

Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ

- smlouvy o zamezení dvojího zdanění
- určení residence
- způsoby vybírání daně
- příjmy zahraničních osob
- příjmy rezidentů
- smlouva se Slovenskem včetně komentáře
- převodní ceny

4. aktualizované a rozšířené vydání

edice daně

2012

V případě, že dojde k významným legislativním změnám v období mezi jednotlivými vydáními publikace, vyhledejte její aktualizaci na našich internetových stránkách

www.anag.cz

Aktualizaci zašleme zdarma na vyžádání

anag@anag.cz, tel.: 585 757 411



© Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., 2012

© Nakladatelství ANAG, 2012

ISBN 978-80-7263-724-9

OBSAH

O AUTORCE	8
ÚVOD	9
I. VYSVĚTLENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ A PRINCIPŮ	11
1. Mezinárodní dvojí zdanění	11
1.1 Vznik dvojího zdanění	11
1.2 Daňové úniky jako důsledek dvojího zdanění.....	14
1.3 Opatření k zamezení dvojího zdanění	20
2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	26
2.1 Základ smluv o zamezení dvojího zdanění.....	26
2.2 Důvody sjednání mezinárodních daňových smluv	28
2.3 Výměna informací mezi smluvními státy	29
2.4 Přehled platných smluv.....	32
3. Nadnárodní společnosti.....	36
4. Osobní daňová příslušnost	43
4.1 Určení rezidence podle ZDP.....	44
4.2 Určení rezidence v souladu s mezinárodními smlouvami	49
4.3 Daňově transparentní entity.....	52
II. ZPŮSOBY VYBRÁNÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ ZAHRANIČNÍCH OSOB	55
1. Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně.....	55
2. Daň vybíraná na podkladě daňového přiznání.....	66
3. Daň vybíraná prostřednictvím záloh na daň z příjmů u závislé činnosti	74
III. PŘÍJMY ZAHRANIČNÍCH OSOB.....	80
1. Příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny	81
1.1 Trvalé zařízení k výkonu činnosti	85
1.2 Stálá provozovna společníků tzv. osobních společností, účastníků ve sdružení a členů evropského hospodářského zájmového sdružení.....	91
1.3 Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů	92
1.4 Poskytování služeb	97
1.5 Obchodní reprezentace	106
1.6 Internetové obchody	111

2. Příjmy ze závislé činnosti.....	113
3. Příjmy ze služeb, poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti	137
4. Příjmy z prodeje nemovitostí	143
5. Příjmy z užívání nemovitostí.....	147
6. Příjmy z nezávislého povolání	151
7. Příjmy z osobně vykonávané činnosti umělců a sportovců	154
8. Příjmy z průmyslových práv	168
9. Příjmy z autorských práv	175
10. Příjmy plynoucí z majetkové účasti	180
11. Úroky	189
12. Příjmy z užívání movité věci (pronájem)	196
13. Odměny členů statutárních orgánů	201
14. Příjmy z prodeje movitých věcí a majetkových práv.....	204
15. Výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách.....	209
16. Výživné a důchody.....	212
17. Příjmy plynoucí v souvislosti se snížením základního kapitálu	214
18. Příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením	218
19. Sankce ze závazkových vztahů	220
20. Příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech.....	222
IV. PŘÍJMY REZIDENTŮ ZE ZDROJŮ V ZAHRANIČÍ.....	225
1. Věcná daňová příslušnost.....	225
2. Způsob zdanění příjmů ze zahraničí	226
V. SMLOUVA MEZI ČESKOU REPUBLIKOU A SLOVENSKOU REPUBLIKOU O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ A ZABRÁNĚNÍ DAŇOVÉMU ÚNIKU V OBORU DANÍ Z PŘÍJMU A Z MAJETKU.....	262
VI. PŘEVODNÍ CENY	306
1. Srovnávací analýza.....	315
2. Metody a jejich uplatnění v praxi	321
3. Stanovení převodních cen při úhradách za nehmotný majetek.....	335
4. Služby poskytované v rámci skupiny podniků	338
5. Dokumentace k převodním cenám	341

6. Předběžné cenové dohody.....	343
7. Současná právní úprava převodních cen v České republice.....	345
8. Arbitrážní konvence.....	356
9. Úpravy základu daně.....	358
VII. VYBRANÉ POKYNY A SDĚLENÍ.....	360
Pokyn D-21	
Opatření ke zdaňování úroků z mezibankovních úvěrových operací a určení zdroje úroků.....	360
Pokyn D-40	
Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky	362
Pokyn D-79	
k jednotnému postupu při zdaňování příjmů výkonných umělců	365
Sdělení MF ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým	367
Pokyn D-151	
k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb.....	370
Pokyn D-154	
k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů	372
Pokyn D-174	
k postupu při ročním zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti při mezinárodním pronájmu pracovní síly	375
Pokyn D-177	
k uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů	376
Sdělení k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“	377
Sdělení k problematice elektronického obchodu při uplatňování mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění	381
Pokyn D-235	
Sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění.....	383
Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002	402

Pokyn D-248	
Sdělení k nové smlouvě o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskou republikou (Sbírka mezinárodních smluv č. 100/2003)	411
Pokyn D-269	
Sdělení k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmbH&Co. KG	413
Pokyn D-282	
Sdělení k povinnostem platebního zprostředkovatele při podávání hlášení o příjmech úrokového charakteru a Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným Směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru	415
Pokyn D-286	
ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.....	428
Sdělení k praktické aplikaci Pokynů D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR	431
Pokyn D-332	
Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny.....	437
Pokyn D-333	
Sdělení k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami.....	460
Pokyn D-334	
Sdělení k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.....	466
Pokyn GFŘ D-6	
k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (Vybraná ustanovení)	473
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ	481
REJSTŘÍK	483

I. Vysvětlení základních pojmů a principů

1. Mezinárodní dvojí zdanění příjmů

Daně jsou jedním z nejdůležitějších zdrojů financování veřejného sektoru. Základním principem daňového systému je zásada spravedlnosti, tzn. že daň postihuje všechny poplatníky, na které se vztahuje a kteří vykazují shodné skutečnosti rozhodné pro vyměření daně. Dani se proto podrobují všechny příjmy, jež podle právních předpisů daného státu podléhají zdanění a které vznikají na území daného státu, a to bez ohledu na to, zda příjmy plynou tuzemským osobám nebo zahraničním osobám. Stát takto podrobuje zdanění nejen příjmy svých občanů, společností a jiných právnických osob, ale podrobuje zdanění také příjmy cizích státních příslušníků a zahraničních firem, pokud ze zdrojů na území daného státu pobírají zdanitelné příjmy.

Suverénním právem každého státu je ukládat v rámci svého teritoria daňové povinnosti daňovým subjektům, tedy fyzickým a právnickým osobám, bez jakéhokoliv omezení a bez ohledu na to, jaké jsou daňové systémy jiných států. Z hlediska přímých daní na uvedené zásadě v podstatě nic nezměnilo ani naše členství v Evropské unii a harmonizace daní v rámci Evropské unie. Každý stát stanoví daňové povinnosti svým poplatníkům s ohledem na záměry a cíle své hospodářské politiky a v souladu s potřebami a nároky na státní rozpočet. Daňové systémy jednotlivých států jsou proto výsledkem dlouholetého historického vývoje, jsou ovlivněny společenským a právním řádem každého státu, jeho hospodářským rozvojem a tradicí. Důsledkem toho se daňové systémy jednotlivých států liší ve struktuře daní, způsobu výběru a spravování daní, ve velikosti daňového zatížení, v sankcích za nesplnění daňových povinností apod. Tato rozdílnost daňových systémů jednotlivých států je zcela přirozená, vyžaduje si však řešení daňových vztahů mezi jednotlivými státy na mezinárodní úrovni.

1.1 Vznik dvojího zdanění

Daňové povinnosti jsou v České republice zásadně stanoveny zákony, tedy právními akty nejvyšší právní síly. Daňové povinnosti však mohou být modifikovány mezinárodními daňovými smlouvami, kterými je Česká republika vázána (viz např. § 37 ZDP).

V mezinárodním měřítku existují dvě hlavní metody daňových úniků, a to:

- převod zisku do země s nízkým zdaněním pomocí manipulace s cenou operací prováděných mezi sdruženými podniky prostřednictvím tzv. převodních cen a
- snižování zisků pomocí manipulace s náklady vynaloženými na služby.

Manipulace s převodní cenou (transfer pricing) je jednou z klasických otázek mezinárodního daňového práva. Tento problém vyvstává především ve vztazích mezi mateřskou společností a jejími spřízněnými podniky působícími v různých zemích. Podniky ve skupině většinou mají vůči mateřské společnosti, která je řídí, jen velmi malou míru nezávislosti. Při obchodních transakcích prováděných mezi různými podniky téže nadnárodní společnosti může být cena stanovována nejen na základě ekonomické reality, ale ovlivnit ji může i daňové plánování využívající mezery v legislativě jednotlivých zemí. Podnik zabývající se mezinárodním obchodem může upravit ceny zboží vyrobeného v jedné zemi a prodávaného v jiné zemi tak, aby se co největší část zisku soustředila v té z obou zemí, kde je daňové zatížení nižší.

Konkrétně se daňový únik provádí navýšením pořizovací ceny nebo snížením prodejní ceny. Navýšení pořizovací ceny se používá při dovozu, snížení prodejní ceny při vývozu. V praxi to může fungovat např. tak, že česká společnost dodá určité zboží za nízkou cenu zahraniční společnosti rezidentní v některém z daňových rájů, která je bez dalšího zpracování prodá dále jiné české společnosti, ale za několikanásobnou cenu. Pokud všechny tři společnosti patří do stejného koncernu, je výsledkem této operace čistý daňový zisk. První česká společnost platí nízkou daň, neboť má z prodeje jen malý zisk. Zahraniční společnost má sice velký zisk, platí však nízkou daň vzhledem k výhodnému daňovému režimu ve své zemi. Pokud jde o druhou českou společnost, ta snižuje svůj daňový základ tím, že nakupuje za vysokou cenu.

Manipulace s náklady vynaloženými na služby, které byly poskytnuty v zahraničí, spočívá v tom, že jsou fakturovány neexistující služby nebo jejich fakturace je značně nadhodnocena. Podstatou je, že dochází ke snižování zisků tím, že se uvádějí neexistující náklady. Existují fiktivní společnosti, které slouží pouze k tomu, že vyrábějí faktury, jež mají za účel poskytovat vhodným podnikům příslušné dokumenty, což jim umožňuje značně snižovat zisk vyplývající z jejich ekonomické činnosti.

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů Sbírka mezinárodních smluv	Finanční zpravodaj	Poznámka
Bělorusko	15. 01. 1998	31/1998 Sb.	č. 5/1998, č. 11/1998	red. oprava č. 74/1998 Sb. Sdělení č. 99/2011 Sb.m.s.
Bosna a Hercegovina	12. 05. 2010	58/2010 Sb.m.s.		
Brazílie	14. 11. 1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	02. 07. 1999	203/1999 Sb.		
Čína ¹⁾	04. 05. 2011	65/2011 Sb.m.s.	č. 5/2011	účinnost od 1. 1. 2012
Dánsko ²⁾	27. 12. 1982	53/1983 Sb.	č. 4/1983	Protokol č. 249/1993 Sb.
Egypt	04. 10. 1995	283/1995 Sb.	č. 1/1996	
Estonsko	26. 05. 1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/1995	red. oprava č. 17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30. 05. 2008	54/2008 Sb.m.s.		
Filipíny	23. 09. 2003	132/2003 Sb.m.s.	č. 11/2004	
Finsko	12. 12. 1995	43/1996 Sb.	č. 2/1998, č. 1/2005	
Francie	01. 07. 2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005 č. 11/12/2006	
Gruzie	04. 05. 2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007 č. 3/2010	
Chorvatsko ³⁾	28. 12. 1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001	
Indie	27. 09. 1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000 č. 3/2010	
Indonésie	26. 01. 1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/1999 č. 4/2010	
Irsko	21. 04. 1996	163/1996 Sb.	č. 5/1998 č. 4/2009	
Island	28. 12. 2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26. 06. 1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/1987, č. 12/1997, č. 4-5/1999, č. 1/1/2003, č. 6/2010	

➤ **Zaměstnanci**

Je třeba si uvědomit, že u stavenišť a stavebně montážních projektů, které se staly stálou provozovnou, jsou stálou provozovnou od okamžiku, kdy začala být uvedená činnost vykonávána. Pokud vznik stálé provozovny nebyl zřejmý již od počátku kontraktu a do jejího vzniku nebyly daň, příp. zálohy na daň ze závislé činnosti odváděny v České republice, je plátce daně povinen je dodatečně uhradit (příjmům zaměstnanců je věnována kapitola III.2). Povinnost registrovat se k dani z příjmů do 30 dnů od zahájení činnosti sice nezakládá povinnost registrovat se zároveň jako plátce daně ze závislé činnosti, ale s ohledem na povinnost následného doplacení daně z mezd může být výhodnější a po administrativní stránce pravděpodobně jednodušší se jako plátce daně ze závislé činnosti zaregistrovat již v době, kdy je zřejmé, že stálá provozovna vznikne. Takto je možné se vyhnout situaci, kdy do vzniku stálé provozovny je povinnost odvádět daň, případně zálohu na daň ze závislé činnosti v zahraničí a po jejím vzniku ji dodatečně odvést u nás a v zahraničí nárokovat vratku již zaplacené daně. Uvedený postup je možno uplatnit zejména tehdy, pokud obdobně jako u nás pouze skutečnost, že zaměstnanci pracují v zahraničí, není dostatečným důvodem pro to, aby v daném státě nebyla odváděna záloha na daň ze závislé činnosti⁶².

➤ **Zdanění podle mezinárodních smluv**

Výkladově se obsah pojmu staveniště podle smluv o zamezení dvojího zdanění v podstatě neliší od toho, jak je vykládán podle tuzemského zákona o daních z příjmů. V čem se ale smlouvy od tuzemského zákona liší, je doba činnosti, která je nutná pro vznik stálé provozovny. Ve většině smluv o zamezení dvojího zdanění, které sjednala Česká republika, je totiž lhůta 6 měsíců prodloužena, a to na 9 měsíců, nejčastěji však na 12 měsíců. To znamená, že doba, po kterou jsou uvedené příjmy v České republice osvobozeny od zdanění, je výrazně delší (viz tabulka Přehled o časových stálých provozovnách v platných smlouvách o zamezení dvojího zdanění, kapitola 1. 4).

⁶² V České republice musí plátci daně odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti i v případě, kdy zaměstnanci tuzemské firmy (daňoví rezidenti) pracují v zahraničí. Těto povinnosti jsou plátcům daně podle § 38h odst. 11 ZDP zproštěni jen tehdy, pokud zaměstnanci v zahraničí pracují ve stálé provozovně.

➤ Zdanění podle mezinárodních smluv⁶⁷

Stálá provozovna určuje způsob zdanění příjmů daňového poplatníka dvěma smluvními státy a nezakládá sídlo ve státě, kde poplatník činnost prostřednictvím stálé provozovny vykonává. K tomu Krajský soud v Plzni uvedl⁶⁸:

V daném případě bylo „stálou provozovnou“ označeno ve smyslu čl. 5 odst. 3 písm. b) poskytování služeb (pomocných stavebních prací) podnikem [podle čl. 3 odst. 1 písm. f) Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se výraz „podnik“ vztahuje k vykonávání jakékoli činnosti] 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. Z uvedeného je zřejmé, že pojem „stálá provozovna“ není totožný s pojmem sídlo. Stálá provozovna je z pohledu českého daňového práva místem na území České republiky, v němž vykonává svoji činnost daňový nerezident, a lze jej chápat rovněž jako kritérium určující způsob zdanění příjmů určité osoby dvěma členskými státy Evropského společenství. Důvodnou proto není námitka žalobce, že jsou fyzické a právnické osoby nuceny vytvořit sídlo v České republice pro účely poskytování služeb na jejím území.

Každá smlouva má svoji vlastní definici pojmu „stálá provozovna“, proto nelze, a to ani podpůrně, vycházet z definice uvedené v § 22 odst. 2 ZDP, v případě, kdy kritéria pro kvalifikaci určité činnosti jako stálé provozovny stanoví ZDP a příslušná smlouva odlišně. V celé řadě dříve uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění není tento typ stálé provozovny výslovně uveden, proto je otázkou, zda stálá provozovna z tohoto titulu může existovat i ve vztahu k těmto smluvním státům. Skutečnost, že se služby poskytují v České republice na konkrétním místě a v prostorách nebo zařízeních k tomu určených, není postačující pro vznik „službové“ stálé provozovny. Ke vzniku stálé provozovny ve smyslu smluv o zamezení dvojího zdanění, které tento typ stálé provozovny neznají, nestačí, pokud např. pracovníci zahraniční firmy za účelem poskytování poradenských služeb dojíždějí, byť delší dobu, do tuzemské společnosti. Přestože vždy pracují v nějaké kanceláři, je třeba kancelář chápat ve smyslu faktické existence trvalého zařízení umístěného na našem území, ve kterém zahraniční podnik vykonává

⁶⁷ *Komentář k Článku 5 Stálá provozovna, Zdanění služeb, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, stručná verze, 17. červenec 2008, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, s. 96.*

⁶⁸ *Rozsudek Krajského soudu v Plzni čj. 57 Ca 48/2008-38, dostupné na ASPI, ASPI ID: JUD-182711CZ.*

Důležitá je také ta skutečnost, že časové období 183 dnů se nezjišťuje v rámci kalendářního roku, ale v rámci dvanácti měsíců po sobě jdoucích.

V následujících příkladech je vždy zaměstnavatelem zahraniční osoba a závislá činnost zaměstnance – zahraniční osoby – není vykonávána ve stálé provozovně zaměstnavatele.

Příklad č. 33

Zaměstnanec s bydlištěm v zahraničí (nesmluvní stát) pracoval v České republice v měsících únor až květen, a to každý týden od pondělí do pátku, soboty a neděle strávil mimo území České republiky. V červnu onemocněl, dny nemoci a následnou dovolenou strávil rovněž v zahraničí a v práci pokračoval až od 1. 9. Ke dni 31. 10. jeho pracovní činnost na našem území skončila.

I když dny jeho fyzické přítomnosti v České republice nepřekročily 183 dnů, časové období související s výkonem činnosti bylo delší než 183 dnů, a proto jeho příjmy ze závislé činnosti podléhají v České republice zdanění. Zaměstnanec je povinen podat za dané zdaňovací období přiznání k dani z příjmů fyzických osob a zaplatit daň ve lhůtě pro jeho podání. V daňovém přiznání uvede pouze příjmy ze zdrojů na našem území, neboť zaměstnanec není rezidentem České republiky.

Příklad č. 34

Zaměstnanec s bydlištěm v zahraničí (nesmluvní stát) pracoval v České republice od 1. 10. do 30. 4. následujícího roku, a to každý týden od pondělí do pátku, soboty a neděle pak strávil v zahraničí. Ke dni 30. 4. jeho pracovní činnost na území České republiky skončila.

Pokud bychom posuzovali každé zdaňovací období samostatně, dny jeho fyzické přítomnosti ani časové období související s výkonem zaměstnání by nepřekročily 183 dnů. Jelikož však rozhodných je 12 měsíců po sobě jdoucích, příjmy ze závislé činnosti nebudou v obou předmětných letech od daně osvobozeny. Zaměstnanec je povinen podat za oba roky (za každý rok samostatně) přiznání k dani z příjmů fyzických osob a zaplatit daň ve lhůtě pro jejich podání. V daňových přiznáních uvede pouze příjmy ze zdrojů na našem území, neboť ani v tomto případě není zaměstnanec rezidentem České republiky.

Příklad č. 35

Zaměstnanec s bydlištěm v zahraničí pracoval v České republice v období od 1. 2. do 15. 4. Ke dni 15. 4. jeho pracovní činnost skončila. Znovu začal pracovat v České republice dne 1. 12. a práci skončil ke dni 15. 5. následujícího roku.

Na následujících příkladech je vidět, jak se způsob počítání času měnil v závislosti na době, kdy daná smlouva vstoupila v platnost. Zaměstnavatelem je opět zahraniční osoba, tentokrát ze smluvního státu, a činnost zaměstnance není vykonávána ve stálé provozovně zaměstnavatele.

Příklad č. 42

Zaměstnanec s bydlištěm na Slovensku pracoval v České republice od 1. 10. do 30. 4. následujícího roku. V tomto období byl fyzicky přítomen v České republice 175 dnů. Ke dni 30. 4. jeho pracovní činnost na území naší republiky skončila.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Slovenskou republikou v Článku 14 - Příjmy ze závislé činnosti - stanoví, že odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání vykonávaného ve druhém státě, podléhají zdanění jen v prvně zmíněném státě, jestliže (mimo jiné) je příjemce zaměstnán v druhém smluvním státě po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce.

Do počítání období se zahrnují:

- a) všechny dny fyzické přítomnosti včetně dní příjezdů a odjezdů a
- b) dny strávené mimo stát výkonu zaměstnání, jako jsou soboty a neděle, státní svátky, dovolené a služební cesty přímo spojené se zaměstnáním příjemce v tomto státě, po kterých bylo v činnosti na území tohoto státu pokračováno.

Za oba předmětné roky bude s ohledem na způsob počítání času uvedený ve smlouvě se Slovenskem (celkem 212 dnů) příjem ze zaměstnání podléhat zdanění v České republice. Zaměstnanec bude povinen podat za oba roky příznání k dani z příjmů fyzických osob a zaplatit daň ve lhůtě pro jejich podání.

Příklad č. 43

Zaměstnanec s bydlištěm ve Velké Británii pracoval v České republice od 1. 10. do 30. 4. následujícího roku. V tomto období byl fyzicky přítomen v České republice 190 dnů. Ke dni 30. 4. jeho pracovní činnost na území naší republiky skončila.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska v Článku 15 - Zaměstnání - stanoví, že odměny, které rezident jednoho smluvního státu pobírá z důvodu

➤ Zdanění podle mezinárodních smluv

Uvedené druhy příjmů jsou ve smlouvách řešeny v článku nazvaném „Úroky“ (nejčastěji je to Článek 11). Státem zdroje úroků je stát, kde je rezidentem ten, kdo úroky vyplácí. Výjimkou z tohoto pravidla jsou úroky vyplácené stálou provozovnou v České republice. Jestliže úroky jdou k tíži této stálé provozovny, pak zdroj těchto úroků je v České republice, i když je zahraniční osoba, která provozovnu zřídila, rezidentem jiného státu.

Sazba daně může být na základě příslušné smlouvy snížena nebo může být přiznáno osvobození. Osvobození se u některých států aplikuje na všechny úrokové příjmy, u jiných jen na některé. Rozhodující je stejně jako u dividend stát, kde je rezidentem skutečný vlastník úroků.

Orientační přehled o sazbách daně u úroků

Smluvní stát	Článek smlouvy	Sazba daně ^{*)}	Poznámka
Albánie	11	5	
Arménie	11	10	5 % z úroků z bankovních úvěrů, osvobozeny úroky z úvěrů poskytnutých nebo ručených vládou
Austrálie	11	10	
Ázerbájdžán	11	10/5	5 % z úroků z bankovních úvěrů, osvobozeny úroky z vládních úvěrů
Belgie	11	10	
Bělorusko	11	5	
Bosna a Hercegovina	11	0	
Brazílie	11	10/15	10 % z úroků z bankovních úvěrů se splatností nad 10 let
Bulharsko	11	10	
Čína	11	7,5	osvobozeny úroky z vládních úvěrů
Dánsko	11	0	
Egypt	11	15	
Estonsko	11	10	
Etiopie	11	10	účinnost od 1. 1. 2009
Filipíny	11	10	
Finsko	11	0	
Francie	11	0	

15. Výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách

Výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží, které plynou zahraničním osobám, jsou příjmy ze zdrojů na území České republiky (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 8 ZDP) a jsou zdaňovány až na výjimky obdobným způsobem, jako kdyby plynuly daňovým rezidentům.

➤ Zdanění podle ZDP

U fyzických osob za předpokladu, že se nejedná o příjmy od daně osvobozené, se za uvedené příjmy považují:

- výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách,
- výhry z reklamních soutěží a slosování,
- ceny z veřejných soutěží,
- ceny ze sportovních soutěží,
- ceny ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže nebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže.

Podle § 4 odst. 1 písm. f) ZDP jsou osvobozeny:

- ceny z veřejných soutěží, z reklamních soutěží nebo z reklamního slosování (s výjimkou spotřebitelské loterie podle zvláštního právního předpisu) a ceny ze sportovních soutěží (s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u osob, u nichž je sportovní činnost podnikáním) v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč za jednu cenu.

Podle § 10 odst. 3 písm. b) ZDP jsou osvobozeny:

- výhry z loterií, sázek a podobných her provozovaných na základě povolení vydaného podle zvláštních předpisů.

Výhry z her provozovaných na základě zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, je nutno rozdělit na:

- loterie a jiné podobné hry provozované na základě **povolení** vydaného příslušným orgánem a
- výhry z loterií a jiných podobných her provozovaných na základě **oznámení** finančnímu úřadu.

Loterie a jiné podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem. Povolení se vydá, jestliže provozování loterií a jiných podobných her je v souladu s jinými právními předpisy,

V. Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

Smlouva vstoupila v platnost dne 14. července 2003 a publikována byla dne 12. srpna 2003 pod č. 100/2003 Sb.m.s. (dále jen smlouva). Je účinná od 1. ledna 2004, kdy se přestala provádět ustanovení dřívější smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou vyhlášené pod č. 257/1993 Sb.

Článek 1

Osoby, na které se Smlouva vztahuje

Tato smlouva se vztahuje na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.

Osobou, na kterou se smlouva vztahuje, může být jak fyzická osoba, tak právnická osoba. U fyzických osob se smlouva neaplikuje všeobecně na občany některého z obou smluvních států, ale aplikuje se na rezidenty těchto dvou států. Jestliže je tedy fyzická osoba rezidentem České republiky nebo je rezidentem Slovenska, případně je podle vnitrostátních předpisů rezidentem v obou smluvních státech současně, pak se na ni smlouva vztahuje bez ohledu na to, jakou má tato osoba státní příslušnost. Obsahu pojmu „rezident“ je věnován samostatný článek smlouvy, a to Článek 4.

Stejná kritéria, tedy rezidentství v některém z uvedených smluvních států, platí i pro aplikaci smlouvy na právnické osoby. Složitější může být rozhodování o tom, zda se na danou osobu právnickou uvedená smlouva vztahuje u tzv. osobních společností, tj. společností, u kterých všichni nebo alespoň někteří společníci ručí za závazky společnosti celým svým majetkem. Veřejná obchodní společnost a komanditní společnost patří podle našeho obchodního zákoníku mezi obchodní společnosti a jako takové jsou právnickými osobami. Veřejná obchodní společnost je však podle ZDP subjektem bez vlastní daňové povinnosti k dani z příjmů. Subjekty bez vlastní daňové povinnosti se označují jako transparentní entity a daňovým subjektem není entita jako taková, ale její jednotliví společníci. Z hlediska zdanění se proto na veřejnou obchodní společnost nepohlíží jako na právnickou osobu, ale výsledek hospodaření se pro účely zdanění rozdělí mezi jednotlivé společníky, tzn. že podíl na výsledku hospodaření zdanují jednotliví společníci, a nikoliv společnost. Je-li společníkem právnická osoba, pak příjmy podléhají dani z příjmů právnických osob, je-li společníkem

Negativní stránkou této metody je však důležitost externích údajů. Při použití této metody panují určité obavy z toho, že se metoda děleného zisku bude uplatňovat bez odpovídajícího zohlednění externích tržních údajů. Čím nezřetelnější je povaha externích tržních údajů užitých v analýze rozdělení zisku, tím subjektivněji bude zisk rozdělen.

Problémem společným s ostatními metodami je dostupnost údajů. Tento problém může nastat při zkoumání informací ze zahraničního sdruženého podniku, které jsou nezbytné pro vytvoření pečlivé funkční analýzy nebo při určování sloučeného zisku z kontrolovaných transakcí odděleně od zisku pro ostatní části tohoto podnikání. S ohledem na skutečnost, že jsou sdružené podniky příslušné pod různé daňové jurisdikce, může se vyskytovat celá řada dalších obtíží, např. obtíže spojené s vykazováním údajů podle jednotného formátu, problémy spojené s úpravami vycházejícími z účetní praxe a užití měny apod.

Při použití metody děleného zisku je také nutno zvážit, jaké by mohlo být rozdělení zisku, kdyby se skutečný zisk více přiblížil zisku, který by se dal rozumně předvídat. Tento přístup je důležitý pro určitou ochranu kontrolovaných podniků, neboť zpětné revize ze strany finančního úřadu (tzn. zvýšení základu daně) s sebou nesou následnou penalizaci.

Existují dva základní přístupy pro aplikaci metody děleného zisku, a to podle:

- **analýzy zásluh** (*contribution analysis*), kdy dochází k rozdělení celkového agregovaného zisku. Tento zisk se rozdělí na základě relativní hodnoty vykonávaných funkcí, použitých aktiv a rizika, předpokládaného u každého ze sdružených podniků, účastnících se kontrolované transakce. Relativní hodnota se určí stanovením procenta tak, že se srovná příspěvek všech stran a externí tržní údaje.
- **zbytkové analýzy** (*residual analysis*), které vycházejí z toho, že sloučený zisk se rozdělí ve dvou stádiích. V prvním stadiu se každému účastníkovi přidělí dostatečný zisk, aby mu poskytl základní výnos přiměřený pro typ transakce, ve které je angažovaný. Obvykle se základní zisk určuje odkazem na tržní výnos získaný z podobného typu transakce. V druhém stadiu bývá všechen zůstatkový zisk nebo ztráta, které zbyly po prvním stadiu, rozděleny mezi strany podle toho, jak by mohly nezávislé podniky za podobných podmínek jednat.

4. Služby poskytované v rámci skupiny podniků

Téměř každá nadnárodní skupina musí zajistit pro své členy celou řadu služeb správního, technického, finančního a obchodního charakteru¹⁶⁵. Takové služby zahrnují zejména řízení, koordinaci a kontrolní funkce pro celou skupinu. Náklady na zajištění těchto služeb mohou být nejprve nesený mateřskou společností nebo jiným členem skupiny¹⁶⁶ a následně rozúčtovány mezi ostatní členy skupiny. Službami poskytovanými mezi podniky ve skupině jsou často jak služby dostupné i od nezávislých subjektů (např. právní a účetní služby), tak služby zajišťované samotným podnikem (např. vnitřní audit, finanční poradenství, školení zaměstnanců). Dohody o poskytování služeb v rámci skupiny jsou někdy spojovány i s ujednáními o přepravě zboží nebo převodu nehmotného majetku, pomocné služby (např. zaškolení obsluhy) jsou zase spojovány s převodem technologie, proto může být obtížné určit, kde leží přesná hranice mezi poskytnutím licence k majetku a poskytnutím služeb. Při analýze stanovení tržní ceny u služeb poskytovaných v rámci skupiny podniků je nutno nejprve prokázat, že služby mezi jednotlivými podniky ve skupině byly skutečně poskytnuty. Teprve následně se řeší, zda účtování za poskytnutou službu jsou z daňového hlediska v souladu se zásadou tržního odstupu.

Některé služby mohou být prováděny jedním členem skupiny pouze pro jiného člena nebo několik specifických členů skupiny. V takovém případě lze relativně snadno zjistit, zda došlo k poskytnutí služby, protože nezávislý podnik za srovnatelné situace by zpravidla buď uvedenou činnost zabezpečil vlastními silami, nebo ji zadal nezávislé osobě. V jiném případě, kdy jeden sdružený podnik vyvíjí činnost, která se dotýká více členů skupiny, však mohou být poskytovány i takové služby, které by si členové skupiny sami neobjednali, tzn. že by za ně nebyli ochotni zaplatit, pokud by byli nezávislí. Taková činnost by byla jednou z těch, které vykonává obvykle mateřská společnost pouze z důvodu vlastnického zájmu.

Další činnosti, které se vztahují na skupinu jako celek, jsou ty, jež se soustřeďují u mateřské společnosti nebo ve středisku skupinových služeb a jsou dostupné celé skupině. Činnosti, které jsou soustředěny, závisejí na druhu obchodní činnosti a na organizační struktuře skupiny, ale obecně mohou zahrnovat správní služby, jako je plánování, koordinace, rozpočtová kontrola,

¹⁶⁵ *Směrnice o převodních cenách, kapitola VII., Finanční zpravodaj č. 10/1997.*

¹⁶⁶ *Ujednání o příspěvku na náklady je předmětem kapitoly VIII. Směrnice o převodních cenách, Finanční zpravodaj č. 10/1997.*

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

Č.j.: 32320/11-31 (Finanční zpravodaj č. 7/2010)

Generální finanční ředitelství v zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vydalo tento pokyn.

K § 2

1. Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.).
2. Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo odst. 3 zákona) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.

K § 6 odst. 9 písm. f)

Do časového období souvisejícího s vykonáváním činnosti nerezidenta na území České republiky se zahrnují nejen všechny dny fyzické přítomnosti daňového nerezidenta na území České republiky, včetně dnů příjezdů a odjezdů (všechny započaté dny pobytu v České republice), ale i dny, které zahraniční rezident případně stráví mimo Českou republiku, jako jsou soboty a neděle, státní svátky, dovolené, a služební cesty přímo spojené se zaměstnáním nerezidenta na území České republiky, po kterých bylo v jeho zaměstnání na území České republiky pokračováno. Tento způsob počítání dnů se uplatní vždy ve vztahu k daňovému rezidentovi státu, se kterým

Provádění instalačního či montážního projektu mimo vlastní stavební projekt (např. v rámci již hotové a užívané budovy) není z hlediska možného vzniku stálé provozovny posuzováno jako stavba, staveniště či instalační projekt, ale jako služba a zkoumá se tedy s ohledem na vznik tzv. službové stálé provozovny (viz výhrada České republiky k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění).

9. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) zákona s návazností na odstavec 2 tohoto paragrafu se uplatňuje pro případy služeb a činností prováděných na území České republiky na základě samostatných jednotlivých kontraktů (případně opakovaných) s odběratelem (např. mimořádný audit hospodaření, oprava či údržba dodaného zařízení, zavedení softwarového systému), tj. za situace, kdy není dána existence stálé provozovny založené z vlastní iniciativy poplatníka s cílem nabízet a poskytovat služby (činnosti) neomezenému a předem nespecifikovanému okruhu odběratelů (např. auditorská či daňová kancelář, opravárenské středisko, montážní linka). Počítání lhůty 6 měsíců není ovlivněno skutečností, že činnosti uvedené v § 22 odst. 1 písm. c) zákona jsou prováděny na věcně či místně nesouvisejících kontraktech.
10. Za stálou provozovnu - místo prodeje (odbytiště) se nepovažuje prodej zboží v rámci veletrhu, prodejní výstavy či obdobné jednorázové akce.
11. Ve vztahu k daňovým rezidentům států, s nimiž je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, se překvalifikace úroků, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona, na podíl na zisku (dividendu) uplatní pouze tehdy, pokud je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah. Tento zvláštní vztah je charakterizován například tím, že
 - půjčka (úvěr) značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku společnosti nebo byla poskytnuta k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryta likvidními aktivy,
 - věřitel se podílí na zisku společnosti,
 - splácení půjčky (úvěru) je podřízeno nárokům jiných věřitelů nebo výplatě dividend,
 - výše nebo výplata úroků závisí na zisku společnosti,
 - smlouva o půjčce (úvěru) neobsahuje žádné přesné ustanovení o lhůtě splatnosti.

Rejstřík

A

- agent 107, 320
- agentura práce 129
- akcie 206, 215, 216
- analýza 342
 - funkční 317, 318, 337
 - srovnávací 315, 355

B

- brutace 63
- břemeno věcné 150
- bydliště 45
- byt stálý 45, 268

C

- cena
 - obvyklá 307, 345
 - převodní 306
 - tržní 326
- cizinec 115, 116, 143
- cizozemec daňový 44

Č

- částka nezdanitelná 121
- činnost
 - sportovní 156
 - umělecká 155
 - výkon 85
 - závislá 74, 113, 288
- člen statutárního orgánu 201

D

- daň
 - fiktivní 257
 - vybíraná srážkou 55

- zaplacená v zahraničí 242, 250, 254

- definice pojmů 264
- diplomatické mise 304
- diskriminace zákazů 299
- dividendy 181, 218, 238, 281
- dohoda předběžná cenová 343
- dokumentace 341
- domicil daňový 44
- doprava mezinárodní 265, 266, 277
- důchod 212

E

- entita transparentní 52

F

- fórum společné o převodních cenách 351
- funkce veřejné 294

H

- harmonizace daňová 23

J

- jednatel 113, 116, 120

K

- kapitalizace nízká 43, 282
- konkurence daňová 22
- know-how 168
- komentář k modelové smlouvě 26
- konvence arbitrážní 356
- kurz
 - jednotný 232
 - pevný 231



ANAG, spol. s r. o.
 Kollárovo nám. 698/7, 772 00 Olomouc
 tel.: 585 757 411, fax: 585 418 867
 e-mail: obchod@anag.cz
 www.anag.cz



Měsíčník MZDOVÁ ÚČETNÍ



Měsíčník ÚČETNÍ A DANĚ



Edice DANĚ



Edice DANĚ



Edice ÚČETNICTVÍ



Edice ÚČETNICTVÍ