
		poplatník	finanční úřad	
1 ¹⁾	Úhm daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		Textová příloha	
2 ²⁾	Úhm daní zaplacených v zahraničí, o které lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhm částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		Zvl. přílohy k č.1/I	
3 ³⁾	Úhm částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhm částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)			
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)			
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)			

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti ⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vymezené tabulkou přílohy č. 1 II. oddílu, s níž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)	<<
0	1	2	3	4	
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)				
2	Úhm vynatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)				
3	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/c)				
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)				
5	Hodnota bezúplatných plnění poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)				
6	Ze ř. 5 hodnota bezúplatných plnění ve výši uplatněných slev na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her				
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)				
8	(neobsazeno)	X	X	X	
9	Úhm daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)				

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhm čistého obrátu	Kč		
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby		

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno výnětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno výnětí (§. 10 + 70 – 170) ¹⁾	10 354 684	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ¹⁾ , ²⁾		Př. č. 1/J II. odd.
210 ³⁾	Úhrn výňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ¹⁾ , ²⁾		Textová příloha
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno výnětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ¹⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno výnětí (§. 200 – 201 – 210) ¹⁾	10 354 684	
	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ¹⁾	0	Př. č. 1/E II. odd.
240 ⁴⁾	Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		Textová příloha
241			
242	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona, včetně odečtu dosud neuplatněných výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve znění zákona platném do 31. 12. 2014		Př. č. 1/F II. odd.
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h zákona		Př. č. 1/F II. odd.
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno výnětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ¹⁾ (§. 220 – 230 – 240 – 241 – 242 – 243)	10 354 684	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou veřejně prospěšní poplatníci (§ 17a zákona) dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet bezúplatných plnění podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ⁵⁾		Př. č. 1/G II. odd.
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno výnětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisíce korun dolů (§. 250 – 251 – 260)	10 354 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{f. 270 \times f. 280}{100}$	1 967 260	Př. č. 2 II. odd.
300	Slevy na daň podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ¹⁾		Př. č. 1/H II. odd.
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (§. 290 – 300 ± 301) ¹⁾	1 967 260	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ¹⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		Př. č. 1/I II. odd.
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (§. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ¹⁾	1 967 260	
331 ⁶⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisíce korun dolů ¹⁾		Textová příloha
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{f. 331 \times f. 332}{100}$ zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		Textová příloha
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (§. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daň (§. 330 + 335)	1 967 260	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38 a odst. 1 zákona (§. 340 – 335 + f. 330)	1 967 260	

III. ODDÍL – (neobsazeno)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (ř. 340 II. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (–) daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (–) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 ^{a)}	Na zajištění daně srazeno plátcem (§ 38a zákona)		
3 ^{a)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 8 zákona)		
4	Nadoplátek (–) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu) > 0	-1 967 260	

PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepsující osobě:		Typ podepsující osoby:	Kód podepsující osoby:
Jméno(-a)	Prjmení	Název právnické osoby	
Datum narození	Evidenční číslo osvědčení daňového poradce	IČ právnické osoby	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou, s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.))			
Jméno(-a)	Prjmení	Vztah k právnické osobě	
Andrea	Nahodilová	účetní	

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu:		Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	Otisk razítka	
29.3.2017		

Vysvětlivky:

- ¹⁾ Metoda se šetříte
- ²⁾ Vyplní finanční úřad
- ³⁾ V případě vykazování ztráty nebo daňové ztráty se uvádí částka se znaménkem mínus (–)
- ⁴⁾ Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností
- ⁵⁾ Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvádě pouze částky připadající na komanditisty
- ⁶⁾ Při podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů anebo podle § 38u zákona, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových přiznání je součástí programového vybavení aplikace textová pole pro vyplnění zvláštní přílohy.
- ⁷⁾ Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vypracovaná pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Pro účely elektronického podání daňového přiznání se účetní závěrka rozumí elektronické přílohy Vybrana údaje z Rozvahy a Vybrana údaje z Výkazu zisku a ztráty, popřípadě Vybrana údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a Opis Přílohy účetní závěrky, vydaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu .doc, .docx, .txt, .xls, .xlsx, .rtf, pdf nebo .jpg.
Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu k dispozici elektronická přílohy se zvláštní stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, .rtf, pdf nebo .jpg.
- ⁸⁾ Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dříveho pokynu pro jejich vyplnění rozvést na zvláštní příloze včetně nápisů částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.
- ⁹⁾ Výpočet vykazované částky nebo uvedení dalších údajů se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro finanční správu.
- ¹⁰⁾ § 17 odst. 3 zákona.

Příloha č. 6 Hlášení plátce o dani z příjmů vybírané srážkou – stálá provozovna společnosti Profi-group, Ltd.
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu	
Jihomoravský kraj	
Územní pracoviště v, ve, pro	
Brno II	
Daněvé identifikační číslo	
c z 5 4 6 4 3 4 5 6 4 6	

otisk podacího razítka finančního úřadu

HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ

o dani z příjmů vybírané srážkou

Hlášení o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů uvedené v § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které je povinen plátce daně podat současně s úhradou daně podle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů

řádně	☒	následně	☐	důvody pro podání následného hlášení zjištěny dne	
-------	-------------------------------------	----------	--------------------------	---	--

PLÁTCE DANĚ					
01a	Příjmení				
01b	Jméno				
02	Název právnické osoby	Profi-group Ltd. - stálá provozovna			
03	Daněvé identifikační číslo přidělené v ČR (DIČ)	5464345646			
Adresa/sídlo plátce daně v ČR					
04	Obec	Brno - Královo Pole	05	PSČ	61200
06	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Srbská 41/120			

PŘÍJEMCE – POPLATNÍK SE SÍDLEM NEBO BYDLIŠTĚM V ZAHRANIČÍ							
07a	Příjmení						
07b	Jméno						
08	Název právnické osoby	Profi-group, Ltd.					
09	Typ poplatníka	02	10	Datum narození			
11	Pohlaví	☒ muž ☐ žena (zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)	12	Místo narození			
13	Stát narození				14	Stát daněvé residence	GB
15a	Číslo daněvé identifikace ve státě daněvé residence	45322343443	15b	Typ daněvé identifikace	D	15c	Kód státu vydávající daněvou identifikaci
Adresa poplatníka ve státě daněvé residence					16	Typ adresy	02
17	Obec	London			18	PSČ (ZIP)	SW 11 1D
19	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Garden Street 28					

DAŇ Z PŘÍJMŮ VYBÍRANÁ SRAŽKOU					
20	Druh příjmu	§ 22 odst. 1 písm. g) bod 4.	21	Kód rozlišení příjmu	11
			22	Sazba daně	15
Úhrada poplatníkem ☒ – Zeúčtování závazků ☐ (zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)					
23	Datum	24	Částka	25	Měna
	22.12.16		1000		GBP
				26	Kurz
					34

DAŇOVÁ POVINNOST (částky v Kč)					
27	Základ daně	34000	27a	Zdanitelný příjem	
28	Daň	5100	29	Datum povinnosti daň srazit	22.12.16
			29a	Datum splatnosti	22.12.16
30	Poznámka				

31	Zdanitelný příjem v zahraniční měně		31a	Měna	
----	-------------------------------------	--	-----	------	--

INFORMACE O ÚHRADĚ SRAŽENÉ DANĚ			
32	Datum	33	Částka
	22.12.16		5100
		34	Účet správce daně
			434224556434/0100

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE TOHOTO HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	
P r o f i - g r o u p . L t d . - s t á l á p r o v o z o v n a	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	
5 4 6 4 3 4 5 6 4 6	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	
T o m a š í k o v á D a n a / Ú č e t n í	

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu		
Datum	Otisk razítka	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
2 2 . 1 2 . 1 6		

Kontaktní osoba	Telefon/e-mail

Za finanční úřad údaje ověřil a zaevidoval dne: 20 podpis odpovědného pracovníka:

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Jihomoravský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Brno II

Daňové identifikační číslo

C Z 5 4 6 4 3 4 5 6 4 6

otisk podacího razítka finančního úřadu

HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ

o dani z příjmů vybírané srážkou

Hlášení o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů uvedené v § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které je povinen plátec daně podat současně s úhradou daně podle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů

řádně



následně

důvody pro podání následného hlášení zjištěny dne

PLÁTCE DANĚ			
01a	Příjmení		
01b	Jméno		
02	Název právnické osoby	Profi-group Ltd. - stálá provozovna	
03	Daňové identifikační číslo přidělené v ČR (DIČ)	5464345646	
Adresa/sídlo plátce daně v ČR			
04	Obec	Brno - Královo Pole	05 Poč
06	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Srbská 41/120	

PŘÍJEMCE – POPLATNÍK SE SÍDLEM NEBO BYDLIŠTĚM V ZAHRANIČÍ			
07a	Příjmení		
07b	Jméno		
08	Název právnické osoby	Profi-group, Ltd.	
09	Typ poplatníka	02	10 Datum narození
11	Pohlaví	muž (zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)	12 Místo narození
13	Stát narození		14 Stát daňové rezidence
15a	Číslo daňové identifikace ve státě daňové rezidence	45322343443	15b Typ daňové identifikace
		D	15c Kód státu vydávající daňovou identifikaci
			GB
Adresa poplatníka ve státě daňové rezidence		16 Typ adresy	02
17	Obec	London	18 Poč (ZIP)
19	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Garden Street 28	

DAŇ Z PŘÍJMŮ VYBÍRANÁ SRAŽKOU					
20	Druh příjmu	§ 22 odst. 1 písm. g) bod 4.	21	Kód rozlišení příjmu	11
			22	Sazba daně	0
Úhrada poplatníkem ☒ – Zaúčtování závazků ☐ (zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)					
23	Datum	24	Částka	25	26
				Měna	Kurz
	22.12.16		3750	CZK	
DAŇOVÁ POVINNOST (částky v Kč)					
27	Základ daně	3750	27a	Zdanitelný příjem	27b
					Povinné pojistné
28	Daň	0	29	Datum povinnosti daň srazit	05.01.16
				29a	Datum splatnosti
					05.01.16
30	Poznámka				
31	Zdanitelný příjem v zahraniční měně			31a	Měna
INFORMACE O ÚHRADĚ SRAŽENÉ DANĚ					
32	Datum	33	Částka	34	Účet správce daně

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE TOHOTO HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě:		Kód podepisující osoby:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby		
P r o f i - g r o u p . , L t d . - s t á l á , p r o v o z o v n á		
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby		
5 4 6 4 3 4 5 6 4 6		
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)		
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě		
T o m a š í k o v á , D a n a / Ú č e t n í		
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu		
Datum	Ověřovací razítka	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
0 5 . 0 1 . 1 6		
Kontaktní osoba	Telefon/e-mail	

Za finanční úřad údaje ověřil a zaevidoval dne: 20 podpis odpovědného pracovníka:

Příloha č. 7 SZDZ s Velkou Británií

(Zdroj: Financnisprava.cz)

Článek 5

Stálá provozovna

1. Výraz „stálá provozovna“ označuje ve smyslu této smlouvy trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo z části svoji činnost.

2. Výraz „stálá provozovna“ zahrnuje obzvláště:

- (a) místo vedení;
- (b) závod;
- (c) kancelář;
- (d) továrnu;
- (e) dílnu;
- (f) důl, naleziště nafty nebo plynu, lom nebo jiné místo, kde se těží přírodní zdroje;
- (g) zařízení nebo stavbu používanou k výzkumu nebo využití přírodních zdrojů;
- (h) staveniště nebo stavbu nebo montáž, které trvají déle než dvanáct měsíců.

3. Výraz „stálá provozovna“ nebude zahrnovat:

- (a) zařízení, které se využívá pouze k uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;
- (b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;
- (c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
- (d) trvalé zařízení pro podnikání, které se využívá pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
- (e) trvalé zařízení pro podnikání, které se udržuje pro podnik pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckých rešerší nebo podobných činností, které mají přípravný nebo pomocný charakter.

4. Jestliže bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2 tohoto článku, osoba - jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 5 tohoto článku - jedná ve smluvním státě na účet podniku a má plnou moc, která ji dovoluje uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnost této osoby není omezena na činnosti uvedené v odstavci 3 tohoto

článku, které pokud by byly uskutečňovány v trvalém zařízení, by nezakládaly existenci stále provozovny podle ustanovení tohoto odstavce.

5. Nemá se za to, že podnik jednoho smluvního státu má stálou provozovnu v druhém smluvním státě jenom proto, že tam vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.

6. Skutečnost, že společnost, která je rezidentem v jednom smluvním státě, ovládá společnost nebo je ovládána společností, která je rezidentem v druhém smluvním státě nebo která tam vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stále provozovny nebo jinak), nečiní sama o sobě z kterékoliv této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.

Článek 6

Příjmy z nemovitého majetku

1. Příjem z nemovitého majetku může být zdaněn ve smluvním státě, ve kterém je takový majetek umístěn.

2. (a) Výraz „nemovitý majetek“ je s výhradou ustanovení pododstavce (b) tohoto odstavce definován ve shodě s právem smluvního státu, v němž je tento majetek umístěn.

(b) Výraz „nemovitý majetek“ zahrnuje v každém případě příslušenství nemovitého majetku, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví, práva, pro která platí ustanovení občanského práva vztahující se na pozemky, právo požívání nemovitého majetku a práva na proměnlivé nebo pevné platy za těžení nebo za přivolení k těžení nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů; lodě, čluny a letadla se nepovažují za nemovitý majetek.

3. Ustanovení odstavce 1 tohoto článku platí pro příjmy z přímého užívání, nájmu nebo každého jiného způsobu užívání nemovitého majetku.

4. Ustanovení odstavců 1 a 3 tohoto článku platí rovněž pro příjmy z nemovitého majetku podniku a pro příjmy z nemovitého majetku užívaného k výkonu svobodného povolání.

Článek 7

Zisky podniků

1. Zisky podniku jednoho smluvního státu budou zdaněny jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stále provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě,

avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stále provozovně.

2. Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stále provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se s výhradou ustanovení odstavce 3 tohoto článku v každém smluvním státě této stále provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

3. Při výpočtu zisků stále provozovny se povoluje odečíst náklady podniku, vynaložené na cíle sledované touto stálou provozovnou včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh, ať vznikly ve státě, v němž je tato stálá provozovna umístěna, či jinde.

4. Jestliže je v některém smluvním státě obvyklé stanovit zisky, které mají být připočteny stále provozovně, na základě rozdělení celkových zisků podniku, jeho různým částem, nevylučuje ustanovení odstavce 2 tohoto článku, aby tento smluvní stát stanovil zisky, jež mají být zdaněny, tímto obvyklým rozdělením; použitý způsob rozdělení zisků musí být však takový, aby výsledek byl v souladu se zásadami stanovenými v tomto článku.

5. Stále provozovně se nepřičítou žádné zisky na základě skutečnosti, že pouze nakupovala zboží pro podnik.

6. Zisky, které se mají přičíst stále provozovně, se pro účely předchozích odstavců stanoví každý rok stejným způsobem, pokud neexistují dostatečné důvody pro jiný postup.

7. Jestliže zisky zahrnují příjmy, o nichž se pojednává odděleně v jiných člácích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku.

Článek 8

Lodní a letecká doprava

1. Zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě budou zdaněny jen ve smluvním státě, ve kterém je umístěno sídlo skutečného vedení podniku.

2. Jestliže sídlo skutečného vedení podniku námořní dopravy je na palubě lodi, považuje se za umístěné ve smluvním státě, ve kterém se nachází domovský přístav této lodi nebo není-li takový domovský přístav, ve smluvním státě, v němž je provozovatel lodi rezidentem.

3. Ustanovení odstavce 1 tohoto článku platí také pro zisky z účasti na poolu, společném provozu nebo mezinárodní provozní organizaci.

Příloha č. 8 SZDZ s Německem

(Zdroj: Financnisprava.cz)

Článek 4

Daňový domicil

(1) Výraz „osoba mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě“ označuje ve smyslu této smlouvy osobu, která je podrobena zdanění podle právních předpisů tohoto státu z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení, nebo jiného podobného kritéria.

(2) Jestliže fyzická osoba má podle ustanovení odstavce 1 bydliště v obou smluvních státech, postupuje se takto:

- a) Předpokládá se, že tato osoba má bydliště v tom smluvním státě, ve kterém má stálý byt. Jestliže má stálý byt v obou smluvních státech, předpokládá se, že má bydliště v tom smluvním státě, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy.
- b) Jestliže nemůže být určeno, ke kterému smluvnímu státu má tato osoba užší osobní a hospodářské vztahy, nebo jestliže nemá stálý byt v žádném smluvním státě, předpokládá se, že má bydliště v tom smluvním státě, ve kterém se obvykle zdržuje.

(3) Jestliže osoba jiná než osoba fyzická má podle ustanovení odstavce 1 sídlo v obou smluvních státech, předpokládá se, že má sídlo v tom smluvním státě, v němž je místo jejího skutečného vedení.

Článek 5

Stálá provozovna

(1) Výraz „stálá provozovna“ označuje ve smyslu této smlouvy trvalé zařízení pro podnikání, v němž podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost.

(2) Výraz „stálá provozovna“ zahrnuje obzvláště:

- a) místo vedení,
- b) závod,
- c) kancelář,
- d) továrnu,
- e) dílnu,
- f) dól, lom nebo jiné místo, kde se těží přírodní zdroje,
- g) staveniště nebo montáž, které trvají déle než 12 měsíců.

(3) Za stálou provozovnu se nepovažuje:

- a) zařízení, které se využívá pouze k uskladnění, vystavení nebo k dodání zboží patřícího podniku,
- b) zásoba zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání,
- c) zásoba zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem,

d) trvalé zařízení sloužící podnikání, které je využíváno pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik,

e) trvalé zařízení sloužící podnikání, které je využíváno pro podnik pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckých researchů nebo podobných činností, které mají přípravný nebo pomocný charakter.

(4) Osoba jednající v jednom smluvním státě za podnik druhého smluvního státu — jiná než nezávislý zástupce ve smyslu odstavce 5 — se považuje za stálou provozovnu v prvně jmenovaném státě, jestliže je vybavena plnou mocí, která jí dovoluje uzavírat smlouvy jménem podniku a kterou v tomto státě obvykle využívá, pokud její činnost není omezena na nákupy zboží pro podnik.

(5) Nepředpokládá se, že podnik jednoho smluvního státu má stálou provozovnu v druhém smluvním státě jenom proto, že tam vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, komisionáře nebo jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.

(6) Skutečnost, že společnost, která má sídlo v jednom smluvním státě, ovládá společnost nebo je ovládána společností, která má sídlo v druhém smluvním státě, nebo která v tomto druhém státě vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), neudělá sama o sobě z kterékoliv této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.

Článek 6

Příjmy z nemovitého majetku

(1) Příjmy z nemovitého majetku mohou být zdaněny ve smluvním státě, v němž je takový majetek umístěn.

(2) Výraz „nemovitý majetek“ je definován ve shodě s právem toho smluvního státu, v němž je tento majetek umístěn. Tento výraz zahrnuje v každém případě příslušenství nemovitého majetku, živý a mrtvý inventář zemědělských a lesních hospodářství, práva, na která se použijí ustanovení občanského práva vztahující se na pozemky, požívání nemovitého majetku a práva na proměnlivá nebo pevná pinění, placená za těžení nebo za právo na těžení nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů. Lodi, čluny a letadla se nepovažují za nemovitý majetek.

(3) Ustanovení odstavce 1 se použije na příjmy z přímého užívání, nájmu, pachtu a každého jiného způsobu užívání nemovitého majetku.

(4) Ustanovení odstavců 1 a 3 se použijí také na příjmy z nemovitého majetku podniku a na příjmy z nemovitého majetku užívaného k výkonu svobodného povolání.

Článek 7

Zisky podniků

(1) Zisky podniku jednoho smluvního státu mohou být zdaněny jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

(2) Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala totožné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

(3) Při výpočtu zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady, vynaložené na cíle sledované touto stálou provozovnou včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh, ať vznikly ve státě, v němž je tato stálá provozovna umístěna či jinde.

(4) Pokud je v některém smluvním státě obvyklé určovat zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, na základě rozdělení celkových zisků podniku jeho různým částem, nevyklučuje ustanovení odstavce 2, aby tento smluvní stát určil zisky, jež mají být zdaněny, tímto obvyklým rozdělením. Způsob použitého rozdělení zisků musí být však takový, aby výsledek byl v souladu se zásadami, stanovenými v tomto článku.

(5) Stálé provozovně se nepřičtou žádné zisky na základě skutečnosti, že pouze nakupovala zboží pro podnik.

(6) Zisky, které se mají přičíst stálé provozovně, se pro aplikaci předchozích odstavců vypočítají každý rok podle téže metody, pokud neexistují dodatečné důvody pro jiný postup.

(7) Jestliže zisky zahrnují příjmy, o nichž se pojednává v jiných člancích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku.

Článek 10

Dividendy

(1) Dividendy vyplácené společností, která má sídlo v jednom smluvním státě, osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

(2) Tyto dividendy však mohou být zdaněny ve smluvním státě, v němž má sídlo společnost,

která je vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu. Daň takto stanovená však nesmí přesáhnout:

- a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společností, která vlastní přímo nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy;
- b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

[3] Pokud sazba daně ze zisku společnosti je v některém smluvním státě nižší pro rozdělené zisky než pro nerozdělené zisky, a jestliže rozdíl činí 20 % nebo více, může daň, která se vybírá v tomto státě z dividend, činit odchylně od ustanovení odstavce 2 25 % hrubé částky dividend s připočtením doplňkové dávky, jestliže dividendy pocházejí od společnosti, která má v tomto smluvním státě sídlo, a jsou pobírány společností, která má sídlo v druhém smluvním státě, a jestliže této společnosti samotné nebo společně s jinými osobami, jimiž je ovládána, nebo které jsou s ní společně ovládány, patří přímo nebo nepřímo nejméně 25 % podílů spojených s hlasovacím právem společnosti mající sídlo v první zmíněném státě.

[4] Výraz „dividendy“ použitý v tomto článku označuje příjem z akcií, poživacích práv nebo požitkových listů, kucků, podílů na zisku, nebo jiných práv — s výjimkou pohledávek — s účastí na zisku a příjem z jiných podílů na společnosti, který je podle daňových předpisů státu, ve kterém má sídlo společnost, která vyplácí dividendy, postaven na roveň příjmu z akcií, včetně příjmu tichého společníka z účastí na živnosti, příjmu z obligací nebo půjček spojených s účastí na zisku, a včetně výplat na podílové listy společnosti pro ukládání kapitálu (investmentfonds).

[5] Ustanovení odstavců 1 až 3 se nepoužijí, jestliže příjemce dividend mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě, má v druhém smluvním státě, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy, stálou provozovnu a jestliže účast, na jejímž základě se dividendy vyplácejí, skutečně patří k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

[6] Jestliže společnost mající sídlo v jednom smluvním státě dosahuje zisky nebo příjem z druhého smluvního státu, nemůže tento druhý stát vybrat žádnou daň z dividend, vyplácených touto společností osobám, které nemají bydliště či sídlo v tomto druhém státě, ani podrobit zisky společnosti daní z nerozdělených zisků, ani když vyplácené dividendy nebo nerozdělené zisky pozůstávají zcela nebo zčásti ze zisků nebo z příjmu docílených v tomto druhém státě.

Článek 11 Úroky

[1] Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě mohou být zdaněny pouze v tomto druhém státě.

[2] Výraz „úroky“ použitý v tomto článku označuje příjem z veřejných půjček, z dlužních úpisů, i když jsou zajištěny zástavním právem na nemovitosti nebo poskytují právo na účast na zisku, a z pohledávek jakékoli povahy, jakož i všechny jiné příjmy, které jsou podle daňových předpisů státu, ve kterém je jejich zdroj, postaveny na roveň příjmu z půjček.

[3] Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, jestliže příjemce úroků, který má bydliště či sídlo v jednom smluvním státě, má v druhém smluvním státě, ve kterém mají úroky zdroj, stálou provozovnu a jestliže pohledávky, ze kterých jsou úroky placeny, skutečně patří k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

[4] Jestliže částka placených úroků, posuzována se zřetelem k pohledávce, ze které jsou placeny, přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi dlužníkem a věřitelem nebo mezi oběma a třetí osobou částku, kterou by byl smluvil dlužník s věřitelem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto naposledy zmíněnou částku. Částka úroků, která ji přesahuje, může být v tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu a podle jiných ustanovení této smlouvy.

Článek 12 Licenční poplatky

[1] Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a placené osobě, která má bydliště či sídlo v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

[2] Tyto licenční poplatky mohou však být zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak daň nesmí překročit 5 % hrubé částky licenčních poplatků.

[3] Výraz „licenční poplatky“ použitý v tomto článku označuje platy jakéhokoli druhu, placené za užití nebo za právo na užití autorských práv k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému včetně kinematografických filmů, patentů, ochranných známek, návrhů nebo modelů, plánů, tajných vzorců nebo postupů, nebo za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.

[4] Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže příjemce licenčních poplatků mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě má v druhém smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj, stálou provozovnu a jestliže práva nebo majetkové hodnoty, za které jsou licenční poplatky placeny, skutečně patří k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

[5] Jestliže částka placených licenčních poplatků, posuzována se zřetelem k plnění, za které jsou placeny, přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi dlužníkem a věřitelem, nebo mezi oběma a třetí osobou částku, kterou by byl smluvil dlužník s věřitelem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto naposledy zmíněnou částku. Částka platů, která ji přesahuje, může být v tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu a podle jiných ustanovení této smlouvy.

Příloha č. 9 SZDZ s Kanadou (Zdroj: Financnisprava.cz)

Článek 5

Stálá provozovna

1. Výraz „stálá provozovna“ označuje pro účely této smlouvy trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.

2. Výraz „stálá provozovna“ zahrnuje obzvláště:

- a) místo vedení;
- b) závod;
- c) kancelář;
- d) továrnu;
- e) dílnu; a
- f) důl, naleziště nafty nebo plynu, lom nebo jakékoli jiné místo související s průzkumem nebo těžbou přírodních zdrojů.

3. Výraz „stálá provozovna“ rovněž zahrnuje:

- a) staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, avšak pouze pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než dvanáct měsíců;
- b) poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tyto účely, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.

4. Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz „stálá provozovna“ nezahrnuje:

- a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;
- b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;
- c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
- d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
- e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoli jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter;
- f) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoli spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.

5. Jestliže, bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2, osoba – jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6 – jedná ve smluvním státě na účet podniku a má a obvykle používá oprávnění, které jí dovoluje uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti uvedené v odstavci 4, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa k výkonu činnosti stálou provozovnu podle ustanovení tohoto odstavce.

6. Nemá se za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jakéhokoli jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.

7. Skutečnost, že společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, ovládá nebo je ovládána společností, která je rezidentem druhého smluvního státu nebo která v tomto druhém státě vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), neučiní sama o sobě z kterékoli této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.

Článek 7 Zisky podniků

1. Zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává nebo nevykonával svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává nebo vykonával svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

2. Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává nebo vykonával svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se, s výhradou ustanovení odstavce 3, v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

3. Při výpočtu zisků stálé provozovny se povoluje odečíst ty odpočitatelné náklady, které byly vynaloženy na cíle sledované stálou provozovnou, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, at' vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde.

4. Jestliže je v některém smluvním státě obvyklé stanovit zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, na základě rozdělení celkových zisků podniku jeho různými částem, nic v odstavci 2 nevylučuje, aby tento smluvní stát stanovil zisky, jež mají být zdaněny, tímto obvyklým rozdělením; použitý způsob rozdělení musí být však takový, aby výsledek byl v souladu se zásadami stanovenými v tomto článku.

5. Stálé provozovně se nepřičtou žádné zisky na základě skutečnosti, že pouze nakupovala zboží pro podnik.

6. Zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, se pro účely předchozích odstavců stanoví každý rok stejným způsobem, pokud neexistují dostatečné důvody pro jiný postup.

7. Jestliže zisky zahrnují části příjmů, o nichž se pojednává odděleně v jiných člácích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku.

**Příloha č. 10 Hlášení plátce o provedení srážky zajištění daně ze zdanitelných
příjmů – stálá provozovna společnosti NoLimits, Ltd.**
(Zdroj: Vlastní zpracování)

HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ

o provedení srážky zajištění daně ze zdanitelných příjmů

Hlášení podle § 38e odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
ve znění pozdějších předpisů,
o splnění povinnosti srážit zajištění daně ze zdanitelných příjmů podle § 38e odst. 1 až 3
zákonu o daních z příjmů, které je plátce daně povinen podat současně s platbou zajištěné daně

ŘÁDEK	NÁZEV POLOŽKY	VYPLNÍ PLÁTCE
Plátce daně		
01a	Příjmení	
01b	Jméno	
01c	Název právnické osoby	Švejk, s. r. o.
01d	Adresa, DIČ, rodné číslo nebo identifikační číslo	Sačková 14 161 00 Praha, CZ453234545
Poplatník		
02a	Příjmení	
02b	Jméno	
02c	Název právnické osoby	NoLimits, Ltd
02d	Zahraniční adresa bydliště/sídla	Gatwick street 454, Toronto 643 E3, Kanada
	Datum narození (pro fyzické osoby), zahraniční identifikační číslo (TIN, DIČ nebo RIC)	CAN567334523
	Adresa stálé provozovny na území ČR	Sačková 14 161 00 Praha
03	Druh zdanitelného příjmu poplatníka	§ 22 odst. 1 písm. a)
04	Sazba zajištění daně	10
05	Částka zdanitelného příjmu zúčtovaná ve prospěch poplatníka v Kč	30 000
06	Částka zajištění daně v Kč $\frac{\text{ř. 05} \times \text{ř. 04}}{100}$	3 000
07	Datum uskutečnění účetního případu, který zakládá pohledávku poplatníka za plátcem	1.1.2016
08	Datum rozhodné pro srážku zajištění daně	10.1.2016
09	Datum odvodu zajištění daně na účet správce daně místně příslušného plátc	10.1.2016

za plátce daně zpracovat: Tesarová kontaktní spojení (telefon/faxe/e-mail): tesarova@švejk.cz

oprávněná osoba za plátce: Tesarová podpis oprávněné osoby:

v Praze dne: 10.1. 2016

Za finanční úřad údaje ověřil a seřadil dne: 20 podpis odpovědného pracovníka: