

Zdanění kapitálových plateb je oblastí poměrně uceleně upravenou předpisy daňového práva vnitrostátního, mezinárodního a několika směrnici práva komunitárního. Spíše než podat systematický rozbor veškerých pravidel pro zdaňování přeshraničních dividend, úroků a licenčních poplatků bylo cílem mé práce zabývat se vzájemnými vztahy ustanovení těchto předpisů a zejména se podrobněji zaměřit na konkrétní problémy, se kterými se subjekty v praxi při uplatňování daňových předpisů na kapitálové platby s mezinárodním prvkem setkávají.

Podle mého názoru se velmi zřídka jedná o problémy, které by byly způsobeny absencí právní úpravy zdanění určité transakce, protože základní principy režimu zdanění jednotlivých plateb jsou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění i v zákoně o daních z příjmů upraveny poměrně obecně a uceleně. Problémy jsou tak způsobeny zejména komplexností existujících předpisů a nejasností jejich aplikace na určité situace, ve kterých se musí daňový subjekt přiklonit k některému z více možných výkladů daňových předpisů. To bývá náročné zejména v případě výkladu mezinárodních smluv, které obsahují pojmy, jež ne úplně přesně navazují na instituty vnitrostátního právního řádu. V jiných situacích se musí subjekty rozhodnout mezi uplatněním více různých ustanovení vztahujících se na daný případ.

Zákonné ustanovení o vyloučení dvojího zdanění prošlo v posledních letech legislativními změnami vedenými snahou o zpřesňování pravidel praktické aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění. Stále však neupravuje řešení všech dílčích problémů, které při zápočtu zahraniční daně nejen v případě kapitálových plateb mohou vznikat. Důkazem nejasností při aplikaci základních pravidel mezinárodního zdanění kapitálových plateb je i judikatura v této oblasti. Judikatura není zatím příliš početná, ale o náročnosti správné aplikace daňových předpisů na přeshraniční kapitálové platby vypovídá skutečnost, že soudy jsou v rozhodnutích nuceny podávat výklad zcela základních institutů této oblasti daňového práva (srov. kapitoly 2.3 a 4.2). K nedostatečné právní jistotě daňových subjektů přispívá významnou měrou skutečnost, že výklad některých zásadních pojmů a podrobná pravidla praktické aplikace daňových předpisů jsou často upraveny pouze v pokynech či sděleních Ministerstva financí, které nejsou právními normami a postrádají obecnou závaznost.

Mezi aplikační problémy, které jsou pro všechny druhy kapitálových plateb společné, patří stanovení okruhu osob oprávněných uplatnit nárok na zvýhodněný režim zdanění stanovený smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Pouze příjemce kapitálové platby, který je jejím skutečným vlastníkem, má podle těchto smluv právo na sníženou sazbu srážkové daně ve státě zdroje platby. Tento pojem tím získává zásadní význam pro zdanění plateb mezi smluvními státy, a jako velmi nevyhovující se jeví právní stav, kdy ani smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ani zákon o daních z příjmů, který je provádí, neobsahuje dostatečně jasný výklad tohoto pojmu. A to zvláště v daňových systémech, které jsou založeny na majetkové odpovědnosti plátce příjmu za sražení správné sazby daně, a proto je plátce povinen pojem skutečného vlastníka pro účely použití smlouvy o zamezení dvojího zdanění neustále interpretovat. Daňové subjekty za této situace musejí spoléhat na sdělení Ministerstva financí z roku 2001, které v souladu s komentářem k Modelové smlouvě OECD v současnosti uznává širší z možných výkladů pojmu skutečného vlastníka, jako právního vlastníka aktiv, z nichž příjem plyne. Zvýšení právní jistoty poplatníků by však jistě prospělo uvést v závazném právním předpisu, zda osoba, která sice platbu přijímá pro sebe, avšak na základě dalších skutečností z ní nemá vlastní ekonomický prospěch, má nárok na uplatnění výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění, a to v závazném právním předpisu.

Další interpretační problémy mohou vznikat v souvislosti s uplatňováním zápočtu zahraniční daně podle smluv o zamezení dvojího zdanění a § 38f zákona o daních z příjmů. Je-li např. příjem, který byl v zahraničí zdaněn jednorázově, časově rozlišován do základů daně v různých zdaňovacích obdobích, není doslovné znění § 38f pro efektivní uplatnění zápočtu samo o sobě dostačující. Uspokojivých závěrů pro uplatnění zápočtu lze však dosáhnout logickým a teleologickým výkladem tohoto ustanovení. Za nejzávažnější nedostatek současného znění § 38f zákona o daních z příjmů, příp. smluvního článku o vyloučení dvojího zdanění, však považuji absenci výslovného ustanovení o tom, že daň v zahraničí zaplacená nemůže být započtena v plné výši, pokud byla zaplacená v rozporu s maximální možnou sazbou povolenou pro zdanění ve státě zdroje mezinárodní smlouvou, a může být započtena právě pouze do výše uvedené v příslušném článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění. I toto pravidlo lze dovést teleologickým výkladem z mezinárodních smluv, a výkladem historickým na základě dřívějšího znění § 38f zákona o daních z příjmů, jedná se však o podmínku tak základní, že by podle mého názoru mohla a měla být v zákoně stanovena výslovně.

Dalšími ustanoveními, tentokrát ve smlouv o zamezení dvojího zdanění samotných, které způsobují interpretační problémy, jsou ty odstavce článků týkajících se kapitálových příjmů, které ze zdanění v režimu těchto článků vylučují případy, kdy kapitálová platba je přijata stálou provozovnou ve státě zdroje příjmu. Vzhledem k nejasné majetkové sféře stále provozovny, které většinou chybí právní subjektivita, je pro plátce daně příliš nejednoznačné interpretovat, zda je příjem se stálou provozovnou efektivně spojen. Tato interpretace je přitom velmi důležitá kvůli zcela odlišnému způsobu zdanění. Komentář k Modelové smlouvě OECD obsahuje k jednotlivým článkům příklady situací, kdy se o příjem stále provozovny jedná, ale interpretace přesto zůstává náročnou a může být zdrojem sporů. Podrobněji jsem se tímto problémem zabývala v kapitole 2 o zdanění dividend.

Komplexnost a pestrost situací, které při zdanění přeshraniční kapitálové platby na základě aplikace vnitrostátního práva obou států a příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou vznikat, jsem v kapitole 1.4 ilustrovala existencí určitých příjmů, které v důsledku aplikace těchto vzájemně na sebe navazujících předpisů nebudou výsledně zdaněny ani v jednom ze států.

Souběžná aplikace pravidel zdanění z různých právních systémů je zajímavá zejména od vstupu České republiky do Evropské unie, od kterého mají daňové subjekty kromě práv z mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění možnost využít i zvýhodnění vyplývající z předpisů práva komunitárního, transponovaných do zákona o daních z příjmů. Na základě evropských směrnic je subjektům zpravidla poskytováno osvobození od daně jinak ukládané vnitrostátním daňovým zákonem, avšak za splnění taxativně stanovených a poměrně přísných podmínek. S jednou výjimkou, kdy směrnice komunitárního práva podrobuje úrokové příjmy fyzických osob zvláštní formě zdanění, tedy obdobně jako smlouvy o zamezení dvojího zdanění směrnice upravují možnost mírnějšího zdanění, než je upraveno vnitrostátním zákonem. Díky tomuto společnému charakteru předpisů, které poskytují subjektům určité zvýhodnění, by nemělo mezi pravidly zdanění podle evropského práva a mezinárodních smluv docházet ke kolizím. Souběžná existence těchto předpisů znamená naopak pro daňové poplatníky možnost využít výhody předpisu s příznivějším výsledným zdaněním. Kvůli podmínkám na minimální kapitálovou propojenost mezi plátcem a příjemcem platby na základě evropských směrnic tak jejich výhodnějších ustanovení zpravidla budou využívat společnosti ze skupiny, zatímco pro fyzické osoby či portfoliové investory budou nadále i v daňových vztazích uvnitř Evropské unie hrát zásadní roli výhody ze smluv o zamezení dvojího zdanění.

Pro problematiku zdaňování dividend je určující, že v právu daňovém vnitrostátním i mezinárodním jsou za podíl na zisku považovány i příjmy pojmově od dividendy v obchodněprávním slova smyslu dosti vzdálené, jako např. u úhrad mezi spojenými osobami zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou na trhu obvyklou. Ve vnitrostátním právu každého státu je skupina příjmů považovaných za dividendy odlišná, a státy proto musí při sjednávání smluv o zamezení dvojímu zdanění společnou vůli určit, vzhledem ke kterým z těchto příjmů bude možné smluvní výhody týkající se dividend využít. Proto má zásadní význam interpretace obsahu smluvní definice dividendy, obsahu definice vnitrostátního daňového zákona, a jejich vzájemného vztahu. Judikátem Nejvyššího správního soudu č.j. 2 AfS 108/2004-106 ke kvalifikaci platby za dividendový příjem pro účely smluv o zamezení dvojího zdanění bylo potvrzeno a zakotveno důležité aplikační pravidlo pro zdanění příjmů považovaných podle vnitrostátního zákona za dividendu. Určitý příjem plynoucí rezidentu státu, s nímž je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, může být zdaněn podle pravidel zdanění podílu na zisku podle zákona o daních z příjmů pouze v tom případě, kdy je příjem považován za dividendu podle smlouvy, a smlouva zdanění dividend ve státě zdroje, ač v omezené výši, umožňuje. V opačném případě je zdanění v režimu dividend vyloučeno a je nutné zkoumat, zda příjem naplní např. smluvní definici úroku, případně zda jej bude nutno pro účely smlouvy kvalifikovat jako „jiný příjem“ podléhající zdanění pouze ve státě domicilu příjemce. Smluvní definice se liší zejména v tom, zda musí být příjmy zdaňované jako dividendy podle zákona o daních z příjmů zároveň příjmy z práv na společnosti, aby mohly být za dividendu považovány pro účely smlouvy.

Tato podmínka je zásadní právě pro určení, zda úroky od nízce kapitalizovaných společností (považované v mnoha státech za dividendu), za ni mohou být brány i pro účely uplatnění mezinárodní smlouvy, protože věřitel často žádné přímé právo na společnosti nemá. Pravidlo tedy nelze zobecnit a plátcí daně musí vždy vycházet z konkrétní mezinárodní smlouvy.

Kromě smluv o zamezení dvojího zdanění modifikuje vnitrostátní pravidla zdanění dividend právě i směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států Evropské unie. Je zajímavé si povšimnout, že Ministerstvo financí ve svém pokynu k uplatňování zákona o daních z příjmů rozšiřuje působnost osvobození plynoucích z této směrnice i na příjmy, které jsou na dividendu podle zákona pouze

reklasifikovány. Z opatření původně sankčního charakteru se tak na základě transpozice evropských předpisů stalo ustanovení umožňující získat příznivější režim zdanění.

Specifickým tématem v souvislosti s obtížnou aplikací smluv o zamezení dvojího zdanění na dividendové příjmy je zdanění dividendy přijaté na základě postoupení pohledávky, v rámci samostatně převoditelného práva na dividendu podle obchodního zákoníku. Vzhledem k absenci totožnosti akcionáře a příjemce platby je nejasné, jak by tento příjem měl být zdaněn, zejména pokud obě osoby jsou rezidenty jiných smluvních států, nežli je stát domicilu vyplácející společnosti. Částečným vodítkem je rozsudek Městského soudu v Praze, který poplatníkem daně z dividendy ve vnitrostátním případě postoupení pohledávky až po dni rozhodném pro její vyplacení shledává akcionáře. On byl totiž vlastníkem akcií v rozhodný den a jednalo se tak o jeho zdanitelný příjem, bez ohledu na to, že vyplacen byl posléze jiné osobě. V souladu s touto argumentací jsem i v mezinárodním měřítku dospěla k názoru, že dividendový příjem by měl být v obdobném případě postoupení po rozhodném dni zdaněn sazbou daně podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi státem domicilu vyplácející společnosti a státem domicilu akcionáře. On je totiž vlastníkem akcií, kterému na příjem vznikl nárok, a tedy skutečným vlastníkem dividendy, ačkoli příjem je vyplácen postupníkovi. Podle mého názoru toto vyplácení postupníkovi lze považovat za platbu akcionáři pro účely aplikace smlouvy, protože jinak by byla její aplikace a tedy i účel, kterým je zamezení dvojímu zdanění, v takto poměrně běžném případě zcela vyloučena. Tento přístup je také v souladu s názorem zastávaným Ministerstvem financí, že pohledávka se postupuje vždy ve výši po zdanění. Jedná se ale o téma poměrně komplexní a i pro zdanění dividendového příjmu podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění se státem domicilu postupníka lze nalézt několik argumentů. Jedním z nich je i analogie se zdaněním v případě výplaty dividendy na základě dividendového kupónu, kdy je sražena daň v závislosti na domicilu držitele kupónu. Držitel je v situaci obdobné situaci postupníka, protože na něj mohl být kupón též převeden až poté, kdy nárok na dividendu vznikl akcionáři držícímu kupón.

V případě mezinárodního zdanění úroků, v porovnání s dividendami, jsou problémy při uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění způsobeny nikoliv rozsahem plateb zahrnovaných pod smluvní definici úroku, ale určením státu, ve kterém mají úroky svůj zdroj. Zjištění, že státem zdroje úroku je jeden ze smluvních států příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je zásadní podmínkou pro to, aby se na režim zdanění tohoto úroku mohla smlouva aplikovat, a to zejména její ustanovení o omezení či vyloučení zdanění úroku

ve státě jeho zdroje. Problematika určení zdroje úroku se odvíjí od znění Modelové smlouvy OECD, která primárně za zdroj úroku považuje stát domicilu jeho plátce. Pokud má ovšem plátce úroků ve smluvním státě stálou provozovnu, v souvislosti s níž došlo a k jejíž tíži vyplácené úroky jdou, pak je za zdroj příjmů považován smluvní stát umístění stálé provozovny. Vzhledem ke své konstrukci tato definice zdroje úroku otvírá velký prostor pro interpretaci, které úroky je třeba považovat za vyplácené v souvislosti se zadlužením stálé provozovny. Určité vodítko zde narozdíl od interpretace jiných pojmů, ke kterým se nevyjadřuje, poskytuje komentář k Modelové smlouvě OECD výčtem situací, které lze za zadlužení stálé provozovny považovat. Bližší analýzou takových situací lze dospět k závěru, že věřitel nemusí mít možnost si být skutečné vazby mezi vypláceným úrokem a stálou provozovnou vědom a bez svého zavinění například nebude mít právo na výhody z určité smlouvy o zamezení dvojího zdanění, protože na základě definice zdroje úroku bude státem zdroje úroku stát umístění stálé provozovny, s nímž nemusí být smlouva uzavřena.

Uvedené pravidlo pro určení státu zdroje úroku může být navíc poměrně často příčinou situací, kdy podle dvou smluv o zamezení dvojího zdanění lze za stát zdroje stejné úrokové platby považovat dva různé státy, což umožňuje právní trojí zdanění. Vyloučení tohoto nepříznivého důsledku lze dosáhnout téměř výhradně za použití administrativně komplikovaného postupu řešení případu dohodou mezi státy.

Aktuální otázkou českého daňového práva je určení úrokových plateb, které mají být jako úroky nespňující pravidla zákazu nízké kapitalizace na základě reklasifikačního ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, považovány pro účely zdanění nerezidentů za podíly na zisku. Toto ustanovení je provázeno značnými aplikačními problémy, které pramení z toho, že pravidla zákazu nízké kapitalizace sama o sobě vyžadují určit pouze celkový objem úroků, jež nejsou uznatelné jako daňový náklad, a to až ke konci zdaňovacího období. Naproti tomu, aby mohly být tyto platby pro aplikaci srážkové daně na kapitálové příjmy nerezidentů ze zdrojů na území České republiky považovány za dividendy, je nutné navíc stanovit, které konkrétní úrokové platby kterým věřitelům pravidla zákazu nízké kapitalizace překračují. Jelikož je však celkový objem neuznatelných úroků znám a na konci zdaňovacího období, není možné úroky poměrně reklasifikovat na dividendy a srážet z jejich části daň jako z dividend již v průběhu roku, kdy je srážková daň na jednotlivé platby uplatňována. Doposud se tato problematika týkala pouze nadměrných úvěrů od kapitálově spojených osob, po novelizaci zákona o daních z příjmů se však vztahují pravidla zákazu nízké kapitalizace na veškeré úvěry. V návaznosti na tuto novelizaci bohužel nedoznalo žádné změny reklasifikační

ustanovení, které tak bude působit ještě mnohem závažnější aplikační problémy, a to vzhledem k značnému rozšíření počtu úvěrů, z nichž mohou být úroky reklasifikovány, ke složitosti nového výpočtu neuznatelných úroků a vzhledem k tomu, že pravidla zákazu nízké kapitalizace se navíc nově vztahují na finanční výdaje, tj. platby širšího významu nežli úroky. Tyto aspekty velmi dobře ilustrují nedostatečnou systematickou promyšlenost důsledků novelizace pro reklasifikační ustanovení o zdaňování úroků nerezidentům, které za tohoto stavu podle mého názoru hraničí s ustanovením prakticky neaplikovatelným.

Licenční poplatky zahrnují poměrně široký okruh příjmů, a to zejména náhrady za poskytnutí práva na užití různých druhů nehmotných statků, ale i příjmy z užívání movité věci. Narozdíl od problémů, které nastávají u dividend a úroků tím, že konkrétní platba může být z pohledu různých definic považována za úrok i dividendu, u licenčních poplatků nastává spíše problém s určením, zda určitá platba za právo k nehmotnému statku vůbec naplní svou podstatou definici licenčního poplatku z pohledu daňového práva. To je způsobeno zčásti neurčitostí hromadných pojmů popisujících statky, za jejichž užití se licenční poplatky hradí, např. pojmů know-how či software. Druhým významným aspektem, který zahrnutí konkrétního příjmu pod licenční poplatky ovlivňuje, je rozsah práv, která jsou na základě licenční smlouvy poskytnuta. Zákon podřazuje obecně pod licenční poplatky všechny úhrady za poskytnutí práva na užití nehmotného statku. Ministerstvo financí však vydalo výklad, že režimu licenčních poplatků bude podléhat pouze tzv. omezený převod práv k nehmotnému statku, tedy zpravidla na základě licenční smlouvy. Pokud se naopak jedná o převod práv úplný, kdy se původní oprávněný do budoucna svých práv např. k průmyslovému vlastnictví zcela vzdává, nebo v případě, kdy je licence poskytována v rámci prodeje určitého standardního produktu, potom platby za tyto převody práv podle výkladu ministerstva nepodléhají režimu licenčních poplatků, ale jsou zdaňovány v rámci obecných pravidel zdanění zisků podniků.

Při posouzení obou zmíněných aspektů významných pro zařazení určité platby českému daňovému nerezidentovi pod licenční poplatky musejí plátcí spoléhat zejména na pokyny a sdělení Ministerstva financí, které jsou pro zdaňování licenčních poplatků charakteristické a četnější než pro ostatní kapitálové platby. Tento stav však není uspokojivý, protože některé nové pokyny jsou v částečném rozporu se staršími. Těmito nepřímými derogacemi vzniká stav velmi nepřehledný a jednotnou aplikaci daňových předpisů téměř vylučující. Například pravidlo o rozlišování mezi zdaněním úplného, omezeného a

standardního převodu práv má podle mého názoru pro plátce opravdu značný význam a pokud se stále jedná o názor Ministerstvem financí zastávaný, bylo by možné uvažovat o jeho zakotvení či alespoň naznačení přímo v zákoně o daních z příjmů.

Některé pokyny a sdělení ministerstva se kromě toho mohou vyznačovat také jistou účelovostí, jako je tomu v případě pokynu uvádějíciho, že software je pro daňové účely chápán jako specifické know-how. Tato teze, která je zpochybněna samotným zněním zákona o daních z příjmů, sledovala spíše než objasnění pojmu software možnost zdanění plateb za software v režimu licenčních poplatků i u takových smluv o zamezení dvojího zdanění, které výslovně software narozdíl od know-how v definici neobsahují.

Úprava mezinárodního zdanění licenčních poplatků se dále vyznačuje několika výhradami vznesenými Českou republikou k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění. Zdůraznila bych na prvním místě tu, kterou si Česká republika vyhrazuje právo vůbec licenční podmínky jako stát jejich zdroje zdaňovat, protože v současném znění Modelové smlouvy OECD už je zakotveno zdanění licenčních poplatků pouze ve státě domicilu jejich příjemce. Obdobně vznesla Česká republika výhradu umožňující zdaňovat v režimu licenčních poplatků příjmy z užívání movité věci, kteréžto již také v současnosti podle Modelové smlouvy OECD tomuto režimu nepodléhají. Zatímco zákon o daních z příjmů označuje za příjmy zdanitelné srážkovou daní u zdroje veškeré příjmy z užívání movité věci umístěné na území České republiky, pro příjmy rezidentů států, se kterými je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, se musí z důvodu naplnění smluvní definice licenčního poplatku jednat o poskytnutí práva na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení. Platby za nájem movité věci, jakkoli se vzhledem k obvyklému chápání slova licence může jevit zvláštní jejich zařazení pod licenční poplatky, jsou zejména v případě jmenovaných zařízení úhradou za poskytnutí kapitálu a jejich zařazení pod režim licenčních poplatků je v tomto opodstatněné.

Kapitálové platby jsou nesporně skupinou příjmů, na které se výrazně projevuje snaha států co nejvíce zamezit jejich mezinárodnímu dvojímu zdanění za účelem odstranění překážek mezinárodního ekonomického styku. Pokud tedy v současnosti vznikají v oblasti mezinárodního zdanění těchto plateb problémy, nejsou již způsobeny dvojitým zdaněním téhož příjmu ve více státech, ale právě často obtížnou interpretací a aplikací mezinárodních smluv, které mají dvojímu zdanění zabránit. I tyto smlouvy se totiž mohou z důvodů různého pojetí



některých ustanovení dostávat do kolizí. Mnohdy je také příčinou složité aplikace smluvních ustanovení skutečnost, že instituty upravené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění dobře neodpovídají pojmům vnitrostátních daňových předpisů. Ze snahy o zabránění dvojímu zdanění tak pramení další dílčí problémy.

Obecně však lze říci, že ekonomická situace motivuje státy stále více k odstraňování překážek přeshraničního ekonomického styku a mezinárodních investic. Dobrým dokladem toho jsou úplná osvobození určitých kapitálových plateb v rámci vztahů uvnitř Evropské unie, stejně jako skutečnost, že suverénní státy se postupně vzdávají svých tradičních práv na zdanění kapitálových příjmů v zemi jejich zdroje, což je trend, který pozorujeme v ustanoveních uzavíraných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Jakkoli tyto trendy slibují do budoucna celkové zmírnění negativních dopadů mezinárodního dvojího zdanění nejen kapitálových plateb, lze očekávat, že vzhledem ke komplexnosti současného systému právních předpisů dvojímu zdanění bránících budou určité problémy s aplikací či interpretací pravidel mezinárodního zdanění příjmů nadále přetrvávat. Tato diplomová práce chtěla upozornit na některé praktické problémy, které jsou pro oblast mezinárodního zdanění kapitálových plateb charakteristické v současnosti.