

Mezinárodní zdanění – právnícké osoby

Šandová Jana, Mikesková Barbora

—

3. dubna 2024

Mezinárodní zdanění

Problémy vznikají, když

- Dvě nebo více zemí chtějí zdanit tentýž příjem
- Příčinou mohou být překrývající se definice příjmů/rezidentů dle lokálních legislativ
- Negativně ovlivňují mezinárodní obchod

Nejčastější konflikt

- Rezidence/zdroj

**Příjmy ze zdrojů na území České republiky
definiuje §22 ZDP**

Opatření proti dvojímu zdanění

- **Jednostranná** – pouze na základě místní legislativy, mohou vést i ke dvojímu nezdanění (osvobození)
- **Vícestranná** – smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, nejčastější
- **Mnohostranná** – obecnější ujednání skupin států/mezinárodních organizací
 - OECD – modelová smlouva, projekt BEPS
 - EU – směrnice, základní svobody (judikatura CJEU)

01

EU Směrnice

Evropské směrnice v oblasti přímých daní



Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

- Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

Směrnice o fúzích

- Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy

Směrnice o licenčních poplatcích a úrocích

- Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění kapitálově spojených osob v oblasti úroků a licenčních poplatků

Směrnice o příjmech z úspor

- Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb

Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech



- **Cíl:** osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti.
- **Podmínky:**
 - Držba podílu > 10 % po dobu > 12 měsíců (časový test lze splnit i **dodatečně**)
 - Právní forma společnosti definovaná ve Směrnici (v rámci ČR pouze s.r.o. + a.s., v rámci EU např. GmbH a další)
 - Daňová rezidence
 - Skutečný vlastník dividendy
- **Capital gains**
 - V českém zákoně rozšířeno osvobození i na příjmy z převodu podílu mateřské společnosti na dceřiné společnosti

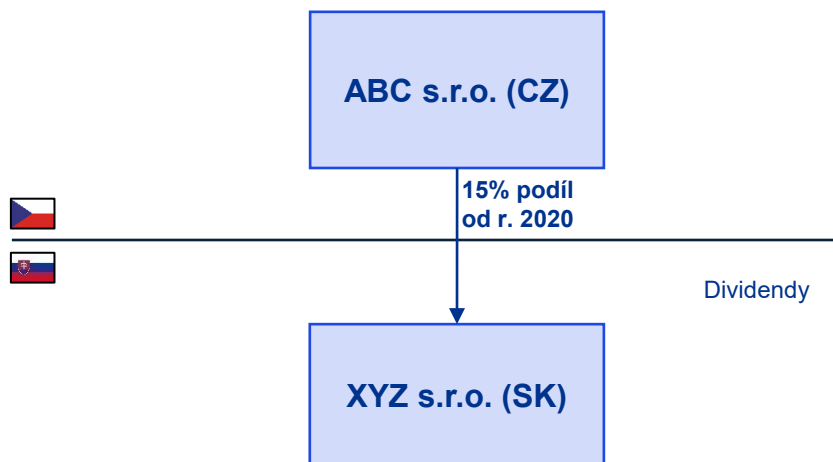
**Osvobozené příjmy jsou definovány
v §19 ZDP**

Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech



• Příklad č. 1:

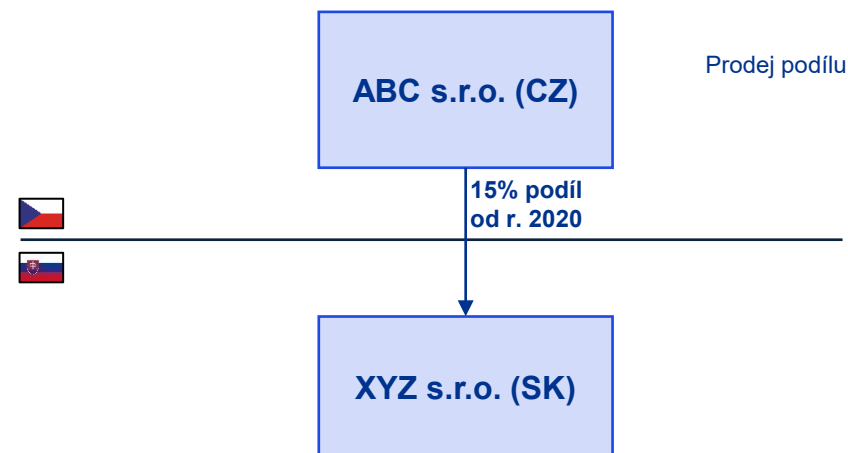
- Společnost ABC s.r.o. (daňový rezident ČR) vlastní 15% podíl na společnosti XYZ s.r.o. (daňový rezident SK) od roku 2020. V roce 2024 bylo rozhodnuto o výplatě dividend.



- Co by měla společnost ABC doložit?
- Co kdyby podíl ještě nevlastnila 12 měsíců?

• Příklad č. 2:

- Společnost ABC s.r.o. (daňový rezident ČR) vlastní 15% podíl na společnosti XYZ s.r.o. (daňový rezident SK) od roku 2020. V roce 2024 bylo rozhodnuto o prodeji tohoto podílu.



- Kdyby společnost ABC prodala pouze 10%? (zbylo by 5%)
- Kdyby se následně vyplácely dividendy při 5% podílu?

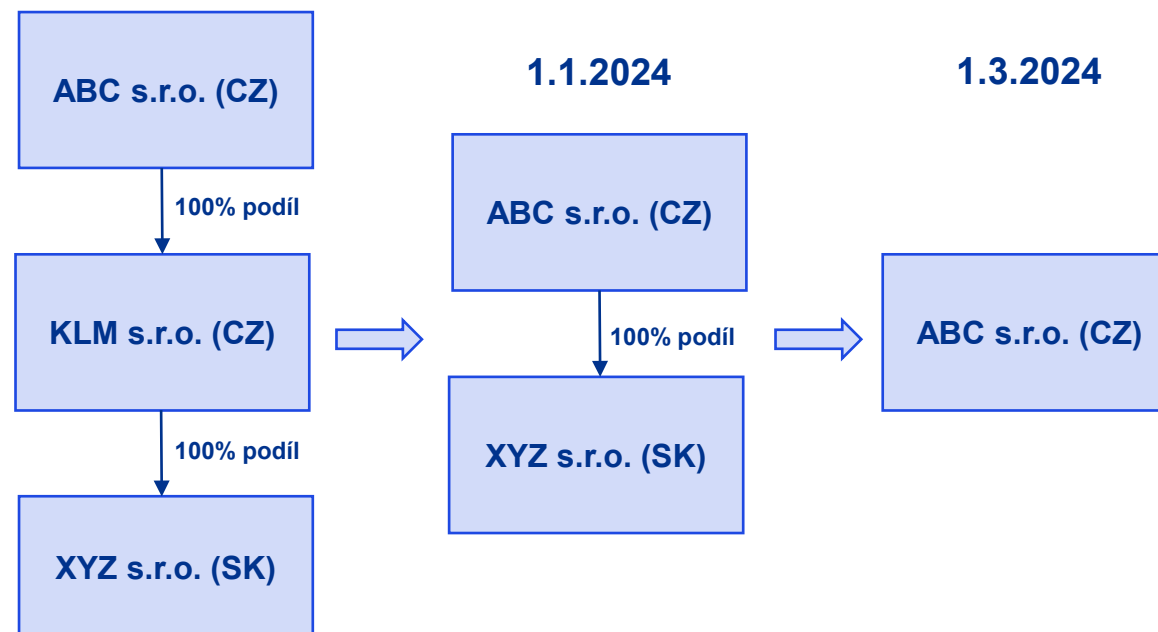
Fúze



• Příklad č. 3 – Fúze sloučením

- Společnost ABC s.r.o. (daňový rezident ČR) vlastní 100% podíl na společnosti KLM s.r.o. (daňový rezident ČR), která vlastní 100% podíl na společnosti XYZ s.r.o. (daňový rezident SK).
 - V lednu 2024 došlo k fúzi sloučením společností ABC s.r.o. a KLM s.r.o. do společnosti ABC s.r.o.
 - V březnu 2024 došlo k prodeji podílu společnosti XYZ s.r.o.
 - Původní společnost KLM s.r.o. držela 100% podíl ve společnosti XYZ po dobu 5 let.

Splní společnost ABC s.r.o. při prodeji podílu ve společnosti XYZ s.r.o. časový test pro osvobození tohoto prodeje?



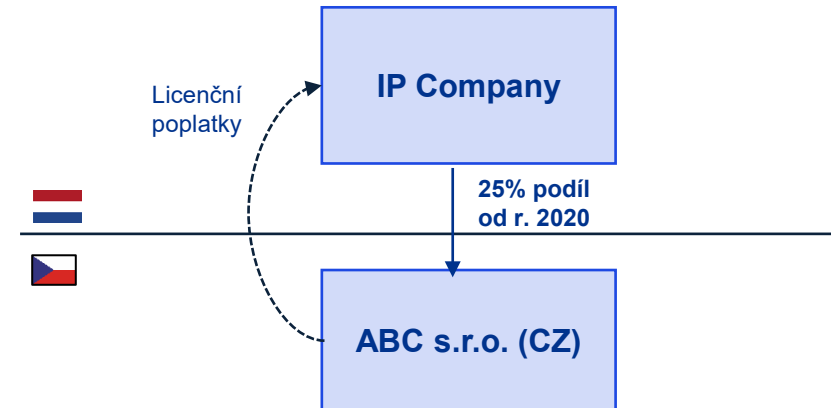
Směrnice o licenčních poplatcích a úrocích



- **Cíl:** osvobození úroků a licenčních poplatků vyplácených mezi spojenými subjekty v rámci EU od srážkových daní
- **Podmínky:**
 - **Osoby přímo kapitálově spojené (podíl > 25 %)**
 - **po dobu > 24 měsíců**
 - Právní forma společnosti definovaná ve Směrnici (v rámci ČR pouze s.r.o. + a.s., v rámci EU např. GmbH a další)
 - Daňová rezidence v EU/EHP/Švýcarsko
 - Skutečný vlastník licenčního poplatku/úroku
 - Rozhodnutí správce daně o osvobození

- **Příklad č. 4 – licenční poplatky:**

- Společnost ABC s.r.o. (daňový rezident ČR) vyplácí licenční poplatky svojí mateřské společnosti v Nizozemí.



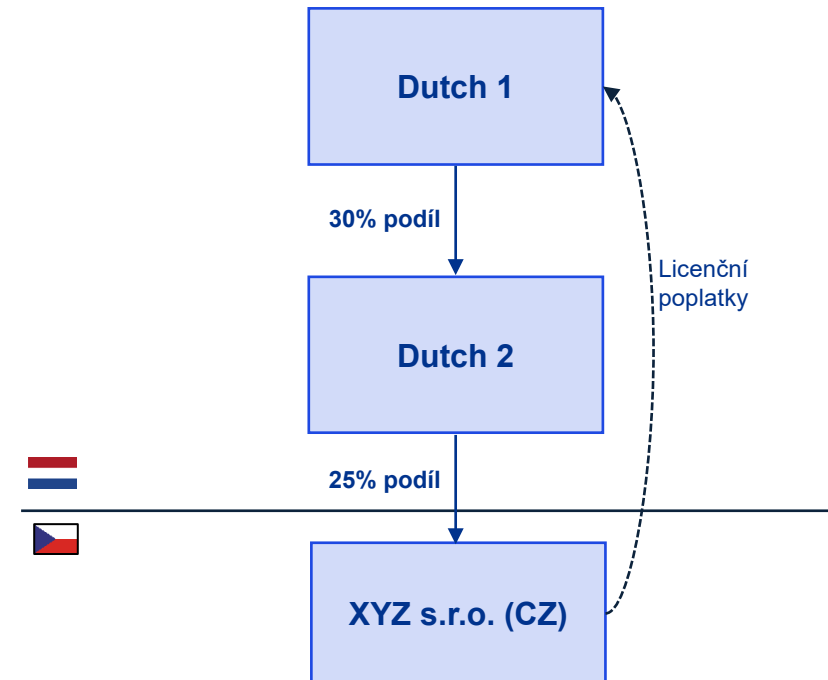
- **Co musí mít k dispozici plátcе licenčních poplatků pro uplatnění osvobození od srážkové daně?**

Směrnice o licenčních poplatcích a úrocích



- **Příklad č. 5 – licenční poplatky:**
 - V roce 2024 uhradila společnost XYZ s.r.o. licenční poplatky společnosti Dutch 1.
 - Časový test 24 měsíců byl ve všech případech splněn.

Může si česká společnost požádat o osvobození příjmů z licenčních poplatků?



02

Smlouvy o zamezení dvojitému zdanění

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

SZDZ

- Vychází ze vzorových smluv (více typů)

Modelová smlouva OECD

- Pro vztah dvou rozvinutých ekonomik (developed countries)
- Výklad k modelové smlouvě je obsažen v Komentáři
 - Nesouhlasné stanovisko členských i nečlenských zemí (**reservations**/observatios/positions)
- Právně závazné?
- Průběžné aktualizace smlouvy, častější aktualizace komentáře

Modelová smlouva OSN

- Pro vztah rozvinuté a rozvojové ekonomiky (developer vs. developing countries)

Každá smlouva je specifická, je potřeba ji pro konkrétní případ nastudovat (včetně případných Protokolů)

ČR má uzavřeno 97 SZDZ

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Jak SZDZ fungují

- Alokace práv na zdanění mezi stát zdroje a stát rezidence
- Pravidla pro určení rezidence
- **Ve státě zdroje:**
 - Stanoví prahy/limity pro zdanění dle lokální legislativy; zejména sazbu srážkové daně (WHT)
- **Ve státě rezidence:**
 - Zavádí povinnost úlevy od dvojího zdanění zavedením metod k tomu určených (zápočet, vynětí)
- **Refundační systém**

Struktura SZDZ – přehled článků smlouvy

Osobní působnost

- Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje

Věcná působnost

- Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje

Definice

- Článek 3 – Všeobecné definice
- Článek 4 – Rezident
- **Článek 5 – Stálá provozovna**

Zdanění příjmů

- Článek 6 – Příjmy z nemovitého majetku
- Článek 7 – Zisky podniků
- Článek 8 – Mezinárodní doprava
- Článek 9 – Sdružené podniky
- **Článek 10 – Dividendy**
- **Článek 11 – Úroky**
- **Článek 12 – Licenční poplatky**
- Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku
- Článek 14 – Příjmy ze zaměstnání
- Článek 15 – Tantiémy

- Článek 16 – Umělci a sportovci
- Článek 17 – Penze
- Článek 18 – Veřejné funkce
- Článek 19 – Studenti
- Článek 20 – Ostatní příjmy

Zdanění majetku

- Článek 21 – Majetek

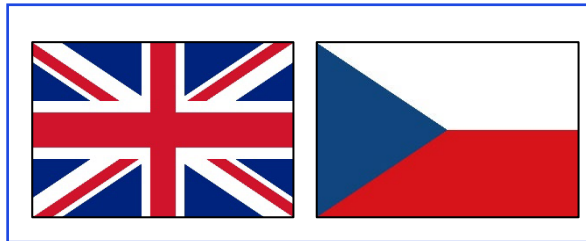
Metody zamezující dvojímu zdanění:

- Článek 22 – Vyloučení dvojího zdanění
- Článek 23 – Zákaz diskriminace
- Článek 24 – Řešení případů dohodou
- Článek 25 – Výměna informací
- Článek 26 – Pomoc při výběru daní
- Článek 27 – Členové diplomatických a konzulárních úřadů

Závěrečná ustanovení

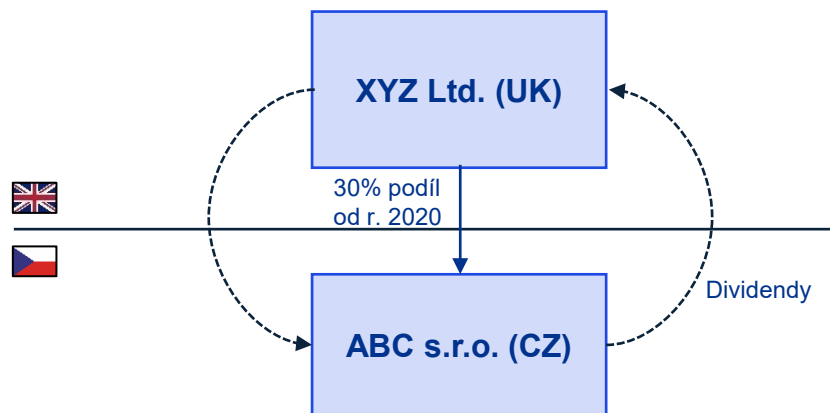
- Článek 28 – Územní působnost
- Článek 29 – Vstup v platnost
- Článek 30 - Výpověď

Příklady k DTT – čl. 10 (Dividendy)



• Příklad č. 1:

- Společnost ABC s.r.o. (daňový rezident ČR) vyplácí v roce 2024 dividendy. Jedním z příjemců je mj. společnost XYZ Ltd. (daňový rezident UK), která drží 30% podíl od roku 2020 a které náleží dividendy ve výši 100 000 Kč. Společnost XYZ poskytla prohlášení o skutečném vlastnictví dividend a potvrzení o daňovém domicilu.



• Otázka: v jaké výši obdrží společnost XYZ Ltd. dividendu?

- a) 100 000 Kč
- b) 85 000 Kč
- c) 95 000 Kč

• Úryvek z DTT CZ-UK, čl. 10:

1. Dividendy vyplácené společnostmi, která je rezidentem v jednom smluvním státě, osobě, která je rezidentem v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém smluvním státě.
2. Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne:

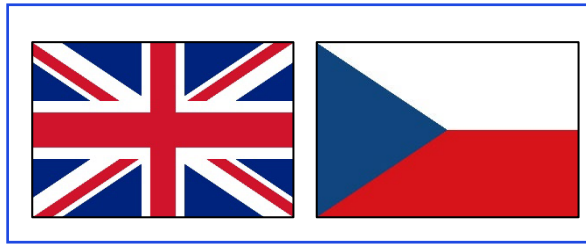
(a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost, která spravuje nejméně 25 % podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy;

(b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

• Relevantní ustanovení ZDP:

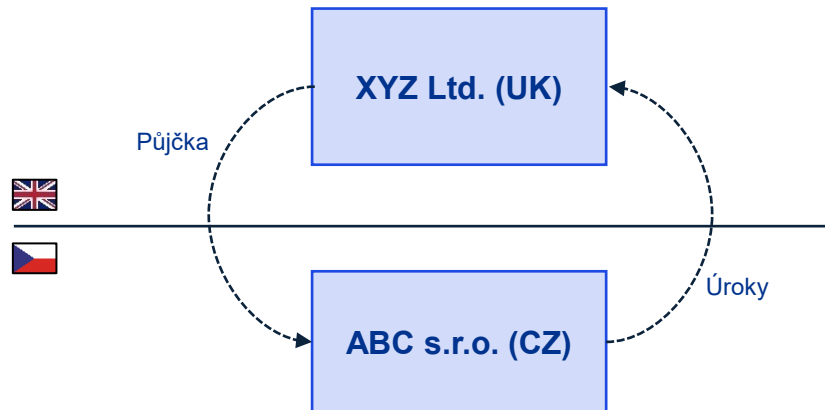
- § 22 odst. 1 písm. g) bod 3.
- § 36 odst. 1 písm. b) bod 1.

Příklady k DTT – čl. 11 (Úroky)



- **Příklad č. 1:**

- Společnost ABC s.r.o. (daňový rezident ČR) vyplácí v roce 2024 úroky z poskytnuté půjčky. Věřitelem je společnost XYZ Ltd. (daňový rezident UK). Celková výše úroků vyplacená v daném roce činí 100 000 Kč. Společnost XYZ poskytla prohlášení o skutečném vlastnictví úroků.



- **Otázka:** v jaké výši obdrží společnost XYZ Ltd. úroky?

- a) 100 000 Kč
- b) 85 000 Kč
- c) 0 Kč

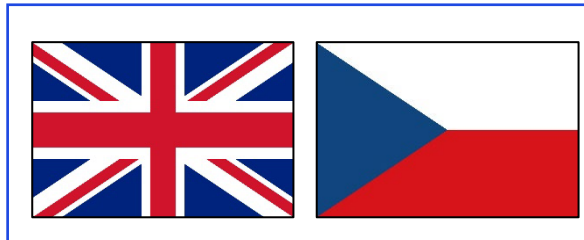
- **Úryvek z DTT CZ-UK, čl. 11:**

1. Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, a který je jejich skutečným vlastníkem, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě.

- **Relevantní ustanovení ZDP:**

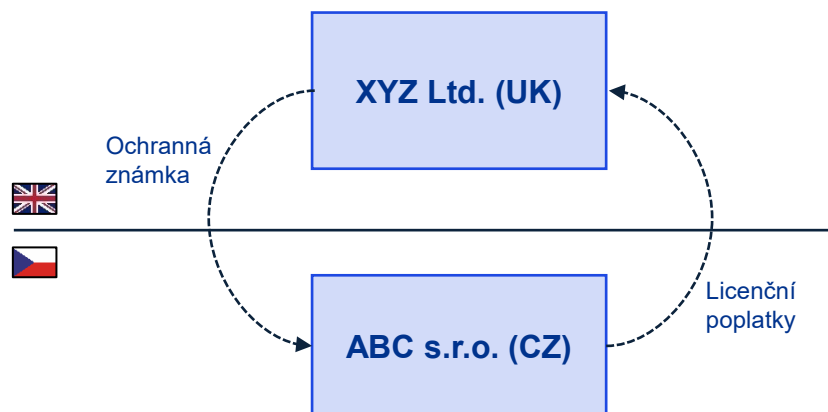
- § 22 odst. 1 písm. g) bod 4.
- § 36 odst. 1 písm. b) bod 1.

Příklady k DTT – čl. 12 (Licenční poplatky)



• Příklad č. 1:

- Společnost ABC s.r.o. (daňový rezident ČR) vyplácí v roce 2024 licenční poplatky za užití ochranné známky, jejichž příjemcem je společnost XYZ Ltd. (daňový rezident UK). Celková výše licenčních poplatků vyplacená v daném roce činí 100 000 Kč.



• **Otázka:** v jaké výši obdrží společnost XYZ Ltd. licenční poplatky?

- a) 100 000 Kč
- b) 85 000 Kč
- c) 90 000 Kč

• Úryvek z DTT CZ-UK, čl. 12:

1. Licenční poplatky, mající zdroj v jednom smluvním státě, který pobírá rezident druhého smluvního státu, a který je jejich skutečným vlastníkem, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě.
2. Licenční poplatky uvedené v pododstavci 3 (a), mohou být bez ohledu na ustanovení odstavce 1 tohoto článku, zdaněny také ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a v souladu s právními předpisy tohoto státu, avšak je-li příjemce skutečným vlastníkem licenčních poplatků, částka daně takto stanovená nepřesáhne 10 % hrubé částky z licenčních poplatků.
3. Výraz „licenční poplatky“ použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za:
 - (a) užití nebo za právo na užití patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu (...);
 - (b) za užití nebo za právo na užití autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému (...).

• **Relevantní ustanovení ZDP:**

- § 22 odst. 1 písm. g) bod 1.
- § 36 odst. 1 písm. a) bod 1.

Metody k zamezení dvojímu zdanění

Zápočet

- Úplný
- Prostý
- ZDP § 38f/2

Vynětí

- Úplné
- S výhradou progrese
- ZDP § 38f/6 a 7

Uplatnění v nákladech

- ZDP § 24/2/ch – pokud není uzavřena smlouva, tak jednostranná úleva v podobě odpočtu

03

Stálá provozovna

Stálá provozovna

- Jedná se **pouze o daňový termín**
- Nelze ji založit, ale **vzniká** po splnění určitých podmínek
- **Může** být zapsána do obchodního rejstříku jako **odštěpný závod**
- Výhrada České republiky ke službovým stálým provozovnám

- Zřizovatel daní celosvětové příjmy
 - Ve státě zdroje se daní příjmy stálé provozovny

- Vedení účetnictví
 - dvojí (přehlednější), nebo
 - pravidelný transfer účetních případů do země head-office

Právní úprava 1/2

Stálou provozovnu nelze založit, vzniká v okamžiku splnění kritérií pro její vznik z titulu konkrétní činnosti daňového nerezidenta stanovených ve SZDZ nebo v právním řádu ČR

Definice a druhy stálé provozovny dle § 22 odst. 2 ZDP

KAMENNÁ PE

Stálou provozovnou se rozumí místo, jehož prostřednictvím je v ČR vykonávána činnost nerezidenta (např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště)).

INSTALAČNÍ PE

Staveniště a místo provádění stavebně-montážních projektů se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání **šest měsíců** v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

SLUŽBOVÁ PE

Poskytování činností a služeb poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání **šest měsíců** v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

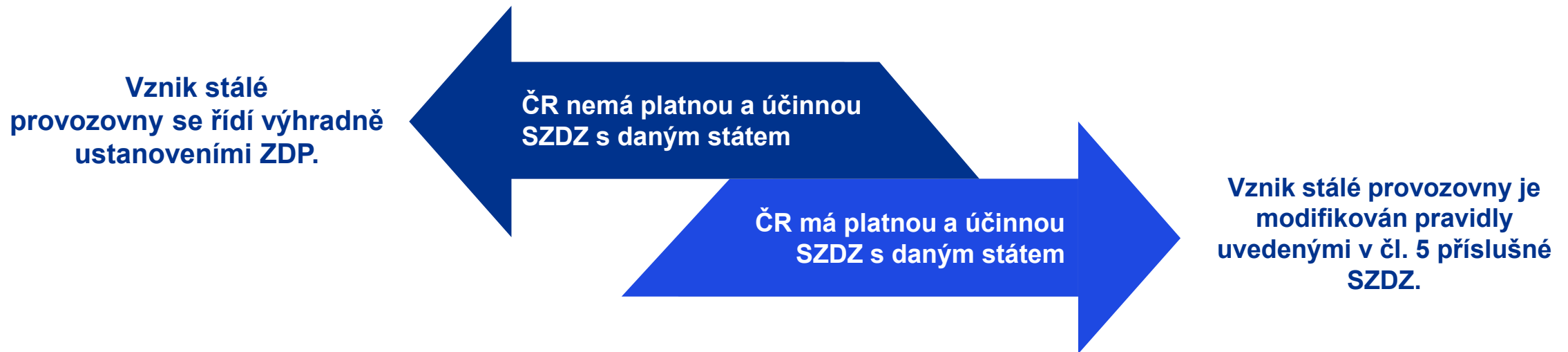
ZÁVISLÝ ZÁSTUPCE

Jestliže osoba jedná na území ČR v zastoupení poplatníka (nerezidenta) a **má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy**, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území ČR.

Právní úprava 2/2

Definice stálé provozovny podle SZDZ

- Přístup k definici není zcela jednotný
- Většina SZDZ vychází z **modelové smlouvy OECD**
- **Základní definice:** dle čl. 5 modelové smlouvy OECD je stálá provozovna definována jako **trvalé zařízení pro podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost**



04

Stálá provozovna - příklady

Kamenná PE

Německý výrobce automobilů provádí na území ČR:

1. Výroba součástek do automobilů určené pro český trh, a to v dílně, kterou si pronajal.

 vzniká PE

2. Průzkum trhu

 nevzniká PE (shromažďování informací)


3. Uskladnění vlastního nářadí v pronajatém uzamykatelném prostoru

 nevzniká PE (sklad není PE)

Instalační PE

Pozn.: Pro všechny úkoly platí, že dle příslušné DTT vzniká PE typu staveniště po překročení **12 měsíců**.

1. Projekt výstavby obchodního centra je rozdělen na 2 části – výstavba budovy trvala od 3/2023 do 7/2023, výstavba přilehlého parkoviště trvala od 10/2023 do 4/2024.

 vzniká PE, protože dva dílčí projekty se posuzují jako jeden a do doby trvání se započítává jak výstavba budovy, tak výstavba parkoviště (tzn. překročeno 12 měsíců).

2. Výstavba obchodního centra trvala od 4/2023 do 10/2023, poté se však vlivem nepříznivého počasí stavební práce přerušily a pokračovaly až od 2/2024. Výstavba byla dokončena 3/2024.

 vzniká PE, protože sezónní přerušení z důvodu špatného počasí se do doby rozhodné pro vznik PE rovněž započítávají

3. Společnost poskytující stavby domu na klíč má smluvně zajištěného externího dodavatele pro dodání a položení podlahových krytin. Samotná stavba domu trvala 11 měsíců, položení krytin tímto subdodavatelem poté další 2 měsíce.

 vzniká PE, protože do doby trvání se započítává též doba strávená všemi subdodavateli na realizaci projektu.

Službová PE

Slovenská obchodní společnost poskytovala prostřednictvím svých zaměstnanců od 1.2. do 25.9. na území ČR poradenské služby.

➔ vzniká PE typu službová, a to od prvního dne provádění poradenské činnosti na území ČR pro slovenskou obchodní společnost

03

Case studies

Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí

Email from a client:

- Our client (the X Group) has a Czech entity with two intercompany loans from two separate UK entities. All entities are part of the X Group.
- **X would like the Czech entity to make interest payments to the UK entities under the loan agreements once the appropriate WHT clearances have been obtained from the Czech tax authorities (we understand the domestic rate of withholding is 15% however, the rate of WHT applicable would be reduced to nil under the UK-Czech DTT).**
- Additionally, we understand that notification is required, from the Czech entity to the Czech tax authorities, regarding all Czech sources of income that are subject to WHT, but are treated as tax exempt in line with the EU Directives or the provisions of the respective DTT and exceed CZK 300,000 in a particular month. However, we also understand that an application can be made to the Czech tax authorities to exempt the payer from filing the above notification for five taxable periods.
- If our understanding is correct and assuming this is required, we would appreciate if you could also provide us with a scope and quote to assist with preparing and filing this application.

Je zvláště tvrzení správné? Jaké by musely být pro aplikaci sazby daně 0 % splněny podmínky?

Na jaké ustanovení ZDP navazují podtržená tvrzení?

Dividend distribution

Email from a client:

- On a separate matter, A Group is introducing a policy for operating companies to pay an **annual dividend** of their post-tax profits to their parent company. This is so that cash can be passed up the group structure to the parent company and then redeployed where it is needed in the wider A Business.
- As ABC s.r.o. is 100% owned by Parent GmbH, we think that it should be possible to pay a dividend gross, i.e. without deduction of 15% Czech dividend withholding tax, under the EU Parent Subsidiary Directive. However, ABC s.r.o. might need to obtain advance permission from the Czech tax authority to do this. We would like to confirm the exact procedure with KPMG.

Jakou odpověď byste klientovi napsali? Co vše je třeba vzít v potaz?

Osvobození licenčních poplatků

Dobrý den, chtěla bych se Vás touto cestou zeptat na osvobození příjmů z licenčních poplatků.

Krátká informace:

- Firma Austria GmbH poskytuje/poskytovala IT služby své dceřiné společnosti firmě Dcera s.r.o.,
- Finanční úřad pro Prahu 1 vydal Rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků od plátce Dcera s.r.o. na rok 2023, 2024 a 2025 (rozhodnutí bylo vydáno v době, kdy firma Austria GmbH vlastnila 90% podíl na firmě Dcera s.r.o.),
- S účinností od 1.8.2023 firma Austria GmbH prodala a převedla na firmu Star GmbH 90% podíl (Star GmbH byla její 100% dceřiná společnost), současně firma Star GmbH nabyla i zbývajících 10% podíl od jiné společnosti ze skupiny.
- Jediným a 100% vlastníkem se tak s účinností od 1.8.2023 stala firma Star GmbH.

Otázka:

- a) Je Rozhodnutí Finančního úřadu týkající se osvobození příjmů z licenčních poplatků stále platné?**
- b) Je v tomto případě osvobození příjmů z licenčních poplatků možné?**



kpmg.cz

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

© 2024 KPMG Česká republika, s.r.o., a Czech limited liability company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

Document Classification: KPMG Confidential