

# Úvod do problematiky mezinárodního zdaňování

JUDr. Tomáš Balco, LL.M., ACCA  
KIMEP, Almaty

# Program?

- Interakce daňových systémů a osvětlení základních principů
- Základní ustanovení domácích právních předpisů, týkajících se mezinárodního zdaňování
- Úvod do problematiky smluv o zamezení dvojího zdanění
- Úvod do problematiky daňového práva EU
- Praktický příklad s řadou aspektů mezinárodního zdaňování

# Interakce daňových systémů a osvětlení základních principů

- Zdaňování
  - Suverenita států
    - Možný konflikt 2 a více daňových systémů
- Princip zdroje
  - Zdaňování příjmů dosahovaných na území státu
    - Existují země, které zdaňují pouze příjmy ze zdroje
- Princip daňového rezidentství
  - Zdaňování celosvětových příjmů rezidentů
    - Koncept existující ve většině zemí

# Koncept daňového rezidentství

- Zajišťuje neutralitní výsledek vývozu kapitálů do zahraničí
- Vede k dvojímu zdanění
  - zdanění ve státě zdroje
  - zdanění ve státě rezidence

# Dvojí zdanění

- Právní dvojí zdanění
  - zdanění stejného příjmu v rukou stejné osoby
    - řešení?
      - Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
      - Předpisy domácích právních předpisů
        - » Jednostranné zamezení dvojímu zdanění
        - » Implementace směrnic EU
- Ekonomické dvojí zdanění
  - zdanění stejného příjmu v rukou různých osob
    - řešení?

# Základní ustanovení domácích právních předpisů, týkajících se mezinárodního zdaňování

- Omezená vs. neomezená daňová povinnost
- Příjem mající zdroj na území státu
- Zamezení dvojího zdanění na základě domácích předpisů
- Ustanovení zabraňující úmyslnému snižování základu daně (transfer pricing, nízká kapitalizace, koncept skutečného vlastnictví, místo vedení, a další...)

# Omezená vs. neomezená daňová povinnost

- Omezená daňová povinnost
  - zdanění podléhají pouze příjmy ze zdroje
    - koncept teritoriality
- Neomezená daňová povinnost
  - zdanění podléhají celosvětové příjmy
    - koncept residentství

# Neomezená daňová povinnost

- Různá kritéria
  - domicil
    - bydliště
    - pobyt
  - občanství
  - sídlo společnosti
  - místo vedení
  - místo ekonomických aktivit



# Neomezená daňová povinnost

## Příklad ČR

- **Fyzické osoby**

- ZDP § 2

- (2) Poplatníci, kteří mají na území České republiky **bydliště nebo se zde obvykle zdržují**, mají daňovou **povinnost**, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

- **Právnícké osoby**

- ZDP § 17

- (3) Poplatníci, kteří mají na území České republiky **své sídlo nebo místo svého vedení**, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen "sídlo"), mají daňovou **povinnost**, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

# Omezená daňová povinnost

- Kriteria?
  - Kritériem je dosahování příjmů ze zdrojů státu
    - Tyto jsou zvláště definována
      - Co se stane pokud příjem není vyjmenován?
    - Specifický výběr daně
      - Srážková daň (WHT)
        - » Zajištění

# Omezená daňová povinnost

## Příklad ČR

- **Fyzické osoby**

- ZDP § 2

- (3) Poplatníci **neuvedení v odstavci 2** nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou **povinnost**, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky ( § 22).

- Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.

- **Právnícké osoby**

- ZDP § 17

- (4) Poplatníci, kteří **nemají na území České republiky své sídlo**, mají daňovou **povinnost**, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

# Příjem mající zdroj na území státu

- Definice těchto příjmů majících zdroj na území státu je věcí každého státu
  - Tyto definice jsou tedy obecně široké
    - např. definice stálé provozovny, nemovitosti
  - Mohou být ale omezené aplikaci SOZDZ

# Příjem mající zdroj na území státu

## Příklad ČR

- § 22 (1) Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují
  - a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,
  - b) příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) s výjimkou příjmů uvedených v písmenu f) bodu 2, která je vykonávána na území České republiky nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány poplatníky uvedenými v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3,
  - c) příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,
  - d) příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených,
  - e) příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území České republiky,

# Pokr.

- f) příjmy
  - 1. z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,
  - 2. z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu.

# Pokr.

- g) příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3. a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou
  - 1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
  - 2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,
  - 3. podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku, a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely zákona považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu ( § 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w),

# Pokr.

- 4. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu<sup>71)</sup>
- 5. příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,
- 6. odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- 7. příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu<sup>71)</sup> majetkových práv registrovaných na území České republiky a z prodeje podílu na obchodní společnosti nebo družstvu; se sídlem na území České republiky,
- 8. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
- 9. výživné a důchody, 11)
- 10. příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,
- 11. příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením.



# Zamezení dvojího zdanění na základě domácích předpisů

- Existuje v řadě zemí
  - Existence metod:
    - Zápočet
      - zápočet daní zaplacených poplatníkem v zahraničí
        - » ale někdy i možnost zápočtu daně společnosti, která vyplácí dividendu
    - Vynětí
      - vynětí příjmu zdaněného v zahraničí z daňového základu
        - » někdy se k tomuto příjmu přihlédne za účelem určení daňové sazby
        - » někdy se primárně použije metoda vynětí, ale sekundárně může dojít k aplikaci metody zápočtu
  - Daň zaplacená v zahraničí = náklad (ČR)

# Ustanovení zabraňující úmyslnému snižování základu daně

- Obecné
  - Převaha podstaty nad formou
- Specifické
  - Zamezující zneužití konkrétních ustanovení
  - Transfer pricing (převodní ceny)
  - Nízká kapitalizace
  - Koncept skutečného vlastnictví
  - Místo vedení
  - CFC (Controlled foreign Corporation) rules
- Existence soudních doktrín

# Převaha podstaty nad formou

## Příklad ČR

- ZSDP § 2
  - (7) Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

# Úvod do problematiky smluv o zamezení dvojího zdanění

- Osvojení základních pojmů a definic
- Seznámení se strukturou SOZDZ
- Úvod do aplikace ustanovení SOZDZ

# Účel SOZDZ

- Zamezení dvojímu zdanění
  - přiřazení výlučného práva zdanění
    - státu zdroje nebo rezidence
  - omezení práva zdanění ve státě zdroje a zamezení dvojímu zdanění za použití metod zamezení dvojímu zdanění
    - zápočet
    - vynětí (s progresí)
- Zamezení daňovým únikům
- Spolupráce a výměna informací

# Vzor a struktura

- Modelová smlouva OECD, USA, OSN
  - národní modelové smlouvy
- čl. 1,2 - osobní a věcná aplikace
- čl. 3,4,5 - základní definice
- čl. 6, 10, 11, 12, 13 - pasivní příjem
- čl. 7, 8, 15,16,... - aktivní příjem
- ostatní články

# Aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění

- Příjem – stát zdroje
  - aplikace domácích zákonů
  - smlouva může omezit nebo limitovat zdanění dle domácích zákonů
    - pokud je příjem dosahován rezidentem smluvního státu
      - tím může být i jiná osoba než poplatník určený dle domácích zákonů
        - » záleží na státě zdroje
- možné omezení – princip nediskriminace

# Je možné aplikovat smlouvu?

## Článek 1

### **Osoby, na které se Smlouva vztahuje**

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



# Kdo je to osoba?

## Článek 3

### **Všeobecné definice**

1. Pro účely této smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad:

...

d) výraz „osoba“ zahrnuje fyzickou osobu, společnost a všechna jiná sdružení osob;

...

e) výraz „společnost“ označuje jakoukoliv právnickou osobu nebo jakéhokoliv nositele práv považovaného pro účely zdanění za právnickou osobu;

...

j) výraz „státní příslušník“ označuje:

i) každou fyzickou osobu, která má státní občanství některého smluvního státu;

(ii) každou právnickou osobu, osobní obchodní společnost nebo sdružení zřízené podle právních předpisů platných v některém smluvním státě;

# Kdo je rezident?

## Článek 4 Rezident

Výraz „rezident smluvního státu“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která

- je podle právních předpisů tohoto státu
  - podrobena v tomto státě zdanění
    - z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž
      - » zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu.
- Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.

# Problémové okruhy

- Existence stálé provozovny
  - Přiřazování zisků SP
    - Zamezení dvojího zdanění
- Aplikace ustanovení pojednávajících s pasivním příjmem (čl. 10, 11, 12, 13)
- Aplikace ustanovení pojednávajících s aktivním příjmem (čl. 7, 14, 15, 16, 17...)
- Problematika transparentních entit
- Třístranné případy
- Administrativní ustanovení a pod.
- Zneužívání SOZDZ

# Úvod do problematiky daňového práva EU

- Přehled pramenů daňového práva EU
  - smlouva ES
  - směrnice,
  - rozhodnutí ESD
- Praktická orientace v problematice

# Primární právo

- Smlouva o Evropském společenství
  - vytvoření jednotného trhu
    - princip nediskriminace
    - základní svobody
      - pohybu zboží a poskytování služeb
      - pohybu kapitálu
      - svoboda podnikatelských usazování
    - možnost uzavírat další smlouvy zabráňují dvojímu zdanění
  - interpretace těchto principu ESD

# Jednotný trh

- Článek 3
  - Činnosti Společenství pro účely vymezené v článku 2 zahrnují za podmínek a v harmonogramu stanoveném touto smlouvou:
    - a) odstranění cel a množstevních omezení dovozu a vývozu zboží mezi členskými státy, jakož i všech ostatních opatření s rovnocenným účinkem,
    - c) vnitřní trh, který se vyznačuje odstraněním překážek volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu mezi členskými státy,
    - h) sbližování právních předpisů členských států v míře nutné pro fungování společného trhu,

# Nediskriminace

- Článek 12
  - V rámci použití této smlouvy, aniž jsou dotčena její zvláštní ustanovení, je zakázána jakákoli diskriminace na základě státní příslušnosti.

# Sekundární právo

- Pozitivní harmonizace daňových systémů
- Směrnice
  - DPH - 6. směrnice
  - O mateřských a dceřiných společnostech
  - O slučování podniků
  - O úrocích a licenčních poplatcích
  - O úsporách
- Nařízení
  - o spolupráci daňových správ a vymáhání daňových pohledávek



# Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

- Cíl
  - zamezení dvojímu ekonomickému zdanění
    - Dvojím nezdaněním dividend
      - Osvobození dividend ve státě zdroje
      - Osvobození dividend ve státě rezidence
        - » Alternativně možnost zdanění ale zápočet daně z příjmů právnických osob placené dceřinnou společností
    - Podmínky
      - % účasti po stanovenou dobu

# Směrnice o slučování podniků

- Cíl
  - umožnění proměn společností bez daňových překážek
    - nezdanění skrytých rezerv
    - nezdanění kapitálových zisků
    - podmíněný převod ztrát, atd...
  - odložení daňových povinností do momentu realizace zisků
    - » princip „schopnosti platit“

# Směrnice o úrocích a licenčních poplatcích

- Cíl
  - zdanění úroků a licenčních poplatků pouze na úrovni vlastníka kapitálu
    - princip residence
      - Ekonomické pozadí?
    - Osvobození ve státě zdroje
      - přechodné období?

# Směrnice o úsporách

- Cíl
  - zamezení daňovým únikům
    - nepřiznáním úrokových příjmů dosahovaných z úspor držných v zahraničí
      - Výměna informací
      - Zavedení srážkové daně
        - » Rakousko, Belgie, Lucembursko
        - » Švýcarsko

# Rozhodnutí ESD

- Možnost případně povinnost soudu vyžádat si interpretaci práva ES
- Rozhodnutí je adresováno pro konkrétní případ, nicméně je současně zdrojem definovaných a interpretovaných principů
- Negativní harmonizace daňových systémů
- Poslední vývoj
  - D Case, Marks and Spenser, Cadberry Schweps

# Další vývoj

- Snaha o harmonizace způsobu určení daňové sazby
  - případně i možnost konsolidace
- Novelizace sekundárního práva
- Nové soudní rozhodnutí
- Snaha komise o odstranění překážek volného jednotného trhu

# Další témata?

- Srovnání daňových systémů
- Aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění
  - Interpretace a aplikace smluv o ZDZ
  - Problematika stálých provozoven
    - Přiřazování zisků stálým provozovnám
- Směrnice ES
- Rozhodnutí ESD
- Holdingové společnosti

Děkuji za pozornost...

tomas@kimep.kz

tombalco@yahoo.com