

Univerzita Karlova
Právnická fakulta
Katedra finančního práva a financí

PROBLEMATIKA KAPITÁLOVÝCH PLATEB V MEZINÁRODNÍM ZDANĚNÍ

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Kotáb

Šárka Holubářová
5. ročník

Jevanská 20, Praha 10, 100 00

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze dne 3. 1. 2008

S. Holubářová

Šárka Holubářová

Děkuji JUDr. Petru Kotábovi za cenné rady, podněty a odborné vedení.

Obsah

Obsah.....	i
Použité termíny a zkratky.....	iii
Úvod.....	1
1. Obecné otázky mezinárodního zdanění kapitálových plateb.....	4
1.1 Skutečný vlastník kapitálových plateb.....	4
1.2 Omezení zápočtu daně vyšší sazby dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění	10
1.3 Zápočet zahraniční daně s ohledem na časové rozlišení příjmů a na samostatný základ daně.....	13
1.4 Mezinárodní dvojí nezdanění určitých příjmů.....	15
1.5 Souběžná aplikace SZDZ a daňové legislativy Evropské unie.....	17
2. Mezinárodní zdanění dividend.....	21
2.1 Pojem dividendy a základní pravidla zdanění.....	21
2.2 Smluvní definice dividendy a její typy.....	24
2.3 Význam smluvní definice dividendy.....	27
2.4 Rozsah působnosti reklasifikačního ustanovení zákona o daních z příjmů .	31
2.5 Přičitatelnost dividendových příjmů stálé provozovně společnosti.....	35
2.6 Dividendy vyplacené na základě samostatně převoditelného práva.....	37
3. Mezinárodní zdanění úroků.....	45
3.1 Základní pravidla zdanění úrokových plateb.....	45
3.2 Stát zdroje úroku a jeho určení.....	47
3.3 Problematika existence více států zdroje stejné úrokové platby.....	49
3.4 Pojem úroku ze zadlužení, ke kterému dochází v souvislosti se stálou provozovnou.....	52
3.5 Problematika reklasifikace úroků na podíly na zisku a následné aplikace srážkové daně.....	56

4.	Mezinárodní zdanění licenčních poplatků.....	60
4.1	Pojem licenčního poplatku.....	60
4.2	Způsob zdanění licenčních poplatků.....	62
4.3	Licenční poplatky za užívání movité věci.....	64
4.4	Licenční poplatky za software.....	68
4.5	Licenční poplatky za know-how.....	74
4.6	Zdanění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci.	75
4.7	Poznámky ke zdanění licenčních poplatků podle mezinárodních smluv.....	77
	Závěr.....	79
	Seznam použité literatury.....	88
	Seznam citovaných mezinárodních smluv.....	90

Použité termíny a zkratky

ČR	Česká republika
FZ	Finanční zpravodaj MF
MF	Ministerstvo financí České republiky
MS OECD	Modelová (vzorová) smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital)
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
NSS	Nejvyšší správní soud ČR
obch. z.	zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
stát domicilu	stát, ve kterém je osoba podrobena zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení, místa založení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria
stát zdroje	stát, kde je plátce kapitálového příjmu rezidentem
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZCP	zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech;
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků;

Pokud v diplomové práci není u citace zákonného ustanovení uvedeno označení zákona, jedná se o zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Úvod

Počátek třetího tisíciletí je časem stále otevřenějších hranic a pokračující globalizace. V důsledku tohoto vývoje se stala i Česká republika cílem četných zahraničních investic. Subjekty, které o zahájení podnikání či investování svého kapitálu v České republice uvažují, se kromě možností podpory investic zajímají o vliv zdanění na výnosnost kapitálu a o podmínky repatriace zisků. Společnosti se zájmem o investování v ČR se proto při zvažování svých plánů obracejí na daňové poradce s otázkami ohledně zdanění příjmů v rámci konkrétních investičních projektů. Pro investory jsou samozřejmě důležitá nejen tuzemská pravidla zdanění příjmů z kapitálového majetku, ale zejména způsob jejich aplikace v daňové praxi. Za současného stavu české daňové legislativy se však poměrně často stává, že správná aplikace předpisů není dostatečně předvídatelná. Není vyhovující, že na otázky týkající se zdanění příjmů z investic nemohou investoři dostat jednoznačnou odpověď, protože daňové dopady záleží na tom, ke kterému z více možných výkladů daňových předpisů se plátce daně či finanční úřady přikloní. Nedostatečná právní jistota při aplikaci daňových předpisů tak může být jedním z faktorů odrazujících od investování v České republice.

Proto bych se ve své diplomové práci ráda zabývala problémy, které při aplikaci předpisů upravujících zdaňování přeshraničních příjmů z kapitálových investic vznikají. Tato problematika je součástí té podoblasti práva finančního a daňového, která se zabývá mezinárodním zdaněním, neboli pravidly pro zdanění příjmů, které mohou podléhat dani ve více státech. Na základě dohody států pak zpravidla dochází ke koordinaci uplatňování jejich vnitrostátních daňových předpisů za účelem odstranění přílišné daňové zátěže.

K pramenům upravujícím mezinárodní zdanění příjmů tedy patří nejen zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ale na základě své aplikační přednosti před zákonem zejména mezinárodní bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění¹. Česká republika jich uzavřela více než 70, a to většinou na základě Modelové (vzorové) smlouvy o zamezení dvojího zdanění Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Důležitou modifikací původních pravidel zdanění kapitálových plateb podle zákona o daních z příjmů jsou ustanovení transponující směrnice komunitárního daňového práva, které zakotvují zejména

¹ Jedná se o tradiční název, ačkoliv gramaticky správnější by podle mého názoru byl název smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

osvobození určitých druhů kapitálových příjmů od daně při splnění jednotně stanovených podmínek. Pro výklad těchto právních pramenů jsou pak významné silou přesvědčivosti zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu nebo i nižších správních soudů v daňových věcech s mezinárodním prvkem, případně rozsudky Evropského soudního dvora. Při výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění se daňové subjekty, Ministerstvo financí i soudy mohou obracet na komentář, který vydává Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) ke své Modelové smlouvě.

Co se týče literatury, mezinárodnímu zdanění této konkrétní podskupiny přeshraničních příjmů podle právního řádu České republiky se autoři specificky nevěnují, v dílech lze zpravidla nalézt pouze jednu kapitolu v rámci celkového rozboru problematiky mezinárodního zdanění². Pro potřeby této práce jsem takto čerpala z díla V. Sojky k tématu mezinárodního zdanění, z kapitoly věnované zdaňování pasivních příjmů³.

Dříve než se začnu zabývat praktickými problémy, které při zdaňování kapitálových plateb mohou vznikat, bych ráda blíže uvedla pojem kapitálových plateb a důvody snah o zamezení dvojímu zdanění příjmů z kapitálového majetku.

Kapitálovou platbou z daňového hlediska rozumíme příjem, který určitý subjekt obdrží jako odměnu za poskytnutí části svého majetku k využití jiné osobě. Podle druhu zprostředkovaného kapitálu a právního titulu, na kterém je poskytnutí kapitálu příjemci založeno, se rozlišují v daňovém právu českém i mezinárodním tři druhy plateb, tzv. dividendy, úroky a licenční poplatky.

Dividendou je veškerý příjem z akcií či jiných společenských práv s podílem na zisku, tedy příjem plynoucí osobě, která se podílí na základním kapitálu určité společnosti. Jako úroky jsou označovány zejména příjmy z úvěrů, půjček, dluhopisů, obligací a dalších pohledávek. Nejrozmanitější skupinu plateb tvoří licenční poplatky, neboť tento pojem kromě příjmů vyplácených za užití licence k předmětům duševního vlastnictví, zahrnuje i platby za pronájem průmyslového či vědeckého zařízení.

² Bakeš, M. a kol.. Finanční právo. 4.vydání. C.H.Beck Praha. 2006;

Rylová, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění, ANAG, 2005.

³ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, a.s., 2006, kap. 4 –Zdaňování pasivních příjmů.

Specifikem kapitálových plateb je z daňového pohledu to, že podléhají zdanění nejen ve státě, kde je jejich příjemce daňovým rezidentem a poplatníkem daně z veškerých svých příjmů, ale tradičně je z nich daň v omezené výši vybírána i ve státě, který je považován za zdroj kapitálového příjmu. Zpravidla jde stát, v němž je daňovým rezidentem osoba příjem vyplácející. Tím dochází k tzv. dvojímu zdanění kapitálového příjmu.

Státy jsou motivovány, navzdory snaze dosáhnout co nejvyšších daňových výnosů, dvojímu zdanění bránit, protože přílišná daňová zátěž v důsledku zdanění ve dvou státech by mohla zahraniční investice učinit pro investory ekonomicky nevýhodnými a jejich příliv tak omezit. Proto státy aplikují různé metody zamezení dvojímu zdanění. Mezi jednostranné úlevy českého práva při dvojím zdanění patří možnost za určitých podmínek zahraniční daň z příjmu, u něhož nebylo dvojí zdanění odstraněno jinak, odečíst od základu daně. Mnohem důležitějšími a efektivnějšími jsou však metody zamezení dvojímu zdanění obsažené v mezinárodních smlouvách, zpravidla bilaterálních. Pro kapitálové platby se jedná většinou o metodu prostého zápočtu daně, při které je na základě ustanovení smlouvy a jeho provedení podle vnitrostátního zákona daň zaplacená z příjmu rezidenta v zahraničí započtena na jeho daňovou povinnost ve státě, kde platí jako rezident daň ze svých celosvětových příjmů, za splnění podmínek omezujících výši započitatelné daně.

Metoda zápočtu je obecnou metodou zmírnění dvojího zdanění pro všechny druhy příjmů, z nichž je v zahraničí zaplacená daň. U kapitálových plateb je však dvojí zdanění omezeno ještě jedním specifickým způsobem, a tím je mezinárodní smlouvou stanovené omezení sazby daně, která může být ve státě zdroje platby z tohoto příjmu sražena. Oproti 15% srážkové dani stanovené pro příjmy nerezidentů zákonem o daních z příjmů tak může mezinárodní smlouva tuto sazbu omezit např. na 5%, či zdanění u zdroje vyloučit za určitých podmínek úplně. Toto speciální omezení dvojího zdanění zaručuje, že i při případné nemožnosti zahraniční daň započíst bude alespoň snížena její výše, což představuje určitou minimální míru právní jistoty pro zahraniční investory.

Ve své práci se budu nejprve věnovat tématům, které jsou při aplikaci pravidel mezinárodního zdanění společné pro všechny druhy kapitálových plateb. V dalších třech kapitolách bych se postupně věnovala problémům vznikajícím při zdaňování přeshraničních dividend, posléze úroků a nakonec licenčních poplatků, což odpovídá pořadí článků věnovaným těmto platbám ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

1. Obecné otázky mezinárodního zdanění kapitálových plateb

V této kapitole se budu věnovat tématům, která se týkají aplikace daňových zákonů a mezinárodních smluv na situace vznikající při zdaňování kapitálových plateb nezávisle na druhu příjmu. Jedná se tedy o obecné podmínky vyloučení dvojího zdanění u kapitálových plateb, jako je okruh osob, kterým mohou být výhody ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění přiznány, výše daně uplatnitelné k zamezení dvojímu zdanění zápočtem. Závěrem bych ráda pojednala o souběžné aplikaci mezinárodních smluv a předpisů komunitárního práva, protože v rámci Evropské unie dochází k nejvýraznější harmonizaci zdanění právě v oblasti zdanění kapitálových plateb.

1.1 Skutečný vlastník kapitálových plateb

Aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění, a to jejich článků týkajících se zdanění kapitálových plateb, je často vázána na podmínku, že příjemce platby je jejím skutečným vlastníkem. Účelem zavedení pojmu skutečného vlastníka do Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) bylo zdůraznění toho, že se smluvní výhody nevztahují na takové příjemce plateb, kterým je sice příjem přímo poukazován, aniž by ale byl rozšířením jejich majetkové podstaty a tedy jejich zdanitelným příjmem. Termín „beneficial owner“ pochází podle K. Vogela z Velké Británie, kde byl ovšem britskými soudy pojem vykládán restriktivněji⁴ než ve smyslu, jaký mu bývá přisuzován v Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění (dále jen „MS OECD“). Jednotný a ustálený výklad pojmu skutečného vlastníka jako pojmu, který má pro mezinárodní zdanění kapitálových plateb zásadní důležitost, však neexistuje, a to ani v komentáři k MS OECD.⁵ Jak uvádí V. Sojka „Komentáře k Modelové smlouvě OECD se vymezení tohoto pojmu nevěnují, v praxi je však chápán jako reflexe kolektivních forem investování.“⁶ Komentář k MS OECD se této

⁴ Srov. Vogel, K.: Klaus Vogel on double taxation conventions, Kluwer Law International, 1997, s. 561.

⁵ Ke komentáři k MS OECD srov. Pijl, H.: The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of Judiciary, in: European Taxation, č. 5/2006.

⁶ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, a.s., 2006, s. 150

problematice skutečně věnuje pouze zmínkou v paragrafu 10 k článku 10, kde se uvádí, že pokud je příjemcem platby rezident smluvního státu jednající v pozici zprostředkovatele či pověřence, bylo by v nesouladu s účelem MS poskytnout tomuto příjemci smluvní výhody pouze na základě důvodu, že okamžitým příjemcem platby je rezident smluvního státu. Zprostředkovateli totiž žádné dvojí zdanění nehrozí, vzhledem k tomu, že ani ve státě jeho domicilu není platba považována za jeho zdanitelný příjem.

Tím, že institut společného vlastníka byl do modelové smlouvy OECD zaveden až verzí z roku 1977, vzniká otázka, zda je třeba i starší smlouvy, které podmínku skutečného vlastníka neobsahují, vykládat obdobně ve smyslu vyloučení smluvních výhod pro pouhé zprostředkovatele. Ministerstvo financí České republiky (dále jen „MF“) k této problematice publikovalo svůj výklad ve Sdělení MF k problematice pojmů místo vedení a skutečný vlastník, publikovaném ve Finančním zpravodaji č. 1 z roku 2001. Ministerstvo zde uvádí: „Ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, se hovoří pouze o příjemci, který je rezidentem v určitém státě, avšak skutečnost, že tento příjemce je rovněž skutečný vlastník ve výše uvedeném významu a smyslu, se automaticky předpokládala a smlouvy tak byly vždy i interpretovány. Zavedení pojmu "skutečný vlastník" tedy neznamená faktickou změnu, ale pouze přesnější formulaci podstaty věci.“ Srovnáme text modelové smlouvy, která podmiňuje omezení sazby daně z kapitálových plateb u zdroje skutečností, že příjemce je skutečným vlastníkem příjmu, např. se zněním SZDZ s Nizozemím z roku 1974⁷. Ta omezení sazby daně váže pouze na fakt, že příjmy jsou „vyplácené osobě, která má bydliště či sídlo v druhém státě“⁸. Z gramatického výkladu tohoto ustanovení je obtížné dovodit, že by tato osoba zároveň musela být skutečným vlastníkem příjmu. Pokud však vezmeme příklad zprostředkovatele, jež pouze příjem převádí jiné osobě a nezdaňuje jej mezi svými příjmy, lze souhlasit s názorem MF, že i u dřívějších smluv neobsahujících podmínku skutečného vlastníka je možné z jejich účelu spočívajícího v zamezení dvojímu zdanění dovodit, že na zprostředkovatele se smluvní výhody nevztahují, jelikož u něj dvojí zdanění nenastává. Obdobný názor jako Ministerstva financí zastává k této otázce i K. Vogel ve svém komentáři k německým SZDZ. Uvádí, že přítomnost podmínky skutečného vlastníka neznamená pro uplatňování smlouvy žádný významný rozdíl, protože i SZDZ, které tento pojem neobsahují,

⁷ Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 138/1974 Sb.

⁸ SZDZ s Nizozemím, č. 138/1974 Sb. čl. 10 odst. 1, čl. 11 odst. 1, čl. 12 odst. 1

mají v tomto směru stejné účinky, a to na základě obecných principů SZDZ. K. Vogel tedy konstatuje, že „vše, co koncept skutečného vlastníka přináší, je vyjasnění situace, která již existovala i podle dřívějších SZDZ“⁹.

Do roku 1995 byla ve znění MS OECD podmínka skutečného vlastnictví vyjádřena tak, že sazba daně z kapitálové platby byla omezena určitou výší za podmínky, že příjemce platby byl zároveň jejím skutečným vlastníkem. SZDZ uzavřené podle tohoto dřívějšího znění by tedy mohly být vykládány tak, že výhod ze SZDZ nelze využít v případě, kdy okamžitý příjemce i skutečný vlastník sice jsou rezidenty druhého smluvního státu, ale nejsou jednou osobou. Od verze z roku 1995 je v MS OECD aplikace omezené sazby daně podmíněna pouze tím, že „skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu“. Jak ve svém komentáři uvádí K. Vogel, dřívější znění MS OECD odůvodňuje závěr, že pojem příjmu vypláceného určité osobě je třeba interpretovat širěji následujícím způsobem: i když je příjem vyplácen zprostředkovateli ve prospěch skutečného vlastníka, musí být bez ohledu na to považován za příjem vyplácený skutečnému vlastníkovi.

Nyní bych se ráda věnovala výkladu pojmu skutečný vlastník. MS OECD definici tohoto pojmu neobsahuje, a odkazuje tak v souladu se svým čl. 3 odst. 2 na vnitrostátní právo smluvních stran. Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“; pokud v dalším textu není u citace paragrafu uvedeno označení zákona, jedná se o zákon o daních z příjmů) obsahuje definici skutečného vlastníka kapitálových plateb v § 19 odst. 6, podle kterého je jím osoba, která „platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu“. I když tato definice byla do ZDP zavedena až v souvislosti s transpozicí evropských směrnic, lepší definici skutečného vlastníka zákon neobsahuje. Jinou definici téhož pojmu zákon uvádí v § 38fa odst. 3, kde se ovšem jedná o skutečného vlastníka pouze pro účely plnění povinností platebního zprostředkovatele ve vztahu k úrokům vypláceným fyzickým osobám. Skutečné vlastnictví se zde implicitně předpokládá, pokud fyzická osoba, která je příjemcem úroků neprokáže opak, pojem je tedy podle §38fa chápán ve výrazně širším smyslu. Není příliš vhodné, že zákon má dvě různé definice téhož pojmu, ale ze znění § 38fa odst. 3 lze tuto definici považovat za speciální. Do definice v § 19 odst. 6 bylo až novelou s účinností od 1.1.2008 doplněno, že se vztahuje i na příjemce dividend. Do té doby vnitrostátní právo definici skutečného vlastníka dividend narozdíl od úroků a licenčních poplatků neobsahovalo.

⁹ Vogel, K.: Klaus Vogel on double taxation conventions, Kluwer Law International, 1997, s. 563

Jak je uvedeno výše, původně byl pojem do MS OECD zaveden za účelem vyloučení smluvních výhod pro pouhé zprostředkovatele příjmů. Důvody, pro které příjemce platbu nepřijímá ve svůj vlastní prospěch, mohou být jak právní, tak faktické. Širší výklad pojmu skutečný vlastník, podle kterého na splnění podmínky skutečného vlastnictví postačuje vlastnictví právní, tedy výklad benevolentnější pro daňové subjekty, odpovídá komentáři k MS OECD v tom smyslu, že nedostatek skutečného vlastnictví shledává pouze u osob, které jsou zprostředkovateli či v obdobné pozici a nejsou tak vlastníky příjmu v právním slova smyslu. Tento výklad zastává MF ve výše uvedeném sdělení ve Finančním zpravodaji č.1/2001, když považuje za skutečného vlastníka osobu, „které lze tento příjem objektivně přisoudit a která ho také zdaňuje, (...) a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne“¹⁰.

Právní titul, na základě kterého příjemci platba plyne, je tedy pro skutečné vlastnictví nezbytný. V současné praxi se však daňové subjekty často zabývají otázkou, zda splní podmínku skutečného vlastníka v případě, kdy je jejich vlastní prospěch z příjmu zpochybněn fakticky, zejména omezením svobody nakládání s obdrženým příjmem. Touto otázkou se zabývá K. Vogel ve výkladu ke skutečnému vlastnictví, a například uvádí: „Skutečným vlastníkem je ten, kdo může svobodně rozhodnout, (i) zda bude určitý kapitál poskytnut k užívání jiným osobám nebo, (ii) jak bude naloženo s příjmy z tohoto poskytnutí plynoucími, nebo obojí.“¹¹ Pojem přijímání platby ve svůj vlastní prospěch je poměrně neurčitý. Z dikce § 19 odst. 6 by bylo možné vyvodit, že sousloví ve svůj vlastní prospěch je pouze zdůrazněním druhé části definice, tj. toho, že se nejedná o zprostředkovatele, zástupce či zmocněnce.

Jisté je však možný i výklad užší, že musí být možné opravdu identifikovat konkrétní ekonomický prospěch, který příjemci z platby plyne, a který může být vyloučen zejména dalšími povinnostmi subjektu, které jeho nakládání s přijatou platbou omezují či vylučují. K. Vogel konstatuje, že u fyzické osoby jako příjemce je velmi těžké prokázat omezenou možnost dispozice s příjmem. Naproti tomu možné omezení spatřuje při kontrole právnických osob ovládanými osobami. Vyjadřuje názor, že u právnícké osoby redistribuce příjmu např. akcionářům, ani fakt, že je společnost ovládána jediným akcionářem, nebrání samy o sobě skutečnému vlastnictví chápanému v tomto užším smyslu. Skutečné vlastnictví faktické by

¹⁰ Sdělení MF č.j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů místo vedení a skutečný vlastník, FZ č.1/2001

¹¹ Vogel, K.: Klaus Vogel on double taxation conventions, Kluwer Law International, 1997, s. 562

bylo vyloučeno teprve v případě, kdy možnost rozhodování dceřiné společnosti o naložení s příjmem by byla pouze formální, nebo pokud by např. byla ovládající osobou společnosti uzavřena smlouva o převodu platby na třetí osoby. Záleží tedy podle mého názoru na míře jistoty, se kterou nebude mít právní příjemce platby z příjmu žádný prospěch. Pokud jsou např. ve skupině společností uzavřeny na sebe navazující úvěrové smlouvy, lze silně zpochybnit prospěch jedné společnosti z přijatých úroků, pokud úroky ve stejné výši zaplatí tato společnost naopak jiné osobě z titulu jí čerpaného úvěru.

Aby daňový subjekt dosáhl výhod vyplývajících ze SZDZ pro skutečného vlastníka příjmu, stačí v mnoha státech doručit plátcí daně vlastní prohlášení o tom, že je skutečným vlastníkem konkrétního příjmu. Např. se sdělení ke SZDZ s Norskem¹² však vyplývá, že pokud jsou českému rezidentovi, právnické osobě, vypláceny dividendy od norské společnosti, „musí navíc poskytnout informace o její struktuře a vlastnictví podílů na ní, na základě kterých lze určit, kdo je skutečným vlastníkem příjmu“¹³. Z této skutečnosti lze vyvodit závěr, že v některých státech mohou přistupovat k výkladu pojmu skutečného vlastníka restriktivněji a v souladu s právě uvedenými úvahami požadovat naplnění podmínky vlastního ekonomického prospěchu.

V současné době lze na základě znění zákonné definice a výkladu MF zastávat názor, že nedostatek skutečného vlastnictví je pro účely aplikace ZDP a SZDZ uzavřených ČR jednoznačně způsobován pouze nedostatkem právního titulu k vlastnictví zdanitelného příjmu. Avšak ve výše uvedených situacích, kdy je obtížně obhajitelné, že příjem přináší jeho vlastníku určitý vlastní ekonomický prospěch, by měly daňové subjekty počítat s možností změny přístupu ze strany MF a správců daně. V těchto případech charakterizovaných nedostatkem svobodné vůle rozhodovat o nakládání s příjmem by totiž mohl správce daně za předpokladu příklonu k užšímu výkladu pojmu skutečného vlastníka prokázat v souladu s § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), že z faktického hlediska neměl daňový subjekt z platby žádný vlastní prospěch, vyvrátit tak skutečné vlastnictví podle § 19 odst. 6, a doměřit srážkovou daň s vyšší sazbou než podle SZDZ. O legalitě tohoto užšího výkladu by pak případně musel rozhodnout soud ve správním soudnictví.

¹² Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 121/2005 Sb.m.s.

¹³ Pokyn D-290 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sb.m.s.: č. 121/2005), FZ č. 12/2005

Právní jistotě daňových subjektů by podle mého názoru prospělo zpřesnění zákonné definice skutečného vlastníka, aby nemusely v otázce tohoto pro mezinárodní zdanění kapitálových plateb velmi důležitého institutu subjekty spoléhat na právně nezávazné výklady Ministerstva financí. Z takové přesnější definice by mělo být zejména patrné, zda je skutečné vlastnictví příjmu podmíněno získáním reálného ekonomického prospěchu.

Co se týče subjektů, které se mohou výhod ze SZDZ dovolávat, jsou obecně (tj. nejen pro zdanění kapitálových plateb) smluvní výhody problematicky dostupné pro tzv. transparentní entity¹⁴, tj. např. pro veřejnou obchodní společnost, jejíž zisk je zdaňován poměrně u jejích společníků. Vyloučení mezinárodního dvojího zdanění je zde složité zejména z důvodu odlišného přístupu k těmto entitám v jednotlivých státech. Na Ministerstvo financí byl proto podán v rámci koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR návrh P. Fekara, aby v rámci efektivního zamezení dvojímu zdanění bylo možné započítávat např. i část daně zaplacené v zahraničí českou veřejnou obchodní společností na základ daně jejího společníka v ČR¹⁵. Návrh byl podpořen argumentem, že ani ZDP ani mezinárodní smlouvy nepodmiňují možnost zápočtu totožností daňových subjektů ani totožností druhu daně. Mezinárodní zdanění transparentních entit je velmi komplexní problematikou, která přesahuje rámec mé práce, ráda bych zde však uvedla, že Ministerstvo financí se takto rozšiřujícím výkladem aplikace smluvních výhod bránilo s tím, že účelem SZDZ je pouze zamezení dvojího zdanění právního, a nikoli dvojího zdanění ekonomického. „V kontextu aplikace mezinárodních smluv ve vztahu ke v příspěvku zmiňovaným např. transparentním entitám si je třeba uvědomit, že např. daň vybraná v zahraničí na úrovni české v.o.s. je mimo kontext uzavřené smlouvy, neboť na českou v.o.s. se daná smlouva nevztahuje a ČR nemá povinnost vůči takovéto dani vylučovat mezinárodní dvojí zdanění.“¹⁶ V případě transparentních entit se nejedná o dvojí zdanění téhož subjektu z téhož příjmu a SZDZ se tedy nepoužijí, ministerstvo však odkazuje v tomto směru na institut řešení případů dohodou.

V souvislosti s otázkou subjektů, které jsou oprávněny požívat smluvních výhod ještě zmíním rozsudek Evropského soudního dvora č. C-307/97¹⁷. Rozsudek vyžaduje od

¹⁴ Srov. Balco, T.: Treatment of Transparent Entities for Tax Treaty Purposes - What's going on in the Czech Republic, in: European Taxation, č. 4/2006.

¹⁵ Zápis z jednání Koordinačního výboru KDP ČR, k příspěvku 148/04.10.06 - Zápočet zahraniční daně.

¹⁶ Zápis z jednání Koordinačního výboru KDP ČR, k příspěvku 148/04.10.06 - Zápočet zahraniční daně

¹⁷ Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. září 1999 ve věci C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain.

členských států, které jsou stranou smlouvy o zamezení dvojího zdanění poskytovat stálým provozovněm společností, jež nejsou rezidenty v daném státě, výhody ze smlouvy za stejných podmínek, jako jsou poskytovány společnostem, které rezidenty v tomto státě jsou. Odepření smluvních výhod stálým provozovněm omezuje pro zahraniční společnost možnost volby, kterým z více způsobů bude v členském státě rozvíjet svou podnikatelskou činnost. Omezení využití smluvních výhod na základě argumentu, že stálé provozovny nepodléhají v daném členském státě neomezenému zdanění, není přípustné ani pokud je pozice stálých provozoven kompenzována jinými výhodami. Jedná se například o výhodu, že zisk převáděný stálou provozovnou do ústředí společnosti nepodléhá srážkové dani. Takovéto omezení smluvních výhod pro stálou provozovnu je porušením článku 43 Smlouvy o založení Evropského společenství.

1.2 Omezení zápočtu daně vyšší sazby dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V návaznosti na rozbor okruhu subjektů, které mohou uplatnit ustanovení SZDZ bych se ráda věnovala otázce, zda daňový subjekt může na svou českou daňovou povinnost započítat zahraniční daň, která byla skutečně sražena podle zákonů jiného státu, anebo pouze daň, která měla být sražena podle SZDZ při využití všech jejích výhod.

Nejdříve bych však ráda uvedla několik poznámek obecně k technice srážení daně z kapitálových plateb. V některých státech probíhá výběr daně srážkou na základě systému refundačního, který plátcí ukládá jednoznačnou povinnost srazit daň z vypláceného příjmu bez ohledu na jeho poplatníka sazbou, kterou ukládá vnitrostátní zákon zdroje příjmu. Chce-li poplatník uplatnit výhody ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je nucen zpětně se obrátit na finanční úřady státu, ve kterém byla daň sražena a v souladu se stanoveným administrativním postupem žádat o vrácení rozdílu mezi daní sraženou a daní, která odpovídá uzavřené SZDZ. Naproti tomu v systému tzv. čistě plátcovském, uplatňovaném v ČR, je to plátcé, kdo je povinen přímo srazit daň ve výši stanovené mezinárodní SZDZ. Jedná se o systém poměrně nevýhodný pro poplatníka, protože plátcí srážejí daň v rámci vlastní majetkové odpovědnosti, tedy mnohdy raději vyšší sazbou, a daňový poplatník musí ve snaze o nápravu nejprve podat stížnost u plátce daně podle § 51 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), než může žádat o nápravu u správce daně. Tento systém

tedy především ukládá plátcům povinnost aplikace a interpretace všech SZDZ, které jsou relevantní pro poplatníky, jimž plátce příjem vyplácí.

Plátce daně se při aplikaci SZDZ může dopustit chyb. Zároveň není povinností daňového subjektu oznamovat plátcům daně, že je skutečným vlastníkem příjmu a že se na něj jako rezidenta určitého státu vztahují výhody ze SZDZ. V těchto případech může dojít k situaci, kdy je sražena daň vyšší, než je povoleno příslušnou SZDZ. Může např. nastat situace, že rezident ČR je skutečným vlastníkem více než 10% podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy se sídlem v USA, tyto skutečnosti však plátcům daně v USA nedoloží, a nechá si srazit daň ve výši 15% hrubé částky dividend podle čl. 10 odst. 2 písm. b) SZDZ s USA¹⁸, ačkoliv podle písmena a) téhož článku SZDZ by daň za těchto podmínek neměla přesáhnout 5% hrubé částky dividend. Z logiky zamezení dvojímu zdanění by mělo být možné na českou daň započítat pouze tu výši daně zaplacené v USA, kterou lze v USA vybrat v souladu se SZDZ. Pokud by ČR dovolila započíst částku vyšší, dotovala by tím zbytečně státní pokladnu USA, ledaže by stejný přístup přijaly i Spojené státy americké. V praxi se podle mého názoru často i při nesprávném uplatnění vyšší než smluvní sazby daně vinou nečinnosti poplatníka u zahraničního plátce daně, přesto uplatní v ČR k zápočtu pouze částka daně, která mohla být v zahraničí vybrána v souladu se SZDZ.¹⁹ Otázkou tedy zůstává, zda lze tuto povinnost započíst pouze částku daně určenou ke zdanění u zdroje v souladu se SZDZ vyčíst z ustanovení ZDP či SZDZ.

Ze znění ZDP platného do konce roku 2000 bylo z § 38f odst. 2 možno tuto povinnost jednoznačně vyvodit: „Daň zaplacená ve druhém smluvním státě se však započte na úhradu daně nejvýše částkou, která může být ve druhém smluvním státě vybírána v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění.“ Po novelizaci však § 38f odst. 2 klade důraz pouze na to omezení částky české daně způsobilé k započtení, které se vztahuje k výši daně z příjmů vypočtené podle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Podle gramatického výkladu současného znění § 38f tedy lze započíst ve výše popsané situaci daň ve výši 15% hrubé částky dividend, protože se jedná podle § 38f odst. 2 a 3 o „daň zaplacenou v zahraničí“, za podmínky, že tato daň nepřekročí daň připadající na příjmy ze zahraničí. Jiné omezení v tomto směru ZDP neuvádí. Je třeba vyšetřit, zda tuto situaci řeší samy SZDZ

¹⁸ Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 32/1994 Sb.

¹⁹ Srov. Marková, H.: Zákon o daních z příjmů: komentář, C. H. Beck, Praha 2006; komentář k § 38f.

uzavřené ČR. Ty ve svých člancích věnovaných vyloučení dvojího zdanění zpravidla kopírují MS OECD. Ta stanoví, že smluvní stát „může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do daňového základu, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmu nebo majetku, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny ve druhém smluvním státě, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené v druhém smluvním státě“²⁰. Částku, o kterou se daň sníží, omezuje MS OECD pouze stejným způsobem jako § 38f odst. 2 ZDP, tedy daní „zaplacenou v druhém smluvním státě“ a výši daně odpovídající ve státě domicilu příjmům ze zdrojů v zahraničí. Hovoří se pouze o určení množiny příjmů, které mohou být podle SZDZ zdaněny ve státě zdroje, nikoliv již o tom, že by se zápočet uplatňoval pouze na takové příjmy, z nichž byla sražena daň, jejíž výše je v souladu se smlouvou. Povinnost započíst daň pouze do výše sražené v souladu s ustanoveními smlouvy tedy podle mého názoru přímo ze SZDZ nevyplývá.

Mohl by se vyskytnout názor, že započtení vyšší daně brání § 37 a § 38f odst. 1 ZDP v souladu s články 10, 11 a 12 SZDZ stanovujícími maximální možnou sazbu daně ve státě zdroje příjmů. § 38f odst. 1 ukládá postupovat při zápočtu zahraniční daně podle příslušných ustanovení SZDZ. Ty, jak bylo výše uvedeno, pouze v článku 23B upravují povinnost smluvního státu započíst daň z určitým způsobem stanovených příjmů, aniž by hovořily o výši této daně. Státu zdroje příjmů umožňují články 10, 11 a 12 SZDZ vybrat daň pouze v určité výši, ale pokud je daň vybrána v rozporu se SZDZ, nevyplývá nijak ze SZDZ pro stát domicilu příjemce platby povinnost zjednat nápravu. Domnívám se tedy, že fakt, že daň je ve státě zdroje vybrána v rozporu se SZDZ, jakkoli je to porušením mezinárodní smlouvy, neznemožňuje tuto daň považovat za „daň z příjmů zaplacenou v zahraničí“ podle § 38f odst. 2 ZDP a započíst ji v ČR jako státě domicilu příjemce v plné výši. Nelze totiž směřovat smluvní povinnosti různých smluvních stran. Pokud by např. ZDP obsahoval ustanovení, že daň zaplacená ve smluvním státě zdroje dividend bude vždy započtena ve výši 30% hrubé částky dividend, ačkoli byla ve skutečnosti sražena daň nižší, nebylo by to v rozporu s ustanoveními ani smyslem SZDZ. Mezinárodní smlouva totiž upravuje povinnost ČR započíst zahraniční daň v určité výši, ale nemůže ze své povahy zabraňovat započtení daně ve větší míře, tedy stanovovat horní limit výše daně k započtení.

Proto se domnívám, že ani z doslovného znění ZDP, ani z uzavřených SZDZ nelze vyvodit jednoznačný závěr, že daň zaplacenou v zahraničí lze na daň z příjmů započíst pouze

²⁰ MS OECD, čl. 23B

ve výši, která mohla být sražena ve státě zdroje v souladu se SZDZ. Z logiky zápočtu i z dřívějšího znění § 38f však vyplývá, že bylo úmyslem zákonodárce toto omezení výše zápočtu daně v zákoně zakotvit. Tento názor lze dovodit i a contrario z § 38f odst. 11, který umožňuje započíst daň z úroků v částce vyšší, než mohla být sražena podle uzavřené SZDZ, pokud se jedná o daň sraženou v souladu s předpisy Evropských společenství. Toto ustanovení by bylo nadbytečné, pokud by bylo podle zákonodárce vždy možné započíst daň v částce vyšší než je stanovena SZDZ, pokud byla daň v této částce zaplacená. Proto by bylo podle mého názoru vhodné § 38f ZDP novelizovat a limitaci započitatelné daně výši daně zaplacené v souladu se SZDZ v něm stanovit výslovně.

1.3 Zápočet zahraniční daně s ohledem na časové rozlišení příjmů a na samostatný základ daně

Při použití metody prostého zápočtu, která se aplikuje ve většině SZDZ uzavřených ČR na příjmy z kapitálových plateb, lze podle § 38f odst. 2 ZDP daňovou povinnost snížit o daň zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Aby tedy mohla být zaplacená daň v určitém zdaňovacím období započtena, musí být v základu daně pro toto zdaňovací období obsaženy příjmy ze zdrojů v zahraničí. Pro jednoduchost uvažujme, že konkrétní kapitálová platba je jediným příjmem ze zdrojů v zahraničí z daného státu. U úroků a licenčních poplatků plynoucích ze zdrojů v zahraničí může (narozdíl od dividend) nastat situace, že se v souladu s českými účetními předpisy výnos ze zahraničí časově rozlišuje po více zdaňovacích obdobích. Daň ve státě zdroje příjmu je však v souladu s tamními předpisy zpravidla sražena jednorázově při provedení platby. Tato zaplacená daň se podle § 38f odst. 4 ZDP prokazuje potvrzením zahraničního správce daně, které lze zpravidla vzhledem k administrativním procesům obdržet až s určitým odstupem po datu provedení srážky.

Narozdíl od pouhého opožděného získání potvrzení z důvodu odlišného začátku nebo délky zdaňovacího období, kterému je věnován § 38f odst. 8, není výše popsaná situace v zákoně výslovně řešena. Ustanovení § 38f odst. 2 a 4 ZDP by bylo možno restriktivně vykládat tak, že daň sraženou v zahraničí lze započítat pouze v tom období, kdy byla daň v zahraničí zaplacená, daňový subjekt má potvrzení zahraničního správce daně a zároveň jsou příjmy ze zahraničí obsaženy v základu daně podle ZDP. Tento výklad by ovšem nesplnil účel stanovený v § 38f, kterým je vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, protože by

zápočet umožňoval jen v jednom ze zdaňovacích období z těch, po které je příjem ze zahraničí časově rozlišován ve výnosech. Pokud by např. byl úrok za období 1.2.2005 až 31.1.2006 zaplacen či připsán 1.2.2006, daň sražená v zahraničí by mohla být na základě potvrzení započtena ve zdaňovacím období roku 2006, ve kterém by ovšem ve výnosech byla pouze 1/12 výše úroku, a podíl příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně by tedy byl minimální a neumožňoval by daň efektivně započíst v zaplacené výši. Logickým a teleologickým výkladem ustanovení § 38f odst. 2 ZDP tedy lze dospět k závěru, že o daň zaplacenou v zahraničí by mělo být možné snížit daňovou povinnost v poměrných částkách ve všech zdaňovacích obdobích, ve kterých jsou v základu daně obsaženy související příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tento výklad může být podpořen i komentářem k MS OECD, kde se k článku 23B o metodě zápočtu uvádí, že částka daně musí být snížena o zahraniční daň bez ohledu na to, kdy byla daň ve státě zdroje sražena.²¹ Tohoto výsledku lze dosáhnout po obdržení potvrzení zahraničního správce daně podáním dodatečných daňových přiznání za období, v nichž jsou příjmy ze zahraničí související se sraženou daní obsaženy. Dodatečné daňové přiznání je možné podle § 41 odst. 1 a 4, a § 47 odst. 1 podat do uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, což by v případě plateb úroků a plateb za licenční poplatky pravděpodobně mělo být dostačujícím obdobím pro uplatnění zápočtu. Pokud by naopak např. licenční poplatek byl uhrazen předem, není nutné podávat dodatečná daňová přiznání a daňový subjekt má včas k dispozici potvrzení, na základě něhož provede poměrný zápočet zaplacené daně v příslušných následujících zdaňovacích obdobích. Tento výklad podle mého názoru též nejlépe odpovídá znění článku 23 SZDZ. Např. cituji ze SZDZ s Francií²²: „Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do daňového základu, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmu nebo majetku, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny ve Francii, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené ve Francii.“ Podle tohoto ustanovení se zápočet odvíjí od zahrnutí příjmu do základu daně podle ZDP v České republice. Jeden příjem z Francie tedy může být zahrnut do více různých základů daně v ČR a započtení provedeno v poměrné výši.

²¹ Commentary on Article 23, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 15 July 2005)

²² Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 79/2005 Sb.m.s.

Další otázkou související s provedením zápočtu podle ZDP je, zda je nutné provádět zápočet zahraniční daně zvlášť pro základ daně podle § 23 ZDP a samostatný základ daně právnických osob podle § 20b ZDP. V ustanovení § 38f odst. 2 ZDP se uvádí slovní spojení základ daně v jednotném čísle, z čehož by bylo možné usuzovat, že se zápočet provádí pro každý základ daně zvlášť. Na druhou stranu se zde hovoří o uplatnění odčitatelných položek a nezdanitelných částí základu daně, které mají smysl pouze pro základ daně podle § 23. Názor Ministerstva financí na tuto otázku poskytuje pokyn D-300 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992, ve znění pozdějších předpisů. Pokyn obsahuje k § 38f ZDP jediný komentář, což podle mého názoru neodpovídá komplexnosti problematiky vyloučení mezinárodního zdanění. Podle pokynu má-li poplatník „příjmy ze zdrojů v zahraničí, které jsou zdaňovány sazbami daně podle § 21 odst. 1 a 21 odst. 4, může se obdobná daň zaplacená v zahraničí odečíst jen od té daně, v jejímž základu jsou obsaženy související příjmy.“ Pokyny řady D však nejsou závaznými právními předpisy. Pokud ministerstvo uvádí toto pravidlo v pokynu, lze usuzovat, že uplatnění zápočtu zahraniční daně odděleně pro běžný a samostatný základ daně nevyplývá dostatečně jasně ze znění ZDP. V takovém případě by bylo vhodné zahrnout pravidlo z pokynu D-300 do zákona legislativní změnou, v zájmu zajištění vyšší právní jistoty daňových poplatníků.

1.4 Mezinárodní dvojí nezdanění určitých příjmů

Zatímco většina ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění směřuje k tomu, aby jeden příjem nebyl k tíži daňového subjektu zdaněn ve dvou zemích najednou, mohou se vyskytnout i případy, kdy na základě aplikace smluv nebude konkrétní příjem zdaněn ani v jednom ze států.

Za prvé se může jednat o případ, kdy příjem je v zemi zdroje příjmu osvobozen od zdanění, ale na základě metody vynětí zakotvené ve smlouvě se tento příjem nezdaní ani v zemi, kde je příjemce daňovým rezidentem. Toto je možné ilustrovat na dividendovém příjmu ze zdrojů v Brazílii placeném českému daňovému rezidentovi. Na základě informací z internetu by dividendy vyplácené brazilskou společností brazilským nerezidentům neměly v Brazílii podléhat žádné dani.²³ Podle článku 23 odst. 2 SZDZ s Brazílií²⁴ „jestliže osoba,

²³ http://www.fta.org/countries/brazil.html?ma_rubrique=fiscalite

²⁴ Smlouva mezi vládou ČSSR a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 200/1991 Sb.

kteřá je rezidentem v Československu, pobírá příjem, jiný než uvedený v odstavci 3, který v souladu s ustanoveními této smlouvy může být zdaněn v Brazílii, vyjme prvně zmíněný stát takovýto příjem ze zdanění“. Dividendový příjem není uveden v odstavci 3 a podle čl. 10 odst. 2 může být zdaněn v Brazílii, takže ho ČR vyjme, pokud se jedná o příjem jejího rezidenta, ze zdanění. ZDP upravuje metodu úplného vynětí v § 38f odst. 5 tak, že se ze základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Za takové příjmy se v souladu s 38f odst. 2 považují příjmy ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, snížené o související výdaje. V souvislosti se zákonným zněním „podléhají zdanění“ tedy vzniká otázka, zda stačí, že mohou být příjmy podle smlouvy zdaněny, nebo zda musí být daň skutečně sražena. Odpověď na tuto otázku poskytuje § 37, který stanoví, že „ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak“. I kdyby se tedy ustanovení 38f odst. 2 vykládalo tak, že daň musí být v zahraničí skutečně sražena, a že dividendový příjem z Brazílie jinak nelze v ČR vyjmout, toto ustanovení by se nepoužilo pro rozpor s ustanovením článku 23 odst. 2 SZDZ s Brazílií.

Tento výklad je podpořen i komentářem k MS OECD, ke článku o metodě vynětí, který uvádí, že stát, kde je příjemce rezidentem, musí vyjmout příjem, který může být zdaněn v druhém smluvním státě, bez ohledu na to, jestli právo příjem zdanit je tímto druhým státem skutečně vykonáno.²⁵ Toto potvrzuje i paragraf 56.2 komentáře k témuž článku MS OECD, z něhož plyne, že na výše uvedený příklad se neaplikuje odst. 4 článku 23A o metodě vynětí, zamezující v určitých případech dvojímu nezdanění. Stát, kde je příjemce rezidentem tak musí příjem vyjmout, protože osvobození od daně ve státě zdroje příjmu v tomto případě není zapříčiněno aplikací SZDZ, ale vyplývá z vnitrostátního práva státu zdroje.

Popsané dvojí nezdanění by se dalo interpretovat tak, že stát, kde je příjemce rezidentem, respektuje na základě uzavřené SZDZ osvobození příjmu od daně ve státě zdroje. Nesmí ovšem jít o zneužití existence SZDZ směřující k daňovému úniku, daňové subjekty tedy musejí jednat při aplikaci smlouvy v dobré víře.

Druhým případem, při kterém konkrétní příjem nemusí být na základě aplikace smlouvy zdaněn ani v jednom ze států, je situace, kdy smlouva v článku o vyloučení dvojího zdanění uvádí, že daň z příjmu, který byl v jednom státě od daně osvobozen, bude pro účely

²⁵ Commentary on Article 23A, in: Model Tax Convention on Income and on Capital

zápočtu v druhém státě považována za zaplacenou. Jedná se o tzv. zápočet fiktivní daně. Například uveďme čl. 22 odst. 3 SZDZ s Řeckem²⁶: „Pokud podle zákonů v jednom smluvním státě bude poskytnuto částečné nebo úplné osvobození od daně, na niž se vztahuje tato smlouva, bude ve druhém smluvním státě pro účely výpočtu částky povolené k odpočtu z daně, jak je uvedeno v předchozích odstavcích, tato daň považována za zaplacenou.“²⁷

Uvedené případy jsou ilustrací toho, že souběžná aplikace SZDZ a vnitrostátních předpisů více států může vést ke zvláštním důsledkům. V této souvislosti je tedy zajímavé zamyslet se nad otázkou paralelní aplikace SZDZ s právem komunitárním.

1.5 Souběžná aplikace SZDZ a daňové legislativy Evropské unie

Mezinárodní zdanění příjmů vyplácených mezi subjekty, kteří jsou rezidenty různých členských států Evropské unie, kromě bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění upravuje i společná daňová legislativa Evropské unie, sestávající v současné době z několika směrnic. Smyslem této legislativy je omezit daňovou konkurenci mezi jednotlivými členskými státy a umožnit svobodu usazování a volný pohyb kapitálu. Jelikož se jedná o předpisy ve formě směrnic, jsou pravidla v nich zakotvená přímo aplikovatelná zejména na základě transponujících ustanovení ZDP. Právní síla ustanovení vyplývajících z uvedených směrnic je tedy stejná jako právní síla ZDP, a ustanovení transponující společná evropská pravidla zdanění se podle § 37 ZDP použijí, pouze pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, nestanoví jinak. Zároveň je však ČR odpovědná orgánům Evropských společenství za účinnou transpozici a aplikaci předpisů evropského práva.

Co se týče souběžné aplikace daňových předpisů vyplývajících z evropského práva a smluv o zamezení dvojího zdanění, V. Sojka uvádí: „Evropská legislativa ve svých důsledcích není v konfliktu s bilaterálními smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Vzájemně se doplňují. Jestliže má např. podle SZDZ Česká republika právo vybrat daň z dividendy přijaté rezidentem jiného členského státu, ale toto právo jí nepřiznává směrnice Rady 90/435/EHS, nemůže si jej nárokovat. Stejný princip působí i opačně. Jestliže si ČR může nárokovat zdanění ve smyslu směrnice, ale SZDZ jí toto právo nepřiznává, opět zde nemůže být daň

²⁶ Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 98/1989 Sb.

²⁷ Srov. Rylová, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění. ANAG, 2005, s. 16: „Z platných smluv je zápočet fiktivní daně možný např. podle smlouvy s Řeckem.“

vybrána.²⁸ Domnívám se, že s tímto závěrem lze souhlasit. Evropská legislativa do ZDP inkorporovala zejména ustanovení, která příjmy dividendové, úrokové, nebo příjmy z licenčních poplatků osvobozují od zdanění, a to buď u zdroje příjmů, nebo v základu daně jejich příjemce. Nejedná se tedy o uložení daně v určité výši, s výjimkou směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb v průběhu přechodného období pro Belgie, Rakousko a Lucembursko. Stejně tak většina ustanovení SZDZ obsahuje pouze možnost, aby smluvní stát zdanil určitý příjem ve smlouvě stanoveným způsobem, a nikoli takovouto povinnost. Z uvedeného vyplývá, že by neměl nastat případ, kdy by SZDZ ukládala zdanit příjem určitou sazbou, a směrnice naopak nařizovala příjem od zdanění osvobodit. A pokud oba prameny upravují pouze možnost zdanění ze strany České republiky, je možné daň vybrat pouze tehdy, jestliže je tato možnost dána zároveň oběma předpisy. Daň tak bude zpravidla uložena podle předpisu, který umožňuje nižší zdanění, protože tím budou dodržena pravidla o právu zdanit příjem podle předpisů obou.

Zejména s ohledem na ustanovení ZDP, která jsou transpozicí evropských směrnic, je však neustále potřeba brát zřetel na podmínky, za nichž se osvobození uplatní. Např. podle směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států má být dividendy od dceřiné společnosti, českého daňového rezidenta, vyplácená rezidentu jiného členského státu EU osvobozena od zdanění v ČR, zatímco SZDZ upravuje možnost uplatnit 10% daň vybíranou srážkou. Při splnění veškerých podmínek směrnice Rady 90/435/EHS bude dividendy v ČR od daně osvobozena. Pokud však nebudou podmínky obsažené v § 19 odst. 3 a 4 ZDP splněny, zdanění podle v ČR nastává a pro jeho snížení je třeba aplikovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která srážkovou daň omezí sazbou 10%.

Z uvedeného vyplývá, že SZDZ mezi členskými státy EU neztrácí s účinností společné evropské daňové legislativy svou důležitost. Evropské směrnice se zaměřují na osvobození příjmů vyplácených mezi společnostmi, které vůči sobě mají určité zvláštní postavení. Společnosti vlastnící menší majetkový podíl na společnosti v jiném členském státě nadále využívají spíše výhod smluv o zamezení dvojího zdanění.

²⁸ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, a.s., 2006, s. 147

Co se týče směrnice Rady 90/435/EHS, podmínky na osvobození podle § 19 odst. ze) a zi) jsou uvedeny v § 19 odst. 3 a 4 ZDP. Mateřská i dceřiná společnost musí mít uvedenou formu, v ČR se jedná o akciovou společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo. Mateřská společnost musí mít nejméně po dobu 12 měsíců alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti. Na osvobození podle směrnice Rady 90/435/EHS je zajímavá neformálnost jeho aplikace. Plátce je oprávněn z vypláceného příjmu nesrazit daň, a příjemce daň osvobodit, pouze na základě splnění uvedených podmínek, bez dalších administrativních náležitostí. Dokonce je podle § 19 odst. 4 ZDP možné osvobodit i dividendu vyplácenou v době, kdy mateřská společnost dosud nedrží podíl po dobu 12 měsíců, pokud tato podmínka bude splněna následně. V návaznosti na tuto neformálnost však § 19 odst. 4 ZDP obsahuje též sankce pro případ, že příjmy budou osvobozeny, aniž by byly splněny všechny podmínky. Pro fyzické osoby a společnosti vlastníci menší než 10% podíl na základním kapitálu jiné společnosti však stále zůstávají pro mezinárodní zdanění podílů na zisku relevantní příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi členskými státy.

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států osvobozuje pro přidružené společnosti úroky a licenční poplatky od veškerých daní ve státě plátce těchto příjmů, v ČR podle § 19 odst. 1 písm. zj) a zk) ZDP. Ustanovení se použije pro platby úroků nebo licenčních poplatků mezi osobami přímo kapitálově spojenými po dobu alespoň 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích, pokud příjemce plateb je jejich skutečným vlastníkem, a to podle § 19 odst. 5 ZDP. Další nutnou podmínkou pro možnost uplatnění osvobození je však vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků podle § 38nb ZDP, nejdéle na dobu tří let, což je v silném kontrastu s neformálností osvobození dividendového příjmu mateřské společnosti podle směrnice Rady 90/435/EHS. Vzhledem k relativně přísným podmínkám na osvobození zde zůstává o to větší prostor pro aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, v případě licenčních poplatků navíc kvůli posunutí účinnosti osvobození až na dobu od 1.1.2011.

Poslední významnou směrnicí pro evropské zdanění kapitálových plateb je směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, jejímž smyslem je efektivní zdanění úroků z úspor ve státě bydliště fyzické osoby. Vztahuje se pouze na fyzické osoby, které jsou skutečnými vlastníky úrokových příjmů, tj. neprokáží, že platba nebyla provedena v jejich prospěch. Podle této směrnice transponované do ustanovení § 38fa ZDP je plátce úroků, pokud je vyplácí takové fyzické osobě, povinen buď

zdanit úroky při jejich výplatě srážkovou daní nebo oznámit příslušnému orgánu výplatu úroků společně s informacemi o osobě příjemce úroků. V tomto druhém případě jsou úroky následně zdaněny příjemcem v zemi, kde je rezidentem.

2. Mezinárodní zdanění dividend

2.1 Pojem dividendy a základní pravidla zdanění

Navzdory podobným rysům se definice pojmu „dividendy“ ve vnitrostátním daňovém právu jednotlivých států, z hlediska uplatňování směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, a naposled podle znění mezinárodních SZDZ poměrně liší. V situacích s mezinárodním prvkem tyto rozdíly často vedou k rozporům v klasifikaci konkrétního příjmu, a mezinárodní pravidla zdanění následně kvůli odlišnému chápání pojmu dividendy dobře nenavazují na vnitrostátní zdanění.

Pro účely daňového práva dividendou, neboli synonymem pro podíl na zisku užívaným ve SZDZ, rozumíme daleko širší okruh příjmů, než zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obch. z.“), který jako dividendu označuje ve svém § 178 odst. 1 pouze právo na podíl na zisku akciové společnosti. SZDZ pod pojem dividendy zahrnuje i příjmy z ostatních podílů na zisku, z práv s výjimkou pohledávek spojených s účastí na zisku a dále i některé příjmy z jiných společenských práv. Smluvní definice dividendového příjmu je ale komplexnější téma a budu se jí více věnovat níže.

ZDP za podíly na zisku ve smyslu zdanění obdobného, jakému podléhají dividendy, považuje pro příjmy vyplácené ze zdrojů na území ČR českým daňovým nerezidentům ty příjmy, které jsou obsažené v ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. Kromě podílů na zisku se jedná o vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností, jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácenou tichému společníkovi. Dále se podle tohoto paragrafu za podíly na zisku považují i úroky, které se neuznávají jako daňový náklad podle § 25 odst. 1 písm. w), a zjištěné rozdíly mezi cenou sjednanou a cenou na trhu obvyklou podle § 23 odst. 7. Tomuto speciálnímu reklasifikačnímu ustanovení se budu též věnovat níže.

V této části budu tedy obecně pod pojmem dividendy rozumět veškeré příjmy z podílů na zisku tak, jak je pod dividendu podřazují mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nebo ZDP.

Nejprve se zmíním o zákonných pravidlech pro mezinárodní zdanění dividend ze zdrojů na území ČR, tedy plynoucích od českých daňových rezidentů nebo stálých

provozoven nerezidentů na území ČR. V dalším textu budu pro účely zákonné definice příjmu ze zdrojů na území ČR v § 22 platbou od českého daňového rezidenta rozumět i právě příjem plynoucí od stále provozovny nerezidenta v ČR.) Vnitrostátní zdanění dividend plynoucích českým daňovým nerezidentům, tedy příjmů obsažených v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP je upraveno v § 36 odst. 1 ZDP, podle kterého příjmy z podílů na zisku podléhají zvláštní sazbě daně ve výši 15%, od roku 2009 pak ve výši 12,5%.. Dividendy plynoucí českým daňovým rezidentům podléhají stejné sazbě daně jako vnitrostátní dividendy, ale podle § 36 odst. 2 ZDP, vztahujícího se ovšem pouze na zde vyjmenované příjmy.

Tato pravidla jsou pro dividendy plynoucí z ČR modifikovány ustanovením § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, který osvobozuje podíly na zisku plynoucí od dceřiné společnosti, která je českým daňovým rezidentem, mateřské společnosti. Podle § 19 odst. 3 ZDP aby byla společnost mateřskou společností vůči určité společnosti dceřiné a mohla tedy využít tohoto osvobození, musí mít na jejím základním kapitálu alespoň 10% podíl nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě, a dále musí splňovat podmínky na formu společnosti a být rezidentem některého z členských států Evropské unie.

Pokud se jedná o dividendy plynoucí ze zdrojů v zahraničí, právnické osoby, které jsou českými rezidenty, je daní v rámci samostatného základu daně podle § 20b odst. 1 ZDP 15% sazbou na základě § 21 odst. 4 ZDP. Jestliže ovšem právnická osoba splní podmínky § 19 odst. 3 ZDP pro mateřskou společnost, nebo je splní společnost, která má v ČR stálou provozovnu, které dividendy plynou, budou tyto dividendy osvobozeny od daně podle § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP. Toto osvobození se ovšem stejně jako to podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP nevztahuje na podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly a podíly na zisku od dceřiné společnosti v likvidaci. Podle ZDP ve znění novelizovaném zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, se osvobození dividend plynoucích mateřské společnosti, která je českým daňovým rezidentem, nad rámec transpozice evropských směrnic rozšíří i na dividendy plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má ČR uzavřenou účinnou SZDZ, pokud tato společnost splní další podmínky stanovené novým § 19 odst. 9 ZDP a pokud mateřská společnost bude skutečným vlastníkem dividend. Toto nové ustanovení lze považovat za velmi vstřícný krok pro tuzemské holdingové společnosti.

Byla-li příjemcem dividend ze zdrojů v zahraničí fyzická osoba, český rezident, měla do konce roku 2007 volbu mezi zdaněním těchto dividend v dílčím základu daně podle § 8 odst. 4 progresivní sazbou daně, nebo zahrnutím dividend do samostatného základu daně

podle § 8 odst. 4, věta první, druhá část, se sazbou 15% podle § 16 odst. 2. Vladimír Sojka k tomu uvádí: „Jde o prostor k optimalizaci zdanění. První způsob fyzické osoby zvolí v případě, že jejich daňový základ je nízký a jejich zdanění se po odečtu nezdanitelných položek a po zohlednění daňových slev neposouvá nad 15%.“²⁹ Toto alternativní zdanění ovšem se zavedením rovné sazby daně, která je stejná jako sazba ze samostatného základu daně, ztrácí svůj smysl a z § 8 odst. 4 ZDP po novelizaci možnost volby mizí.

Pravidla pro zdanění dividend podle smluv o zamezení dvojího zdanění většinou vycházejí z MS OECD, proto bych zde ráda stručně popsala strukturu jejího článku věnovaného dividendám. Odstavec 1 článku 10 zavádí základní pravidlo zdanění dividendy ve státě, kde je její příjemce rezidentem (dále jen „stát domicilu“). Nejedná se však o zdanění výhradní a v odstavci 2 je povoleno zdanění i ve státě, kde je vyplácející společnost rezidentem (dále jen „stát zdroje“), kde je však sazba stanovená zákonem daného státu modifikována smlouvou. Existují dvě různé konstrukce z hlediska modifikace sazby. Jak uvádí V. Sojka, buď je pro všechny poplatníky stanovena jednotná sazba daně, anebo smlouva preferuje zdanění strategických investorů oproti investorům portfoliovým v zemi jejich sídla. V druhém případě jsou v článku 10 odst. 2 stanoveny dvě sazby. Nižší z nich, obvykle 5%, se použije pro právnické osoby, které mají alespoň 25% (v posledních letech i jen 10%) účast na základním kapitálu společnosti, která dividendu vyplácí. Vyšší sazba, zpravidla 15% se vztahuje na všechny ostatní příjemce.³⁰ Příkladem stanovení jednotné sazby je smlouva s Brazílií³¹. Druhý způsob zavádí smlouva s Francií z roku 2005³², která ovšem pro strategické investory dividendu od zdanění zcela osvobozuje. U formulací článku 10 odst. 2 v jednotlivých SZDZ je ještě dobré též přihlížet k tomu, zda smlouva pro limitaci sazeb vyžaduje skutečné vlastnictví dividendy jejím příjemcem.

²⁹ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, a.s., 2006, s. 156

³⁰ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, a.s., 2006, s. 147

³¹ Smlouva mezi vládou ČSSR a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 200/1991 Sb.

³² Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 79/2005 Sb.m.s.

V odstavci 5 článku 10 modelová smlouva OECD se uvádí: „Jestliže společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, dosahuje zisky nebo příjmy z druhého smluvního státu, nemůže tento druhý stát zdanit dividendy vyplácené společností, ledaže tyto dividendy jsou vypláceny rezidentu tohoto druhého státu nebo že účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže ke stálé provozovně nebo stálé základně, která je umístěna v tomto druhém státě.“ Pro zdanění dividendy je tedy relevantní, kde je rezidentem společnost, která je vyplácí, ale nikoli již zdroj ve smyslu zdroje zisků, ze kterých je dividenda vyplácena. Taková úprava by totiž mohla vést k mezinárodnímu trojímu zdanění. A. Easson³³ uvádí, že takovéto pravidlo zdanění obsahují australské zákony. Zdanění v Austrálii podle jeho článku podléhají nejen dividendy přijaté australskými nerezidenty od australských daňových rezidentů, ale právě i od nerezidentů, pokud jsou tyto dividendy vypláceny ze zisku dosaženého těmito nerezidenty ze zdrojů na území Austrálie. Autor však považuje toto pravidlo za neaplikovatelné, jednak z důvodu neinformovanosti australských správců daně, ale především z důvodu nemožnosti vynutit povinnosti uložené australským daňovým zákonem, pokud společník a příjemce dividendy nemá k Austrálii žádné pouto.

2.2 Smluvní definice dividendy a její typy

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují v článku 10 pravidla určující, ve kterém ze smluvních států a jakým způsobem se příjem považovaný za dividendový příjem zdaní. Na základě aplikace těchto pravidel o „rozdělení“ zdanění příjmu mezi stát zdroje a stát domicilu příjemce, se poté přistoupí k vyloučení dvojího zdanění ve státě rezidentství podle článku 23 smlouvy. Pro vyloučení dvojího zdanění konkrétní kapitálové platby je tedy zásadní, za jaký příjem je podle smlouvy považována a jaká smluvní pravidla zdanění se na ni tedy vztahují. Vzhledem k velké rozmanitosti příjmů, které jednotlivé státy ve svých daňových zákonech považují za dividendy a podíly na zisku, je pro účely vyloučení mezinárodního dvojího zdanění nutné stanovit, co bude za dividendový příjem považováno v bilaterálních vztazích států založených na SZDZ.

MS OECD o zamezení dvojího zdanění proto obsahuje v článku 10 odst. 3 definici dividendy pro účely aplikace zdanění dividend podle SZDZ. Definice v překladu zní: „Výraz

³³ Easson, A.: Common Law Approaches to the Determination of the Source of Income: Pragmatism over Principle, in: *Bulletin for International Taxation*, č. 12/2006.

"dividendy", použitý v tomto článku, označuje příjmy z akcií, požitkových akcií nebo požitkových práv, kuksů, zakladatelských podílů nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s účastí na zisku, právě tak jako příjmy z jiných společenských práv, které jsou podrobeny stejnému zdanění jako příjmy z akcií podle daňového práva státu, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy.³⁴

Pro lepší porozumění tomu, co pod smluvní pojem dividendy náleží, si lze pomyslně rozdělit definici na dvě části. První část obsahuje příjmy z akcií a ostatních práv, která zakládají podíl na zisku, tedy dividendy v pravém slova smyslu. Některá práva zakládající podíl na zisku jsou vyjmenována, ale neodpovídají v překladu české obchodněprávní terminologii. První část definice tak bez ohledu na konkrétní podobu práv, ze kterých příjmy plynou, zahrnuje příjmy z práv s účastí na zisku, s výjimkou práv ve formě pohledávek. V první skupině příjmů je kladen důraz na to, že právo, ze kterého příjem plyne, zakládá podíl na zisku.

Ve druhé části definice jsou pod pojem dividendy podřazována práva, která musí být právy společenskými, tedy musí se jednat o práva odvozená od účastí na společnosti. Na druhou stranu těmito právy nemusí být založeno právo na podíl na zisku. Kritériem, které příjem plynoucí z jiných společenských práv kvalifikuje pro účely článku 10 SZDZ jako dividendu, je zde způsob zdanění ve státě sídla společnosti vyplácející příjem. Pokud tento způsob zdanění příjmu ze společenského práva odpovídá způsobu, jakým jsou daněny příjmy z akcií, je příjem pro účely smlouvy dividendou.

Co se týče smluv uzavřených Českou republikou, první část definice se vyznačuje menšími rozdíly mezi jednotlivými smlouvami. Téměř všechny smlouvy odpovídají dikci modelové smlouvy a liší se pouze výčtem práv uvedených za příjmy z akcií. Požitkové akcie, požitková práva a kuksy jsou pravidlem ve starších smlouvách uzavíraných v osmdesátých letech, v novějších smlouvách je jejich výskyt naopak minimální, ze smluv uzavřených po roce 2000 např. v SZDZ s Kuvajtem z roku 2004. Jednou z výjimek s výraznější odchylkou od znění první části definice je smlouva s Belgií z roku 1996, která pod dividendy výslovně podřazuje i „příjmy vyplácené i formou úroků“³⁵, pokud jsou vnitrostátně zdaňovány jako příjmy z akcií. Patrně o nepřesnost se jedná v případě smlouvy s Japonskem, která v sousloví

³⁴ Commentary on Article 10, in: Model Tax Convention on Income and on Capital.

³⁵ SZDZ mezi ČR a Belgií, č. 95/2000 Sb.m.s.

„nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek s účastí na zisku“ na rozdíl od ostatních smluv neobsahuje čárku a gramaticky je tak omezena nikoliv skupina práv, na které se článek vztahuje, ale naopak je zúžen počet výjimek pouze na pohledávky s účastí na zisku, a SZDZ by tak dovolovala zdanit jako dividendu příjem z veškerých práv, z nichž lze příjem takto zdanit podle daňového práva státu zdroje. Jedná se však patrně pouze o technickou chybu, jejíž dopad by mohl být odstraněn systematickým výkladem ve vztahu k ostatním smlouvám uzavřeným ČR, spolu s výkladem logickým.

Zaměříme-li se na druhou část definice, lze smlouvy rozdělit na dvě skupiny. Smlouvy z první ze skupin zahrnují pod dividendy příjmy zdaněné ve státě zdroje příjmu jako příjmy z akcií pouze tehdy, pokud se jedná o příjmy z jiných společenských práv, než jsou příjmy z akcií. Naproti tomu v druhé skupině smluv jiná práva, která generují příjem zdaněný jako příjem z akcií, nemusí být právy společenskými. Do první skupiny smluv se zněním odpovídajícím modelové smlouvě patří především smlouvy staršího data, do poloviny devadesátých let, i když najdeme mezi nimi i novější, jako např. smlouvu s Brazílií z roku 2000. U smluv pozdějšího data je naopak pravidlem znění „příjmy z jiných práv“, a např. smlouvy s Irskem či Francií již mluví pouze o příjmech, zcela bez vazby na právo, z kterého příjem pochází.

Skutečnost, zda smlouva pro kvalifikaci příjmu jako dividendy vyžaduje, aby se jednalo o příjem z práva, které je právem společenským, je velmi důležitou pro povahu mezinárodního zdanění takového příjmu, o čemž bude pojednáno níže.

Nakonec problematiky smluvní definice dividendového příjmu bych se ještě chtěla zabývat formulací poslední věty definice, tj. věty, která označuje společnost, která předmětný příjem vyplácí. Starší smlouvy většinou obsahují formulaci „společnost vyplácející dividendy“. Užití slova *dividenda* v této formulaci je možné chápat jako legislativní zkratku a formulace slouží pouze k označení státu, o jehož režim zdanění se jedná. Přesto však pokud se jedná o jiný příjem než o dividendu, je výraz „společnost vyplácející dividendy“³⁶ zbytečně nepřesný. Ve smlouvách po roce 2000 zpravidla nově nacházíme znění bez uvedené vady, např. ve smlouvě s Norskem: „společnost, která provádí platbu“³⁷, nebo v nejnovějších

³⁷ SZDZ mezi ČR a Norskem, č. 121/2005 Sb.m.s.

smlouvách s Rakouskem či Gruzii: „společnost vyplácející příjem“³⁸. Tento vývoj podle mého názoru svědčí o snaze států vyhnout se v nově uzavíraných smlouvách formulačním nepřesnostem. Tento vývoj pouze potvrzuje, že státy jsou si vědomy nutnosti věnovat maximální péči dosažení formulace, která přesně odpovídá jejich společné vůli a nezpůsobuje interpretační nejasnosti.

2.3 Význam smluvní definice dividendy

Rozsah příjmů, které stát považuje za dividendy a podíly na zisku ve své daňové legislativě, je pro smlouvy o zamezení dvojího zdanění relevantní jenom do té míry, pokud smlouva v tomto ohledu na vnitrostátní zdanění sama odkazuje. Jinak je dividendy totiž pojmem ve smlouvě definovaným a článek 3 odst. 2 SZDZ stanoví subsidiární použití definice vnitrostátní se tedy nepoužije.³⁹

Naopak, pro určení správného zdanění příjmu považovaného z pohledu českého ZDP za dividendu je vždy třeba začít u zdanění podle zákona. A to z toho důvodu, že SZDZ pouze povolují zdanění na základě vnitrostátního zákona, nemohou daň samy ukládat. Pokud tedy příjem nepodléhá zdanění v režimu dividend podle zákona, nemůže mu podléhat ani na základě aplikace SZDZ. Jedná-li se o podíl na zisku plynoucí rezidentovi cizího státu, zdanil by se tento příjem při neexistenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění daní vybíranou srážkou ve výši 15%, podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. b) bod 1. Pokud je však příjemce rezidentem státu, se kterým ČR uzavřela SZDZ, je třeba v druhém kroku zjistit, který článek smlouvy se bude na daný příjem aplikovat, na základě definic obsažených ve smlouvě. Příslušný článek pak obsahuje pravidlo, které pravděpodobně bude původní zákonné zdanění podílu na zisku modifikovat.

³⁸ SZDZ mezi ČR a Rakouskem, č. 31/2007 Sb.m.s.; SZDZ mezi ČR a Gruzii, č. 40/2007 Sb.m.s.

³⁹ MS OECD, čl. 3 odst. 2: „Pokud jde o provádění této smlouvy v jakémkoliv čase některým ze smluvních států, bude mít každý výraz, který v ní není definován, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad, takový význam, jenž mu náleží v tomto čase podle právních předpisů tohoto státu pro účely daní, na které se Smlouva vztahuje, přičemž jakýkoliv význam podle používaných daňových zákonů tohoto státu bude převažovat nad významem daným výrazu podle jiných právních předpisů tohoto státu.“

Problematiku určení, o kterou kategorii příjmů podle SZDZ se v konkrétním případě jedná, bych nejprve ráda ilustrovala rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 108/2004-106 z roku 2005, který se zásadním významem smluvní definice dividendy pro režim zdanění příjmu zabývá. Rozsudek lze považovat za velmi důležitý precedent v oblasti mezinárodního zdanění příjmů považovaných podle ZDP za podíly na zisku. Ministerstvo financí až do vydání tohoto rozsudku zastávalo názor, že úroky, které se podle pravidel nízké kapitalizace neuznávají za daňově uznatelný náklad a jsou podle ZDP považované za dividendový příjem (tzv. úroky reklasifikované), se zdaní jako dividendy i v případě, že příslušná SZDZ je pod dividendy nezahrnuje. Tento výklad, který ministerstvo zakládalo na textu modelové smlouvy OECD a jejích komentářích, byl ale Nejvyšším správním soudem zamítnut.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“), stejně jako před ním Krajský soud v Českých Budějovicích posuzoval otázku „zda se zřetelem na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze považovat nadměrné úroky za dividendy a v České republice je zdaňovat podle ust. § 36 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zvláštní sazbou, s tím, že srážku je podle § 38 odst. 2 téhož zákona povinen provést žalobce (společnost vyplácející nadměrné úroky) jako plátce daně, nebo zda mají být dotčené úroky považovány za standardní úroky, a tudíž zdaňovány pouze ve státě příjemce (USA a Nizozemí). Dospěl k závěru, že se o dividendy nejedná a tudíž jejich zdanění správcem daně bylo neopodstatněné.“⁴⁰

Nejvyšší správní soud posuzoval postupně naplnění definic dividendy a úroku ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s USA a s Nizozemím. Došel k závěru, že v případě obou smluv úroky vyplácené žalující společností lze podřadit pod smluvní definici úroků, protože se jedná o příjem z pohledávek jakéhokoli druhu. Smlouva s USA obsahuje výhradu, že by se o úroky nejednalo, pokud by tentýž příjem splnil smluvní definici dividendy. Nejvyšší správní soud tuto výhradu dovozuje i pro SZDZ s Nizozemím z toho, že tato smlouva obsahuje definici dividendy: „Tedy, i když v definici úroků není výslovně uvedena výjimka odkazující na dividendy, je zřejmé, že pokud by se jednalo o dividendy, bylo by podřazení úrokům vyloučeno, tak jako v případě smlouvy první.“⁴¹

⁴⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 2 Afs 108/2004-106 ze dne 10. 2. 2005, www.nssoud.cz.

⁴¹ Tamtéž.

Nejvyšší správní soud se tedy zejména zabýval otázkou, zda nadměrné úroky splňují definici dividendy uvedenou v příslušných smlouvách. Obě smlouvy považují za dividendu ze skupiny příjmů, které jsou jako dividendy podle daňových předpisů státu zdroje příjmů zdaňovány, pouze příjmy z jiných práv na společnosti. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích dovozovalo, že je tato podmínka splněna, „protože právo věřitelů na společnosti, bez ohledu na nedostatek formálního vyjádření v úvěrových či jiných smlouvách, je dáno závislostí na úspěšnosti podnikání dlužníka (žalobce)“⁴², protože úvěry na dobu neurčitou měly být spláceny až uhrazení konkrétních nákladů. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí: „s tím nelze souhlasit. Není opory pro názor, že účast na podnikání lze v daňovém právu chápat širěji než v právu soukromém, to by muselo z daňového předpisu vyplývat.“⁴³ Tento výklad by navíc podle Nejvyššího správního soudu nepřipustně nahrazoval vůli smluvních stran, které měly možnost nadměrné úroky pod definicí dividendy zahrnout a s výjimkou smlouvy s Belgií tak neučinily.

Nejvyšší správní soud tedy odmítl možnost kvalifikovat nadměrné úroky jako příjmy z jiných společenských práv a ztotožnil se zásadním závěrem Krajského soudu: „Vzhledem k tomu, že definice výrazu „dividendy“ ve smlouvách s USA a Nizozemím nadměrné úroky nezahrnuje, nelze je takto zdanit ve smluvním státě, v němž je vyplácející společnost rezidentem.“⁴⁴ Tímto soud položil základ velmi významnému interpretačnímu pravidlu SZDZ. Interpretace je založena na zásadě výslovně zakotvené v § 37 ZDP, že vnitrostátní zákon lze použít, jen pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak. Podle mého názoru je tato interpretace vztahu smluvní a zákonné definice dividendového příjmu kladoucí důraz na nutnost naplnění všech podmínek smluvní definice správná, protože SZDZ jsou především vyjádřením vůle států o způsobu zdanění přeshraničních příjmů, a vůle smluvních stran v nich vyjádřená by měla být respektována v plné míře.

Zdanění podílů na zisku tedy zásadním způsobem závisí na smluvních definicích dividend, úroků, jiných příjmů a na vzájemném vztahu těchto definic. Níže bych tedy

⁴² Rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 2 AfS 108/2004-106 ze dne 10. 2. 2005, www.nssoud.cz.

⁴³ Tamtéž.

⁴⁴ Tamtéž.

rozebrala způsoby zdanění, ke kterým může soudem dovozená nadřazenost smluvních definic jednotlivých příjmů vést.

Nejjednodušším příkladem je příjem, který je českým ZDP považován za podíl na zisku, a zároveň naplní smluvní definici dividendy. Příjem je tedy zdaněn v souladu s článkem 10 SZDZ ve státě zdroje podle právních předpisů tohoto státu, avšak míra zdanění je v případě, že se jedná o skutečného vlastníka příjmu, smlouvou limitována. Do této skupiny příjmů patří samozřejmě dividendy ve smyslu obchodního zákoníku, a dále např. vypořádací podíly či likvidační zůstatky. Záleží ale na formulacích jednotlivých smluv. V případě smlouvy s Belgií bude, jak bylo uvedeno výše, za dividendu z ohledu zákonného i smluvního, považován také úrok nesplňující pravidla nízké kapitalizace.

Ve věci projednávané před Nejvyšším správním soudem úroky plynoucí od žalující společnosti nenaplnily smluvní definici dividendy, avšak naplnily smluvní definici úroku, v důsledku čehož byly považovány pro účely zamezení dvojího zdanění za úrok, a tedy podle pravidel obou smluv bylo jejich zdanění připuštěno pouze ve státě domicilu příjemce. Zdanění těchto úroků jako podílů na zisku podle českého ZDP tak bylo na základě SZDZ zcela vyloučeno, ačkoliv obecně zdanění u zdroje pro úroky plynoucí rezidentům cizích států ZDP stanoví.

Posledním z častých případů je ten, kdy se na příjem nebo jeho část neaplikuje ani jeden z článků SZDZ týkající se kapitálových plateb. Takovým příjmem je u některých smluv (např. uveďme smlouvu s USA) úrok, který nesplňuje pravidla nízké kapitalizace, pokud je zároveň úrokem, který přesahuje v důsledku zvláštních vztahů mezi dlužníkem a věřitelem částku, kterou by byl smluvil věřitel s dlužníkem, kdyby nebylo takových zvláštních vztahů. Takovýto úrok je podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP podílem na zisku. Nesplní ale definici dividendy ve smlouvě s USA, protože se podle citovaného rozsudku NSS nejedná o příjem ze společenských práv. Na úrok v celé jeho výši se ale nepoužije ani článek věnovaný ve smlouvě s USA úrokům. V článku 11 odst. 7 této smlouvy se totiž uvádí, že ustanovení článku se použijí pouze na částku, kterou by mezi sebou smluvili věřitel a dlužník v běžných obchodních vztazích. Bylo by tedy možné namítnout, že NSS se měl v projednávané věci při určení režimu zdanění úroků také zabývat otázkou, zda se v daném případě skutečně jednalo o úroky v obvyklé výši, a že tedy nebyl dán důvod aplikace čl. 11 odst. 7 vylučujícího platby z režimu úroků.

Na částku přesahující obvyklou výši úroků se tedy nepoužijí ani pravidla článku 10 ani článku 11, čímž se úrok stává v souladu s článkem 22 smlouvy s USA (běžně článkem 21 MS OECD) jiným příjmem, o kterém se nepojednává v předchozích člancích smlouvy. Takovýto příjem podléhá podle smlouvy s USA zdanění pouze ve státě, kde je příjemce rezidentem. V případě úroků plynoucích z ČR do USA tedy pouze v USA. V případě smlouvy s USA se shodně neuplatní žádná daň v zemi zdroje úroků ani podle čl. 11, ani podle čl. věnovaného jiným příjmům. Existuje ale řada států, které na úroky u zdroje umožňují uplatnit daň vybíranou srážkou ve výši 10%. V případě takovéto SZDZ je paradoxně vyloučení dvojího zdanění lepší, pokud se jedná o úroky, jejich výše přesahuje úroky v běžných obchodních vztazích. Tento stav by mohl být vysvětlen konsensem států, vyjádřeným v bilaterálních SZDZ, ponechat státu zdroje úroku právo zdanit pouze určitou jeho část. Pokud úrok neodpovídá svou výší obchodním vztahům, jedná se o platbu jiného charakteru a státu zdroje platby již právo na zdanění části této platby nepřísluší.

2.4 Rozsah působnosti reklasifikačního ustanovení zákona o daních z příjmů

Podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3. ZDP se za podíly na zisku považují i úroky nesplňující pravidla zákazu nízké kapitalizace, a zjištěné rozdíly mezi cenou sjednanou a cenou na trhu obvyklou. Doposud jsem se zabývala významem tohoto reklasifikačního ustanovení pro aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, rozsah uplatnění tohoto ustanovení však může být širší.

V § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3. se zmiňované příjmy považují za podíly na zisku „pro účely tohoto zákona“. Tato slova jsou však poměrně zavádějící, protože reklasifikační ustanovení se vzhledem k návěti § 22 odst. 1 a smyslu pojmu příjmů ze zdrojů na území ČR použije pouze na relevantní příjmy ze zdrojů na území ČR plynoucí poplatníkům, kteří nejsou českými rezidenty. Z toho vyplývá, že pokud plyne příjem v podobě nadměrných úroků či zjištěných rozdílů mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou od společnosti, která je daňovým rezidentem v ČR, českému rezidentovi, tento příjem se za podíl na zisku nepovažuje. V této souvislosti je zajímavé zmínit čl. 24 modelové smlouvy OECD o zákazu diskriminace. Ten zakazuje, aby státní příslušníci jednoho smluvního státu byli ve druhém smluvním státě vystaveni tíživějšímu zdanění než státní příslušníci tohoto druhého státu. Ovšem pouze pokud

jsou tito státní příslušníci různých států ve stejné situaci ohledně na daňového domicilu.⁴⁵ Úprava reklasifikace příjmů na podíl na zisku podle ZDP tak podle mého názoru této zásadě neodporuje, protože rozdíl vzniká mezi zdaněním příjmů českých rezidentů a nerezidentů, tedy založený právě na rezidenci, a nikoliv na státní příslušnosti.

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 se tedy primárně použije na příjem českého nerezidenta, který je rezidentem státu, se kterým ČR neuzavřela SZDZ, a potom na příjem rezidentů takových států, u nichž příslušná SZDZ reklasifikaci podle výše analyzovaných pravidel umožňuje.

V pokynu D-300, vydaném v zájmu zajištění jednotného uplatňování ZDP však Ministerstvo financí rozšiřuje působnost reklasifikačního ustanovení i na osvobození podílů na zisku od daně podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, které je transpozicí směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Podle pokynu k § 19 „při splnění podmínek § 19 odst. 3 a 4 zákona lze podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona osvobodit i plnění plynoucí do zahraničí ze zdrojů na území ČR, která zákon pro své účely posuzuje jako podíly na zisku (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3. zákona).“⁴⁶ Osvobození plnění, které je podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 reklasifikováno na podíl na zisku, je podle § 19 odst. 1 písm. ze) samozřejmě možné pouze při splnění zákonných podmínek vztahu mateřské a dceřiné společnosti uvedených v § 19 odst. 3 a 4. Může tedy nastat případ, kdy úrok neuznatelný jako daňový náklad podle § 25 odst. 1 písm. w) by mohl být dividendou pro účely osvobození podle § 19 odst. 1 písm. ze), ale určitá společnost drží pouze 5% podílu na základním kapitálu jiné společnosti. Necht' příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění s jiným členským státem Evropské unie zároveň v tomto případě reklasifikaci neumožňuje a úrok neuznatelný jako daňový náklad podle § 25 odst. 1 písm. w) zahrne pod definici úroku, s osvobozením od zdanění ve státě zdroje. Pak dojde ke zvláštní situaci, že příjem mateřské společnosti bude osvobozen ve státě zdroje příjmu, tj. v České republice, jako úrok podle SZDZ, ačkoliv při vyšším podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti by byl tentýž příjem osvobozen od zdanění v ČR jako dividendu, na základě pravidel transponované směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států Evropské unie. Stejného režimu zdanění tedy může být u totožného

⁴⁵ srovnej MS OECD, čl. 24 odst. 1

⁴⁶ Pokyn D-300 Ministerstva financí č.j. 15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů k § 19

příjmu dosaženo na základě ustanovení dvou různých právních systémů, a to pokaždé ustanovení pro jiný druh kapitálové platby.

Je zajímavé zamyslet se nad smyslem osvobození reklasifikovaných podílů na zisku podle § 19 odst. 1 písm. ze) u zdroje, tedy v České republice. Důvodem zavedení reklasifikačního pravidla § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP bylo pravděpodobně zamezit daňovému plánování, podle kterého by dceřiná společnost namísto dividendy vyplácela mateřské společnosti zisk ve formě vysokých úroků z úvěru, protože tento úvěr vede ke zhoršení kapitálové vybavenosti české dceřiné společnosti a tím k potencionálnímu ohrožení jejich věřitelů. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 má tedy původně povahu sankční, když úrok reklasifikuje na dividendu, kterou úrok v podstatě zastírá. Pokud se jedná o reklasifikaci plateb, které dceřiná společnost poukazuje mateřské a které neodpovídají ceně obvyklé na trhu, bez reklasifikačního pravidla by se tyto platby na základě SZDZ zdaňovaly pouze ve státě, kde je mateřská společnost rezidentem. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 tedy navíc umožňuje, pokud to dovozuje svou definicí dividendy SZDZ, České republice zdanit tuto ekonomicky neopodstatněnou platbu u zdroje zvláštní sazbou daně, vybíranou srážkou. Na první pohled se tedy zdá nelogické, aby toto sankční pravidlo ve spojení s § 19 odst. 1 písm. ze) vyústovalo v úplné osvobození úroků v České republice jako zemi jejich zdroje. Cílem směrnice 90/435/EHS však bylo osvobodit dividendy i jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem v rámci Evropské unie od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti. A pokud je vyplácení vysokých úroků či protiplnění považováno za určitou formu převodu zisku z dceřiné společnosti do mateřské, je pravděpodobně správné, že cílů směrnice je dosaženo i osvobozením příjmů pouze reklasifikovaných na podíl na zisku, které jsou fakticky do působnosti směrnice také zahrnuty. Zároveň však toto osvobození bohužel nevede mateřské společnosti k tomu, aby se ve svých dceřiných společnostech vyvarovaly nadměrné zadluženosti, protože na základě těchto pravidel je nově možné i při velkém zadlužení převést zisk na mateřskou společnost bez zdanění ve státě zdroje. Pokud se jedná o reklasifikaci plateb, které dceřiná společnost poukazuje mateřské a které neodpovídají ceně obvyklé na trhu, bude dceřiné společnosti o zjištěný rozdíl navýšen základ daně, zatímco platba mateřské společnosti bude osvobozena od zdanění v zemi zdroje příjmu, což může také způsobovat špatnou ekonomickou situaci českých dceřiných společností.

V souvislosti s osvobozením podílů na zisku podle § 19 bych se ráda zmínila blíže o podmínkách tohoto osvobození. Jak již je uvedeno výše, aby byla společnost mateřskou

společností vůči určité společnosti dceřiné, musí mít na jejím základním kapitálu alespoň 10% podíl nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě. Doba 12 měsíců však může doběhnout i následně po vyplacení dividendy. Zaměříme-li se však na vztah mezi podílem na základním kapitálu a velikostí podílu na zisku, je podle § 123 odst. 1 obch. z. ve společnosti s ručením omezeným možné rozdělovat zisk na základě zvláštního ustanovení společenské smlouvy mezi společníky i jiným způsobem, než v poměru jejich obchodních podílů, které odpovídají účasti na základním kapitálu. Narozdíl od akciové společnosti tedy lze u společnosti s ručením omezeným dosáhnout osvobození podílu na zisku podle § 19 i pro společníka, který se na zisku podílí méně než deseti procenty. Pokud tedy například dvě společnosti, které jsou rezidenty na Slovensku, založí českou společnost s ručením omezeným, jeden z nich se bude podílet na základním kapitálu deseti procenty, ale ve společenské smlouvě bude stanoveno, že mu přísluší pouze 1% podíl na zisku, bude po 12 měsících držby podílu gramaticky splněna podmínka § 19 odst. 3 a vyplacený podíl na zisku bude osvobozen od daně v ČR. I přes splnění zákonem stanovených podmínek si však lze představit, že by správce daně mohl uvedenou situaci napadnout s tím, že jediným důvodem tohoto nastavení podílů na základním kapitálu a podílů na zisku podle společenské smlouvy bylo dosáhnout daňové výhody. Mohl by podle § 2 odst. 7 ZSDP tvrdit, že za daný stav je pouze stavem formálně právním a na základě skutečného obsahu právních úkonů nelze 1% podíl slovenské společnosti na zisku české dceřiné společnosti osvobodit. Doměřil by tak daň z podílu na zisku v souladu s platnou SZDZ. Pokud by s tím daňový subjekt nesouhlasil, musel by po podání odvolání a poté žaloby ve správním soudnictví rozhodnout soud, zda je v této situaci skutečný obsah úkonů zastřený stavem formálně právním ve smyslu § 2 odst. 7 ZSDP.

Na rozdíl od § 19 odst. 3 ZDP smlouvy o zamezení dvojího zdanění zpravidla neobsahují žádnou podmínku na délku období, po které musí příjemce podílu na zisku být účasten určitým procentem na základním kapitálu společnosti vyplácející dividendy. O to reálnější je tu ovšem možnost, že pokud příjemce dividendy náhle zvýší svou účast na základním kapitálu společnosti pouze na krátké období kryjící okamžik vyplacení dividendy, bude správce daně toto jednání považovat za jednání motivované ryze daňovými účely a považovat podmínku držby podílu na základním kapitálu společnosti v určité výši za nesplněnou, opět podle § 2 odst. 7 ZSDP.

2.5 Přičitatelnost dividendových příjmů stálé provozovně společnosti

Vzorová smlouva OECD obsahuje v článku 10 odst. 4 ustanovení, které vyjímá z režimu článku 10 dividendy přijaté stálou provozovnou v zemi, ve které je společnost vyplácející dividendy rezidentem. Na tyto dividendy se tedy nevztahují omezení platná pro vyšší daně v zemi zdroje dividendy. MS v čl. 10 odst. 4 stanoví: „Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník dividend, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, jehož je rezidentem společnost vyplácející dividendy, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.“ Smyslem tohoto ustanovení je podrobit vnitrostátnímu zdanění situace, které lze s ohledem na přítomnost stálé provozovny v zemi, odkud se dividendy vyplácejí, vnitrostátním pravidlům podřídít. SZDZ s USA vztahuje režim odlišný od článku 10 dokonce i na dividendy přijaté v souvislosti se stálou základnou fyzické osoby ve státě zdroje příjmu, a tyto dividendy podřazuje režimu zdanění příjmů z výkonu nezávislého povolání podle čl. 14 citované SZDZ.

Pro aplikaci článku 7 SZDZ a potažmo vnitrostátních pravidel pro zdanění dividend nestačí samotná existence stálé provozovny, jak by to odpovídalo tzv. „konceptu přitažlivé síly stálé provozovny“, ale musí platit, že „účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže k této stálé provozovně“⁴⁷. Pochybnosti, které znění článku 10 odst. 4 vzbuzuje, pramení z neurčitosti tohoto pojmu. Stálá provozovna je totiž fikcí pro účely daňového práva, a podle smluvní definice se může jednat o místo vedení části podniku, pobočku, kancelář, staveniště atd., zpravidla bez právní subjektivity, i když stálá provozovna může mít i formu samostatné společnosti. Vzhledem k nehmotné povaze společenských práv a nedělitelnosti majetkových sfér společnosti a její stálé provozovny nelze rozlišovat podle toho, kdo akcie či obchodní podíly vlastní v právním slova smyslu. Smlouvou vyžadovaná skutečná vazba účasti ke stálé provozovně je tedy založena na faktickém stavu, a zda je hypotéza smluvního ustanovení naplněna je pro daňový subjekt velmi obtížné jednoznačně určit. To podle mého názoru odporuje zásadě, kterou zdůrazňuje NSS ve svém výše uvedeném rozsudku: „Ize jen obecně připomenout, že leží-li posouzení daňové povinnosti na

⁴⁷ Commentary on Article 10, in: OECD Model Tax Convention, odst. 31

daňovém subjektu, ..., musí být daňová povinnost stanovena jednoznačně.⁴⁸

Důsledkem vynětí dividendy skutečně svázané se stálou provozovnou v zemi zdroje dividendy je, že daňovému subjektu, o jehož stálou provozovnu se jedná, bude dividendy zdaněna podle zákona platného v daném státě pro vnitrostátní situace. Pokud by se tedy například jednalo o českou stálou provozovnu společnosti, která je rezidentem v Nizozemí, dividendy svázaná s touto stálou provozovnou by se zdanila jako příjem nizozemské společnosti ze zdrojů na území ČR, podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3, srážkovou daní podle § 36 odst. 2 písm. a), protože se jedná o příjem stálé provozovny, který je z aplikace § 36 odst. 1 vyloučen. Subjekt se stálou provozovnou tedy v popsané situaci nemůže využít smluvních výhod plynoucích z článku 10 SZDZ, zejména omezení srážkové daně, ale díky odkazu na článek 7 SZDZ se na něj vztahuje případné vnitrostátní osvobození dividend od dceřiné společnosti stálé provozovně společnosti v rámci téhož státu. Vzhledem k neurčitosti smluvního ustanovení s ohledem na skutečnou vazbu účasti na společnosti ke stálé provozovně lze očekávat, že daňové subjekty budou situaci posuzovat porovnáním ekonomických dopadů obou variant zdanění. Pokud bude pro subjekt plynout větší ekonomický prospěch z aplikace smluvních výhod článku 10, bude mít společnost zájem na tom, aby z faktického hlediska byla např. rozhodnutí týkající se držby akcií, ze kterých dividendy plynou, přijímána v centrále společnosti ve státě jejího domicilu. Tak by se společnost mohla vyhnout hrozbě případného doměření daně, pokud by správce daně namítal, že účast, z níž dividendy plynou, byla skutečně svázaná se stálou provozovnou. V opačném případě kdy článek 7 SZDZ ve spojitosti s vnitrostátním zákonodárstvím bude pro společnost přijatelnější, lze na druhou stranu ze strany společností očekávat snahu, v některých případech ryze daňově motivovanou, o nastavení podmínek, které by odpovídaly vazbě mezi akciemi a činností stálé provozovny v zemi společnosti, která vyplácí dividendy. Na podobné domněnky o možnosti zneužití ustanovení článku 10 odst. 4 SZDZ k daňovému plánování reaguje i komentář k modelové smlouvě OECD. V komentáři k článku 10 se jednak uvádí, že podobné snahy by bylo možné odvrátit pomocí vnitrostátních pravidel pro zabránění daňovým únikům, ale zejména zdůrazňuje, že hypotéza článku 10 odst. 4 SZDZ může být naplněna pouze pokud se jedná o skutečnou stálou provozovnu a skutečnou vazbu mezi dividendami a činností této stálé provozovny. V komentáři se takto naznačuje, že zneužívání tohoto ustanovení by nemělo hrozit, ale bohužel se neuvádí žádné bližší upřesnění pojmu skutečné vazby mezi činností

⁴⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č.j. 2 AfS 108/2004-106, www.nssoud.cz.

stálé provozovny a účastí na společnosti.⁴⁹

Jednotné aplikaci článku 10 odst. 4 SZDZ by tedy pomohlo uvedení takového upřesnění, buď ve smlouvě samotné, nebo alespoň v jejím komentáři. Je pravděpodobně nemožné podat vyčerpávající definici, právní jistotě daňových subjektů by ale pomohl i případný demonstrativní výčet situací, které pod článek 10 odst. 4 spadají. Na rozdíl od komentáře k MS OECD, komentář k modelové smlouvě USA takový ilustrativní příklad uvádí. Podle tohoto komentáře jsou dividendy přijaty v souvislosti s majetkem stálé provozovny např. tehdy, když plynou z akcií, které držel v zemi odlišné od státu, kde je společnost rezidentem, zástupce společnosti za účelem jejich prodeje zákazníkům.⁵⁰ Dále by se mohlo jednat o situaci, kdy pobočka zahraniční finanční instituce má k dispozici určitý objem aktiv, o nichž případně i samostatně účtuje a za jejichž správu je sama odpovědná. Pokud v rámci správy těchto aktiv pobočka na základě vlastního rozhodnutí pořízuje např. akcie, je podle mého názoru naplněna skutečná vazba mezi účastí na společnosti a stálou provozovnou. Naopak samotné vedení akcií v účetnictví organizační složky zahraniční společnosti by k naplnění skutečné vazby se stálou provozovnou nemělo stačit. I podobné situace však mohou být zpochybněny kvůli jednotné majetkové sféře centrály společnosti a pobočky. Co se týče podílů na zisku plynoucích fyzické osobě nerezidentovi v souvislosti s výkonem nezávislého povolání ve stálé základně, příkladem by mohla být činnost amerického lékaře, který většinu svých příjmů pobírá v USA, kde je rezidentem, ale zároveň je společníkem české kliniky, společnosti s ručením omezením, kde má k dispozici ordinaci a jedenkrát měsíčně zde působí. Podíl na zisku společnosti s ručením omezením potom je podle mého názoru efektivně spojen s jeho stálou základnou v ČR. Režim zdanění tohoto podílu na zisku podle čl. 14 SZDZ specifikum smlouvy s USA, jakkoli může být tato situace v souvislosti s výkonem nezávislých povolání v rámci společností s ručením omezeným možná častější než akcie skutečně svázané se stálou provozovnou.

2.6 Dividendy vyplacené na základě samostatně převoditelného práva

Mnoho diskusí vyvolává problematika zdanění dividend, které jsou na základě samostatně převoditelného práva na dividendu vyplácené jiné osobě nežli akcionáři. Podle §

⁴⁹ Commentary on Article 10, in: OECD Model Tax Convention, odst. 32

⁵⁰ United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996; Technical Explanation; Art. 10 par. 6.

156a odst. 3 obch. z. lze samostatně převoditelné právo na dividendu převést smlouvou o postoupení pohledávky, a to podle § 178 odst. 12 obch. z. ode dne, kdy valná hromada rozhodla o výplatě dividendy. Rozhodným dnem podle § 156b obch. z. pro uplatnění práva na dividendu je buď den konání valné hromady podle § 178 odst. 10, nebo jiný určený den, který nesmí předcházet dnu konání valné hromady podle § 178 odst. 11 obch. z. Na výplatu dividendy v den splatnosti má originárně nárok ta osoba, která je oprávněna toto samostatně převoditelné právo vykonávat v rozhodný den. Vzniká tedy otázka, jak by měla být zdaňována podle SZDZ taková dividenda, která je na základě smlouvy o postoupení pohledávky uzavřené v souladu s výše uvedenými pravidly obch. z. vyplácena jiné osobě nežli akcionáři.

Skutečnost, že zdanění dividendy vyplácené na základě postoupení pohledávky vzbuzuje výkladové nejasnosti, bych ráda ilustrovala rozsudkem Městského soudu v Praze č.j. 28 Ca 679/98 ze dne 12.3.2001. V projednávané věci akcionář postoupil právo na výplatu dividendy až po rozhodném dni postupníkovi, který byl penzijním fondem, a chtěl proto podle § 36 odst. 6 uplatnit právo započíst daň sraženou z výplaty dividend započíst na svou celkovou daňovou povinnost. Soud v odůvodnění uvedl, že „plátce daně musí při výplatě dividendového příjmu daň srazit nejpozději při této výplatě, výplata dividend je tedy vždy prováděna v částce netto. Smlouvou o postoupení pohledávky [uzavřenou po rozhodném dni] tedy žalobce nakoupil pohledávku, jejíž hodnota se rovná výši vyplácené dividendy, tj. výši dividendy po zdanění. ... Podle § 6 odst. 2 ZSDP je poplatníkem daně osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Soud je toho názoru, že postavení poplatníka předmětné daně sražené zvláštní sazbou daně má vlastník akcií, nikoliv žalobce, který na základě smlouvy o postoupení pohledávky nezískal zdanitelný příjem; dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné.“⁵¹ Velmi významný je zejména závěr, že v případě uzavření smlouvy o postoupení pohledávky po rozhodném dni se postupuje pohledávka pouze ve výši dividendy po zdanění, neboli netto. Tímto totiž soud v odůvodnění alespoň částečně potvrzuje názor zastávaný Ministerstvem financí, že pohledávka je vždy postupována pouze ve výši po zdanění. Pro rozbor zdanění této situace v mezinárodním měřítku, které se budu věnovat v zápětí, je velmi důležitá i interpretace pojmu poplatníka daně sražené z dividendového příjmu, za kterého soud považuje vlastníka akcií v rozhodný den.

⁵¹ Rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 28 Ca 679/98 ze dne 12.3.2001

Jako první bych se věnovala analýze případu, kdy akcionář akciové společnosti se sídlem na území ČR převede samostatně převoditelné právo na výplatu dividendy na rezidenta jiného státu, a to v období mezi rozhodnutím valné hromady o výplatě dividendy a rozhodným dnem pro její výplatu. Domnívám se, že až do rozhodného dne se nejedná o postoupení konkrétní pohledávky, ale spíše o postoupení práva na vyplacení dividendy, které se na pohledávku v pravém slova smyslu přetvoří teprve v rozhodný den, kdy se určí, kdo je z této pohledávky oprávněným. V období před rozhodným dnem by se podle mého názoru mělo právo na dividendu postupovat ve výši před zdaněním, jelikož příjem z dividend se stane konkrétním zdanitelným příjmem až v rozhodný den, kdy se určí jeho vlastník. Při postoupení práva na výplatu dividendy před rozhodným dnem není akcionář narozdíl od postupníka podle § 156b obch. z. oprávněn uplatnit v rozhodný den právo na dividendu. Poplatníkem srážkové daně z dividendového příjmu je tedy podle principu z citovaného rozsudku postupník, protože zdaňovaný dividendový příjem je právě jeho příjmem. Je-li tedy postupník daňovým rezidentem jiného státu, měla by se dividendy zdanit v souladu se SZDZ uzavřenou se státem jeho domicilu. Postupník by měl být pro účely čl. 10 považován jak za osobu, které je dividendy vyplácena, tak za skutečného vlastníka dividendy, protože mu za absence dalších postoupení dividendy bude dividendy opravdu vyplácena, a bude se jednat o výplatu v jeho vlastní prospěch. Postupník by tedy měl mít možnost využít smluvních výhod podle čl. 10 SZDZ.

Složitější je situace v mezinárodním zdanění v případě, kdy k postoupení pohledávky na výplatu dividendy dojde až po rozhodném dni. V rozhodný den je tedy originárním oprávněným k výplatě dividendy akcionář, podle § 178 odst. 1 obch. z. a podle citovaného rozsudku. Podle rozsudku se tedy jedná o příjem akcionáře, jemu by měl být zdaněn. Pozdější převedení ekvivalentu tohoto příjmu na jinou osobu by na tom nemělo nic změnit a mělo by tedy proběhnout již ve výši po zdanění.

Je tedy potřeba vyšetřit aplikovatelnost článku 10 SZDZ na situaci, kdy akcionářem společnosti se sídlem v ČR je osoba A z jednoho cizího státu, která převede po rozhodném dni pohledávku na výplatu dividendy na osobu B z jiného cizího státu. Tato situace je podstatná proto, že narozdíl od situace vnitrostátní z citovaného rozsudku na určení poplatníka daně z tohoto příjmu závisí i samotná sazba, kterou může být příjem u zdroje v ČR zdaněn. Jedním z přístupů, kterým by mělo být možné aplikovatelnosti jedné z relevantních SZDZ dosáhnout, je zdaňovat dividendový příjem vyplácený fakticky osobě B již k okamžiku rozhodného dne. Daň z dividendových příjmů musí být podle § 38d ZDP sražena nejpozději

do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada rozhodla o rozdělení zisku. Společnost však může o srážce daně účtovat již k okamžiku rozhodného dne. Jedná se o první den, kdy má společnost informace o tom, kdo je vlastníkem příjmu. V tento den je bezpochyby skutečným vlastníkem akcionář, protože mu vzniklo podle § 156b a § 178 odst. 1 obch. z. právo na výplatu dividendy, kterou v souladu s definicí skutečného vlastníka § 19 odst. 6 přijímá ve svůj vlastní prospěch. Podle mého názoru lze obhájit interpretaci, že ani pozdější dispozicí s částkou, která má být jako dividenda vyplacena, na základě smlouvy o postoupení pohledávky, dividenda samotná nepřestává být majetkovým prospěchem akcionáře. Majetkem akcionáře se stala a to, že částku jí odpovídající převedl zpravidla za nějaké protiplnění na osobu B, na rozšíření majetkové podstaty A o dividendu nic nemění. Posuzujeme-li tedy zdanění dividendy k rozhodnému dni, zdá se z tohoto důvodu zcela nelogické, aby poplatníkem daně z dividendy byl postupník B. Na něj už byly pouze obecným postoupením pohledávky převedeny peněžní prostředky odpovídající výši dividendy. Navíc v souladu s výše citovaným rozsudkem postupník nezískává postoupením pohledávky na dividendu zdanitelný příjem, a zdanění dividendy jako majetkového prospěchu u B v souladu se SZDZ se státem domicilu B by mohlo být považováno za nepřipustnou dohodu o přenesení daňové povinnosti. Zbývá tedy k rozhodnému dni posoudit aplikovatelnost SZDZ se státem domicilu A. Akcionáře lze, jak jsem již uvedla, považovat za skutečného vlastníka dividendy. Aby se mohl uplatnit článek 10 příslušné SZDZ, musel by být akcionář zároveň osobou, které je dividenda vyplácena. Buď je možné argumentovat, že tato podmínka je naplněna tím, že v rozhodný den se důvodně očekává, že dividenda bude právě osobě A vyplacena. Přesvědčivějším důvodem však může být to, že akcionáři A je dividenda vyplácena tím, že je na základě jeho projevu vůle poukázána osobě B, za což může A požadovat protiplnění. Domnívám se tedy, že nahlížením na trojstrannou situaci k okamžiku dne rozhodného pro výplatu dividendy lze odůvodnit, že skutečným vlastníkem i osobou, které je dividenda vyplácena, je akcionář A. On je pak poplatníkem srážkové daně z dividendy a daň by tedy měla být sražena, při dodržení všech ostatních podmínek, v souladu s článkem 10 SZDZ se státem domicilu A. Dosáhlo by se tak i v situaci s mezinárodním prvkem obdobného závěru, k jakému dospěl Městský soud v Praze v citované věci pro situaci vnitrostátní. K závěru, že je-li pohledávka na vyplacení dividendy postoupena po rozhodném dni, je postoupena pouze ve výši po zdanění a poplatníkem daně je originární vlastník dividendy, tj. akcionář.

Je však jistě možné najít i důvody, kterými lze tento závěr napadnout a argumenty k němu vedoucí zpochybnit. Zejména tím, že pokud interpretujeme dividendový příjem jako

obnos peněz plynoucí od akciové společnosti určité osobě, je tento příjem ve skutečnosti vyplácen postupníkovi B, a nikoli akcionáři, což by mohlo znemožňovat uplatnění čl. 10 SZDZ se státem domicilu akcionáře. Dále je možné tvrdit, že i kdyby se SZDZ původně aplikovala k okamžiku rozhodného dne, mohly by subjekty samy či správce daně iniciovat dodatečné vyměření daně z důvodu, že příjem byl ve skutečnosti vyplácen postupníkovi, a ne akcionáři podle původního předpokladu. Zde je však důležité pokusit se vyložit význam slov „dividendy vyplácené osobě“ v článku 10 odst. 1, tedy zda tento pojem může v případě, že jsou příjemce a skutečný vlastník odlišnými osobami z různých států, vyloučit aplikaci SZDZ. K. Vogel se touto problematikou zabývá a dochází k závěru, že pokud je příjem poukazován okamžitému příjemci, ale ve prospěch skutečného vlastníka, musí být tento příjem považován rovněž za příjem vyplácený skutečnému vlastníku. Důvodem je mimo jiné to, že jinak by články 10 až 12 SZDZ zůstávaly neaplikovatelnými, a článek 21 by vyhradil zdanění pouze státu domicilu skutečného vlastníka. Tím by bylo znemožněno rozdělení výnosu daní z kapitálových plateb, vyplývající s konsensu smluvních stran. Termín „vyplácení“ je tedy nutné interpretovat širěji, a aplikaci článků 10 až 12 SZDZ vázat pouze na podmínku, že skutečný vlastník je rezidentem v druhém smluvním státě nežli je společnost vyplácející příjem.⁵² Domnívám se, že s touto argumentací založenou na účelu smluv lze souhlasit, a že je možno ji i rozšířit na případ, kdy skutečný vlastník, o jehož zdanitelný příjem se jedná, si naopak sám vybírá pro platbu na jeho účet „okamžitého“ příjemce, tedy postupníka.

Lze také tvrdit, že převedením dividendy na osobu B přestává být akcionář skutečným vlastníkem dividendy, protože ji nepřijímá ve svůj vlastní prospěch. Tento argument lze podle mého názoru vyvrátit na základě citovaného rozsudku⁵³, ze kterého bych vyvodila, že skutečným vlastníkem dividendy je ten, kdo byl k rozhodnému dni oprávněn k jejímu vyplácení, bez ohledu na pozdější postoupení pohledávky. Podle mého názoru tedy výše uvedené zdůvodnění, založené zejména na rozšíření majetkové podstaty akcionáře o dividendu v okamžiku rozhodného dne, a nedostatku daňového efektu pozdějšího převedení obnosu odpovídajícího vyplácené dividendě na osobu B, proti případným vzneseným protiargumentům ob stojí.

⁵² Vogel, K.: Klaus Vogel on double taxation conventions, Kluwer Law International, 1997, s. 563

⁵³ Rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 28 Ca 679/98 ze dne 12.3.2001

Při odmítnutí SZDZ se státem domicilu akcionáře by bylo možné uvažovat o aplikaci SZDZ se státem domicilu B. Pro její použití by mohla svědčit analogie s výplatou dividendového příjmu na základě předložení dividendového kupónu, v souladu s § 156a odst. 5 obch. z. a § 12 odst. 1 a 3 zákona č. 591/1992, o cenných papírech. Právo na dividendu spojenou s kuponem se realizuje tak, že dividendu je v den splatnosti vyplacena tomu, kdo tento cenný papír na doručitele předloží. Pokud by tedy v analyzované situaci akcionář místo uzavření smlouvy o postoupení pohledávky převedl po rozhodném dni na osobu B kupon, dividendu by byla také v den splatnosti vyplacena přímo osobě B. Kupon je cenným papírem na doručitele, tedy držitel své právo neodvozuje od svých předchůdců, a považovat za poplatníka daně z dividendy někoho jiného než držitele kuponu tedy není možné. Přesto však aplikovatelnost čl. 10 SZDZ se státem domicilu držitele kuponu není bezpodmínečná. M. Helminen k tomu ve svém komentáři ke zdaňování kapitálových plateb podle multilaterální SZDZ severovýchodních států uvádí, že příjem zdaňovaný jako dividendu ve státě zdroje může být zdaněn podle SZDZ jako dividendu, ačkoliv se nejedná o příjem plynoucí akcionáři, ale pouze za předpokladu, že příslušná SZDZ umožňuje zdanit jako dividendu příjem z jiného než společenského práva, a jako příklad uvádí právě situaci s kuponem.⁵⁴ V opačném případě bude nutné zkoumat, zda je možné výplatu dividendy držiteli kuponu považovat podle smluvní definice dividendy za příjem z akcií. Za podmínky zahrnutí příjmu držitele kuponu pod definici dividendy v článku 10 se tedy použije SZDZ se státem domicilu držitele kuponu, který je v situaci ekonomicky podobné situaci postupníka.

Použití SZDZ se státem domicilu postupníka však jednoduše vyvodit z analogie s kuponem podle mého názoru nelze. Nebyl by problém obhájit, že postupník je osobou, které je dividendu společností vyplácena, pokud by se přijala interpretace vyplácení ve smyslu převedení odpovídající částky peněžních prostředků. Postupník by ale zároveň musel být skutečným vlastníkem příjmu. To by však bylo v rozporu se závěrem výše uvedeného rozsudku, že dividendu je příjmem toho, kdo je v den rozhodný pro její výplatu vlastníkem předmětných akcií.

Docházelo by tedy k situaci, kdy použití SZDZ se státem domicilu postupníka by bylo vyloučeno tím, že jemu neplyne podle práva ČR žádný zdanitelný příjem, zatímco SZDZ se státem domicilu akcionáře by nebylo možno aplikovat proto, že dividendu není akcionáři

⁵⁴ Helminen, M.: Dividends, Interest and Royalties under the Nordic Multilateral Double Taxation Convention, in: Bulletin for International Taxation, č. 2/2007, s. 49

vyplácena. Toto jistě není smlouvami zamýšlená situace, a rezidenti by smluvních výhod nemohli využít pouze z důvodu realizace právního a ekonomického vztahu, jehož daňový režim by byl nedostatečně ošetřen, což je situace nežádoucí.

Na druhou stranu je dobré zmínit jeden důsledek prvního přístupu, tj. důsledek aplikace SZDZ se státem domicilu akcionáře jako postupitele. V tomto případě si totiž lze představit, že by postupování práv na dividendu bylo zneužíváno pro daňové plánování, s využitím akcionáře ze státu s velmi příznivým režimem zdaňování dividend, protože dividendy by byla u zdroje zdaněna právě sazbou, kterou stanoví smlouva se státem jeho domicilu. Takovéto jednání by však mohlo být ze strany správce daně napadeno na základě zásady § 2 odst. 7 ZSDP.

Uvedený rozbor vycházel z toho, že dividendy vyplácené držitelům kupónů, stejně jako dividendy vyplácené postupníkovi, byla-li by považována za jeho zdanitelný příjem, by byla zdaněna vždy zvláštní sazbou daně podle § 36, obdobně jako dividendy vyplácené přímo akcionáři. Pokud však jde o dividendy vyplácené českému rezidentu, je zajímavé si všimnout novelizovaného znění ustanovení § 36 odst. 2 písm. a), které od 1.1.2008 zní „Zvláštní sazba daně (...) činí 15%, a to z účasti v akciové společnosti a z podílu na zisku z podílového listu.“ Podle gramatického výkladu tohoto nového ustanovení by podle mého názoru nebylo možno jej aplikovat na dividendy vyplácené jiné osobě než akcionáři, protože v takovém případě se nejedná o příjem z účasti v akciové společnosti. Dřívější znění obsahovalo sousloví „dividendový příjem“, který sice nebyl v zákoně definován, ale příjem plynoucí z podílu na zisku v akciové společnosti jakékoli osobě by v tomto pojmu měl být zahrnut. Bylo by tedy vhodné novelizované znění upřesnit, příp. obnovit znění původní, aby se zamezilo nejistotě v režimu zdanění, která by mohla vést při gramatickém výkladu ustanovení např. k tomu, že dividendy vyplácené na základě kupónů by nebyla zdaněna srážkovou daní.

Jakkoli lze podle mého názoru při analýze situací vznikajících na základě výplaty dividendy oprávněným ze samostatně převoditelného práva dojít výkladem k uspokojivé aplikaci SZDZ, názory na tyto situace se různí a právní jistotě daňových subjektů by prospělo ustanovení pravidel pro určení osoby, která je skutečným vlastníkem dividendy na základě samostatně převoditelného práva. Jednalo by se sice o pravidla vztahující se k aplikaci článků mezinárodní smlouvy, ale vzhledem k čl. 3 odst. 2 SZDZ odkazujícím v nejasnostech na vnitrostátní výklad pojmů by mělo být možné situaci se skutečným vlastníkem dividend

upřesnit i na základě zákonného ustanovení, případně též pomocí pokynu Ministerstva financí.

3. Mezinárodní zdanění úroků

3.1 Základní pravidla zdanění úrokových plateb

Obecně pod pojmem úroky rozumíme platbu za půjčené finanční prostředky. Obdobně jako u dividend se při aplikaci smluvních a zákonných ustanovení týkajících se úroků liší rozsah kategorie plateb, které jsou pro účely těchto ustanovení za úroky považovány. Ráda bych na úvod této kapitoly uvedla základní principy mezinárodního zdanění úroků, a to zároveň se skupinami plateb, na něž se jednotlivá pravidla vztahují.

Co se týče českých daňových rezidentů, jsou jejich úrokové příjmy v případě, že se jedná o právnické osoby, zdaňovány prostřednictvím zahrnutí těchto výnosů do hospodářském výsledku, tedy v běžném základu daně podle § 23 ZDP. A to narozdíl od dividend i v případě, že se jedná o příjmy ze zdrojů v zahraničí. U fyzických osob se úrokové příjmy podle § 8 odst. 5 ZDP daní v rámci dílčího základu daně pro příjmy z kapitálového majetku, opět bez ohledu na zemi jejich zdroje. Existují však i určitá speciální pravidla, např. § 36 odst. 2 písm. m) upravuje zdanění zvláštní sazbou daně pro úrokové příjmy plynoucí fyzickým osobám z vkladů na vkladních knížkách, z vkladových účtů, a i z vkladů na běžných účtech, pokud účty nejsou určeny k podnikání. V těchto zvláštních případech se tedy daň vybírá srážkou a nikoliv zahrnutím do dílčího základu daně fyzických osob. Pro zdaňování úrokových příjmů v ČR jako ve státě domicilu obecně nejsou příliš významné mezinárodní smlouvy, protože upravují neomezené zdanění v zemi příjemce úroků, pouze s výjimkou zápočtu daně zaplacené v zahraničí.

Úroky jako příjmy ze zdrojů na území ČR jsou u českých daňových nerezidentů zdaňovány na základě ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4. Úrokovými příjmy se pro tento účel rozumí „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.“ a jsou podle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 zdaňovány srážkovou daní aktuálně ve výši 15%, pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak. Narozdíl od zdanění úroků v zemi jejich příjemce, které většinou není mezinárodní smlouvou limitováno, jsou pro zdaňování úroků ve státě zdroje velmi významná ustanovení mezinárodních smlouvy.

V modelové smlouvě OECD se jedná o článek 11, který obsahuje mimo jiné smluvní definici úroků: „Výraz "úroky" použitý v tomto článku označuje příjmy z pohledávek

jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, (...) Penále ukládané za pozdní platbu se nepovažuje za úroky pro účely tohoto článku.⁵⁵ Úroky z prodlení tedy nemohou podle této smluvní definice podléhat zdanění podle pravidel pro úrokové platby, pokud se aplikuje SZDZ s obdobným zněním definice, jakkoli by jejich zahrnutí pod pojem úroků bylo možné podle ustanovení zákonných. V novějších SZDZ, jako např. se SR, jsou navíc z definice úroků výslovně vyloučeny příjmy naplňující smluvní definici dividendy: „Výraz "úroky" však nezahrnuje příjmy, o nichž se pojednává v článku 10.“⁵⁶ Starší smlouvy toto výslovné vymezení dividendových příjmů neobsahují, ale na základě systematického výkladu ho lze dovodit.⁵⁷

Ustanovení modelové smlouvy přiznávají právo zdanit úrokový příjem státu, kde je příjemce rezidentem. Odstavec 2 článku 11 upravuje právo smluvního státu, v němž mají úroky zdroj, tento úrokový příjem zdanit taktéž s tím, že daň nesmí přesáhnout 10% hrubé částky úroků, výjimečně jinou hranici mezi 5 a 15 procenty. Smluv uzavřených Českou republikou, které v zemi zdroje úroku zdanění zcela vylučují a upravují tak výhradní zdanění ve státě domicilu příjemce, je v současnosti méně než polovina..

V případě úroků hraje tedy pro aplikaci smluvních ustanovení zvláštní roli stát, ve kterém je zdroj úroku. Určení tohoto státu je věnován odstavec 5 článku 11 modelové smlouvy a blíže o institutu státu zdroje bude pojednáno níže. Modelová smlouva dále obsahuje ustanovení, které podobně jako u dividend vylučuje z působnosti článku 11 situaci, kdy příjemce úroků z jednoho smluvního státu má ve druhém státě stálou provozovnu, s níž jsou úroky skutečně svázány, a dále úroky nad částku, kterou by tvořily úroky z obdobného vztahu, nebýt zvláštního vztahu mezi věřitelem a dlužníkem. V obou těchto případech ale musí být příjemce skutečným vlastníkem úroků.

Zdanění úrokových plateb je dále modifikováno evropskou daňovou legislativou. Ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) transponuje směrnici Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a osvobozuje úroky plynoucí společnostem, která je daňovým rezidentem jiného

⁵⁵ Modelová smlouva OECD, čl. 11 odst. 2, překlad do češtiny převzat ze SZDZ se Slovenskou republikou

⁵⁶ SZDZ se SR, č. 100/2003 Sb.m.s., čl. 10 odst. 2

⁵⁷ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 2 Afs 108/2004-106 ze dne 10. 2. 2005, www.nssoud.cz.

členského státu EU, od společností, které jsou českými daňovými rezidenty, nebo od stálých provozoven prvně uvedených společností na území ČR. Podle § 19 odst. 5 však pro uplatnění tohoto osvobození musí být společnosti osobami přímo kapitálově spojenými po dobu nejméně 24 měsíců nepřetržitě. Dále jim musí být vydáno rozhodnutí o přiznání osvobození úroků z úvěrů a půjček podle § 38nb ZDP, a musí splnit ještě některé další podmínky, například skutečné vlastnictví úroků.

Dalším ustanovením vyplývajícím z evropských směrnic je § 38fa ZDP, transponující směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Platby, kterých se tato směrnice týká jsou uvedeny v § 38fa odst. 1 písm. a). Směrnice zavádí povinnost platebních zprostředkovatelů, jak jsou definováni v § 38fa odst. 1, tedy například bank, ohlásit jedenkrát za zdaňovací období svému místně příslušnému správci daně výplatu příjmů úrokového charakteru fyzické osobě, která má bydliště na území jiného členského státu EU, a je skutečným vlastníkem tohoto příjmu, ve smyslu § 38fa odst. 3 ZDP. Některé státy EU (Belgie, Rakousko, Lucembursko) využívají v souvislosti s implementací této směrnice přechodného období, po které místo ohlašování úrokové platby z ní vybírají srážkovou daň ve výši až 35%. Proto se tato směrnice promítá do ustanovení ZDP dalším ustanovením, a to v § 38f odst. 11, které umožňuje v tomto speciálním případě započíst na daň zaplacenou z předmětných úroků v ČR daň vyšší, než kterou povoluje mezinárodní smlouva, za podmínky, že daň byla sražena právě v souladu se směrnicí Rady 2003/48/ES. Jedná se tedy o úplný zápočet, v českém daňovém právu ojedinělý, a poplatníkovi může vzniknout ve výši rozdílu přeplatek.

3.2 Stát zdroje úroku a jeho určení

Zatímco u dividend je pro aplikaci smluvních pravidel důležitý stát, kde je vyplácející společnost rezidentem, v článku týkajícím se úroků zastupuje podobnou úlohu stát „zdroje úroku“. Smlouvy založené na modelové smlouvě OECD obsahují většinou definici zdroje úroků z jejího článku 11 odst. 5: „Předpokládá se, že úroky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. Jestliže však plátcem úroků, ať je nebo není rezidentem některého smluvního státu, má ve smluvním státě stálou provozovnu, ve spojení s níž došlo k zadlužení, z něhož jsou úroky placeny, a tyto úroky jdou k tíži takové stálé provozovny, předpokládá se, že tyto úroky mají zdroj v tom státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna.“ Pouze ten stát, ve kterém mají úroky zdroj, je státem, vůči němuž se podle článku

11 odst. 1 příslušné smlouvy vylučuje či omezuje dvojí zdanění úrokových plateb. Pokud podle ustanovení konkrétní smlouvy mezi státem domicilu věřitele a státem domicilu plátce je státem zdroje úroku stát odlišný od státu, kde je plátce rezidentem, není možné aplikovat článek 11 odst. 1 zmíněné smlouvy. Ani však neplatí, že by se tímto automaticky aplikovala smlouva mezi státem, který za zdroj úroku prvně zmíněná smlouva považuje, a mezi státem domicilu věřitele. Tuto smlouvu je nutné vzít v úvahu, protože smlouva mezi státy domicilu plátce a věřitele na ni nepřímo odkazuje, avšak možnost aplikace této smlouvy opět záleží na definici zdroje úroků v této konkrétní smlouvě. Mohlo by se tedy stát, že ani podle této smlouvy by nebyl zdroj úroků v druhém smluvním státě, než je stát domicilu věřitele (např. pokud by se jednalo o nestandardní smlouvu, která by neodpovídala MS OECD). Nebo tato smlouva nemusí vůbec existovat, a v obou případech k vyloučení dvojího zdanění uvedené úrokové platby vůbec nedojde.

Rozeberme tedy nejprve různé způsoby definice zdroje úroků v SZDZ uzavřených Českou republikou. Většina smluv obsahuje odstavec ohledně zdroje úroků převzatý z modelové smlouvy OECD, jak je citován výše. Zdroj úroků je tedy ve státě, kde je plátce rezidentem. Je-li však splněna podmínka druhé věty definice, tj. pokud existuje stálá provozovna plátce, ve spojení s níž došlo k zadlužení, úroky mají zdroj ve státě, kde je stálá provozovna umístěna. Toto speciální ustanovení tedy vylučuje aplikaci obecného pravidla věty první.

Druhou skupinou smluv uzavřených ČR jsou smlouvy, které odstavec věnovaný určení státu zdroje úroku neobsahují vůbec. Všechny takovéto smlouvy uzavřené ze strany ČR vyhrazují zdanění úroků zcela státu domicilu jejich příjemce. Vzhledem k neexistenci smluvní definice zdroje úroku se zpravidla podle čl. 3 odst. 2 SZDZ pro jeho určení použije vnitrostátní právo státu, o jehož daň se jedná, a státem zdroje tedy bude stát domicilu plátce úroku. Mezi tímto státem a státem domicilu příjemce pak bude podle čl. 11 odst. 1 vyloučeno dvojí zdanění tak, že zdanění úroků bude povoleno pouze ve státě domicilu příjemce úroků. Obdobně i komentář k modelové smlouvě OECD v paragrafu 31 k článku 11 potvrzuje, že v případě výhradního zdanění ve státě příjemce úroků nemá zahrnutí ustanovení o zdroji úroků do článku 11 žádný smysl.

Příkladem smluv, které definici zdroje postrádají, avšak zároveň nepovolují zdanění úroků u zdroje, jsou SZDZ uzavřené ČR s Německem či s Nizozemím. Existují však i

smlouvy, které zdanění úroků u zdroje neumožňují, a přesto definují jejich zdroj, jako např. SZDZ s USA. Zvláštní určení zdroje úroků má smlouva s Velkou Británií⁵⁸, kde sice článek 11 definici zdroje úroků neobsahuje, ale použije se obecné pravidlo pro zdroj plateb z čl. 22 odst. 3 této SZDZ.

Třetí možností stanovení zdroje úroků je situace, kdy smlouva vylučuje, aby zdroj úroků byl ve státě domicilu plátce nejen v případě umístění stálé provozovny plátce na území jednoho ze smluvních států, ale i v případě jejího umístění v kterémkoli jiném státě na světě. Samozřejmě za splnění podmínky, že k zadlužení došlo ve spojení s touto stálou provozovnou a úroky jdou k její tíži. Příkladem smlouvy s tímto ustanovením je SZDZ s Austrálií⁵⁹, kde se v článku 11 odst. 5 uvádí: „Pokud však osoba platící úroky, ať je rezidentem smluvního státu nebo ne, má ve smluvním státě nebo mimo obou smluvních států stálou provozovnu nebo stálou základnu, v jejíž souvislosti došlo k zadlužení, ..., pak za zdroj takových úroků bude považován stát, v němž je stálá provozovna nebo stálá základna umístěna.“ Výhrada pro stálou provozovnu umístěnou kdekoli ve světě je mezi SZDZ uzavřenými ČR výjimečná. Tato výhrada je využitím možnosti, kterou státům naznačuje komentář k modelové smlouvě OECD v paragrafu 30 k článku 11. Zároveň ale komentář uvádí, že bylo rozhodnuto v modelové smlouvě neukládat smluvním státům povinnost přenechat právo na zdanění u zdroje jakémukoli třetímu státu, kde je umístěna zadlužená stálá provozovna, a to zejména z obavy ze zneužívání tohoto ustanovení zřízením stálých provozoven v zemích, kde nejsou úroky u zdroje zdaňovány.

3.3 *Problematika existence více států zdroje stejné úrokové platby*

Každá ze tří možností určení smluvního zdroje úroků má jiný vliv na to, aby na konkrétní situaci s vyplácením úroků bylo aplikovatelných více smluv o zamezení dvojího zdanění. Nejjednodušší je situace u možnosti třetí, tj. např. u SZDZ s Austrálií. Jakmile by plátce úroků byl zadlužen prostřednictvím stálé provozovny umístěné kdekoli na světě mimo smluvní státy, smluvní stát domicilu plátce bude jako stát zdroje automaticky vyloučen.

⁵⁸ Smlouva mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, č. 89/1992 Sb.

⁵⁹ Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 5/1996 Sb.

Smlouva se tedy díky dikci odstavce 1 článku 11 odkazujícího na stát zdroje úroků nepoužije a nenastane paralelní aplikace smlouvy vedle té, na jejímž území je stálá provozovna, čímž je vyloučeno možné trojí zdanění. Trojí zdanění však není vyloučeno v zrcadlovém případě, kdy stálá provozovna např. slovenského rezidenta je umístěna v Austrálii. V takovém případě bude podle příslušných smluv zdroj úroků jak na Slovensku, tak v Austrálii.

U druhé z možností již jsem uvedla, že problém s případným trojím zdaněním nehrozí, protože smlouvy bez výhrady zdroje úroků pro stálou provozovnu ve smluvním státě úroky u zdroje nezdaňují.

Co se týče smluv obsahujících standardní definici zdroje úroků podle modelové smlouvy OECD, paralelní aplikace dvou těchto smluv a výsledné trojí zdanění nastat může. Případ aplikace dvou takovýchto smluv bych ilustrovala na příkladu úroků vyplácených českému daňovému rezidentovi od stálé provozovny litevského daňového rezidenta umístěné v Estonsku. Jak SZDZ s Litvou⁶⁰, tak SZDZ s Estonskem⁶¹ umožňuje zdanění ve státě zdroje úroků do výše 10% hrubé částky úroků. Aplikujeme-li SZDZ s Litvou, je podle standardní definice splněna první část tím, že plátcem je rezidentem smluvního státu. Úroky tedy mají v Litvě zdroj, protože neplatí, že by byly skutečně vázány ke stálé provozovně v některém ze smluvních států, kterými jsou v tomto případě pouze ČR a Litva. Úroky tedy mohou být zdaněny v Litvě až do výše 10% z jejich hrubé částky. Pro účely případné srážky daně v Estonsku použijeme smlouvu s Estonskem. V tomto případě platí podle druhé věty standardní definice, že úroky mají zdroj v Estonsku, protože jde o smluvní stát, ve kterém má plátcem stálou provozovnu, ve spojení s nímž došlo k zadlužení. I zde se tedy může aplikovat odstavec 2 článku 11 příslušné SZDZ a úroky mohou být zdaněny i v Estonsku do výše 10% jejich hrubé částky. Je zřejmé, že tato situace je nežádoucí, protože zde dochází k právnímu trojímu zdanění téhož úrokového příjmu. ČR má sice povinnost podle obou smluv vyloučit dvojí zdanění metodou prostého zápočtu, ovšem lze předpokládat, že nebude možno započíst daň až do výše součtu daní zaplacených z téhož příjmu v obou státech. Obdobný problém byl v dubnu 2007 řešen na koordinačním výboru Komory daňových poradců s Ministerstvem financí. Ministerstvo financí ve svém stanovisku s eventualitou trojího zdanění počítá a uvádí

⁶⁰ Smlouva mezi Českou republikou a Litevskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 230/1995 Sb.

⁶¹ Smlouva mezi Českou republikou a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 184/1995 Sb.

následující: „Není možné stanovit, že v kontextu definice zdroje např. jakoby stát rezidence plátce převyšoval stát stálé provozovny a naopak. Jde o aplikaci dvou různých smluv a definice zdroje je postavena na stejnou úroveň.... Pokud by byla daň vybrána dle smluv jak ve státě A, tak ve státě B, ČR by měla povinnost vyloučit mezinárodní trojí zdanění, resp. by se využilo možnosti řešení případů dohodou ve spolupráci se zbývajícím dvěma státy (především v případech, kdy by jedna ze smluv stanovovala např. tzv. tax sparing apod.).“⁶² Jako řešení uvedeného trojího zdanění tedy samozřejmě v souladu s principy mezinárodního smluvního práva není možné nadřazovat jednu mezinárodní smlouvu nad druhou. Pravděpodobně tak lze souhlasit s Ministerstvem financí, že jediné uspokojujivé řešení situace v současné době nabízí institut řešení případů dohodou podle uvedených SZDZ.

Článek SZDZ o úrocích se tedy aplikuje na situace, kdy úroky mají zdroj v jednom smluvním státě a jsou skutečně vlastněny rezidentem druhého smluvního státu. Otázkou však je, zda je možné SZDZ jako bilaterální pramen mezinárodního práva aplikovat na všechny takové situace, zde konkrétně na případ, kdy je úrok vyplácen stálou provozovnou společností, která není daňovým rezidentem ani jednoho ze smluvních států. Obecně se podle článku 1 většiny SZDZ smlouva vztahuje na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Podle tohoto článku by se tedy smlouva nevztahovala na společnost, která je rezidentem v jiném než smluvním státě, ačkoliv má ve smluvním státě stálou provozovnu. Komentář k modelové smlouvě OECD se v textu k článku 1 zabývá zejména aplikovatelností smlouvy na daňově transparentní entity a působnost smluvních ustanovení na stálé provozovny nerezidentů neřeší.

SZDZ s USA ve svém článku 1 obsahuje dovětek, že smlouva se aplikuje na rezidenty, pokud v ní není stanoveno jinak. Podíváme-li se však na komentář k článku 1 této smlouvy, lze z něj vyvodit, že se jedná o aplikaci ve smyslu rozsahu osob, které mohou uplatňovat právo na výhody vyplývající ze smlouvy. Komentář totiž k tomu odkazuje na články týkající se veřejných funkcí, zákazu diskriminace, a výměny informací, což jsou články, ze kterých mohou plynout práva i pro nerezidenty smluvních států.⁶³

⁶² Vyjádření Ministerstva financí k příspěvku Mgr. Ing. Radka Halčeka a Ing. Jany Švecové na téma Vyloučení dvojího zdanění u některých typů zahraničních příjmů na koordinacním výboru Komory daňových poradců

⁶³ Technical Explanation, to United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996; Article 1.

Působnost smlouvy by tedy podle mého názoru bylo možné vykládat tak, že se vztahuje na rezidenty alespoň jednoho ze smluvních států, pokud se ocitnou v situaci ve smlouvě upravené. Například zdanění příjmů umělců a sportovců v druhém smluvním státě také nezáleží na tom, zda je jim tento příjem vyplácen daňovým rezidentem tohoto státu, ale pouze na tom, zda je činnost osobně vykonávána v tomto státě. Obdobně by tedy pro aplikaci smlouvy na vyplácené úroky nemělo vadit, že nejsou vypláceny daňovým rezidentem druhého smluvního státu, pokud se jedná o situaci, která je ve smlouvě výslovně uvedena.

Podle čl. 2 se SZDZ uzavřené ČR vztahují na daň z příjmů podle českého ZDP. Pokud tedy například stálá provozovna společnosti, která je německým daňovým rezidentem, umístěná v ČR, vyplácí úroky estonskému daňovému rezidentovi, je v souladu s § 22 odst. 1 písm. g) bodem 4 ZDP a § 36 ZDP povinna srazit z úrokové platby daň ve výši 15%. Jedná se ale v tomto případě o daň z příjmu podle ZDP a estonského daňového rezidenta, a jsou tedy splněny podmínky aplikace SZDZ mezi ČR a Estonskem, podle jejíhož článku 11 nemůže daň uložená v ČR přesáhnout 10% hrubé částky úroků. Stálá provozovna německé společnosti v této situaci plní povinnosti plátce daně podle § 38c a § 38d ZDP. Nemůže srazit více než 10%, protože na tuto sazbu má estonský daňový rezident podle SZDZ nárok, a to bez ohledu na to, že úrok není vyplácen českým daňovým rezidentem. Pro aplikaci smlouvy stačí, že článek 11 se použije, protože úrok má podle jeho znění zdroj v ČR. Jestliže ZDP může ukládat stálým provozovnám nerezidentů plátcovské povinnosti, je legitimní, aby příjemce úroků mohl uplatnit výhodu ze smlouvy i v tomto případě. V důsledku tohoto tedy smlouva nutně upravuje i povinnost subjektu, který není rezident ani jednoho ze smluvních států.

3.4 Pojem úroku ze zadlužení, ke kterému dochází v souvislosti se stálou provozovnou

Důležité je také posouzení otázky, kdy lze úrok vyplácený stálou provozovnou skutečně považovat za úrok se zdrojem ve státě, kde je provozovna umístěna, tj. zda jsou splněny podmínky článku 11 odstavce 5 modelové smlouvy OECD. K zadlužení, z něhož jsou úroky placeny, musí dojít v souvislosti se stálou provozovnou a úroky musí jít k tíži provozovny. Pokud není naplněn tento ekonomický vztah mezi stálou provozovnou a dluhem, stát umístění stálé provozovny nemá podle komentáře k modelové smlouvě OECD nárok zdanit tento úrok, a to ani jeho poměrnou část vzhledem k podílu stálé provozovny na zadlužení společnosti. Komentář k MS OECD uvádí v odstavci 27 k článku 11 tři možné

případy ekonomické spojitosti mezi závazkem a stálou provozovnou: a) vedení stálé provozovny sjednalo půjčku, kterou používá pro zvláštní potřeby stálé provozovny. Stálá provozovna vykazuje půjčku mezi svými závazky a platí z ní úroky věřiteli; b) centrála (zřizovatel stálé provozovny) sjednala smlouvu o půjčce, jejíž výnos je užíván výhradně pro potřeby stálé provozovny umístěné v druhém státě. Úroková služba je zajišťována hlavní kanceláří podniku, avšak úroky jsou nakonec neseny jako náklad stálou provozovnou; c) půjčka je sjednána centrálou podniku a její prostředky jsou užívány pro několik stálých provozoven, umístěných v různých státech. První dva případy podle komentáře dostatečně naplňují podmínky na přiřazení závazku, ze kterého plyne úrok, stálé provozovně. Třetí případ podle komentáře spadá mimo rozsah odstavce 5 článku 11, který znemožňuje, aby měl úrok zdroj ve více státech.⁶⁴ Posuzování tohoto případu podle odstavce 5 by navíc způsobovalo značné administrativní obtíže a snižovalo předvídatelnost zdanění pro věřitele.

Právě předvídatelností zdanění se komentář zabývá pouze v tomto konkrétním případě rozložení prostředků půjčky mezi několik stálých provozoven v různých státech. Je však dobré si uvědomit, že věřitel nemusí ani v případech uvedených pod písmenem a) a zejména b) vědět o splnění podmínek, které na základě SZDZ určují jako stát zdroje úroku stát umístění stálé provozovny. Může se tedy stát, že věřitel očekává nulové zdanění úroků u zdroje ve státě, kde je plátce úroků rezidentem, a zatím bude na základě podmínek podle odstavce 5, o jejichž splnění nevěděl, za stát zdroje považován některý stát, ve kterém je podle příslušné smlouvy zdanění úroků u zdroje povoleno. Toto by mohlo nastat například pokud by český daňový rezident dostával úroky vypláceny od nizozemské společnosti, se kterou sjednal úvěrovou smlouvu. Prostředky z úvěru by však byly bez jeho vědomí použity výhradně pro účely stálé provozovny této společnosti v Belgii, a úroky by byly neseny jako náklad touto stálou provozovnou. Zdroj úroků by potom podle SZDZ s Belgií byl v Belgii a úroky by mohly být narozdíl od představ věřitele zdaněny u zdroje do výše 10% hrubé částky úroků. Věřitel tedy musí postupovat s péčí dobrého hospodáře a nese u smluv obsahujících ekvivalent odstavce 5 článku 11 MS OECD určité riziko, že zdroj úroků bude v jiném státě, než předpokládal.

⁶⁴ Commentary on Article 11, in: Model Tax Convention on Income and on Capital

Pro ilustraci faktu, jak komplexní může být vyloučení dvojího zdanění úroků v případě jejich vyplácení stálou provozovnou, bych uvedla situaci zahraniční organizační složky společnosti, která je českým daňovým rezidentem. V praxi se může jednat nejčastěji o zahraniční pobočku české banky, uvažujme ji například v Polsku. Úroková platba od této pobočky, umístěné v Polsku, polskému daňovému rezidentovi, je podle znění § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 z pohledu českého ZDP příjmem ze zdrojů na území ČR, protože se podle návětí písm. g) jedná o „příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 17 odst. 3“. Polská pobočka totiž nemá právní subjektivitu a stále se tedy jedná o platbu od banky jako poplatníka podle § 17 odst. 3. Pokud tedy českou daň podle § 36 nevyloučí aplikovatelná SZDZ, měla by z úrokové platby, kterou polská pobočka české banky hradí klientům, být kromě polské daně placena i daň česká. To působí jako exteritoriální aplikace českých daňových zákonů, která by mohla vést k diskriminaci českých poboček bank vůči bankám místním. Je tedy důležité zjistit, zda v tomto případě vyloučí tento příjem z množiny příjmů podléhajících dani v ČR smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Opět zde bude hrát zásadní roli pro každou smlouvu definice zdroje úroku.

Pokud je úrok vyplácen polskému daňovému rezidentu, bankou jako českým rezidentem, je nutné prověřit aplikaci SZDZ s Polskem⁶⁵. Podle čl. 11 odst. 6 této SZDZ mají tyto úroky zdroj v Polsku. Článek 11 SZDZ se tedy nepoužije, neboť ten vylučuje zdanění pouze těch úroků, které mají zdroj v jednom smluvním státě a příjemce daňovým rezidentem druhého. Pro vyloučení aplikace české daně z příjmů však pomůže článek 22 týkající se jiných příjmů, protože úrokové příjmy jsou „příjmy osoby, která je rezidentem v jednom smluvním státě, a mají zdroj kdekoliv, o nichž se nepojednává v předcházejících člancích této smlouvy“ a jako takové podle čl. 22 „podléhají zdanění pouze v tomto státě“, tedy v Polsku. Tento článek se samozřejmě nevztahuje na veškeré příjmy rezidenta smluvního státu, ale pouze na takové, které podléhají jedné z daní obsažených v článku 2, což česká daň z příjmů splňuje. Úroky vyplácené polskému rezidentu tedy budou zdaněny pouze v Polsku, což zaručuje, že pobočka české banky nebude diskriminována vůči polským klientům, kteří by byli pravděpodobně nejpočetnějšími. Jiná je situace v případě vyplácení úroku rezidentovi třetího státu, např. Slovenska. Zdanění v ČR nemůže být vyloučeno pomocí SZDZ mezi Polskem a Slovenskem, protože ta se na českou daň nevztahuje. Vezmu-li však SZDZ mezi

⁶⁵ Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Polské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 31/1994 Sb.

ČR a Slovenskem⁶⁶, ta českou daň na úroky od polské pobočky vyloučí. Podle čl. 11 odst. 4 je zdroj úroků v ČR, protože se jedná o úroky od českého rezidenta. Výhrada se stálou provozovnou se nepoužije, protože stálá provozovna není ve smluvním státě. Slovenský příjemce úroků se tedy může dovolat vůči polské pobočce banky článku 11 SZDZ mezi ČR a Slovenskem, který stanoví zdanění úroků pouze na Slovensku, čímž je české zdanění vyloučeno.

Pokud by byly vypláceny úroky německému rezidentovi, je situace opět odlišná. Opět aplikuji česko-německou SZDZ, protože německo-polská by nevyloučila českou daň. SZDZ s Německem⁶⁷ neobsahuje definici zdroje úroku, a podle čl. 3 odst. 2 se tedy použije zákonná definice § 22 ZDP. Podle ní mají úrokové platby od polské pobočky české banky zdroj v ČR, a použije se tedy článek 11 SZDZ s Německem, který zdanění v ČR vyloučí.

Třemi různými způsoby tedy mohou SZDZ vyloučit uvalení české daně na úrok vyplácený polskou pobočkou, které se zdá z pohledu ekonomického a teritoriálního neopodstatněné.

Uvalení české daně na tento úrok však není pomocí SZDZ vyloučeno v případě SZDZ, které povolují zdanění úroku i v zemi zdroje, tedy např. pokud by úrok byl pobočkou vyplácen do Litvy, a aplikovala by se SZDZ s Litvou obdobně jako v případě příjemce na Slovensku, ovšem s tím rozdílem, že SZDZ s Litvou povoluje zdanění do výše 10% hrubé částky úroků i v ČR. Z úroků placených polskou pobočkou české banky bude tedy sražena jak daň polská podle SZDZ mezi Polskem a Litvou, tak daň česká ve výši 10%. Litevský daňový rezident by však v případě, že by polskou pobočkou byla skutečně daň ve výši 10% sražena, mohl požádat podle § 55a ZSDP o prominutí daně. Podle mého názoru je v tomto případě podmínka nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů naplněna. Spíše se však domnívám, že navzdory ustanovení ZDP a SZDZ, které na uvedenou platbu daň podle ZDP uvalují, se pravděpodobně jedná o situaci, v níž se v praxi daň nesráží a správce daně její případné doměřování neiniciuje.

⁶⁶ Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 100/2003 Sb.m.s.

⁶⁷ Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 18/1984 Sb.

3.5 Problematika reklasifikace úroků na podíly na zisku a následné aplikace srážkové daně

Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 se za podíly na zisku považují úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w). O tomto ustanovení a jeho aplikovatelnosti bylo pojednáno výše u dividend, zde bych se zaměřila na problémy, které vyvstávají při reklasifikaci právě u úroků, a to zejména v souvislosti s novelizovanou úpravou ZDP po přijetí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Reklasifikační ustanovení § 22 se vztahuje na příjmy českých daňových nerezidentů, plynoucích ze zdrojů na území ČR, a jak bylo vysvětleno výše u dividend, pouze v případě, že reklasifikaci úroku na dividendu umožňuje příslušná SZDZ. Pokud mezinárodní smlouva, která se na vyplácené úroky vztahuje, jejich reklasifikaci na dividendu neumožňuje, jak tomu je v případě SZDZ s USA a s Nizozemím podle rozsudku NSS č.j. 2 Afs 108/2004-106 z roku 2005, není možné reklasifikaci uplatnit ani na úrovni vnitrostátního práva. V případě těchto smluv tak problém s provedením reklasifikace neuznatelných úroků na podíly na zisku nevzniká. Praktické problémy nenastanou ani u rezidentů států, s nimiž ČR neuzavřela SZDZ, protože v tomto případě se jak na úroky, tak na podíly na zisku aplikuje stejná sazba podle § 36. Problémy tedy vznikají u smluv, které úroky umožňují považovat za dividendu, pokud jsou za ni považovány podle domácího práva, tedy např. u SZDZ s Belgií, Francií, Kanadou atd.

Do konce roku 2007 byly daňově neuznatelnými podle § 25 odst. 1 písm. w) pouze úroky z úvěrů a půjček od kapitálově spojených osob, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn těchto úvěrů přesahoval v průběhu zdaňovacího období čtyřnásobek vlastního kapitálu. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů novelizoval § 25 odst. 1 písm. w) zavedením přísnějších a komplexnějších pravidel zabráňujících tzv. nízké kapitalizaci. Nově je daňově neuznatelná poměrná část finančních nákladů (tj. kromě úroků i souvisejících výdajů), které naplní alespoň jednu z pěti uvedených podmínek v § 25 odst. 1 písm. w). Jednou z nich zůstává výše úvěrů od spojených osob, která nesmí od 2008 přesáhnout dvojnásobek vlastního kapitálu. Nově jsou zavedena dvě pravidla neuznatelnosti úroků bez ohledu na výši úvěru, a to u úvěrů podřízených ostatním závazkům dlužníka, a u úvěrů, u nichž splatnost úroků závisí na výsledku hospodaření dlužníka. Další dvě nová pravidla vylučují uznatelnost úroků i od osob nespojených, pokud úhrn veškerých úvěrů a půjček za zdaňovací období přesáhne šestnásobek (od 2009 čtyřnásobek) vlastního kapitálu, nebo

jestliže úroky přesáhnou za zdaňovací období v úhrnu násobek jednotné úrokové míry zvýšený o čtyři procentní body. Pro úplnost uvedme, že tato pravidla platí pro nově uzavírané úvěry, pro úvěry stávající pak počínaje rokem 2010.

Pro účely vyloučení daňové uznatelnosti úroků v § 25 odst. 1 písm. w) v daňovém přiznání na konci zdaňovacího období je postačující určit částku úroků, které jsou neuznatelnými, aniž by bylo nutné stanovit, o které z celkového úhrnu úroků se konkrétně jedná. V § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ale působí odkaz na § 25 odst. 1 písm. w) problémy právě tím, že pro účely srážení daně z příjmů nerezidentů je potřeba přesně alokovat, které úroky plynoucí kterým věřitelům jsou ty, které přesahují pravidla stanovená pravidly zákazu nízké kapitalizace. Jen při přesné alokaci úroků jednotlivým věřitelům je možné srazit daň z dividendy podle sazeb stanovených na základě SZDZ pro každého zahraničního věřitele. K tomu ale § 25 neposkytuje prostředky. V souvislosti s tímto legislativním odkazem působí značné aplikační komplikace skutečnost, že testy nízké kapitalizace jsou nastaveny tak, že míra jejich splnění nebo nesplnění je známa až v poslední den zdaňovacího období. To znemožňuje určit, zda se jedná z hlediska zdanění nerezidentů o úrok nebo o podíl na zisku, již v okamžiku výplaty nebo zaúčtování úroku, kdy je to pro uplatnění srážkové daně potřeba.

Pokud byly v úpravě účinné do konce roku 2007 neuznatelné úroky pouze od kapitálově spojených osob, měla reklasifikace těchto úroků na dividendu určité logické opodstatnění, a navíc se nejednalo o úroky z úvěrů od tolika osob, jako když nově od 2008 podléhají testům nízké kapitalizace úvěry od všech osob.

Při novele zákona o daních z příjmů zákonodárce v návaznosti na změnu § 25 odst. 1 písm. w) bohužel nepřizpůsobil zároveň část § 22 na něj odkazující. Vzhledem k tomu, že podle § 25 odst. 1 písm. w) se nově nevylučují pouze úroky, ale veškeré finanční náklady (kvůli omezení výplaty úroků ve formě různých poplatků pro zamezení daňové neuznatelnosti), je ještě k výše popsaným problémům navíc potřeba ze sumy finančních nákladů vyčlenit ty, které odpovídají právě úrokům, když v § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 se i po novelizaci hovoří pouze o úrocích. Tento aspekt problematiky reklasifikace byl řešen v příspěvku v rámci koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR, kde autoři navrhovali stanovit výši daňově neuznatelných úroků pomocí poměru celkových úroků k

ostatním finančním nákladům, a MF s tímto stanoviskem souhlasilo. Ostatními praktickými problémy reklasifikace se však autoři bohužel nezabývali.⁶⁸

Kromě podmínek stanovených v novém znění § 25 odst. 1 písm. w) ovlivňuje způsob, jakým a u kterých úroků bude reklasifikace provedena i pokyn MF D-300⁶⁹. K § 22 se v pokynu uvádí, že ve vztahu k rezidentům států, s nimiž ČR uzavřela SZDZ, se překvalifikace uplatní pouze tehdy, pokud je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah. Ministerstvo uvádí příkladný výčet těchto vztahů, jmenujme např. ten, kdy úvěr značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku společnosti, nebo kdy smlouva o úvěru neobsahuje žádné přesné ustanovení o lhůtě splatnosti. Mohlo by se zdát, že toto ustanovení omezující rozsah reklasifikace úroků na dividendu aplikaci ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 v jeho komplikované podobě po novelizaci ZDP z příjmů zjednoduší. Tím, že nebude nutné reklasifikovat na dividendu zcela běžné úroky od nespojených osob, které by jinak byly reklasifikovány pouze proporcionálně z důvodu překročení jednoho z celkových limitů uvedených v 25 odst. 1 písm. w). Pokud však má celková částka reklasifikovaných úroků odpovídat sumě daňově neuznatelných úroků, mohlo by toto pravidlo z pokynu D-300 způsobovat naopak obtíže s dodatečným přepočítáváním poměrně neuznatelných úroků poté, co úroky nesplňující podmínku zvláštního vztahu byly vyloučeny.

Z pohledu reklasifikace pro účely mezinárodního zdanění jsou méně problematická pravidla o neuznatelnosti úroků z úvěrů podřízených, a úvěrů, kde splatnost závisí na zisku (§ 25 odst. 1 písm. w) bod 2 a 3). U těchto úroků bude vzhledem k jejich povaze a nezávislosti na celkovém ročním úhrnu úvěrů možno stanovit, že mají být považovány za podíly na zisku, již v okamžiku, kdy se o nich účtuje. Samozřejmě za podmínky, že reklasifikaci umožňuje příslušná SZDZ.

U ostatních limitů je způsob a okamžik reklasifikace velmi nejasný. Ministerstvo financí vydalo před koncem roku 2007 sdělení k aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP po novelizaci s účinností od 1. 1. 2008.⁷⁰ Toto sdělení obsahuje algoritmus, pomocí kterého by

⁶⁸ Zápis z jednání Koordinačního výboru KDP ČR ze dne 27.11.2007, k příspěvku J. Čapek, R. Kulínský: 191/27.11.07 Aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů od 1.1.2008.

⁶⁹ Pokyn D-300 Ministerstva financí č.j. 15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁷⁰ Sdělení Ministerstva financí k aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 261/2007 Sb. a zákona č. 296/2007 Sb., č.j. 15/103 445 /2007 – 151.

mělo být možné vypočítat celkový objem daňově neuznatelných úroků. Neposkytuje však žádný návod, jak v návaznosti postupovat při reklasifikaci podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3.

Pro test porovnání šestinásobku vlastního kapitálu se všemi úvěry i ostatní testy bude pravděpodobně v praxi nutné počkat až do konce zdaňovacího období. Že limit nebude splněn může být jasné už dříve, ale nebude známa poměrná část úroků, které budou neuznatelnými. I na konci období však bude v praxi velmi problematické stanovit, že určitý zlomek úroku z každého úvěru má být zdaněn jako dividenda. Jistě existuje mnoho různých způsobů výkladu, např. proporcionálně k roční výši úroku. Mohli bychom si však také klást otázku, jestli při této alokaci brát ohled na všechny úroky, nebo pouze na ty, u kterých příslušná mezinárodní smlouva reklasifikaci opravdu umožňuje. V tomto druhém případě by se však mohlo jednat o diskriminaci, protože daňoví nerezidenti ze států s určitým typem smluv by mohli nést větší daňové zatížení, odvozené od výhodnějších smluv jiných daňových subjektů.

Celková nejasnost alokace nízkokapitalizovaných úroků k úvěrům od jednotlivých osob a nemožnost určit v průběhu roku, kolik z celkových úroků naplní podmínky § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, činí podle mého názoru reklasifikační ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 po provedené novelizaci ZDP ustanovením prakticky téměř neaplikovatelným.

4. Mezinárodní zdanění licenčních poplatků

4.1 Pojem licenčního poplatku

Licenční poplatky jsou třetí velkou skupinou plateb za poskytnutí kapitálu. Název této kategorie plateb může být zavádějící, protože licenčními poplatky se pro účely mezinárodního zdanění zdaleka nerozumí pouze platby za poskytnutí licence k užití práva autorského či práva k předmětu průmyslového vlastnictví.

Šíří kategorie licenčních poplatků ilustruje definice těchto plateb v MS OECD v článku 12 odst. 2: „Výraz "licenční poplatky" použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.“

Licenční poplatky jsou tedy vedle dividend a úroků dalším typem plateb, u kterých je kromě zdanění v zemi domicilu mezinárodními smlouvami povoleno částečné zdanění v zemi zdroje. Modelová smlouva OECD sice v současném znění již zdanění u zdroje nepovoluje, starší smlouvy i většina smluv uzavřených ČR zdanění u zdroje ve výši od 5 do 15% upravují.

Jedním z nejtypičtějšých případů licenčního poplatku může být např. platba poskytnutá nerezidentu na základě smlouvy o poskytnutí licence k produkci výrobku, který je chráněn průmyslovým vzorem. Ze zákonné formulace § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 a 2 „náhrada za poskytnutí práva na užití nebo za užití“ a stejných slov použitých ve SZDZ uzavřených ČR vyplývá, že se nejedná pouze o částku dohodnutou ve smlouvě o poskytnutí práva, ale právě i o náhrady placené v případě, že něčí právo autorské nebo právo průmyslového vlastnictví je porušeno, a tím vznikne povinnost za neoprávněné užití práva zpětně poskytnout kompenzaci. Tento výklad je podpořen i komentářem k MS OECD, k článku 12 odst. 2. Otázka, zda je určitá platba licenčním poplatkem, tedy nijak nezávisí na formě obchodního vztahu nebo smlouvy, na základě které k poskytnutí práva na užití dochází. Stejně tak není pro charakter licenčního poplatku nezbytné zapsání práv do patentového nebo jiného úředního rejstříku, což vyplývá jednak z neformálnosti ochrany autorskoprávní, jednak z toho, že pod licenční poplatky zahrnuje ČR i platby nájemného. Náhradou také nemusí být pouze platba

v penězích, která je výslovně za náhradu za poskytnutí práva označena. Může se například jednat i o nepeněžní kompenzaci, případně mezi spojenými osobami může být za licenční poplatek považována i částka, o kterou by jedna strana smlouvy musela hradit za výrobky vyšší cenu, pokud by zároveň „bezplatně“ neposkytovala protistraně právo k užití např. průmyslového vzoru.

Jinou otázkou související tentokrát s charakterem poskytnutí práva, je případná výhradnost licence či výhradnost poskytnutí informace. V komentáři k MS OECD v odstavci 8.1 k článku 12 odst. 2 se uvádí, že licenčním poplatkem je i náhrada za to, že právo nebo informace nebude poskytnuto nikomu jinému. Tuto situaci, která pod licenční poplatky spadá, je nutno odlišit od případu, kdy oprávněný zcela převádí svá práva k předmětu duševního vlastnictví na někoho jiného. Pak se již nejedná o poskytnutí licence. Jde sice o výhradní nabytí práv, ale na základě úplného převodu veškerých práv k intelektuálnímu vlastnictví, která vlastnil převodce, a úhrada takový převod se zdaní podle obecných pravidel o ziscích podniků, narozdíl od omezeného převodu práv k duševnímu vlastnictví, kterým je poskytnutí licence ať již výhradní či nikoliv.

Právě rozlišování mezi úplným a omezeným převodem práv k nehmotným statkům je podle názoru Ministerstva financí zásadní z hlediska zdanění plateb za jejich užití v režimu licenčních poplatků. Tento výklad MF je uveden v pokynu D-40 ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky⁷¹ a bude o něm pojednáno blíže u zdaňování plateb za software. Interpretace pojmu úplného převodu práv k nehmotnému statku však může v praxi působit potíže. Podle V. Sojky se o úplný převod práv nejedná v situaci, kdy za úplný převod práva k nehmotnému statku jsou poukazovány pravidelné platby a převodce si pouze vyhrazuje právo při porušení smluvních povinností ze strany nabyvatele odstoupit od smlouvy a znovu tak vstoupit do svých původních práv k předmětu smlouvy.⁷² Jedná se potom o jakýsi kvaziúplný převod, který je podmíněný. Právě pro svou podmíněnost nemůže být považován za úplný převod práv ve výše uvedeném smyslu, vylučující zdanění v režimu licenčních poplatků. To vysvětluje, proč jakkoli se platby z podobné smlouvy blíží platbám za úplný převod práva k duševnímu vlastnictví, měl by z nich plátce i přesto srážet daň.

⁷¹ Pokyn D-40, Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů na tzv. licenční a jim podobné poplatky, 56/1993 FZ.

⁷² Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, a.s., 2006, s. 165

Jisté aplikační problémy při zdaňování úhrad za práva na užití předmětů průmyslového vlastnictví působí i uzavírání tzv. smíšených smluv, ve kterých jedna smluvní strana nabývá licenční práva k předmětu duševního vlastnictví, avšak jako součást komplexnější smlouvy zahrnující mnoho dalších smluvních práv (může se jednat např. o smlouvu zakládající franšizu). Této problematice se věnuje i komentář OECD k článku 12 věnovanému licenčním poplatkům a uvádí, že je třeba z celkové úhrady za nabytí smluvních práv vyčlenit částku, která odpovídá platbě za právo na užití nehmotného statku, a která tak má být zdaněna v režimu licenčních poplatků. Komentář se však odvolává i na pro poplatníky příznivější pravidlo, které ukládá, že pokud by měla mít platba za licenční poplatky ve smlouvě pouze zanedbatelný podíl na částce celkové, má se zdanění příjmu ze smlouvy řídit platbou za převažující plnění. MF v již zmíněném pokynu D-40 stanoví režim přísnější: „Smíšené smlouvy by měly být vyhotoveny tak, aby z nich bylo možno zjistit dani podrobený příjem zahraničního příjemce.“⁷³ Jinak může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Pokyn MF však není závazným právním předpisem a lze tak očekávat ze strany správců daně toleranci postupu v souladu s pravidly uvedenými v komentáři OECD, která odpovídají logickému výkladu při snaze o aplikaci režimu zdanění licenčních poplatků na platby ze smíšených smluv.

4.2 Způsob zdanění licenčních poplatků

ZDP upravuje zdanění příjmů, které z hlediska mezinárodního zdanění spadají pod licenční poplatky, v § 22 v rámci příjmů plynoucím nerezidentům ze zdrojů na území ČR. Licenční poplatky jsou zde obsaženy v § 22 odst. 1 písm. g) v bodech 1, 2 a 5 odpovídajících postupně platbám za poskytnutí práva na užití předmětu průmyslového vlastnictví, za užití práva autorského, resp. příjmům z užívání movité věci umístěné na území ČR. Tyto platby nerezidentům pak podléhají srážkové dani podle § 36 odst. 1 písm. a bodů 1 a 2, dříve ve výši 25%, aktuálně od 1.1.2008 ve výši 15%. Výjimku tvoří 5% srážková daň z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci podle § 36 odst. 1 písm. c).

V § 19 odst. 7 obsahuje zákon o daních z příjmů definici licenčního poplatku pro účely osvobození plynoucích z evropských pravidel, která v zásadě odpovídá výše uvedené definici z MS OECD, až na to, že je v souladu se smlouvami uzavřenými ČR výslovně rozšířena o

⁷³ Pokyn D-40, Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů na tzv. licenční a jim podobné poplatky, 56/1993 FZ.

práva na užití počítačového programu a o příjem za pronájem nebo za jakékoliv jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

Jak již jsem uvedla výše, SZDZ uzavřené ČR upravují zdanění licenčních poplatků zpravidla v článku 12, a tento režim zdanění se vztahuje i na nájem průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení. Podle současného znění článku 12 odst. 1 MS OECD mohou být licenční poplatky zdaněny pouze ve státě domicilu jejich příjemce, pokud jsou jím skutečně vlastněny. Žádná z českých SZDZ však uvedenému modelu neodpovídá, vždy je alespoň pro některou subkategorii licenčních poplatků jejich zdanění ve státě zdroje povoleno, zpravidla ve výši od 5 do 15% hrubé výše platby. ČR vznesla k článku 12 odst. 1 MS OECD výhradu, ve které si nárokuje právo zdaňovat do výše 10% licenční poplatky, které podle českého práva mají zdroj na území ČR. Jiné státy (jedná se o téměř shodnou skupinu států jako u výhrady týkající se zdaňování nájmu v rámci licenčních poplatků) si vyhradily právo zdaňovat licenční poplatky u zdroje, aniž by uvedly nějaký limit ohledně výše zdanění.

Z hlediska výše sazeb, které české SZDZ stanovují pro zdanění licenčních poplatků, je důležité dělení licenčních poplatků do subkategorií podle jejich povahy. U přibližně poloviny smluv uzavřených ČR je stanoven jednotný limit zdanění bez ohledu na druh licenčního poplatku, a zpravidla se v tomto případě jedná o sazbu 10%. Jmenujme např. SZDZ uzavřené ČR s Čínou, Kanadou nebo Ruskem. U ostatních smluv však na povaze licenčního poplatku závisí. V těchto smlouvách je zpravidla článek 12 odst. 3 nesoucí definici licenčních poplatků rozdělen na dvě části, písmena a) a b), z nichž jedno obsahuje tzv. „licenční poplatky kulturní“ zahrnující zpravidla poplatky za práva „autorská k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému včetně kinematografických a televizních filmů“. Mezi „licenční poplatky průmyslové“ naopak obvykle patří práva „k užití patentu, ochranné známky výrobní nebo obchodní, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, jakož i za užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení, a za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké“.

Podle způsobu stanovení sazeb pro jednotlivé subkategorie licenčních poplatků pak rozlišujeme několik druhů smluv. K prvnímu typu patří např. SZDZ s USA, nebo SZDZ s Itálií⁷⁴, která také obsahuje zmíněnou rozdělenou definici a která v čl. 12 odst. 2 odkazuje na

⁷⁴ Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku, č. 17/1985 Sb.

tuto definici, když uvádí, že „mohou být licenční poplatky uvedené v odstavci 3 b) zdaněny také ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu“ a že daň nesmí přesáhnout 5% hrubé částky platby. Pro kulturní licenční poplatky uvedené v odstavci 3 a) pak možnost zdanění u zdroje neuvádí. Jiným typem je SZDZ s Belgií. Ta přidělení druhů poplatků k sazbám obsahuje přímo v odstavci 2 u způsobu zdanění, definici podobnou té z odstavce 3 MS OECD ani neuvádí, a pro zvláštní sazbu odděluje od ostatních licenčních poplatků pouze nájemné. Tato SZDZ tak v odstavci 2 stanoví 5% sazbu za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení, a 10% za ostatní licenční poplatky v odstavci 2 b), zahrnující výše popsání poplatky kulturní i průmyslové. Samozřejmě ale existují i SZDZ, které stanovují zvláštní sazbu ne pouze pro jednu ze subkategorií, ale konkrétně pro platby za užití konkrétního práva. Tak je tomu např. v SZDZ s Brazílií, která v čl. 12 odst. 2 písm. a) stanovuje sazbu „25 % hrubé částky licenčních poplatků za užití nebo za právo na užití ochranných známek“, zatímco všechny ostatní licenční poplatky se zdaňují sazbou 15%. Obdobně SZDZ s Filipínami upravuje obecnou sazbu 10%, avšak pro autorská práva ke kinematografickým dílům platí zvláštní sazba 15%.⁷⁵

Dále bych se ráda věnovala některým zvláštním kategoriím statků, které jsou základem plateb považovaných podle zákonných a smluvních ustanovení za licenční poplatky.

4.3 Licenční poplatky za užívání movité věci

Modelová smlouva OECD ve verzích od roku 1963 až do roku 1997 zařazovala v definici licenčních poplatků v článku 12 odst. 2 do této kategorie i „platby za užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení“. V roce 1997 byly v MS OECD tyto platby z režimu licenčních poplatků vyňaty a aplikují se na ně tedy obecná pravidla zdanění zisků podniků uvedená v článku 5 a 7 MS. Dřívější znění komentáře k článku 12 MS OECD z roku 1977 indikuje, že předmětné platby představují příjmy za pronájem zařízení (anglicky „equipment“), tedy příjmy za pronájem hmotných aktiv. Těmto příjmům byl tedy v dřívější MS OECD přiřazen stejný daňový režim jako tzv. pravým

⁷⁵ Smlouva mezi Českou republikou a Filipínskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č.132/2003 Sb.m.s., čl.12 odst.2

licenčním poplatkům, tj. platbám za užití nehmotných aktiv. V praxi chápeme pod poskytnutím licence skutečně právo k využití nehmotného statku, a institut licence se zde zavádí právě pro přesnější popis práv, která držitelé licence vznikají. U nájmu hmotného předmětu je podstatou nájmu odevzdání věci k užívání nájemci. A ačkoli je mu tím de facto též poskytována určitá licence k využívání práv, která jsou s předmětem spjata, nechápeme to zpravidla jako licenci. Přes značnou pojmovou vzdálenost mezi poskytnutím licence k nehmotnému statku a nájmem předmětu hmotného lze tedy co se týče práv k jejich využití pozorovat jistou podobnost. Podřazení plateb za užití práv k cizímu předmětu jak hmotnému tak nehmotnému pod jeden daňový režim licenčních poplatků v MS OECD tedy není neopodstatněné. V obou případech se jedná o platbu za užití cizího kapitálu. Navíc MS OECD upřesňuje, že se nejedná o nájem libovolného předmětu, ale právě zařízení průmyslového, obchodního či vědeckého. U zařízení tohoto typu lze podobně jako např. u průmyslových vzorů očekávat určitou jedinečnost či vzácnost konkrétního zařízení, která pak právo na jeho využití obsahově přibližuje např. právu na využití vědecké informace.

Na tomto místě je třeba zdůraznit, že ČR je jedním ze států, které k článku 12 vyjádřily výhradu týkající se právě podřazení „plateb za užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení“ pod licenční poplatky, v souladu s dřívějším zněním MS OECD, které však již v době přistoupení ČR k OECD nebylo platné. Podobně jako ČR vznesly podobnou výhradu Kanada, Maďarsko, Jižní Korea, Polsko, Slovenská republika, Řecko, Itálie, Mexiko, Nový Zéland a Portugalsko. Výčet těchto států je uveden v komentáři k MS OECD. Tito členové OECD tedy mohou v budoucnu uzavírat bilaterální SZDZ, jež v případě pronájmu průmyslových, obchodních nebo vědeckých zařízení podřazují příjmy z tohoto pronájmu licenčním poplatkům, aniž se tím porušila povinnost příslušného členského státu vůči OECD.

ČR tuto výhradu při uzavírání svých SZDZ důsledně využívá, s výjimkou smlouvy s Irskem. Režim licenčních poplatků umožňuje státu zdroje vybrat z plateb za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení daň u zdroje ve výši 5-15 % podle ustanovení konkrétní smlouvy. Je-li tedy pronajímáno takové zařízení z cizího státu do ČR, je ČR oprávněna tuto platbu zdanit, a stát domicilu příjemce je zpravidla povinen umožnit zápočet daně zaplacené v ČR. Při neexistenci ustanovení provádějících výhradu zdanění pronájmu v rámci licenčních poplatků by uvedené platby v souladu s článkem 7 SZDZ podléhaly zdanění pouze ve státě domicilu příjemce jako obyčejné zisky podniků, anebo ve státě zdroje v rozsahu, v jakém je lze přičítat zde umístěné stálé provozovně.

Zařazení plateb za pronájem zařízení mezi licenční poplatky je tedy pro českou daňovou pokladnu výhodnější, za podmínky, že je větší objem plateb za pronájem zařízení takových, kde je český rezident plátcem, oproti platbám, kde by byl český rezident příjemcem.

Jak již bylo uvedeno, jediná SZDZ s Irskem⁷⁶ v definici licenčních poplatků platby za užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení v článku 12 odst. 3 neobsahuje. Pronajímá-li tedy irský daňový rezident tento typ zařízení do ČR, aniž by mu tím v ČR vznikla stálá provozovna, příjem za tento pronájem zařízení podléhá zdanění pouze v Irsku. Vezmeme-li v úvahu nízké zdanění zisků společností v Irsku, spolu s možností osvobození dividend přijatých od účelově založené irské dceřiné společnosti při splnění podmínek směrnice Rady 90/435/EHS, mohou zejména společnosti z jiných členských států Evropské unie dosáhnout daňové výhody při pronajímání zařízení do ČR skrze irskou dceřinou společnost. Tato daňová optimalizace by měla být plně legální, ledaže by bylo možné ze strany správce daně prokázat pronajímateli, že pronájem zařízení jménem irské společnosti je pouze stavem formálně právem zastírajícím stav skutečný, v souladu s § 2 odst. 7 ZSDP.

Zdanění příjmu českého daňového nerezidenta, který mu plyne z užívání movité věci od českého daňového rezidenta, by však samozřejmě nemohl být zdaněn v ČR pouze na základě MS, bez existence zákonného ustanovení. Jedná se o § 22 odst. 1 písm. g) bod 5, který v souvislosti s § 36 odst. 1 písm. a) bodem 2 upravuje 15% daň u zdroje na příjmy z užívání movité věci plynoucí nerezidentům. Rozšířená definice plateb podřazených pod licenční poplatky v SZDZ uzavřených ČR tedy způsobuje, že tato zákonná ustanovení mohou být aplikována nejen na rezidenty bezesmluvních států, ale do výše smluvních sazeb právě i na rezidenty států, s nimiž ČR SZDZ uzavřela, s výjimkou Irska.

Podobně jako např. u dividend je zde tedy potřeba brát zřetel na naplnění zákonné i smluvní definice příjmů, které mohou být jako licenční poplatky zdaněny u zdroje v ČR. V této souvislosti je velmi důležité rozhodnutí Městského soudu v Praze, č.j. 38 CA 212/98-32 z roku 1999, v němž soud potvrdil, že platba za nájem posuvného bednění rakouskému

⁷⁶ Smlouva mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojitého zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 163/1996 Sb.

daňovému rezidentu podléhá režimu licenčních poplatků podle česko-rakouské SZDZ⁷⁷. Soud odmítl žalobní tvrzení žalobce, který namítal aplikaci článku 7 předmětné SZDZ a zdanění nájemného za posuvné bednění na stavbu komína pouze v Rakousku, tj. v zemi domicilu příjemce, protože ten v ČR neměl stálou provozovnu. Žalobce se neztotožnil s podřazením nájemného pod licenční poplatky a namítal, že nájem za posuvné bednění nemá povahu licenčních poplatků, ale právě nájemného, a to na základě argumentu, že mu nebylo poskytnuto žádné právo na užití nehmotného statku. Soud v rozhodnutí souhlasil s názorem žalovaného finančního ředitelství v tom, že platbu za užívání posuvného bednění lze podřadit pod ustanovení článku 12 odstavce 3 písmena a) SZDZ s Rakouskem. K námitkám žalobce Městský soud v rozhodnutí vysvětlil, že „licenční poplatky užívané v citované smlouvě mají jiný význam, než licenční poplatky v užším slova smyslu a je třeba je chápat daleko širěji. Za tohoto stavu pak náhradou jakéhokoliv druhu placenou za užití nebo za právo na užití zařízení je i platba za užívání posuvného bednění.“ Bednění soud považoval za průmyslové zařízení sloužící ke zhotovování výrobků. Uvedené rozhodnutí je tedy pouze potvrzením toho, že platby nájemného podle současného stavu právního řádu spadají pod režim zdanění licenčních poplatků, aniž by se jednalo o poskytování jakékoli licence.

Z tohoto rozhodnutí Městského soudu je zajímavé k problematice licenčních poplatků vyzdvihnout ještě další dva závěry. Za prvé, soud sám v odůvodnění uvádí, že se jednalo o platbu zahrnující přípravu, materiál, nájemné a dopravu zařízení, rakouská společnost dále vyslala na montáž svého montéra. Přesto soud, poněkud v nesouladu s pravidlem, že v případě smíšených smluv by měla být z výše úhrady vyčleněna částka odpovídající licenčním poplatkům, zde považuje za licenční poplatek celou výši smluvní ceny placenou rakouské společnosti za bednění včetně montáže. Za druhé, jakkoli soudní rozhodnutí není závazným právním pramenem, obsahuje toto rozhodnutí v odůvodnění důležitý právní názor, a to že ZDP „nerozlišuje mezi příjmy z užívání movité věci nebo její části a příjmy z nájemného a tyto pojmy fakticky ztotožňuje, když v § 36 odst. 1 písm. a), bod 2 odkazuje, pokud jde o příjmy z nájemného, na § 22 odst. 1 písm. g), bod 5, který hovoří o příjmech z užívání movité věci nebo její části.“ Tento závěr se může zdát zcela zřejmý, ale jistě si lze představit daňové subjekty, které by v určitých méně jasných situacích argumentovaly, že nájem není zároveň užíváním movité věci, a proto je uvedený právní názor soudu důležitý.

⁷⁷ Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 31/2007 Sb.m.s.

Již jsem zmínila, že aby byl příjem z užívání movité věci podřazen režimu licenčních poplatků při aplikaci SZDZ uzavřené ČR, s výjimkou té s Irskem, je třeba naplnit smluvní definici licenčního poplatku. Nemůže se tedy jednat o užívání libovolné movité věci, ale pouze o užívání průmyslového, obchodního či vědeckého zařízení. V opačném případě by nebylo možné zdanění příjmu nerezidenta ze zdrojů na území ČR uplatnit, protože by odporovalo uzavřené mezinárodní smlouvě. Smlouva ani ZDP definici takovéhoto druhu zařízení neobsahuje. ZDP zavádí legislativní zkratku „zařízení“ v § 4 odst. 1 písm. e) a § 19 odst. 1 písm. d), jedná se však o ustanovení vztahující se k osvobození příjmů malých elektráren a příjmů podobného druhu. Na základě logického výkladu je třeba dospět k závěru, že tento výklad pojmu zařízení je pro aplikaci čl. 12 SZDZ nepřipustný. Ani zákon tedy uspokojivou definici průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení neobsahuje a vytváří tak prostor pro právní nejistotu. Situace může být kromě novelizace zlepšována též případnou judikaturou, jako v popsaném rozhodnutí, kde soud dovodil, že posuvné bednění je průmyslovým zařízením. Nejistota může vznikat mimo jiné v případech, kdy si fyzická osoba pronajme zařízení, které je svým způsobem zařízením průmyslovým či vědeckým, ale pouze pro vlastní potřebu či požitek. V zákoně ani smlouvě totiž není uvedeno, zda musí být takovéto zařízení také pro průmyslové účely využíváno.

4.4 Licenční poplatky za software

Velké množství problémů vzniká při stanovení daňového režimu poplatků za poskytnutí počítačového programu, neboli software. V podstatě se jedná o platbu za užití nehmotného statku. V komentáři k MS OECD v odstavci 12 k článku 12 se uvádí, že práva k softwaru jsou určitou formou práv duševního vlastnictví. Zároveň však odstavec začíná tím, že samotný fakt, zda mají být platby za software podřazeny pod licenční poplatky, způsobuje významné interpretační problémy. Problémy aplikace daňového režimu licenčních poplatků na software jsou zčásti zapříčiněny rozmanitostí způsobů poskytování software. Může se jednat o program vyrobený na míru pro jediného příjemce stejně jako o standardizovaný produkt prodávaný zákazníkovi v obchodě, bez bližšího dodavatelského vztahu mezi tvůrcem a uživatelem. Druhým podobným aspektem je skutečnost, že program může být prodáván jako součást nebo příslušenství počítače, nebo naopak zcela samostatně. Tato hlediska mohou to, zda má být na platbu za software aplikován režim licenčních poplatků, velmi výrazně

ovlivnit.⁷⁸

Jistě však není správné pro právní jistotu daňových poplatníků, že se MS OECD zahrnutí práv k software do výčtu práv v definici licenčních poplatků zcela vyhýbá. Ponechává tak zdaňování plateb za software, jejichž objem v mezinárodní ekonomice každoročně roste, na interpretaci jednotlivých států.

U většiny starších SZDZ uzavřených ČR software výslovně v definici licenčních poplatků není obsažen. Je obtížné určit, za který nehmotný statek v definici uvedený by měl být software považován, aby mohlo ke zdanění platby jako licenčního poplatku u zdroje dojít. Je možné obhajovat zařazení počítačového programu pod pojem „tajného vzorce či výrobního postupu“, nebo „informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké“. Komentář k MS OECD ve svém odst. 12.2 a 13 k článku 12 uvádí, že praxe většiny států chrání počítačové programy určitým způsobem pomocí institutů práva autorského. V tomto případě by pak podle znění smluvní definice licenčních poplatků bylo nutné, aby počítačový program byl dílem literárním, uměleckým nebo vědeckým. Jedině platby obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k těmto taxativně vymezeným typům děl mohou být totiž považovány za licenční poplatek. Autoři komentáře k MS OECD jsou si sami vědomi obtížné aplikace těchto kategorií na software a doporučují státům, v jejichž právních rádech by bylo nemožné považovat software za vědecké dílo (příp. dílo umělecké či literární), aby v článku 12 odst. 2 buď vynechaly odvolání na povahu autorských práv, nebo v definici výslovně uvedly počítačové programy.⁷⁹ V souladu s tímto doporučením si ČR při přistoupení k OECD vyhradila „právo, aby platby za používání nebo práva používat programové vybavení podléhala daňovému režimu, který se bude lišit od režimu pro autorská práva.“⁸⁰ V novějších smlouvách tedy ČR zahrnuje počítačový program do definice licenčních poplatků. Např. ve SZDZ s Rakouskem a SZDZ s Gruzii (obě z roku 2007) je počítačový program uveden v definicích za právem na užití tajného vzorce či výrobního postupu a tvoří tak součást licenčních poplatků průmyslových.⁸¹ Ve smlouvách, kde se mezi kulturními a průmyslovými licenčními poplatky nerozlišuje, jako

⁷⁸ Srov. Commentary on Article 12, in: Model Tax Convention on Income and on Capital, odst. 12.

⁷⁹ Commentary on Article 12, in: Model Tax Convention on Income and on Capital, odst. 13.

⁸⁰ Sdělení MF č. j. 251/15 082/96 ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, 4/1996 FZ

⁸¹ Srov. SZDZ s Rakouskem., čl. 12 odst. 3 písm. a); SZDZ s Gruzii., čl. 12 odst. 3 písm. c)

je SZDZ s Belgií, nezáleží na podskupině jiných práv, mezi nimiž je software uveden. Ve smlouvě s Belgií v článku 12 odst. 2 písm. b) je software uveden přesně na rozhraní mezi výčtem nehmotných statků, ke kterým se vážou licenční poplatky kulturní, a těmi, které tvoří základ licenčních poplatků průmyslových, což může ilustrovat ambivalentní povahu softwaru. Není však pravidlem, že by ČR zahrnovala software do definice licenčních poplatků ve všech nově uzavíraných smlouvách. Není tomu tak např. v SZDZ s Islandem z roku 2000 či v SZDZ s Kanadou z roku 2002. I přes uvedenou výhradu k MS OECD samozřejmě záleží na výsledku bilaterálních jednání s konkrétním smluvním partnerem.

I přes uvedenou výhradu ČR k MS OECD zůstává režim zdanění plateb za software u starších, ale i některých novějších smluv, velmi nejasný. V roce 1993 vydalo Ministerstvo financí pokyn D-40 ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky, kterým chtělo mimo jiné podpořit svůj názor, že platba za software může naplnit znaky licenčního poplatku bez ohledu na to, zda je příjemce ze státu bezesmluvního, ze státu, se kterým ČR uzavřela SZDZ, která počítačové programy v definici licenčních poplatků uvádí, nebo ze státu, s nímž SZDZ u licenčních poplatků na software výslovně neodkazuje. Tento názor založilo MF na analogii mezi počítačovým programem a know-how: „Software je pro účely zákona o daních z příjmů chápán jako specifické "know-how"; (jde vlastně o analogii technologického postupu, dle kterého se projektuje, vyrábí, distribuuje, plánuje, účtuje, eviduje ve výrobním či obdobném procesu).“⁸² Know-how neboli „informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké“ je v naprosté většině smluvních definic obsaženo. Tímto rozšiřujícím výkladem MF, podle kterého by pod tento typ informací náležel i software, by tedy byla zajištěna aplikace článku 12 SZDZ i na platby za práva na užití počítačových programů. Účelovost tohoto výkladu MF je dokázána jak odklonem od komentáře OECD, tak zejména faktem, že sám ZDP zavádí v § 22 odst. 1 písm. g), bodu 1 pojmy software a know-how jako pojmy samostatné, aniž by naznačoval, že jeden z nich by měl být podmnožinou druhého. Pravděpodobně se tedy nelze ztotožnit s názorem MF, že zdanění plateb za software režimem licenčních poplatků nezávisí na smluvní definici licenčních poplatků. Odmítnutí tohoto názoru může být dále podpořeno faktem, že do definice v novějších smlouvách je software zahrnován. To by bylo bez většího významu, pokud by byl již obsažen v subkategorii tzv. know-how. Naopak je tedy třeba znění smluvní definice vyjadřující konkrétní vůli stran podrobně zkoumat. Uvedené závěry jsou

⁸² Pokyn D-40, Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů na tzv. licenční a jim podobné poplatky, 56/1993 FZ.

zcela v souladu s argumentací V. Sojky.⁸³

Zdanění plateb za software je však problematické nejen z hlediska obecného zahrnutí těchto plateb pod licenční poplatky. Pokud u platby pro nerezidenta ze smluvního či bezsmluvního státu dojdeme k závěru, že software obecně může být zdaněn režimem licenčních poplatků, je nutné ještě posoudit, zda se v konkrétním případě jedná o náhradu za užití nebo za právo na užití počítačového programu, tedy o poskytnutí licence k počítačovému programu takové, na které je možno tento režim aplikovat. ZDP v § 22 odst. 1 písm. g), bodu 1 považuje za příjem nerezidentů ze zdrojů na území ČR podléhající české srážkové dani veškeré náhrady za užití nebo za právo na užití počítačových programů (software) bez upřesnění jejich povahy. Lze souhlasit s názorem V. Sojky, že aplikace režimu licenčních poplatků na veškeré platby za software, tj. např. i na prodej programového vybavení v obchodech, by „nebylo v souladu s praktickými potřebami spravovatelnosti daní a patrně ani v souladu se záměrem zákonodárce.“⁸⁴ Ministerstvo financí na základě dotazů v roce 1993 přistoupilo ke sdělení výkladu k otázce, které platby za software by měly režimu licenčních poplatků podléhat, a to v již zmiňovaném pokynu D-40 ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky. Jedná se samozřejmě o výklad bez obecné právní závaznosti, vzhledem k nejasnostem ve zdanění plateb za software však má nezanedbatelný význam pro aplikační praxi. Může být užitečné připomenout, že tento výklad zůstává důležitý i pro zdanění plateb za software podle nových SZDZ, které výslovně, stejně jako český zákon, veškeré platby za software režimu licenčních poplatků umožňují podřadit. Smlouva zdanění veškerých náhrad za poskytnutí software u zdroje pouze umožňuje, a záleží tedy opět na výkladu českého ZDP.

V pokynu D-40 MF rozlišuje mezi úplným převodem práv k software, omezeným převodem práv neboli licencí a prodejem standardního softwaru. O úplný převod práv se podle MF jedná tehdy, pokud „zahraniční subjekt vypracoval v cizině a českému subjektu dodal software, který vypracoval na základě objednávky českého subjektu a jestliže na český

⁸³ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, a.s., 2006, s. 177

⁸⁴ Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, a.s., 2006, s. 176.

subjekt převedl veškerá práva k tomuto softwaru, takže zahraniční subjekt již není oprávněn tento software využívat, udělovat třetím osobám licence k jeho využívání ani ho jinak exploatovat. V takovém případě nemá příjem zahraničního subjektu charakter licenčního poplatku. Jedná se o prodej nehmotného statku s veškerými právy, která se k němu váží, a takový příjem zahraničního subjektu nemá zdroj na území České republiky, a tudíž nepodléhá zdanění daní z příjmu.“ Podobně je třeba posuzovat jako příjem z prodeje, zdaňovaný v souladu s článkem 7 SZDZ pouze ve státě domicilu příjemce, a nikoli jako příjem z poskytnutí licence „prodej (ať přímý nebo přes distributora) standardního softwaru, tzn. softwaru, který je určen pro širokou distribuci uživatelům“. K tomuto typu MF uvádí, že se sice jedná o omezený převod práv, protože nabyvatel získává standardizovanou licenci k užití programového vybavení, avšak tento typ platby za software je třeba vzhledem k jeho povaze považovat spíše za příjem z prodeje zboží. Ani platby za tento tzv. „krabicový software“ tedy zdanění v režimu licenčních poplatků u zdroje nepodlehnu. Tento závěr je uveden i v pokynu D-300 z roku 2006 k jednotnému uplatňování některých ustanovení ZDP, v komentáři k aplikaci § 22 ZDP, což dokazuje, že se jedná o názor, který MF zastává dlouhodobě.

Jediným typem plateb za software, který bude zdaňován v režimu § 22 odst. 1 písm. g), bodu 1 ZDP, jsou tedy příjmy za poskytnutí „softwaru, vytvářeného nikoliv pro účely distribuce široké veřejnosti, nýbrž na objednávku pro jednoho uživatele či určitý okruh uživatelů, zpravidla na základě licenční softwarové smlouvy“⁸⁵. Novější metodický pokyn D-235 ale v rozporu s výše uvedeným výkladem z pokynu D-40 uvádí, že platby za zakázkový software, který není určen pro širokou distribuci uživatelům, „představují tzv. průmyslové licenční poplatky bez ohledu na to, jakým způsobem je takovýto software dodáván“. Podle tohoto novějšího názoru MF by tedy již nemělo záležet na tom, zda se jedná o omezený či úplný převod práv k počítačovému programu.

Podle mého názoru je však správnější dřívější výklad z pokynu D-40, podle kterého posledně zmíněný model příjmů za poskytnutí software jako jediný odpovídá představě o platbě za omezený převod určitých práv k nehmotnému statku. Poskytnutí práv k tomuto softwaru vytvořenému na objednávku skutečně může být připodobněno k licenci jako omezenému poskytnutí práv na produkci patentovaného výrobku, či výrobku chráněného ochrannou známkou, a tato obsahová podobnost tvoří materiální pramen práva pro zahrnutí

⁸⁵ Pokyn D-40, Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů na tzv. licenční a jim podobné poplatky, 56/1993 FZ.

těchto druhů plateb pod režim licenčních poplatků, narozdíl od úplného převodu práv k softwaru vytvořenému na objednávku. Slabinou tohoto dřívějšího výkladu MF zůstává, že vzhledem k velmi odlišným daňovým režimům je nutné velmi pečlivě zkoumat a vždy jednoznačně rozhodnout, zda se již jedná o software vyrobený na míru, odpovídající úplnému převodu práv, nebo zda je sice software uzpůsoben pro konkrétního příjemce, ale jedná se pouze o omezený převod práv, protože obdobný software může být poskytnut na základě licenční smlouvy dalším uživatelům.

V. Sojka ve svém článku Mezinárodní zdanění úhrad za software navrhuje alternativní řešení k výkladu MF z pokynu D-40, a to že „předmětem zdanění v režimu licenčních poplatků by byla taková práva, která jsou dále zhodnocována jako součást výrobků nebo služeb“⁸⁶. Lze souhlasit s tím, že by se mohlo jednat o přístup transparentnější. Domnívám se však, že pouhý fakt, že poplatník využívá software poskytnutý daňovým nerezidentem pouze pro svou vnitřní potřebu, toto poskytnutí softwaru nezabývá povahy užití práva k nehmotnému statku, a to práva využitelného v průmyslové, obchodní či vědecké činnosti poplatníka. Podle mne nelze říci, že platba za poskytnutí software podléhá režimu licenčních poplatků pouze v případě, když je software „pořízen s oprávněním dále jej za úplatu nabízet nebo je zapracovat do vlastního komerčně realizovaného produktu“⁸⁷. Tato analogie s fotografiemi či díly grafickými je dle mého názoru příliš zjednodušující, protože software může průmyslové či obchodní činnosti poplatníka přinášet značný užitek, aniž by byl v rámci této činnosti dále poskytován dalším osobám. Je podle mého názoru zřejmé, že nelze podřídít režimu licenčních poplatků veškeré platby za software, protože zejména v případě krabicového softwaru by to byla nejen nezamýšleně přísná aplikace zákona a SZDZ, ale zejména aplikace prakticky téměř nerealizovatelná. Co se týče režimu zdanění ostatních případů poskytnutí práv k software, přiklonila bych se k výkladu MF, které lépe než řešení navrhané V. Sojkou koresponduje s analogií k užití práv k ostatním nehmotným statkům, kde též rozlišujeme mezi úplným a omezeným převodem práv, jak bylo uvedeno výše v obecném výkladu.

Z uvedeného vyplývá, že přes značnou důležitost sporů o to, zda v souladu s konkrétními SZDZ může vůbec platba za poskytnutí softwaru režimu licenčních poplatků

⁸⁶ Sojka, V., Sojková, L.: Mezinárodní zdanění úhrad za software, in Daňový expert, č. 4/2007.

⁸⁷ Tamtéž.

podléhat, je nutné mít na zřeteli, že pokud se řídíme výkladem MF z roku 1993, který považují za věcně správnější, bude tomuto režimu ve výsledku podřízena pouze malá část plateb za software, které nebudou ani platbami za krabicový software, ani platbami za software na míru pro jediného uživatele s úplným převodem práv. Tento závěr je významný pro správné daňové posouzení plateb za software u plátců, kteří je nerezidentům vyplácí.

4.5 Licenční poplatky za know-how

Smluvní definice příjmů, které podléhají licenčním poplatkům obsahuje mj. platby za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké, neboli platby za know-how. Zatímco u plateb za software je obtížné stanovit, zda by uvedené platby měly režimu licenčních poplatků podléhat, je u příjmů za poskytnutí know-how problematické spíše jeho obsahové vymezení. Vysvětlení obsahu know-how, čili informací o nabytých zkušenostech, je obsaženo mimo jiné v komentáři k MS OECD, v odstavci 11 k článku 12. Zde je citována definice formulovaná Asociací kanceláří pro ochranu průmyslového vlastnictví: „know-how je každá nezveřejněná technická informace, nehledě na to, zda je způsobilá k patentové ochraně či nikoli, jejíž osvojení je nutné pro průmyslové zhotovení výrobku nebo pro zvládnutí průmyslového procesu přímo a za stejných podmínek. Protože know-how je výsledkem zkušeností, představuje to, co výrobce nemůže poznat pouhým prozkoumáním výrobku ani z pouhé znalosti technického pokroku.“⁸⁸ Dále se v komentáři uvádí několik znaků, které jsou podstatné pro odlišení know-how od poskytování služeb. Poskytování know-how spočívá v závazku sdělit své speciální znalosti a zkušenosti, aniž by přitom poskytovatel jakkoliv ručil za výsledek. Smlouva o provedení služby tedy zpravidla vyžaduje od poskytovatele větší míru aktivity k tomu, aby dosáhl splnění svých smluvních povinností, a narozdíl od poskytnutí know-how může s provedením služby souviset určitý doprovodný servis. Zároveň je třeba know-how odlišit od poprodejních služeb, poskytovaných na základě záruky, které nejsou poskytnutím nezveřejněné informace nutné ke zhotovení výrobku, ale pouze zkušeností související s prodávaným zbožím. Za know-how nelze považovat ani služby poskytované advokáty či daňovými poradci, protože se jedná o poskytnutí informací, které zpravidla nejsou tajné, profesionály na základě jejich dovedností, a spíše než již existující informace je sdělována rada závisující na konkrétních okolnostech

⁸⁸ Commentary on Article 12, in: Model Tax Convention on Income and on Capital

případu. Definici know-how téměř totožnou s tou uvedenou v komentáři k MS OECD obsahuje i pokyn MF D-40, *Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky*.

V souvislosti s obsahem pojmu know-how bych si dovolila zmínit rozsudek slovenského Nejvyššího soudu ze dne 14.11.1996 ve věci Reuters Limited proti Ústřednímu daňovému ředitelství SR. Jedná se o rozsudek zahraniční a jeho přínos může být tedy pouze doktrinární. Slovenská úprava daní z příjmů v této oblasti je však stále velmi podobná úpravě české a pojem „hospodářsky využitelných poznatků“, jehož výklad slovenský soud přináší, se doslova objevuje i v § 22 odst. 1 písm. g), bodu 1 českého ZDP. Nejvyšší soud SR dospěl v uvedené věci týkající se zpravodajské agentury Reuters k závěru, že „pouhé shromažďování, třídění a následné zprostředkování veřejně přístupných informací nevykazuje znaky tvořivé činnosti ve smyslu a rozsahu zamýšleném zákonodárcem. Tyto aktivity nenaplňují obsah pojmu „poskytování jiných hospodářsky využitelných poznatků“. Opačný postup by v podstatě znamenal ztotožnění obsahu pojmu „informace“ a „know-how“, což je nepochybně nesprávné. ... Ve vztahu k doručovaným informacím žalobce nevykonával žádný výzkum, který by vedl k vzniku majetkové hodnoty – „zkušenosti společnosti Reuters“, která by byla následně postoupena klientovi.“⁸⁹ Rozsudek Nejvyššího soudu SR v této věci tedy zdůrazňuje tvořivou a původní činnost jako nezbytný pojmový znak zkušenosti, která je základem zprostředkované informace.

Po analýze obsahových vymezení nehmotných statků, které podléhají zdanění v režimu licenčních poplatků, bych se nyní ráda věnovala ještě poznámce ke specifikům zdanění finančního pronájmu zařízení, a poté přešla ke komentáři obecného způsobu zdanění licenčních poplatků podle smluv o zamezení dvojího zdanění.

4.6 Zdanění nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci

Z plateb nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci (neboli leasingu) hrazené českými daňovými rezidenty nerezidentům je v souladu s § 22 odst. 1 písm.

⁸⁹ Rozsudek Nejvyššího soudu SR ze dne 14.11.1996 ve věci Reuters Limited proti Ústřednímu daňovému ředitelství SR.

g), bod 5 a § 36 odst. 1 písm. c) plátce povinen srazit daň, jejíž sazba se od 1.1.2008 výrazně zvyšuje z původního 1% na 5%. Tato sazba daně by se mohla v porovnání s 15% sazbou na ostatní příjmy podle § 36 zdát nízkou, je však třeba zdůraznit, že výše sazby je dána charakterem splátek nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci. Nájemným se totiž hradí nejen navýšení a úrok jako výnos leasingové společnosti, ale z velké části zejména cena předmětu nájmu, který se má na konci pronájmu stát majetkem nájemce. Např. u úvěru je jasně vymezeno smlouvou o úvěru, jaká část splátek připadá na splácení jistiny a kolik tvoří úrok. Je-li příjemcem úroku nerezident, daň je pak srážena pouze ze splátek odpovídajících úrokům, protože jen ty jsou výnosem příjemce za poskytnutí kapitálu. Kalkulace výnosu leasingové společnosti ze smlouvy o leasingu je méně zřejmá a zůstává zpravidla vnitřní záležitostí společnosti, což bylo pravděpodobně důvodem pro stanovení sazby srážkové daně z celkové částky splátek nájemného u leasingu. Tím, že se jedná o daň z celkové částky plateb nájemného u finančního pronájmu, je efekt pětinasobného zvýšení sazby zavedeného novelou jen umocněn. Na tomto místě bych však ráda připomněla, že pětiprocentní srážková daň podle zákona se bude aplikovat pouze v případě nerezidentů z bezesmluvních států. A u rezidentů států, s nimiž ČR uzavřela SZDZ umožňující zdanění plateb z nájemného u zdroje, se tato srážková daň uplatní, pouze pokud se bude jednat o nájemné za užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

V souvislosti s pětinasobným zvýšením sazby finální srážkové daně se nabízí otázka, zda toto nové zdanění přeshraničního leasingu nebude mít prohibitivní charakter. Necht' česká leasingová společnost nabízí určité průmyslové zařízení s předpokladem nulového zisku, tj. za náklady na pořízení zařízení, zapůjčení kapitálu a krytí inflace, např. za celkovou výši leasingových splátek 120.000.000 Kč (náklady na zapůjčení kapitálu tvoří 20.000.000 Kč). Díky nedosažení zisku neplatí žádnou daň z příjmů. Pokud by stejné zařízení poskytovala českému rezidentu na leasing německá společnost (za předpokladu, že její náklady by byly stejné), neplatila by díky nulovému zisku žádnou daň z příjmů v Německu. Bez ohledu na výši zisku by však německé společnosti byla srážena česká daň z příjmů ve výši 5% ze splátek 120.000.000 Kč, tj. 6.000.000 Kč, kterou by si nemohla německá společnost při nulovém zisku v Německu započíst. Podobně pokud by si místo finančního pronájmu tohoto stejného zařízení od polské leasingové společnosti český rezident půjčil od polské banky 100.000.000 Kč na přímý nákup zařízení, zaplatila by banka z úroků českou daň ve výši 10% z 20.000.000 Kč, tedy 2.000.000 Kč. Oproti zahraničnímu leasingu se tedy z leasingových splátek zaplatí třikrát vyšší česká daň, což bude v reálné ekonomické situaci leasing oproti

úvěru zdražovat. Domnívám se tedy, že zvýšení sazby bude mít negativní důsledky na podnikání zahraničních leasingových společností v ČR.

4.7 Poznámky ke zdanění licenčních poplatků podle mezinárodních smluv

Článek 12 MS OECD upravuje v odstavci 1 zdanění licenčních poplatků majících zdroj v jednom smluvním státě a skutečně vlastněných rezidentem druhého smluvního státu. Modelová smlouva však narozdíl od článku 11 o úrocích neobsahuje u licenčních poplatků definici zdroje platby, a odkazuje tak v souladu s článkem 3 odst. 2 na vnitrostátní právo smluvních států. ČR si však spolu se SR, Belgií, Kanadou, Mexikem a Francií vyhradila právo zahrnout ve SZDZ jí uzavíraných do článku 12 definici zdroje licenčního poplatku, ekvivalentní definici zdroje úroku v článku 11 odst. 5 MS OECD, o níž bylo pojednáno výše v kapitole o úrocích. V souladu s touto výhradou zařazuje ČR smluvní ustanovení o zdroji licenčních poplatků do většiny SZDZ, které uzavírá. Existují výjimky, jako např. SZDZ s Německem z roku 1983. Zajímavé je v tomto ohledu zmínit také SZDZ s Velkou Británií, která obsahuje článek o zdroji licenčních poplatků, aniž by měla obdobný článek o zdroji úroků, což je přístup přesně opačný k současnému znění MS OECD.

Článek 12 odst. 4 MS OECD je ekvivalentem čl. 11 odst. 6 u úroků a upravuje tedy zdanění licenčních poplatků, které v důsledku zvláštního vztahu mezi příjemcem a plátcem neodpovídají tržní ceně za poskytnutí stejného práva. Licenční poplatky přesahující úroveň, která by byla obvykle na trhu placena, se mají zdanit podle vnitrostátního práva států, s přihlédnutím k ostatním ustanovením SZDZ. Český ZDP umožňuje reklasifikaci nadměrně vysokých licenčních poplatků na dividendu podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g), bodu 3. U SZDZ, jež ve svém článku 10 o dividendách umožňují považovat za dividendu i platbu nezávislou na právu na společnosti, zdaňovanou jako podíl na zisku podle vnitrostátních předpisů, mohlo v minulosti na základě reklasifikace nadměrného licenčního poplatku na dividendu docházet k paradoxní daňové úspoře. Pouze obvyklá částka licenčního poplatku se tak zdaňovala sazbou 25% pro licenční poplatky, zatímco na základě smluvních ustanovení bylo možno zbylou část poplatku zdanit sazbou 15% pro podíly na zisku. Sjednocením zvláštní sazby daně pro všechny platby od 1.1.2008 však tato zvláštní situace mizí a reklasifikace na dividendu může mít význam pouze z hlediska případné aplikace směrnice Rady č. 90/435/EHS.

Na závěr bych ještě uvedla dvě zvláštnosti u SZDZ uzavřených ČR. Několik SZDZ (s Malajsií, Indií, Tuniskem, Venezuelou) podřazuje v článku 12 smlouvy stejnému režimu zdanění jako licenční poplatky i poplatky za technické služby. Pro ilustraci cituji definici těchto poplatků z článku 12 odst. 3 písm. b) smlouvy s Indií: „Výraz "poplatky za technické služby" použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada za prokázání jakýchkoli manažerských, technických nebo poradenských služeb, včetně poskytnutí služeb technickými nebo jinými pracovníky“. Smlouva s Indií tedy zahrnuje mezi tyto technické služby dokonce i v daňové praxi často zpochybňované služby manažerské. Obvykle se podle ostatních SZDZ veškeré příjmy ze služeb zdaňují jako zisk pouze ve státě domicilu jejich příjemce. Uvedená modifikace článku 12 prosazená pravděpodobně ze strany rozvíjejících se států umožňuje z jejich strany alespoň částečně vybrat daň z těch plateb poukazovaných jejich rezidenty do zahraničí, které jsou často používány namísto repatriace zisků v rámci skupin společností.

Zajímavý je také závěrečný protokol ke SZDZ se Švýcarskem⁹⁰. Ten k článku 12 SZDZ obsahuje tuto výhradu: „Pokud jde o odstavec 2, rozumí se, že pokud Švýcarsko nevybírá podle svých vnitrostátních právních předpisů daň u zdroje z licenčních poplatků vyplácených nerezidentům, ustanovení odstavce 2 se nepoužijí a daň stanovená ve smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj, nepřesáhne 5 procent hrubé částky licenčních poplatků.“ Výše sazby české daně, která má být českými plátcí vybrána je činěna závislou na ustanovení vnitrostátních předpisů cizích států, což je neobvyklé a snižuje to právní jistotu plátců. Švýcarsko v současné době vybírá srážkovou daň u zdroje pouze z dividend a úroků,⁹¹ a plátcí licenčních poplatků švýcarským daňovým rezidentům by tedy měli mít na zřeteli tuto nižší 5% sazbu daně, která má být uplatňována namísto sazby 10% uvedené v článku 12 odst. 2 SZDZ.

⁹⁰ Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 281/1996 Sb.

⁹¹ Pokyn k uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, Čj.: 251/69 377/96 ze dne 23. 10. 1996.

Závěr

Zdanění kapitálových plateb je oblastí poměrně uceleně upravenou předpisy daňového práva vnitrostátního, mezinárodního a několika směrnicemi 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 dovodit 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 vůlí 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 společnost, 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 vyplacení 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 stále 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 stále 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 stále 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 stále 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 nesplňující 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 čtenější 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.

Seznam použité literatury

Bakeš, M. a kol.: Finanční právo. 4.vydání. C.H.Beck, Praha 2006.

Balco, T.: Treatment of Transparent Entities for Tax Treaty Purposes - What's going on in the Czech Republic, in: *European Taxation*, č. 4/2006.

Bobbet, C., Jones, J. A.: The Treaty Definition of Royalties, in: *Bulletin for International Taxation*, č. 1/2006.

Čáslavský, M. a kol.: Daňové judikáty, 2. díl, Linde, Praha 2000.

Dědič, J. a kol.: Obchodní zákoník - komentář, Polygon, Praha 2002.

Easson, A.: Common Law Approaches to the Determination of the Source of Income: Pragmatism over Principle, in: *Bulletin for International Taxation*, č. 12/2006.

Gebarowský, J.: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, Linde, Praha 1998.

Helminen, M.: Dividends, Interest and Royalties under the Nordic Multilateral Double Taxation Convention, in: *Bulletin for International Taxation*, č. 2/2007.

Hovorka, M.: Praktický průvodce zákonem o daních z příjmů, Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2003.

Marková, H.: Zákon o daních z příjmů: komentář, C. H.Beck, Praha 2006.

Meussen, G.: Denkavit Internationaal: The Practical Issues, in: *European Taxation*, č. 5/2007.

Mössner, M.: Source versus Residence – an EU Perspective, in: *Bulletin for International Taxation*, č. 12/2006.

Panayi, C.: Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union, in: *European Taxation*, č. 4/2006.

Pelech, P., Pelc, V.: Daně z příjmů s komentářem ke 4.4.2007, 8. aktualizované vyd., ANAG, 2007.

Petrovič, P. a kol.: Encyklopedie mezinárodního daňového plánování, Martin Novotný – NEWSLETTER –vydavatelství, 2002.

Pijl, H.: The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of Judiciary, in: *European Taxation*, č. 5/2006.

Pinto, D.: Exclusive Source or Residence-Based Taxation -- Is New and Simpler World Tax Order Possible?, in: *Bulletin for International Taxation*, č. 7/2007.

Rylová, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění, ANAG, 2005.

Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, ASPI, a.s., Praha 2006.

Sojka, V., Sojková, L.: Mezinárodní zdanění úhrad za software, in: *Daňový expert*, č. 4/2007.

Tadmor, N.: Source Taxation of Cross-Border Intellectual Supplies -- Concepts, History and Evolution into the Digital Age, in: *Bulletin for International Taxation*, č. 1/2007.

Vogel, K.: Klaus Vogel on double taxation conventions, Kluwer Law International, 1997.

Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version 15 July 2005).

Double Taxation Conventions, Swelt & Maxwell, a Thomson Company

Technical Explanation, to United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996.

Seznam citovaných mezinárodních smluv

Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 5/1996 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 95/2000 Sb.m.s.

Smlouva mezi vládou ČSSR a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 200/1991 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 184/1995 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Filipínskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 132/2003 Sb.m.s.

Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 79/2005 Sb.m.s.

Smlouva mezi vládou České republiky a orgánem výkonné moci Gruzie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 40/2007 Sb.m.s.

Smlouva mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 163/1996 Sb.

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku, č. 17/1985 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Litevskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 230/1995 Sb.

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 18/1984 Sb.

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 138/1974 Sb.

Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 121/2005 Sb.m.s.

Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Polské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 31/1994 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 31/2007 Sb.m.s.

Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, č. 98/1989 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 100/2003 Sb.m.s.

Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 281/1996 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 32/1994 Sb.

Smlouva mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, č. 89/1992 Sb.