

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy



**Mezinárodní zdanění kapitálových společností –
Komparace mezi ČR a Ruskem**

Diplomová práce

Zpracovatel:
Elen Aharonyan

Vedoucí diplomové práce:
JUDr. Petr Novotný, Ph.D.

Praha, 29.11.2013

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 29. 11. 2013

Podpis

Poděkování

Děkuji vedoucímu mé práce JUDr. Petrovi Novotnému, Ph.D. za odbornou pomoc, cenné rady a doporučení.

Obsah

ÚVOD.....	4
KAPITOLA 1 DAŇOVÉ SYSTÉMY	6
DAŇOVÝ SYSTÉM ČR.....	8
Přímé daně.....	9
Nepřímé daně	11
Další platby mající charakter daní	12
Místní poplatky	13
DAŇOVÝ SYSTÉM RUSKA.....	13
Federální daně a poplatky	14
Regionální daně	14
Místní daně (poplatky).....	15
Zvláštní daňové režimy	15
KAPITOLA 2 Kapitálové společnosti	16
ZDANĚNÍ V ČR	19
ZDANĚNÍ V RUSKU	20
KAPITOLA 3 MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ KAPITÁLOVÝCH SPOLEČNOSTÍ.....	27
MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ.....	27
SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ OBECNĚ.....	31
Postavení smluv v systému ČR.....	31
Postavení smluv v systému RF	32
POJMY.....	32
Poplatník a plátce daně.....	33
Daňový rezident, daňový domicil, omezená a neomezená daňová povinnost	33
Stálá provozovna	34
Metody Zdanění	35
KOMPARACE NA ZÁKLADĚ SZDZ MEZI ČR A RF	36
Smlouva o zamezení dvojího zdanění a její aplikace.....	37
Daňový rezident / nerezident - úprava	38
Zdanění zisků podniků (článek 7 SZDZ).....	41
Zdanění dividend (článek 10 SZDZ).....	43
Zdanění úroků (článek 11 SZDZ).....	45

Zdanění licenčních poplatků (článek 12 SZDZ)	47
Vyloučení dvojího zdanění.....	50
SPRÁVA DANÍ.....	51
Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely	53
KAPITOLA 4 Příklady.....	57
ZÁVĚR	58
Literatura.....	60
Legislativa	60
Online zdroje.....	61
Přílohy	62
Resumé	63
Klíčová slova.....	64

POUŽITÉ ZKRATKY

ČNB – Česká národní banka

ČR - Česká republika

ČSÚ – Český statistický úřad

DŘ - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

DZ - Daňový zákoník Ruské Federace souhrnně pro Daňový zákoník část I (zákon č.N 146-FZ) a část II (zákon č. N 117- FZ)

FO – Fyzická osoba

MF ČR – Ministerstvo financí České republiky

OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

OSN – Organizace spojených národů

PO – Právnícká osoba

RF – Ruská federace

SZDZ – Smlouva/y o zamezení dvojího zdanění

ZDP- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ÚVOD

Vývojem mezinárodní směny zboží a služeb došlo k propojení světových ekonomik. Svět se stal globalizovaný a státy začaly hledat cesty ke spolupráci, k zjednodušení procesů a harmonizaci v mnoha oblastech a sférách ekonomického a společenského života. Stranou nezůstala ani oblast daňová, která je klíčová, protože je zdrojem příjmů pro rozpočty zemí. Jsme svědky toho, že na jednu stranu je zde snaha o zefektivnění daňových procesů a na druhou stranu si země chtějí ochránit své zdroje a proto proces harmonizace probíhá v dané oblasti zřejmě pomaleji než proces rozvoje pohybu zboží, služeb a osob.

Právě v důsledku rozvoje obchodu, zjednodušení pohybu kapitálu a osob, rozvojem vědy a techniky musí státy čelit novým výzvám. Jednotlivé země si uvědomují, jak je důležité vytvoření stabilního a funkčního systému na centrální úrovni, aby mohly být efektivně vybírány daně a aby se zamezilo daňovým únikům. Tento proces probíhá jak na bilaterální či multilaterální úrovni, tak skrze diskuze v rámci mezinárodních organizací, a to vládních i nevládních. Nejvýraznějšími subjekty jsou na tomto poli například OECD, OSN, Světová banka a další. Na základě těchto společných platforem jsou pak výzvy překonávány s větší rychlostí a efektivností.

V daňové oblasti existuje mnoho palčivých otázek, přičemž jednou z nich je právě mezinárodní zdanění příjmů. Jedná se o disciplínu, která nutně potřebovala společnou snahu států vyřešit rozpory, především vícenásobného zdanění příjmů, tedy aby stejný příjem nebyl zdaněn několikrát z různých titulů. Právě proto státy začaly uzavírat smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tato problematika je nesmírně rozsáhlá a téměř každá dílčí otázka v rámci této problematiky by mohla být rozpracována samostatně. Proto se tato práce bude věnovat otázce mezinárodního zdanění kapitálových společností a provedení komparace konkrétně mezi ČR a Ruskem.

V rámci toho byla zvolena taková struktura, aby nejprve v hlavních rysech představila daňové systémy obou zemí s krátkým nástinem jejich vývoje a hlavních událostí a také se zaměřila na definici kapitálových společností, v jaké podobě vystupují v obou zemích a jak jsou zdaňovány v rámci svých ekonomik. Dále přistupuje k otázce mezinárodního zdanění a jeho vývoje a definuje hlavní pojmy jako základ pro pochopení této problematiky. Skrze to pak přistupuje k analýze toho, jak probíhá mezinárodní zdanění

mezi ČR a Ruskem, vč. analýzy smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma zeměmi. Konkrétně se pak zaměřuje na zisky podniků, příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků.

Cílem této práce je popis dvou ekonomik, analýza jejich daňových systémů a v návaznosti na to pak jejich komparace, to vše se zaměřením na mezinárodní zdanění kapitálových společností. Snahou je vytyčení shodných a odlišných prvků a vytvoření jakéhosi manuálu pro čtenáře, kteří potřebují základní orientaci v oblasti toho, jak probíhá mezinárodní zdanění u kapitálových společností mezi ČR a Ruskem.

Z hlediska metody bylo základem pro zpracování této práce shromažďování informací a dat, analýza relevantních právních předpisů obou zemí, závěrů z odborné literatury a článků, definic pojmů apod. Následně byla provedena syntéza, při které došlo k diferenciaci a také k propojení jednotlivých myšlenek, z čehož vplynuly vzájemné souvislosti. Místy pak je provedena konkretizace a takové zjednodušení všech informací, aby se čtenář lépe dokázal v dané problematice zorientovat. Proto je také kromě teoretických informací v závěru práce provedena demonstrace celé problematiky na konkrétním příkladu.

KAPITOLA 1 DAŇOVÉ SYSTÉMY

Každý stát upravuje vlastní pravidla ukládání daní v rámci svého území. Určuje jaké daně a poplatky bude vybírat a daňový systém státu pak využívá jako silný hospodářský nástroj korigující ekonomické toky v zemi. Daňová teorie se zabývá otázkou struktury a výše daní a jejich dopady na chování tržních subjektů. A tedy správné či nesprávné nastavení parametrů může způsobit velké fiskální dopady jak kladné tak i záporné. Je logické, že postupem času je potřeba korigovat jednotlivé parametry a složky daňového systému a tím docílit plynulého a stabilního vývoje hospodářství. Význam daňového systému jednotlivých zemí je velmi dobře popsán také v dokumentu OECD, kde je uvedeno, že je důležité navrhnout daňový systém země takovým způsobem, aby podporoval začleňování zájmů jednotlivce do zájmů celého státu, podporoval tzv. dobrou správu, reagoval na společenské názory o příjmech a sociální rovnosti a podporoval rozvoj sociální spravedlnosti.¹

Daňový systém jednotlivých zemí se v praxi velmi výrazně liší v závislosti na historickém vývoji jednotlivých zemí. Tento rozdílný vývoj způsobuje rozdílné daňové povinnosti, z čeho následně vyplývá i rozdílný význam daňových systémů z pohledu státních rozpočtů. Je tedy důležité rozlišovat, jak má která země nastavenou soustavu daní a jak je nastaven daňový systém celkově. G. V. Petrová si ve své publikaci všímá různých modelů daňových systémů ve světě, když poukazuje na zvláštnosti některých vybraných modelů daňového systému. Například angloamerický model je orientován na přímé daně pro fyzické osoby (dále jen „FO“) a právnické osoby (dále jen „PO“), přitom podíl nepřímých daní je zanedbatelný. Tak převyšují daňové odvody obyvatel nad odvody společnosti v Rakousku, Velké Británii a Kanadě. Jako další popisuje evropský model, který se liší vysokým podílem odvodů na sociální zabezpečení a velkým podílem nepřímých daní, zároveň jsou příjmy z přímých daní několikanásobně nižší než příjmy z nepřímých daní. Latinskoamerický model je postaven na odvodech daní v podmínkách nestabilního hospodářství s vysokou mírou inflace. Nepřímé daně totiž nejcitlivěji reagují na změny cen, lépe chrání státní rozpočet a představují základ daňového systému těchto zemí. Smíšený model zahrnuje v sobě charakter různých modelů. Je

¹ Volně dle OECD. *Supporting the Development of More Effective Tax Systems : A Report to the G20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank* [online] [cit. 2013-08-02] Dostupné z <http://www.oecd.org/ctp/48993634.pdf> str. 8

využíván v situacích, kdy je třeba pracovat se strukturou příjmů, vyhnout se závislosti státního rozpočtu na určitém druhu daně nebo skupině daní.²

Současné mezinárodní vládní a nevládní organizace se aktivně zabývají přípravou typových modelových daňových kodexů, které v sobě zahrnují jak staré tak i nově navržené instituty daňového práva, které jsou doporučovány k implementaci v nových společenských podmínkách. V této souvislosti je třeba podotknout, že v současné době je vytváření národních daňových systémů velmi významným způsobem ovlivněno světovou ekonomickou krizí z let 2008 a 2009, kdy většina zemí OECD vykázala podstatně nižší příjmy státních rozpočtů (což se výrazně projevilo i v Rusku), a proto musely tyto země přistoupit ke zvýšení daňového zatížení spotřeby, zejména prostřednictvím zvýšení sazby DPH a spotřební daně, zatímco zavedly snížení daně z práce a kapitálu. V této souvislosti byla provedena analýza v zemích OECD, která poukázala na skutečnost, že jako reakce na globální finanční krizi docházelo ke zvyšování daňových sazeb, a to zejména daňových sazeb spotřeby a daňových sazeb pro daně z příjmů fyzických osob s vysokými příjmy. Zároveň však docházelo **ke snižování daňových sazeb právnických osob**. Zcela konkrétně docházelo také ke snižování korporátní daně z příjmů, které začalo být realizováno již globální krizí a pokračovalo v dalších letech, přičemž v období 2007 – 2013 snížilo základní sazbu daně z příjmu právnických osob 19 z 36 zemí OECD. 9 zemí zachovalo svou aktuální sazbu této daně a pouze 6 zemí tuto sazbu zvýšilo.³

Jak již bylo uvedeno, daňový systém se vyvíjí a přizpůsobuje se novým podmínkám. V České republice se uskutečnila významná daňová reforma roku 2008 a další byla schválena v srpnu 2011 s očekávanou účinností od roku 2014 resp. 2015. Tímto mělo dojít ke změně daňových zákonů, zejména v souvislosti s novým občanským zákoníkem. I přes velice bouřlivou politicky destabilizovanou situaci, kdy byla Poslanecká sněmovna rozpuštěna, se podařilo tento daňový balíček prosadit a bude účinný od ledna 2014.

V Rusku byly nastartovány rozsáhlé daňové reformy již roku 1995, dalším obdobím rozsáhlých reforem je období od roku 2001. Tím došlo k zásadním změnám v daňové a

² Volně dle PETROVA, G.V., str. 239

³ Volně dle ONNP. *Hlavní směry daňové politiky Ruské federace na rok 2014 a plánovací období 2015 a 2016*
Dostupné z http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf

rozpočtové legislativě RF. Celý daňový systém byl zjednodušen, sazby sníženy, některé daně zrušeny a byly odstraněny individuální slevy a speciální daňové smlouvy mezi státem a plátcí daní. Především tyto změny vedly ke snížení daňové zátěže ekonomiky.

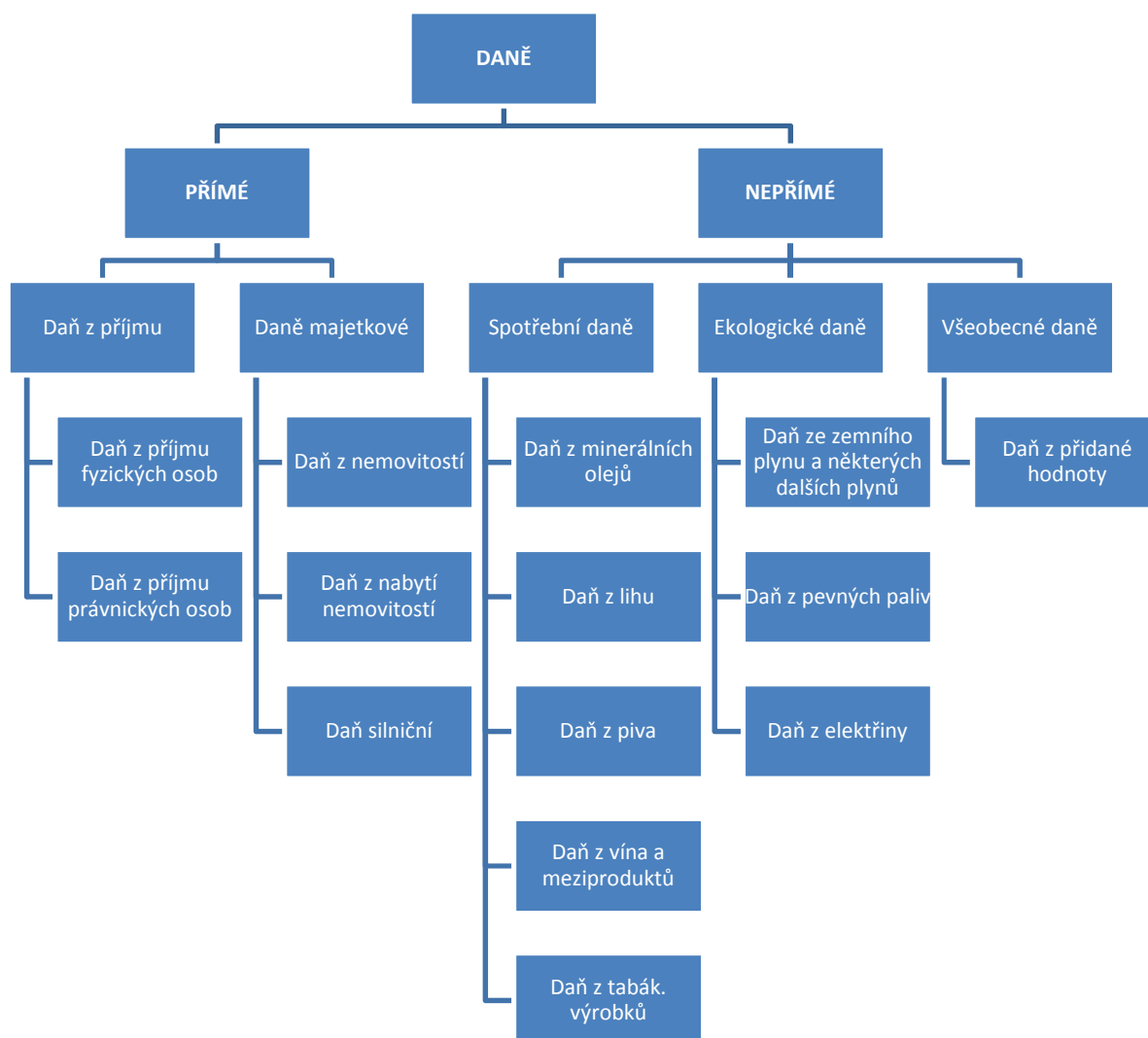
Trendem, který lze vypočítat v obou zemích bylo snižování příjmových daní, kterým je tato práce především věnována. Tímto způsobem se obě země snaží prezentovat svůj stát jako výhodnou lokalitu pro investice, vytvořit příznivé prostředí pro tuzemské i zahraniční obchodní společnosti a zvýšit celkovou životní úroveň obyvatelstva. Na druhou stranu nelze očekávat, že některý stát bude výrazně jednostranně snižovat pro sebe takto významný zdroj příjmů, jakými daně bez pochyby jsou, a proto se v reformách setkáváme i s takovými změnami, které jsou nastaveny opačným způsobem, aby navracely ztracené prostředky zpět, a nejlépe tak, aby se nesnižovala atraktivita změn snižujících daně.

DAŇOVÝ SYSTÉM ČR⁴

Obecně lze říci, že daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům většiny vyspělých zemí, zejména evropských. Daňové příjmy pocházejí ve větší míře z nepřímých daní. Na obrázku č. 1 je zobrazena podrobnější struktura daňového systému a jednotlivých daní.

⁴ V kapitole bylo čerpáno z knihy Vančurová, Láchová, Daňový systém ČR 2008, www.businessinfo.cz, konkrétní aktuální sazby na webových stránkách Minsiterstva financí ČR.

Obr. č. 1 Struktura daňového systému ČR



Zdroj: dle VANČUROVÁ, Alena, LACHOVÁ, Lenka. *Daně a sociální zabezpečení. Díl 1. Daně: daňový systém České republiky*. 4. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2008. 238 s. ISBN 80-7079-616-2.

PŘÍMÉ DANĚ

Nejdříve se podívejme na přímé daně. Zde přední místo zaujímá **daň z příjmů fyzických osob**, která byla významným způsobem novelizována v roce 2010, kdy došlo k zavedení lineární daně, a to ve výši 15% pro fyzické osoby. Tato výše daní z příjmu je zachována i v roce 2013, přičemž je doplněna o solidární přírážku, která je uplatňována vůči osobám s vyšším příjmem, a to v konkrétní výši 7%. Tato lineární daň s sebou však přinesla i

celou řadu „skrytých opatření“, jako je například superhrubá mzda. Tato daň se vypočítává ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část a o odčitatelné položky. Daní jsou zatíženy příjmy zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných. Zaměstnanci odvádějí daň v podobě záloh na daň. U zaměstnanců je daň strhávána zaměstnavatelem, osoby samostatně výdělečně činné platí zálohy a každoročně podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmu. Každý plátce si může od daně odečíst řadu slev, jako například základní slevu či slevu na manžela či manželku. Dividendy a úrokové příjmy jsou zdaněny 15% srážkovou daní. V rámci aktuální daňové reformy mělo dojít k posunu sazby na úroveň 19%, avšak daň se měla počítat z hrubé mzdy (mělo by se tedy vrátit k původnímu způsobu výpočtu daňové povinnosti fyzických osob), ale s ohledem na nestabilní politickou situaci nelze předvídat, zda tato změna nabude účinnosti.

V roce 2013 platí pro právnické osoby povinnost odvádět **daň z příjmu** ve výši 19%, což je o jedno procento novelou snížená sazba daně. Stále však platí jisté výjimky, které snižují sazbu daně pro určité instituce, jako jsou investiční fondy a investiční společnosti, pro které platí nižší sazba daně ve výši 5 %. Právnické osoby platí zálohy daně a následující rok podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmů. Každý poplatník si může vybrat mezi rovnoměrným a zrychleným odpisováním, přičemž doba odpisování se pohybuje mezi třemi a padesáti lety v závislosti na typu majetku. V případě rozsáhlých nových investic lze získat až desetileté daňové prázdniny. Tato daň se vztahuje i na ostatní subjekty jako jsou nadace a občanská sdružení.

Další z přímých daní je **daň z nemovitosti**, kterou jsou zatíženy pozemky a budovy. V případě pozemků je základem daně buď výměra pozemku, nebo cena pozemku. Sazba daně závisí na způsobu využití pozemku. Pro výpočet daně je rovněž podstatný koeficient, který se odvíjí od umístění pozemku. V případě staveb je základem daně zastavěná plocha, sazba závisí na užití stavby. Roli opět hraje koeficient odvozený od lokalizace stavby. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Další daní je **daň silniční**. Silniční daní je zatížena pouze vozidla, která jsou používána nebo určena k podnikání. Vozidla používaná výlučně pro osobní potřeby jsou od daně osvobozena. Sazby daně jsou stanoveny jako pevně dané roční částky. V případě osobních vozidel závisí výše daně na zdvihovém objemu motoru vozidla, zatímco v případě nákladních vozidel na počtu náprav a celkové hmotnosti. Zákon stanoví také

zvláštní poplatek za užívání dálnic, který jsou povinna platit všechna vozidla užívající dálnice bez ohledu na to, zda jsou tato vozidla užívána pro účely podnikání nebo pro osobní potřebu.

U **daně dědické a darovací** byla také avizována změna a počínaje lednem 2014 dojde k integraci daně dědické a darovací do zákona o daních z příjmů.

Reforma se dotkla také **daně z převodu nemovitostí**. Od ledna 2014 nabyde účinnosti nový *zákon o dani z nabytí nemovitých věcí*, který přináší některé zásadní změny. Např. nová úprava daně z nabytí nemovitých věcí v podstatě zachovává dosavadní vymezení osoby poplatníka daně. Nadále poplatníkem bude prodávající s tím, že kupující bude ručitelem. Novela ale přináší možnost dohody stran, aby poplatníkem daně byl kupující, který ale nebude ručitelem daně. Nově zákon výrazně omezuje povinnost předkládat pro stanovení základu daně znalecké posudky. V případě, že není vyžadován znalecký posudek, základem daně bude cena sjednaná, pokud nebude více než o třetinu nižší než tzv. směrná hodnota. Sazba daně z nabytí nemovitosti bude ve výši 4%.

Zákony stanoví také řadu správních a místních poplatků.

NEPŘÍMÉ DANĚ

Daň z přidané hodnoty je harmonizována s příslušnými předpisy Evropské unie. Podléhá jí naprostá většina zdanitelného plnění v České republice i zboží z dovozu. Základní sazba daně je s účinností od 1. ledna 2013 stanovena ve výši 21% a snížená sazba je stanovena ve výši 15%. Nutno podotknout, že se tímto ČR posunula na žebříčku mezi země s nejvyšší sazbou DPH. Většina zboží a služeb podléhá základní sazbě daně. Do snížené sazby jsou zařazeny např. potraviny, tiskoviny, hromadná pravidelná osobní doprava, pohřební služby, vodné a stočné, kulturní činnosti, ubytovací služby, stavební práce pro účely bydlení a pro sociální výstavbu a dodávky tepla.

Povinnost registrace je stanovena osobám, jejichž roční obrat přesáhl 1 milion Kč. Daň je placena měsíčně nebo čtvrtletně v závislosti na výši obratu plátce daně. Finanční služby jsou od daně osvobozeny. Vyvážené zboží je od daně z přidané hodnoty osvobozeno s tím, že vývozce má nárok na uplatnění daně na vstupu. Daň z dováženého zboží je součástí daňových příznání, která se podávají 25. den po skončení zdaňovacího období.

Rovněž **spotřební daně** jsou harmonizovány s příslušnými směrnicemi. Spotřebním daním podléhají minerální oleje, líh, pivo, víno a tabákové výrobky. Daně jsou stanoveny pevnými sazbami (s výjimkou cigaret, kde jsou tvořeny kombinací pevné sazby a procentuální částky z konečné maloobchodní ceny). Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Daň se stává splatnou, když je zboží uvedeno do volného daňového oběhu, tj. když opustí registrovaný daňový sklad. Daň je splatná do 40. dne po skončení příslušného zdaňovacího období, pokud není stanoveno jinak. Spotřební daň z tabákových výrobků je placena prostřednictvím tabákových nálepek.

Tento typ daně se považuje za daň výnosově silnou a stabilní. Působí jednak jako významný zdroj příjmů státního rozpočtu, ale nese také rozměr výchovný. Slouží také jako jakýsi poplatek za újmu společnosti způsobenou právě spotřebováváním těchto komodit.⁵

Cla jsou regulována celním kodexem EU, sazby jsou stanoveny společným celním sazebníkem.

Ostatní nepřímé daně zahrnují například ekologické daně či poplatky za znečištění vzduchu či vody a poplatky za odpad.

DALŠÍ PLATBY MAJÍCÍ CHARAKTER DANÍ

Pojistné na sociální zabezpečení. Pojistné na sociální zabezpečení zahrnuje platby na:

- nemocenské pojištění,
- důchodové pojištění,
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Na toto pojistné přispívají jak zaměstnanci, tak i zaměstnavatelé. Sazby pojistného z vyměřovacího základu pro zaměstnavatele činí 25 % (resp. 26 %).⁶

Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění je druh zákonného pojištění, na jehož základě je hrazena zdravotní péče. Pro zaměstnavatele se jedná se o částku 9 % z vyměřovacího základu, kterým je hrubá mzda zaměstnance.

⁵ KUBÁTOVÁ, str. 238

⁶ Dostupné z WWW www.cssz.cz

Pro zaměstnavatele a zahraniční investory je nesmírně důležité, jaké jsou celkové mzdové náklady na každého zaměstnance. Každý zahraniční investor tedy preferuje mít své podnikatelské aktivity v zemi s kvalifikovanou pracovní silou a nízkými mzdovými náklady. Pro společnosti pak tyto platby vedle mzdových plateb zaměstnanců vytváří celkové mzdové náklady na zaměstnance, které jsou ve svém konečném důsledku z hlediska účetního a daňového nákladovou položkou. V ČR celkové zatížení pro zaměstnavatele představuje náklad ve výši 35 % ze mzdy zaměstnance.

MÍSTNÍ POPLATKY⁷

Místní poplatky jsou vybírány obcemi (dále jen "poplatky") a jsou taxativně vymezeny v zákoně o místních poplatcích jako:

a) poplatek ze psů, b) poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt, c) poplatek za užívání veřejného prostranství, d) poplatek ze vstupného, e) poplatek z ubytovací kapacity, f) poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst, g) poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí podle jiného právního předpisu, h) poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, i) poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace apod.⁸

Celostátními poplatky jsou pak poplatky v podobě dálničních známek a mýtného (poplatky za užívání dálnic a silnic pro motorová vozidla). Výnos z těchto poplatků směřuje do Státního fondu dopravní infrastruktury

DAŇOVÝ SYSTÉM RUSKA

Základním pilířem ruského daňového systému je daňový zákoník Ruské federace (dále jen DZ RF). Kromě toho jsou součástí daňového systému Ruské federace federální zákony o daních a poplatcích přijaté v souladu s DZ RF (čl. 1 odst. 1 DZ RF).

⁷ Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

⁸ Tyto poplatky nemají z pohledu rozpočtu velký význam a debatuje se o zavedení místní daně. Mají funkci regulační (např. poplatek ze psů) a fiskální (např. poplatek za likvidaci komunálního odpadu).

Daňový kodex obsahuje popis systému daní a poplatků v Ruské federaci, který zejména obsahuje základy zdanění v RF (čl. 1 odst. 2 DZ RF). V daňovém systému v Rusku existují federální, regionální a místní daně a poplatky (čl. 12 odst. 1 DZ RF). Daně a poplatky mohou být stanoveny, měněny a zrušeny pouze na základě DZ RF. Dle čl. 12 DZ federální, regionální či místní daně nelze uložit, aniž by byly stanoveny daňovým zákoníkem RF.

FEDERÁLNÍ DANĚ A POPLATKY

Federální daně a poplatky jsou stanovené DZ a musí být zaplacený na území Ruské federace (čl. 12 odst. 2 DZ). Dle čl. 13 DZ jsou to:

- Daň z přidané hodnoty (*налог на добавленную стоимость*);
- Spotřební daně (*акцизы*);
- Daň z příjmu fyzických osob (*налог на доходы физических лиц*);
- Daň ze zisků organizací (*налог на прибыль организаций*);
- Daň z těžby nerostných surovin (*налог на добычу полезных ископаемых*);
- Vodní daň (*водный налог*);
- Platby za právo využívat přírodní bohatství a za využívání vodních biologických zdrojů (*сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов*);
- Státní poplatek (*государственная пошлина*).

REGIONÁLNÍ DANĚ

Regionální daně jsou stanoveny DZ RF a regionálními zákony. Jsou povinné v rámci daného regionu. Prvky zdanění jako daňové sazby, postup a termíny placení daní určují legislativní orgány státní moci těchto regionálních subjektů a to způsobem a v mezích stanovených daňovým zákoníkem, pokud v něm samotném nejsou stanoveny. Ostatní prvky regionálních daní a daňoví poplatníci jsou určeny DZ RF. Regionální vedení může zavést daňové pobídky, ty ale opět musí být opodstatněné a v mezích stanovených podle DZ RF (čl.12 odst. 3 DZ RF).

Mezi regionální daně čl. 14 DZ RF řadí:

- Daň z majetku organizací (*налог на имущество организаций*);
- Daň z hazardních her (*налог на игорный бизнес*);

- Dopravní daň (*транспортный налог*).

MÍSTNÍ DANĚ (ПОПЛАТКИ)

Místní daně jsou stanoveny DZ RF a normativními právními akty zastupitelstev obcí. Tyto daně (poplatky) jsou povinné na území dané obce.

Místní poplatky ve městech s federálním významem jako Moskva a Petrohrad jsou stanoveny DZ RF a zákony těchto obcí a jsou povinné na území daných subjektů (čl. 12 odst. 4 DZ RF).

Mezi místní daně se dle čl. 15 DZ RF řadí:

- Pozemková daň (*земельный налог*);
- Daň z majetku fyzických osob (*налог на имущество физических лиц*).⁹

ZVLÁŠTNÍ DAŇOVÉ REŽIMY

Daňový kodex dále stanovuje zvláštní daňové režimy, které by mohly zahrnovat daně, které nejsou ve výše uvedených federálních daních nebo mohou stanovit výjimku z povinnosti platit určité federální, státní a místní daně a poplatky (čl. 12 odst. 7 DZ RF).

Ke zvláštním daňovým režimům dle čl. 18 DZ RF lze zařadit:

- zdanění zemědělských výrobců (jednotná zemědělská daň);
- zjednodušený systém zdanění;
- jednotná daň z imputovaných příjmů pro určité činnosti;
- zdanění při plnění Dohod o sdílení produkce;
- patentový systém zdanění.

Jako každá jiná země i Rusko se pokouší o větší transparentnost a zefektivnění svého daňového systému. V roce 2004 započala velká reforma v rámci níž došlo k některým zásadním změnám. Jednalo se například o zavedení jednotné (rovné) sazby daně

⁹ Tuto daň by měla nahradit nova daň z nemovitosti (*Налог на недвижимость*), jejíž základem bude administrativní cena nemovitosti. Výše současné daně z majetku FO je upravena ve velkém množství předpisů a dle názorů právníků je často v rozporu s Daňovým kodexem RF. Na zavedení této nové daně se pracuje a počítá se s jejím zavedením v roce 2014.

(zdroj: http://www.dp.ru/a/2010/09/10/Nalog_na_nedvizhimost_otb/)

z příjmů fyzických osob (13 %), zrušení dědické daně a pro právnické osoby došlo ke snížení daňové sazby z 35 % postupně na 20 %. Tato sazba v rámci nového režimu je stejná pro všechny podniky. Reforma stávajícího způsobu zdanění příjmu vedla k liberalizaci odepisování, změnila pravidla pro převedení ztráty z minulých období, odpočty výdajů podniku prováděné pro výrobu, propagaci, prodej zboží apod.

Dále byla snížena základní sazba daně z přidané hodnoty z 20 % na 18 % (snížená sazba je 10 %) a princip jejího výběru se přiblížil mezinárodní praxi. Její používání však často omezuje podnikatelskou činnost, v důsledku nadměrně složitých procedur při oprávněném nároku na její vrácení, či dochází ke zneužití nejednoznačného systému administrace této daně.

V květnu 2009 schválila ruská vláda dokument „Základní směry daňové politiky na rok 2010 a plánované období 2011 a 2012“.¹⁰ Priority ruské vlády zůstávají stále stejné – vytvoření efektivně fungující daňové soustavy se zachováním současné úrovně daňové zátěže. Daňová politika by měla vytvářet komfortní podmínky pro rozvoj ekonomické činnosti a přechodu ekonomiky na inovační typ rozvoje.¹¹ Tyto snahy a výsledky pak jsou zohledněny organizací Doingbusiness při hodnocení zemí. V daňové oblasti ekonomického žebříčku se ČR umístila na 122. místě. Rusko díky intenzivní modernizaci daní stouplo v této oblasti překvapivě na 56. místo.¹²

KAPITOLA 2 KAPITÁLOVÉ SPOLEČNOSTI

Zaměřím se na to, co je kapitálová společnost, jaké druhy v obou zemích existují a jak se daní příjmy kapitálových společností. S ohledem na rozsáhlost celé problematiky je tato práce především zaměřená na tzv. korporátní daň, tj. daň z příjmu právnických osob a srážkovou daň z rozděleného zisku. V rámci společností se pak zaměříme na nejčastější zdroje příjmů, kterými jsou příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků.

¹⁰ Úplné znění dostupné z WWW www.minfin.ru.

¹¹ Dostupné z WWW

http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/rusko/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html

¹² Online statistikadostupná na WWW <http://www.doingbusiness.org/rankings>

V České republice jsou kapitálové společnosti upraveny zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů.¹³ Ten uvádí, že se kapitálové společnosti dělí na:

- **společnost s ručením omezeným** (zkratka s.r.o. nebo spol. s r.o.) – společnost, která může být založena i jen 1 společníkem (maximálně 50). Podmínkou je vklad do společnosti ve výši stanovené zákonem. Společníci pak ručí za závazky společnosti pouze do výše nesplacených vkladů (v případě splacení již neručí).
- **akciová společnost** (zkratka a.s. nebo akc. spol.) – společnost, kterou může založit 1 právnická osoba nebo 2 či více fyzických osob. Nutností je základní kapitál, který je tvořen souhrnem jmenovitých hodnot akcií. Výše upsaných akcií je stanovena zákonem.¹⁴

V Ruské federaci jsou společnosti upravené v hlavě 4 občanského zákoníku a lze je podobně jako v českém obchodním právu rozdělit na společnosti osobní a kapitálové. Mezi kapitálové společnosti náleží:

- **Společnosti s ručením omezeným** - ООО (*Общество с ограниченной ответственностью*),
- **Společnosti s dodatečným ručením** - ОДО (*Общество с дополнительной ответственностью*),
- **Otevřené akciové společnosti** - ОАО (*Открытое акционерное общество*) a
- **Uzavřené akciové společnosti** - ЗАО (*Закрытое акционерное общество*)

Tato práce se omezuje na akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným založené podle ruských zákonů.

Jedním z důležitých aspektů hospodaření kapitálových společností je způsob zdanění jejich příjmů. Daň z firemních příjmů, nebo jak se jinak říká korporátní daň, je jedním z nejmladších v daňových systémech a historicky navazuje na středověké výnosové daně. V ekonomické teorii patří korporátní daň snad mezi nejdiskutovanější. Rozpory se týkají samotné podstaty daně a důvodů pro její místo v daňových systémech. Odpůrci

¹³ Od 1. ledna 2014 nahradí tento předpis nový zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích). Tímto dojde k některým změnám charakteristik kapitálových společností.

¹⁴ Dostupné z WWW <http://www.podnikatel.cz/rozjezd/start-podnikani/co-je-kapitalova-spolecnost/>

této daně kritizují daň ze zisku firem za to, že zisk je zdaněn dvakrát – na úrovni podnikatelské jednotky, která platí daň ze zisku, a následně na úrovni samotného poplatníka buď ve formě daně z příjmu, nebo ve formě daně uvalené na dividendy. Tomuto způsobu zdanění se říká dvojí zdanění.

Zastánci korporátní daně ji obhajují tím, že velké firmy jsou právní jednotkou s vlastním rozhodováním a ovlivňují ekonomické procesy, a na tuto daň lze nahlížet jako na „platbu“ za limitované ručení vlastníků firmy a za využívání veřejných služeb firmami.

I přes to je však korporátní daň v současnosti zavedena takřka ve všech daňových systémech vyspělých zemí.¹⁵

Zde je potřeba zmínit, že se ČR po vzoru svého souseda usilovala o zrušení tohoto dvojího zdanění s tím, že se zamezí daňovým únikům a zvýší konkurenceschopnost. V posledním daňovém balíčku však zrušení daně z dividend se nepodařilo prosadit, ale diskuze je stále živá.

S ohledem na toto dvojí zdanění se uvádí celkové daňové zatížení společností v jednotlivých zemích. Celkové daňové zatížení korporátního zisku je v ČR 48,1 % a v RF 50,7 %.¹⁶

Je důležité na tomto místě upozornit, že tato kapitola bude pojednávat o zdanění kapitálových společností v obou zemích ale především ve vztahu k rezidentům těchto zemí, a tudíž zde nejsou zohledněny mezinárodní aspekty. O zdanění kapitálových společností ve vztahu k zahraničním společnostem – tj. k nerezidentům, pojednávají další kapitoly této práce. Komplexní pojetí zdanění jak ve vztahu k rezidentům tak ve vztahu k nerezidentům je účelné z toho důvodu, že společnosti mohou provést komparaci dvou daňových systémů ve vztahu k daním pro kapitálové společnosti a rozhodnout se, zda pro jejich potřeby je lepší být nerezidentem nebo případně ve druhé zemi podnikat jako rezident a tím optimalizovat svoje daňové náklady. Tato práce však nepodává vyčerpávající výklad všech daňově-právních ustanovení, pouze obecný přehled s vytyčením některých odlišností, na které se daňové subjekty (příp. přímo investoři) musí soustředit.

¹⁵ Volně dle ŠIROKÝ, J, str. 136-137

¹⁶ Srov. viz stránky Světové banky dostupné z WWW:
<http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS>

ZDANĚNÍ V ČR

DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB

Právní úprava daně z příjmu právnických osob je zakotvena v zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

V ustanovení § 17 odst. 1 zákona o daních z příjmů je uvedeno, že poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění zákona č. 492/2000 Sb.¹⁷

Daňová sazba daně z příjmu právnických osob je počínaje rokem 2009 stanovena ve výši 20 % a od roku 2010 ve výši 19 %. Od roku 1992, kdy byla sazba daně z příjmu právnických osob ve výši 42 %, do roku 2010 došlo ke snížení daňové sazby o 23 procentních bodů. Investiční fondy, investiční společnosti, podílové fondy a instituce penzijního pojištění podléhají nižší sazbě daně, která od roku 2004 činí 5 %. Právnícké osoby platí zálohy na daň a následující rok podávají daňové priznání s vyúčtováním daně z příjmu.

Od základu daně lze jako položky odčitatelné uplatňovat odečet daňové ztráty nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena a odečet ve výši 100 % výdajů vynaložených realizaci projektů výzkumu a vývoje.¹⁸

Vedle dividend je u kapitálových společností srážková daň ve výši 15% uvalena na:

- Tichého společníka nebo podíly na zisku
- Vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění.

Hmotný a nehmotný majetek lze odepisovat a pro odepisování se používají dvě metody a to lineární a zrychlená metoda. Pro daňové účely, odepisovatelným je hmotný majetek nemovitý, kromě pozemků a movitý majetek s pořizovací cenou vyšší než 40000 Kč a předpokládanou životností delší než 1 rok. Obecně platí, že hmotný majetek je odpisován

¹⁷ § 17 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁸ Dostupné z WWW www.businessinfo.cz

vlastníkem. Majetek lze zařadit do 5 odpisových skupin s maximální dobou odepisování 50 let.

Česká republika nabízí při splnění některých podmínek daňové úlevy pro investiční pobídky v podobě daňových prázdnin po dobu 10 let. Novelou z listopadu 2011 bylo také schváleno, že se o investiční pobídky mohou ucházet také společnosti zabývající se výzkumem a vývojem nebo strategickými službami (např. vývoj softwaru).

Od roku 2011 jsou dle § 19 ZDP osvobozeni od daní z příjmu dividendové, licenční a úvěrové transakce mezi rezidenty České republiky a nerezidenty, kteří mají sídlo v jiném členském státě EU, za předpokladu splnění podmínek uvedených v ZDP.

ZDANĚNÍ V RUSKU

V Rusku systém daně z příjmu právnických osob je také klasickým systémem, což znamená, že i zde jsou firemní zisky zdaněny na úrovni společnosti a rozdělený zisk je zdaňován v rukou akcionářů. Nicméně, ekonomické dvojí zdanění dividend je částečně eliminováno zdaněním sníženou sazbou, která je vybírána formou závěrečné srážky u zdroje. Daňové sazby dividend jsou jak dále uvidíme v závislosti na okolnostech 0, 9 a 15 %.

Hlavními legislativními pravidly, které upravují výpočet a placení daně z příjmu právnických osob jsou Ústava Ruské federace, Daňový zákoník RF, Federální zákony kterými se mění a doplňuje DZ RF a Mezinárodní smlouvy.

Daň z příjmu je jednou z nejkompexnějších v daňovém systému Ruska. Do základu této daně jsou zahrnuty všechny aspekty činnosti obchodních společností. Daň z příjmu je vybírána od právnických osob zřízených podle právních předpisů Ruské federace a vztahuje se na jejich celosvětové příjmy.

PŘEDMĚT ZDANĚNÍ

Předmětem zdanění jsou v Rusku:

- pro ruské organizace - příjmy, snížené o částku nákladů,

- pro zahraniční organizace působící v Ruské federaci prostřednictvím stálé provozovny –výnosy těchto stálých provozoven, snížené o náklady, které tato stálá provozovna měla,
- u ostatních zahraničních organizací - příjmy plynoucí ze zdrojů na území Ruské federace (čl. 309 DZ RF).

Zdanitelný příjem

Obecně platí, že rezidenti zdaňují své celosvětové příjmy, tj. zisky podniků. Zdanitelným ziskem jsou celkové příjmy z podnikání, ze zcizení majetku a jiných příjmů, snížené o náklady (např. z podnikatelské činnosti či finanční náklady). Příjmy jsou stanoveny podle pravidel v daňové legislativě (účetní hodnoty nejsou relevantní).

Osvobození od daně z příjmů

Mezi nejdůležitější výjimky patří:

- Dividendy vyplacené rezidentům,
- Aktiva darovaná rezidentovi od mateřské nebo dceřiné společnosti, za předpokladu, že darující společnost má 50% účast na základním kapitálu obdarované společnosti a tento majetek nebude po dobu 1 roku převeden na třetí osobu,
- Příjmy z využívání lodí registrovaných v ruském mezinárodním registru lodí v mezinárodní dopravě nebo z pronájmu těchto lodí,
- Organizace zabývající se vzděláváním a (nebo) zdravotnickou činností.

Daňové odpočty

Obecně platí, že společnosti mohou odečíst všechny potřebné výdaje zaplacené nebo vzniklé v průběhu roku s cílem pokračovat v činnosti zaměřené na dosažení zisku. Na veškeré náklady musí být doloženy doklady. Jsou klasifikovány jako náklady spojené s podnikáním (tj. výrobní náklady, náklady na mzdy, odpisy a podobné náklady), náklady na údržbu a opravy, náklady na výzkum a vývoj, a ostatní náklady (např. finanční náklady). Dividendy vyplácené společnostmi nejsou uznatelné pro daňový odpočet.

Odečtení určitých nákladů je spojeno s určitými stanovenými stropy. Mezi ně patří důchodové pojištění nebo životní pojištění zaměstnanců, které jsou uznatelné až do výše 12 % z mezd daného roku. Náklady na výzkum a vývoj pro neúspěšné projekty jsou uznatelné po dobu jednoho roku ve stejné výši. Náklady na reprezentaci jsou uznatelné až do výše 4% mzdových nákladů daného roku.

Odečtení úroků je omezeno, v závislosti na tom, zda je úrok vyplacen rezidentovi nebo nerezidentovi. Obecně platí, že výše odčitatelných úroků se nesmí lišit o více než 20% od průměrné úrokové sazby vypočtené na základě dluhového kapitálu podobné povahy.

Odpisy a amortizace

Odpisy jsou povinné a musí být provedeny nehledě na to, zda firma vytváří při své podnikatelské činnosti příjmy či ne. Odpisy jsou vypočteny na měsíční bázi. Odepisovatelný majetek je definován jako hmotný a nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 12 měsíců a má historickou cenu přesahující 40000 RUR, které jsou ve vlastnictví poplatníka a který se používá pro podnikání. Majetek s nižšími pořizovacími náklady lze odečíst v celkové výši v roce pořízení.

Pozemek, přírodní zdroje, zásoby, cenné papíry, deriváty, knihy a umělecká díla nejsou odepisovatelná. Aktiva, která se nepoužívají po dobu 3 měsíců a více v průběhu zdaňovacího období nejsou odepisovatelné, totéž platí i pro majetek který probíhá modernizací déle než 12 měsíců.

Odepisovatelná aktiva jsou rozdělena do deseti skupin podle životnosti (od 1 roku do 30 let). Základnou pro odepsání je pořizovací cena aktiva, tj. pořizovací cena, související náklady a náklady vynaložené na uvedení majetku do užívání. Pro aktiva získaná zdarma se používá tržní cena. Poplatník může používat buď lineární metodu, nebo degresivní (nelineární) metodu pro odpisování. Daňový poplatník může změnit způsob odpisování od počátku zdaňovacího období, změna je povolena pouze jednou za 5 let. Nicméně, pro budovy s životností delší než 20 let, je povolen pouze lineární způsob odpisování.

Kapitálové zisky

V Rusku neexistují žádné zvláštní daně z kapitálových výnosů. Kapitálové zisky jsou zdanitelné jako normální příjmy z podnikání.

Příjmy z převodu podílů v ruské společnosti, který byl v držbě po dobu delší než 5 let, jsou osvobozeny od daně z příjmu právnických osob, pokud je splněna jedna z následujících podmínek:

- jedná se o nekotované cenné papíry v průběhu celého doby držby, nebo
- nekotované cenné papíry, a po celou dobu držby patří k inovačnímu sektoru ekonomiky, nebo
- nekotované cenné papíry v okamžiku jejich pořízení, ale následně proběhla kotace a v okamžiku prodeje patřily do inovačního sektoru ekonomiky.

Sazby:

Příjmů a kapitálových zisků

Příjem PO je obecně zdaněn sazbou 20% (24% před rokem 2009). Od 1. ledna 2009 se 2% této sazby odvádí do federálního rozpočtu a 18% do rozpočtu krajů (dříve federální podíl 6,5%). Kraje mohou snížit svůj podíl na 13,5%, pro některé kategorie daňových poplatníků.

Kapitálové zisky jsou součástí běžného obchodního zisku a jsou následně zdaněny.

Srážkové daně

Dividendy

Dividendy přijaté rezidenty od jiných rezidentů jsou osvobozeny jak od srážkové daně, tak i od korporátní daně, pokud společnost přijímající dividendy má minimální účast 50% na základním kapitálu ve společnosti vyplácející a zároveň drží podíl nejméně po dobu 365 dní (čl. 285 odst. 3(1) DZ RF). Nově od roku 2011 ve vztahu k této výjimce byla odstraněna podmínka hodnoty účasti ve společnosti ve výši 500 mil. RUR.

Není-li možné aplikovat výše uvedenou výjimku, platí, že hrubé dividendy a jiné formy rozdělování zisku **rezidentním** společnostem RF jsou předmětem srážkové daně ve výši **9%**. Tato daň je konečná a dividendy nejsou zahrnuty do obecného základu daně příjemce.

Dividendové příjmy **nerezidentů** jsou zdaněny **15 %**, pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanoví něco jiného (jak dále uvidíme např. v případě nerezidenta z ČR je tato sazba dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve výši 10%).

Za určitých okolností v Rusku díky speciální metodě výpočtu základu daně pro dividendy se docílí toho, že vnitrostátní dividendové příjmy jsou osvobozeny od zdanění. Princip výpočtu je takový, že základ daně pro srážkovou daň se sníží o výši dividend přijatých touto společností vyplácející dividendy od jiných společností. Tak je rozdělovaný zisk zdaněn pouze jednou, a je osvobozen od daně v případě výplaty rezidentovi.

Úroky

Obecně platí, že úrokové příjmy jsou zahrnované do základu daně pro daň z příjmu a dani se v rámci obecné sazby korporátní daně. Avšak úroky ze státních nebo komunálních cenných papírů podléhají konečné srážkové dani ve výši 15% a úrok není zahrnut v základu daně z příjmů právnických osob. To se nevztahuje na státní a komunální cenné papíry vydané před 20. lednem 1997 a výnosy z některých dalších cenných papírů vydaných státem za účelem zajištění devizových rezerv. Úroky z hypotečních zástavních listů a dlouhodobé (minimálně 3 roky) komunální dluhopisy vydané před 1. lednem 2007 jsou zdaňovány 9% sazbou srážkové daně.

Licenční poplatky

V Rusku neexistuje srážková daň z licenčních poplatků pro rezidenty. Příjmy z licenčních poplatků spadají pod obecné příjmy z podnikání, jsou zahrnuty do obecného základu daně.

Pobídky

Ruská vláda podporuje investice do určitých hospodářských oblastí. Mezi takové pobídky patří zrychlené odepisování majetku, poskytování investičních úvěrů (většinou se jedná o investice do inovativních a výzkumných projektů). Mezi další investiční pobídky lze jmenovat zřízení Zvláštních ekonomických zón (rezidenti ZEZ jsou osvobozeny od daně z nemovitosti společnosti z majetku používaného v těchto ZEZ a daně z pozemků po dobu prvních 5 let od okamžiku vnesení tohoto majetku do účetnictví).

Správa daní

Zdaňovací období

Zdaňovací období je kalendářní rok. Zdanitelný příjem je příjem získaný v průběhu kalendářního roku. Kromě toho je rok rozdělen na vykazovaná období končící 31. března, 30. června, 30. září a 31. prosince. Daňový poplatník se však může rozhodnout pro výpočet a přiznání daně na měsíční bázi.

Daňové přiznání

Obecně platí, že roční daňové přiznání se podává nejpozději do 28. března roku následujícího zdaňovacího období. Kromě toho je poplatník povinen podat zjednodušené daňové přiznání za každé účetní období (např. čtvrtletí, půl roku a 9 měsíců). Poplatník si může zvolit, aby podával přiznání na kumulativní měsíční bázi (tj. přiznat příjmy za první měsíc, první 2 měsíce, první 3 měsíce, apod.). Bez ohledu na zvolené období vykazování, lhůta pro podání daňového přiznání je 28. den měsíce následujícího zvoleného účetního období. Stejná lhůta platí pro agenty srážející daň, pokud jde o srážkovou daň vyplácenou ve prospěch rezidentů a nerezidentů, a ve vztahu k dani z příjmů z ostatních zdanitelných příjmů zaplacených nerezidentům. Od září roku 2010 daňová přiznání lze podávat elektronicky.

Placení daně

Zdanitelným příjmem pro vykazované období je celkový objem příjmů od začátku roku. Daňová povinnost se pak vypočítává jako daň z celkových příjmů, snižena o platby za předcházející čtvrtletí daňového roku. Společnost je povinna odvádět měsíční zálohy ve výši jedné třetiny daňové povinnosti v předchozím čtvrtletí. Zálohy za první čtvrtletí daného zdaňovacího období vychází z daňové povinnosti v posledním čtvrtletí předchozího roku.

Daňový poplatník se může rozhodnout vypočítat a vykazovat zdanitelný příjem a zaplatit výslednou daň z příjmů na měsíční bázi za předpokladu, že o tom bude informovat místní daňový úřad do 31. prosince předchozího roku.

Pokud průměrný obrat vypočítaný za čtvrtletí nepřekročí 10 milionů RUR v každém ze čtyř předchozích čtvrtletí, nebo je poplatník nerezident působící prostřednictvím stále

provozovny v Rusku, je poplatník osvobozen od povinnosti platit měsíční zálohy. V takovém případě je korporátní daň zaplacená na čtvrtletní bázi.

U srážkové daně vybírané z dividend a úroků ze státních a komunálních cenných papírů, musí být daň sražena a odvedena místně příslušnému správci daně nejpozději následující pracovní den po dni příjmu platby. Jako zajímavost lze uvést, že od 1. ledna 2009 má ministr financí RF pravomoc odložit placení federálních daní po dobu až 5 let, pokud výše federální daňové povinnosti přesáhne deset miliard RUR a jejich vymáhání může vyvolat negativní sociálně-ekonomické důsledky.

Odvody za zaměstnance

- Důchodové pojištění – 26%;
- Sociální zabezpečení – 2.9%;
- Nemocenské pojištění – 3.1% + místní nemocenské pojištění 2% (od 2012 oba druhy sjednoceny jako jeden druh Nemocenského pojištění (5.1% od 2012);

Jak již bylo uvedeno, proběhla reforma a každým rokem Ministerstvo financí RF upravuje daňovou legislativu v souvislosti se snahou zefektivnit daňové příjmy při zohlednění makroekonomického vývoje v zemi (např. vliv krizí v minulých letech). Její hlavní směry pro následující roky vydává formou pokynů, např. *“Основные направления налоговой политики на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов (одобрены Правительством Российской Федерации 30 мая 2013 г.)”*.¹⁹

¹⁹ Dostupné z WWW http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf

KAPITOLA 3 MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ KAPITÁLOVÝCH SPOLEČNOSTÍ

MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ

S rozvojem mezinárodního obchodu a propojením ekonomik vyvstala potřeba upravit a harmonizovat daňové aspekty mezinárodních obchodních styků.

V základech současného mezinárodní vyjednávání v daňové oblasti jsou dvě vzorové smlouvy:

- **Modelová smlouva OECD** (*Model Tax Convention on Income and Capital*), která upravuje vztahy mezi vyspělými zeměmi, a
- **Modelová smlouva OSN** (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developing Countries*), která je zaměřená spíše na rozvojové země s respektováním jejich specifik.

K Modelové smlouvě OECD byl vydaný komentář, který jednak slouží jako interpretační nástroj jednotlivých článků smlouvy, jednak je postupně aktualizován, aby reflektoval soudobé trendy a vývoj v měnícím se hospodářském světě. Tato Modelová smlouva je určena jako vzor pro země, jejichž ekonomická úroveň se nachází přibližně na stejné úrovni. Proto smlouva OECD při zdaňování příjmů klade důraz na zdanění ve státě rezidenta. Oproti němu smlouva OSN je vhodná pro země s výrazně odlišným stupněm hospodářského rozvoje a upřednostňuje zdanění příjmů ve státě zdroje příjmu.

Česká republika vstoupila do OECD v roce 1995 a ve vztahu k Modelové smlouvě vznesla své výhrady k jednotlivým článkům, tzn. že v určitých otázkách si vyhradila odlišnou úpravu, než kterou nabízí Modelová smlouva. Všechny tyto výhrady, včetně jednotlivých článků se mohou postupem času upravovat a měnit.

Pro oba typy smluv existuje shodná modelová struktura:

Rozsah smlouvy (**Scope of the Convention**):

- Čl. 1 Osoby, na které se smlouva vztahuje. [**Personal Scope**]
- Čl. 2 Daně, na které se smlouva vztahuje. [**Taxed Covered**]

Čl. 3	Všeobecné definice. [General Definitions]
Čl. 4	Rezident. [Resident]
Čl. 5	Stálá provozovna. [Permanent Establishment]
Čl. 6	Příjmy z nemovitého majetku. [Income from Immovable Property]
Čl. 7	Zisky podniků. [Business Profits]
Čl. 8	Mezinárodní doprava. [International Transport]
Čl. 9	Sdružené podniky. [Associated Enterprises]
Čl.10	Dividendy. [Dividends]
Čl.11	Úroky. [Interest]
Čl.12	Licenční poplatky. [Royalties]
Čl.13	Zisky ze zcizení majetku. [CapitalGains]
Čl.14	Nezávislá povolání. [IndependentPersonalServices]
Čl.15	Zaměstnání. [DependentPersonalServices]
Čl.16	Ředitelé společností. [CompanyManagers]
Čl.17	Umělci a sportovci. [ArtistesandSportsmen]
Čl.18	Penze. [Pensions]
Čl.19	Veřejné funkce. [GovernmentService]
Čl.20	Studenti. [Students]
Čl.21	Ostatní příjmy. [OtherIncome]
Čl.22	Majetek. [Capital]
Čl.23	Metody vyloučení dvojího zdanění. [Methods for Elimination of Double Taxation]
Čl.24 –30	Dohodnuté postupy (Zákaz diskriminace. [Non-discrimination], Řešení případů dohodou. [Mutual Agreement Procedure],

Výměna informací. [**Exchange of Information**], Pomoc při výběru daní, Členové diplomatických misí a konzulární úředníci.[**Members of Diplomatic Missions and Consular Posts**], Územní působnost, Vstup v platnost. [**Entry into Force**], Výpověď. [**Termination**]

Co je tedy mezinárodní zdanění a jak vzniká? ²⁰

Dvojitě zdanění vzniká tehdy, jestliže tentýž předmět daně nebo majetek, je více než jednou podroben zdanění stejnou nebo obdobnou daní. A takové dvojí zdanění lze členit na:

- **vnitrostátní a**
- **mezinárodní.**

O *vnitrostátní dvojím zdanění* bylo pojednáno částečně v předchozích kapitolách. Jedná se o situaci, kdy tentýž příjem společnosti je zdaňován na úrovni společnosti a následně ještě na úrovni jednotlivých příjemců. O *mezinárodní dvojí zdanění* se jedná tehdy, jestliže fyzická nebo právnická osoba, je rezidentem jednoho státu a pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v druhém státě. Výsledkem toho je situace, kdy její příjem bude podléhat zdanění v obou státech, a to z titulu toho, že v jednom státě je jeho rezidentem a ve druhém proto, že v tomto státě má zdroj příjmu. Takže pokud aktivity nebo investice takové osoby se týkají více než jednoho státu (zaměřujeme se na právnické osoby), pak zde existuje reálné riziko dvojího zdanění. S ohledem na globalizující se ekonomiky a těsnější hospodářské a politické vztahy se tato otázka stává důležitou součástí hospodářského života. Jak se dále ukáže, regulace dvojího zdanění se týká nejen společností, které si samy vybraly tento způsob podnikání, ale také i mnoha jiných společností, které s nimi přicházejí do kontaktu a které musí počítat s legislativou v dané oblasti (tj. ačkoliv by se mohlo zdát, že se daná problematika netýká společností, které nevstupují na mezinárodní trhy, zákony nicméně ukládají zvláštní povinnosti i jim, například když vyplácejí příjmy stálé provozovně zahraniční firmy a tím pádem musí provést srážku daně, neboli zajistit daň, a přitom na první pohled nemusí být zcela zjevné, že se jedná o stálou provozovnu nebo že se nejedná o „normální“ českou firmu).

²⁰ Volně dle RYLOVÁ, Z.

Oblastí pozornosti pro výklad v této práci jsou daně přímé a to zejména důchodového typu. Právě zde mezinárodní zdanění vytváří nejvíce problémů a je nejrozsáhlejší snaha tyto problémy odstraňovat.

Právo ukládat daně je součástí státní suverenity a v rámci podpory zahraničních ekonomických i jiných vztahů se státy se části této suverenity vzdávají. Tímto vznikají vnitrostátní i smluvní opatření k odstranění či zmírnění dvojího zdanění.

Mezinárodní dvojí zdanění se člení na²¹:

- **právní** (totožnost daňového subjektu a předmětu daně)
- **ekonomické** (totožnost zdroje příjmu, ale nikoli subjektu)

Ekonomické vzniká tehdy, když různé státy uvalují daň na různé poplatníky, ale na základě stejného předmětu zdanění. Tj. situace, kdy např. daňové úřady dvou zemí zdaňují stejný zisk či příjem, ale zdaňují ho v rukou různých daňových subjektů. Jako příklad lze uvést rozdílné posouzení platby za licenci mezi dvěma podniky nadnárodní společnosti v případě, že daňová jurisdikce, která zdaňuje příjemce této platby, ji považuje za zdanitelný licenční poplatek, zatímco jurisdikce platícího podniku na ní pohlíží jako na platbu kapitálovou, tzn. bez možnosti uplatnit ji jako daňový náklad.

Takže o *ekonomické mezinárodní dvojí zdanění* jde tehdy, pokud stejná ekonomická transakce, příjem či obecně daňový předmět je zdaněn ve dvou nebo více státech (obvykle ale nikoli nezbytně v průběhu jednoho zdaňovacího období) v rukách různých daňových poplatníků.²²

O **právní mezinárodní dvojí zdanění** jde tehdy, pokud se vymáhají srovnatelné daně od jednoho daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období ve dvou nebo více daňových jurisdikcích. Jedná se tedy o situaci, kdy dva státy zdaňují *u téhož daňového subjektu stejný zisk* (první stát z titulu zdroje příjmu a druhý stát z titulu, že považuje daný subjekt za svého rezidenta). Právě právní mezinárodní dvojí zdanění lze odstranit částečně smlouvami o dvojím zdanění. V závislosti na metodě, kterou používá jednotlivá smlouva pro vyloučení dvojího zdanění může v praxi nastat situace, kdy i přes

²¹ RYLOVÁ, Z, str. 13-14

²² VÝŠKOVSKÁ, M., str. 158

existenci smlouvy o dvojím zdanění není možné celou daň zaplacenou ve státě zdroje započíst na daň ve státě rezidence daňového poplatníka.²³

S růstem mezinárodního obchodu a s ohledem na výše uvedené negativní jevy se rychle rozšířila i snaha o intenzivní a komplexnější řešení problematiky dvojího zdanění.

SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ OBECNĚ

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) mají trojí základní účel²⁴:

1. Zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy, které jsou tradičně rozdělovány na stát zdroje příjmu a stát rezidence poplatníka.
2. Přispět k boji proti daňovým únikům na mezinárodním daňovém poli. Z tohoto důvodu tyto smlouvy umožňují spolupráci smluvních států, výměnu informací a podporují vzájemnou pomoc při vymáhání daní a při interpretaci a řešení sporných případů.
3. Chránit daňové poplatníky a dávat jim jistotu při realizaci určitých mezinárodních transakcí, jehož řešení je upraveno příslušným článkem jednotlivé smlouvy.

POSTAVENÍ SMLUV V SYSTÉMU ČR

Podle čl. 10 Ústavy ČR jsou vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je ČR vázaná, součástí právního řádu. Pokud mezinárodní smlouva stanoví něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou tedy nadřazeny ZDP, nikoliv však Ústavě, která je předpisem vyšší právní síly.

Obdobně to upravuje samotný ZDP. V § 37 uvádí, že ustanovení ZDP se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, nestanoví jinak. Stejný postup bude dodržen při vyloučení dvojího zdanění, kde § 38f ZDP říká, že se bude postupovat podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána.

²³ Tamtéž

²⁴ VYŠKOVSKÁ M., str. 20

Zde však nutno také poznamenat, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění by principiálně neměly zhoršit postavení poplatníka oproti vnitrostátní úpravě.²⁵

POSTAVENÍ SMLUV V SYSTÉMU RF

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou na území Ruské federace účinné, jsou součástí právního řádu Ruské federace a mají přednost před národní daňovou legislativou.

Článek 15 odst. 4 Ústavy RF²⁶ stanoví, že mezinárodní smlouvy Ruské federace, jsou nedílnou součástí jejího právního řádu a stanoví-li mezinárodní smlouva pravidla jiná, použijí se pravidla mezinárodní smlouvy.

Obdobně to stanoví Daňový zákoník RF²⁷. Dle článku 7 DZ RF, stanoví-li mezinárodní smlouva Ruské federace, která obsahuje ustanovení týkající se daní a poplatků jiná pravidla, než které stanoví tento zákoník a jiné předpisy přijaté v souladu s tímto zákoníkem, použije se pravidel a norem mezinárodních smluv.

Z toho tedy plyne, že je třeba při zdaňování zahraničních osob vycházet především z ustanovení mezinárodních smluv o zdanění.

POJMY

Pro pochopení problematiky dvojího zdanění je třeba definovat některé pojmy, se kterými se v této disciplíně lze setkat. Jde především o pojem daňový rezident, daňový nerezident, pojem domicilu aj. Některé pojmy se zdají být až triviální, ale jejich ne zcela přesné pochopení často v praxi přivádí k nesčetným chybám.

²⁵ MALENOVSKÝ, J., str. 367 a 369

²⁶ Ústava RF dostupná z WWW „Конституция Российской Федерации“
http://zakon.scli.ru/ru/legal_texts/national_law/index.php?do4=document&id4=15d4560c-d530-4955-bf7e-f734337ae80b

²⁷ Daňový kodex RF dostupný z WWW
http://zakon.scli.ru/ru/legal_texts/national_law/extended/index.php?do4=document&id4=f7de1846-3c6a-47ab-b440-b8e4cea90c68

POPLATNÍK A PLÁTCE DANĚ

Při aplikaci tuzemského či mezinárodního práva v oblasti daní z příjmu a majetku je nezbytné identifikovat především osobu, která nese daňovou povinnost, tj. poplatník daně, a osobu, která ji pod svou majetkovou odpovědností plní, tj. plátce daně.²⁸

DAŇOVÝ REZIDENT, DAŇOVÝ DOMICIL, OMEZENÁ A NEOMEZENÁ DAŇOVÁ POVINNOST

Rozsah daňových povinností poplatníků (právnických či fyzických osob) vůči konkrétnímu státu je primárně určen skutečností, zda je tento subjekt daňovým rezidentem daného státu či nikoliv. Daňové rezidentství je vymezeno na dvou úrovních, a to na úrovni vnitrostátního práva a na úrovni mezinárodního práva. Nutno podotknout, že mezinárodní úprava má v tomto případě přednost před tou vnitrostátní, o čemž také bude pojednáno dále.

Smlouvy pojmy rezidentství vymezují odlišně a pokud jsou uzavřeny, je nutné odhlédnout od jejich vnitrostátní definice.²⁹

Vnitrostátní legislativa obou zemí upravuje případy zdanění jak pro rezidenty, tak i pro nerezidenty. Tak např. dle DZ RF budou dividendové příjmy zdaněny pro rezidenty RF sazbou 9% a pro nerezidenty sazbou 15%. Obdobnou diferenciaci obsahuje i ZDP, který např. od roku 2013 u úrokových příjmů (§ 22 odst. 1 písm. (g) ZDP) upravuje pro rezidenty ČR sazbu 15% (§ 36 odst. 1 písm. (b) ZDP) a pro nerezidenty (se kterými není uzavřena smlouva a nejedná se o členský stát EU) sazbu 35% (§ 36 odst. 1 písm. (c) ZDP). U některých sazeb daně není provedena diferenciaci a tato sazba platí jak pro rezidenty, tak i pro nerezidenty.

V případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zdanění nerezidentů provede dle vnitrostátních předpisů. Tj. pokud mezi zeměmi neexistuje smlouva o zamezení dvojího zdanění, tak stát zdroje příjmu nerezidenta zdaní dle vnitrostátních předpisů (např. výše uvedenou sazbou 35% u úrokových příjmů). S ohledem na to, že taková smlouva mezi ČR a RF existuje, tato práce se nezabývá zdaněním nerezidentů dle „národní legislativy“ nýbrž dle této smlouvy a pouze se zohledněním specifik ve

²⁸ SOJKA, V., str. 12

²⁹ SOJKA, V., str. 13

vnitrostátním zákonodárstvím, které je zapotřebí pro vyloučení dvojího zdanění a výpočet finální daně.

Obecně platí, že **daňovým rezidentem** určitého státu je *poplatník s neomezenou (celosvětovou) daňovou povinností* vůči tomuto státu, tzn., že předmětem zdanění jsou jak příjmy z domácích zdrojů tak i všechny příjmy ze zahraničí.

Daňový nerezident určitého státu je naopak *poplatník s omezenou daňovou povinností* vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnost je zde omezená výhradně na příjmy ze zdrojů na území toho daného státu nebo na majetek nacházející se na území toho státu.³⁰

Starší smlouvy o zamezení dvojího zdanění pro daňového rezidenta používají pojem *osoba s daňovým domicilem*. Zde je pak třeba upozornit, že *rezident státu* a *daňový rezident státu* nejsou totožné pojmy, protože pojem *daňový rezident* se vymezuje pouze pro daňové účely.

Tato práce se zabývá právními osobami a tedy otázky mezinárodního zdanění ve vztahu k fyzickým osobám zde nejsou zmíněny, ač problematika fyzických osob se zdá být mnohem rozsáhlejší a komplikovanější než v případě právnických osob.

STÁLÁ PROVOZOVNA

Pojem „stálá provozovna“ je výhradně daňovým termínem a byl zaveden za účelem účinného zdanění zisků z podnikání nerezidentů. Problematika určení a existence stálé provozovny je značně rozsáhlá a proto se práce omezuje na její strohou definici.

Pokud bychom to měli ukázat na příkladu ČR, stálou provozovnou může být např. kancelář, pobočka, organizační složka nebo obchodní reprezentace, kterou si zahraniční firma v ČR zřídí. Tyto podnikatelské útvary sice nemají samostatnou právní subjektivitu - zůstávají součástí zahraniční osoby (nerezidenta) - ale ekonomické znaky samostatného subjektu mají, proto je jim daňovými zákony a mezinárodními smlouvami přisouzena také jistá daňová samostatnost. Díky tomu lze příjmy stálých provozoven - které jsou po právní stránce příjmy nerezidentů - zdanit ve státě jejich umístění. Toto vychází z představy, že v rámci své podnikatelské činnosti stálé provozovny obecně

³⁰ tamtéž, str. 14

využívají veřejných služeb financovaných z daní dotyčného státu (veřejné komunikace, policie, hasiči, soudy apod.)

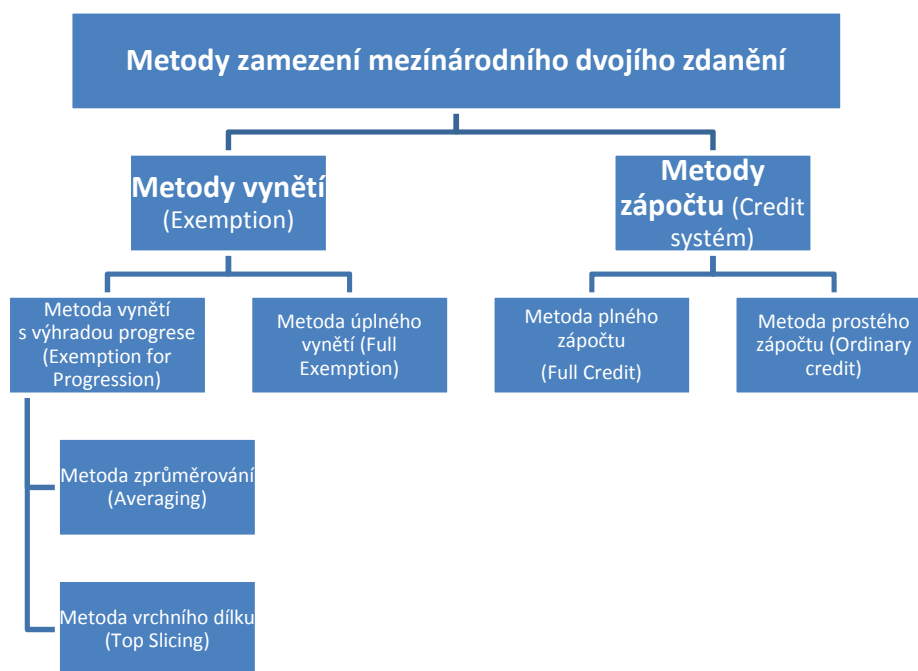
Plynou-li nerezidentovi příjmy ze zdrojů na území ČR z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny umístěné v ČR, pak tyto příjmy podléhají zdanění v ČR. Úprava stálé provozovny je obsažena jak v ZDP (§ 22) tak i ve Smlouvě (článek 5). Pokud činnost zahraniční osoby nevede ke vzniku stálé provozovny, tak jsou tyto příjmy zdaněny dle ustanovení pro nerezidenty.

Je třeba odlišit **stálou provozovnu** od **organizační složky**. Tyto pojmy jsou na první pohled totožné, ale ne vždy se automaticky překrývají. Stálá provozovna není institucionální formou podnikání, je formálně vytvořena pro existující povinnost daňového subjektu na dani z příjmu. Stálá provozovna *se nezakládá, ale vzniká*. Vzniká z důvodu splnění zákonných kritérií určitých činností daňového nerezidenta ve státě zdroje. Stálá provozovna má povinnost se přihlásit k registraci a v takovém případě se opět jedná pouze o registrační povinnost pro daňové účely. Oproti tomu organizační složka je institucionalizovanou formou podnikání, která podléhá jak v ČR tak i v Ruské federaci povinnosti registrace v obchodním rejstříku (resp. v Souhrnném státním registru poboček zahraničních osob akreditovaných na území Ruské federace).³¹ Je obvyklé, že organizační složka je zároveň i stálou provozovnou. Mohou se objevovat však i situace, kdy organizační složka vznikne, ale charakter její činnosti nevede ke vzniku stálé provozovny. Pokud činnost organizační složky odpovídá podmínkám pro vznik stálé provozovny, tak stálá provozovna vzniká okamžikem zahájení činnosti.

METODY ZDANĚNÍ

Existují dva základní způsoby zamezení dvojímu zdanění, které se používají a jednotlivé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění specifikují, která metoda se použije. Jedná se o metodu vynětí a metodu zápočtu. Ty se dále člení a vyskytují se v modifikovaných podobách.

³¹ Pro více o registraci viz stránky Státní registrační komory při Ministerstvu spravedlnosti Ruské federace, dostupné z WWW www.palata.ru



METODY VYNĚTÍ

Charakteristickým znakem pro tyto metody je, že žádnou roli při zdaňování příjmů např. v ČR nehraje skutečnost, zda byl příjem v zahraničí zdaněn nebo ne. Stát, odkud příjmy pocházejí, tak má při zdaňování těchto příjmů výlučné postavení. Stát rezidenta ani nemusí požadovat uvedení těchto příjmů v daňovém přiznání. V ZDP je tato skutečnost uvedena např. v § 38g odst. 2.

METODY ZÁPOČTU

V případě metod zápočtu je daň zaplacená v zahraničí započítána na daňovou povinnost v tuzemsku. V rámci metod zápočtu rozlišujeme metodu plného zápočtu a metodu prostého zápočtu.

Při uplatňování příslušné metody o zamezení dvojího mezinárodního zdanění musí být poplatník schopen prokázat výši základu daně, zdroj příjmů, výši daně zaplacené v zahraničí a správnost výše daně zaplacené v zahraničí.

KOMPARACE NA ZÁKLADĚ SZDZ MEZI ČR A RF

Po projednání toho, co vlastně mezinárodní zdanění představuje, přistoupíme k analýze Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a RF a v rámci ní budeme zkoumat

jednotlivá ustanovení, která jsou relevantní ve vztahu ke kapitálovým společnostem a jejich zdanění a to především pokud se jedná o zdanění zisků podniků, zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků.

SMLOUVA O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ A JEJÍ APLIKACE

Mezi vládou Ruské federace a vládou České republiky byla dne 17.11.1995 v Praze podepsána Smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmů a z majetku (dále jen „Smlouva“ nebo „SZDZ“).

Smlouva vstoupila v platnost dnem 18. července 1997 a to na základě svého článku 28 odst. 2. Ustanovení smlouvy se uplatňují od 1. ledna 1998. Tímto dnem se ve vzájemných daňových vztazích mezi Českou republikou a Ruskem přestaly uplatňovat dvě mnohostranné smlouvy uzavřené v rámci bývalé RVHP³². K tomu bylo pak vydáno Ministerstvem financí:

- 94/1998 FZ. Sdělení k odstavci 3 článku 5 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 278/1997 Sb.)
- 1-2/1999 FZ Pokyn k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 278/1997)
- Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.

V roce 2009 byl Státní dumou RF ratifikován další dokument - Protokol ke Smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Protokol upřesňuje některá ustanovení Smlouvy, například mezinárodní přepravu, stálou provozovnu, dividendy, úroky, licenční poplatky a další. Dále tento Protokol objasňuje otázky týkající se zásady nediskriminace při zdanění a výměny informací mezi příslušnými orgány smluvních stran.³³

Při veřejné diskuzi k podpisu tohoto Protokolu jeden z poslanců ruské Dumy vyjádřil znepokojení, že desetitisíce Rusů získají možnost zdanit příjmy v České republice a pobouřeně dodal: "Čím si zasloužila (*Pozn. autora: ČR*) takový dar?". Že díky

³² 94/1998 FZ. Sdělení k odstavci 3 článku 5 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 278/1997 Sb.)

³³ Online na <http://www.regnum.ru/news/1142945.html>

mezinárodnímu zdanění odtékají daňové příjmy států do jiných ekonomik je přesně ta věc, se kterou se jednotlivé země musí vypořádat.

DAŇOVÝ REZIDENT / NEREZIDENT - ÚPRAVA

ÚPRAVA PODLE ČR (ZDP)

Podle § 17 odst. 3 ZDP je daňovým rezidentem ta právnická osoba, která má na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení. V praxi není problém stanovit rezidentství podle sídla. Vychází to z jednoznačných dokumentů, např. ze zápisu v obchodním rejstříku nebo jiného registru právnických osob.

K interpretaci pojmu *místo vedení* vydalo Ministerstvo Financí v roce sdělení, kde uvádí, že místo vedení lze definovat jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná pro činnost podniku a tato rozhodnutí nemohou být změněna na nižším organizačním hierarchickém stupni.

Zavedení kritéria místa vedení značným způsobem omezuje manévrovací možnosti společností, které v zájmu krácení daní přesouvají svá sídla do daňových rájů. Právě toto kritérium místa vedení pak umožňuje správci daně postihovat taková formální stěhování sídel. Ostatně např. i již výše uvedená sazba daně pro některé typy příjmů u nerezidentů ve výši 35% (§ 36 odst. 1 písm. (c) ZDP) je reakcí na zdaňování v daňových rájích.

Jak již bylo uvedeno, kritéria pro stanovení neomezené daňové povinnosti uvedená v zákoně se vztahují jak na zahraniční osoby ze zemí, se kterými není v účinnosti smlouva o dvojím zdanění, tak i na zahraniční osoby ze smluvních států. Bez dalšího posuzování je lze však aplikovat pouze na rezidenty nesmluvních států.³⁴

ÚPRAVA PODLE RF (DZ RF)

Pojem "daňový rezident Ruské federace" byl zaveden federálním zákonem ze dne 31.07.1998 č. 146-FZ, s platností Daňového zákoníku Ruské federace, ale pojem se vztahoval pouze na fyzické osoby.

V současné době Daňový zákoník RF pojem "daňový rezident" pro právnické osoby nepoužívá. Zdaňovány jsou *organizace zaregistrované v souladu s legislativou RF*. Podle

³⁴ SOJKA V., str. 14

DZ RF ruskými organizacemi jsou právnické osoby založené podle zákonů Ruské federace. Fakticky tento stav tedy odpovídá mezinárodně uznávané definici daňového rezidentství společnosti podle místa registrace (místo usazení právnické osoby) a nezohledňuje místo vedení společnosti. Tento stav je neudržitelný a brzy se očekává vnesení prvku místa vedení pro určení rezidentství společnosti. O této věci se hovoří již v Pokynech pro daňovou politiku v Ruské federaci v roce 2008–2010³⁵, která upozorňuje, že taková definice je příliš úzká a nedostatečná, nezohledňuje hospodářské vztahy mezi podnikem, jejími zakladateli a řídicími orgány.

V souladu s článkem 246 DZ RF zahraniční organizace jsou *poplatníky daně z příjmů* a mohou vystupovat ve dvou podobách:

- zahraniční společnosti působící v Ruské federaci prostřednictvím stále provozovny, které mají příjmy ze zdrojů na území Ruské federace;
- zahraniční společnosti, které nepůsobí v Ruské federaci prostřednictvím stále provozovny, ale mají příjmy ze zdrojů v Ruské federaci.

Cílem nové úpravy je, aby se zabránilo situaci, kdy zahraniční firmy, záměrně založené ruskými společnostmi a jednotlivci, jsou ve skutečnosti ovládané z Ruska, čímž dochází ke vzkvétání offshore společností. V současnosti je v Ruské federaci zdanění příjmů zahraničních společností ovládaných z RF umožněno až po prokázání existence stále provozovny této společnosti na území RF.

V dokumentu se také uvádí, že navrhované řešení otázky rezidentství je v souladu s obecně uznávaným pojetím stanovení rezidentství podle kritéria místa vedení a kontroly. V současnosti však zatím tato definice nebyla zanesena do zákona a stejné záměry jsou vyjádřeny v nových Pokynech pro rok 2012-2014.³⁶

Z pohledu vztahů mezi ČR a RF se ale zdá, že se tato mezera v pojmosloví nejeví překážkou právě díky existenci Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

³⁵ Ministerstvo financí RF *Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 – 2010 гг.*, dostupné z WWW <http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/05/taxpoltend.pdf>

³⁶ Pokud by tímto vznikl vztah mezi zemí, která definuje rezidentství u právnických osob podle místa vedení a RF, která definuje podle místa registrace společnosti, vznikl by konflikt o rezidentství.

Pokud činnost zahraničních firem v Rusku vedla k vytvoření stálé provozovny, tak se taková zahraniční společnost stane samostatným poplatníkem daně z příjmu podle ruských zákonů. Zahraniční společnost v tomto případě zdaňuje všechny příjmy ze zdrojů v Ruské federaci, které se týkají činnosti této zahraniční společnosti prostřednictvím stálé provozovny.

V případě, že zahraniční společnost provozuje na území Ruské federace aktivní podnikatelskou činnost, ale tyto aktivity nevedou ke vzniku stálé provozovny pro daňové účely, nepodléhá výsledný příjem zahraničního subjektu zdanění v RF.

ÚPRAVA DLE SZDZ

Daňové rezidentství je v SZDZ definováno odlišně oproti české vnitrostátní úpravě a má zároveň i jiný účel. Vnitrostátní úprava se snaží označit logicky spíše širší než užší množinu osob daňovými rezidenty (tj. osoby s neomezenou daňovou povinností) v daném státě, což může vést ke vzniku dvojího rezidentství napříč státy. Tomu se systematicky snaží zabránit právě SZDZ. Výše zmíněný princip proporcionality se projevuje i u vzniku daňového rezidentství a znamená, že pokud dle vnitrostátních předpisů není subjekt podroben zdanění v daném státě (a nevzniká mu tedy daňové rezidentství), nemůže vzniknout ani prostřednictvím dané SZDZ. Smlouva se v první řadě odkazuje v čl. 4 odst. 1 na vymezení daňových rezidentů tak, jak jej definují zákony smluvních států, jestliže se toto vymezení opírá o bydliště, stálý pobyt, místo vedení nebo obdobné kritérium. Znamená to, že pokud z legislativy určitého smluvního státu daňová rezidence poplatníkovi nevzniká, nemůže se stát daňovým rezidentem tohoto státu ani prostřednictvím SZDZ. S ohledem na to, že legislativa obou zemí má jinou vnitrostátní definici rezidenta právnické osoby, může za určitých okolností dojít ke kolizi práv obou zemí, např. když jednu a tutéž právnickou osobu bude RF považovat za svého rezidenta z titulu sídla v Rusku a ČR jí bude považovat za rezidenta z titulu toho, že se zde nachází místo jejího vedení. Na tyto případy se pak aplikuje čl. 4 odst. 3, který stanoví, že pokud je jiná než fyzická osoba podle vnitrostátních předpisů rezidentem v obou smluvních státech, bude považována za rezidenta v tom státě, v němž se nachází místo jejího skutečného vedení. Tímto bude rozpor vyřešen.

VÝBĚR STÁTU ZDANĚNÍ NENÍ MOŽNÝ

V praxi často dochází mezi daňovými subjekty k nesprávné interpretaci ustanovení Smlouvy. V této souvislosti je třeba uvést, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění neumožňují daňovým subjektům si vybrat zemi, ve které bude jejich příjem nebo majetek zdaněn. Slovní spojení typu „*mohou být zdaněny*“ se nevztahuje na právo daňového poplatníka. Je zde myšleno právo a zároveň povinnost smluvního státu zdanit tyto příjmy, pokud tak určují vnitrostátní daňové předpisy.

ZÁKAZ DISKRIMINACE

Ustanovení zákazu diskriminace neboli zásady rovného zacházení má obecný význam. Jeho podstata spočívá v tom, že rezidenti jednoho smluvního státu nebudou v druhém smluvním státě podrobena žádnému zdanění nebo povinností, které jsou tíživější, než ve vztahu k rezidentům. Uzavření těchto smluv tedy zajišťuje při zdaňování příjmů nebo majetku stejné zacházení pro rezidenty i nerezidenty. Diskriminačnímu zacházení také nesmí dojít u konstrukce základu daně při odečtu nákladů na úroky či licenčních poplatků a jiných., a sice proto, že jsou vyplaceny podnikem jednoho státu rezidentovi druhého státu. I podnikům, které jsou zcela nebo zčásti vlastněny rezidenty jiných států bude zajištěno rovného zacházení jako domácím subjektům. Toto ustanovení však neumožňuje ani tzv. pozitivní diskriminaci, tj. smluvní státy neposkytují nerezidentům žádné závazky na „lepší zacházení“, jakékoliv osobní úlevy a slevy.

Protokolem ke Smlouvě byl zaveden další mimořádně důležitý odstavec 6, jehož ustanovení je důležité i ve vztahu k jiné otázce. Dle Smlouvy se toto antidiskriminační ustanovení použije nejen na daně, které jsou předmětem SZDZ, ale také na veškeré daně, které jsou smluvními státy ukládány. Tím dopad SZDZ mimořádně přesahuje i na jiné druhy daní.

ZDANĚNÍ ZISKŮ PODNIKŮ (ČLÁNEK 7 SZDZ)

Po určení toho, kterého státu je rezidentem daný subjekt, lze přistoupit k otázkám zdanění jeho příjmů. Čl. 7 SZDZ se zabývá zdanění zisků podniků. V tomto článku se projevuje obecně uznávaná zásada smluv o zamezení dvojího zdanění, že podnik jednoho státu by neměl být podroben zdanění ve druhém státě, pokud v tomto druhém státě nevykonává činnosti prostřednictvím stále provozovny, která se zde nachází.

Význam této zásady spočívá v tom, že je všeobecně přijímána skutečnost, že pokud podniku jednoho státu nevznikne ve druhém státě stálá provozovna, neměl by být považován za osobu účastnící se hospodářského života tohoto druhého státu v takovém rozsahu, aby tato osoba spadala do jurisdikce druhého státu při zdanění.

Pokud tedy podnik vykonává v tomto druhém státě svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, tak v takovém případě jeho příjmy, které lze přičíst právě takové stálé provozovně, budou podléhat zdanění právě v tom druhém státě (tj. není možné vztahovat na zisky, které plynou zahraničnímu podniku, ale nelze je přičíst její stálé provozovně na území druhého státu, což se v minulosti často stávalo).

Dále Smlouva poukazuje na to, že dané stálé provozovně musí být přičteny všechny celosvětové zisky, které by mohla realizovat v případě, že by vystupovala jako samostatný podnik (ve vztahu k podniku, který ho zřídil) a ne jako stálá provozovna. Komentář k modelové smlouvě uvádí, že tyto činnosti lze identifikovat prostřednictvím funkční a faktické analýzy, při které budou identifikovány ekonomicky významné činnosti a odpovědnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny a následně stanoveny odměny za taková jednání, použitá aktiva a rizika nesená podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím zbytku podniku.

Při výpočtu zisků stálé provozovny je třeba uplatnit odpočet kdekoliv vynaložených nákladů, které byly vynaloženy pro účely stálé provozovny. V některých případech to nebude možné zcela přesně zjistit (např. administrativní náklady podniku), pak by se doporučoval postup určení nákladů založený na poměru, jakým obrat stálé provozovny přispívá k obratu podniku jako celku.

S ohledem na různé definice zisků podniků v různých zemích, často vzniká situace, kdy se řeší konflikt kam zařadit jednotlivé druhy zisků (dividendové, úrokové, licenční příjmy). Smlouva uvádí, že v takových situacích jsou upřednostněny speciální články smluv o dividendách, úrocích apod. Tento článek se tedy bude aplikovat na zisky podniků, které nepatří do kategorie příjmů upravených speciálními články Smlouvy.

V případě ČR a RF lze takový rozpor spatřit při zdanění licenčních poplatků. V ruské legislativě není pojem „royalties“ (který odpovídá českému pojmu licenční poplatky) jednoznačně definován a nemá samostatnou daňovou sazbu. Z toho důvodu je spíše

řazen do společného celku „zdanění zisku podniku“. Pro mezinárodní účely a s ohledem na tento odstavec ale bude třeba takové zisky zařadit do kategorie „licenční poplatky“ (čl. 12 Smlouvy).

ZDANĚNÍ DIVIDEND (ČLÁNEK 10 SZDZ)

Obecně se dividendami rozumí rozdělení zisku akcionářům akciových společností a společníkům, přičemž akcionáři osobně podléhají zdanění pouze zisků, které jsou rozděleny společností. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají širší definici dividend a zahrnují mezi ně i příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku a příjmy z jiných společenských práv, které jsou podrobeny ve smluvních státech stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle zákonů státu, jehož je rezidentem společnost vyplácející dividendy. Tak v ČR lze pod pojem dividendy zařadit i některé další příjmy (např. příjem tichého společníka, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku apod.) a naopak mezi dividendové příjmy nelze zařadit příjmy z převodu podílů akcií, které jsou zařazeny do článku 13 - zisky ze zcizení majetku.³⁷

Nejednoznačnost definice platí také v RF, která je obsažena v čl. 43 DZ RF. Oproti ČR nejsou v Rusku považovány za dividendy např. podíly na likvidačním zůstatku nebo platby akcionářům v podobě převodu akcií téže společnosti.

Tento článek Smlouvy uvádí, že dividendy mohou být podrobeny zdanění ve státě rezidence vlastníka příjmu a dále také vyhrazuje právo skutečného vlastníka dividendy na zdanění ve státě zdroje dividend, tj. ve státu, jehož je společnost vyplácející dividendu rezidentem a to podle právních předpisů tohoto státu. **Avšak v případě zdanění dividend u zdroje příjmu je sazba daně Smlouvou omezena na 10%.** Tato snížená sazba se týká pouze zdanění dividend a nikoliv zdanění příjmů, ze kterých je dividendy vyplacena.

Za skutečného vlastníka se považuje osoba, které se dá příjem objektivně přisoudit, tato osoba ho pak také zdaňuje. Příjemcem totiž jako prostředník může být i agent, zprostředkovatel či mandatář.

³⁷ SOJKA, V., str. 145

Dále Smlouva upravuje situace, kdy jsou dividendy součástí zisku stálé provozovny, která provádí průmyslovou či obchodní činnost. Pokud nastane tato situace, uplatní se přednost dle článku 7 této Smlouvy. Pokud skutečným vlastníkem dividend je stálá provozovna a dividendy jsou vypláceny na základě podílu ve společnosti, který je v majetku stálé provozovny nebo je s touto provozovnou jinak spojen, potom se uplatní přednost podle článku 7 a stát, v kterém je zdroj dividend, je zproštěn omezení uvedených v tomto článku (dá se říct obvyklá výjimka, která platí pro stálou provozovnu).

ÚPRAVA PRO NEREZIDENTY PODLE ZDP

Nerezidenti, kterým plynou dividendové příjmy z území ČR, hradí zvláštní sazbu daně ve výši 15% dle §36 odst. 2 písm. a) ZDP. Ale ve chvíli, kdy poplatník předloží potvrzení, že se jedná o Ruskou společnost, tak se bude aplikovat sazba uvedená ve Smlouvě ve výši 10%.

Způsob úhrady pak upravuje § 38d ZDP, který stanovuje, že u dividendových příjmů je plátce daně povinen srazit daň při jejich výplatě (s přihlédnutím na lhůty, kdy o rozdělení zisku rozhodla valná hromada nebo členská schůze), a takto sraženou daň odvede dle odst. 3 místně příslušnému správci daně. Nevčasné odvedení daně je spojeno s vyměřením penále. V případě, že plátce podlehne tlaku zahraničních akcionářů a takto stanovenou daň nesrazí, bude ji plátce odvádět sám a takto uhrazenou daň nelze považovat za daňově uznatelný náklad. V současné době platí jednotný režim lhůty pro odvod daně sražené z dividend daňovým rezidentům i nerezidentům.

Pro potřeby zamezení dvojího zdanění správce daně buď sám nebo prostřednictvím plátce vystaví „*Potvrzení o sražení daně*“ (poplatník může podat žádost o vystavení takového potvrzení prostřednictvím plátce daně dle § 38d odst. 7 ZDP).

V případě, že dojde ke stržení nesprávné výše daně, nejčastěji při použití nesprávné daňové sazby, mohou v ČR vzniknout komplikace. Poplatník totiž nemůže o přeplatek požádat sám přímo finanční úřad, ale musí se nejprve obrátit na plátce, který následně vrátí přeplatek poplatníkovi a zároveň nárokuje přeplatek u příslušného správce daně. Může však nastat situace, kdy plátce odmítne vrátit přeplatek s tím, že daň byla sražena ve správné výši. Proti tomuto se může poplatník bránit cestou stížnosti na postup plátce

daně dle §237 DŘ. ³⁸ Dividendy přijaté ze zahraničí jsou zahrnuty do samostatného základu daně dle § 20b ZDP.

Dále stojí za zmínku uvést, že při dodržení podmínek daných v ZDP (§ 19 odst. 1 písm. z) jsou dividendy od dceřiných společností osvobozeny od daně.

ÚPRAVA PRO NEREZIDENTY PODLE DZ RF

V Rusku je úprava podobná, výplatu dividend dle čl. 275 odst. 2 a 3 DZ RF provádí jak pro rezidenty tak i nerezidenty formou srážky plátce, tzv. daňový agent³⁹ (tj. společnost vyplácející dividendu).

Základ daně je v tomto případě výše vyplácených dividend a obecná sazba pro nerezidenty je stanovena ve výši 15% (čl. 284 odst. 3.3) DZ RF. S ohledem na existenci Smlouvy, která uvádí pro dividendy sazbu 10%, použije se zdanění dividendových příjmů mezi ČR a RF tato nižší sazba. Aby mohla česká PO nárokovat tuto nižší sazbu, bude muset předložit potvrzení o tom, že je rezidentem ČR, a to předtím než bude provedena výplata.

Daň z příjmů vybíraná srážkou z dividendy, musí být uhrazena do rozpočtu do 10 dnů ode dne, kdy došlo k výplatě dividendy (čl. 287 odst. 4 DZ RF).

Pokud daňový agent strhnul částku podle zvýšené sazby, protože česká organizace nedoložila dokumenty o tom, že se jedná o rezidenta státu, se kterým má Rusko uzavřenou SZDZ (tj. s ČR), pak má podle čl. 312 DZ RF společnost nárok si zažádat o vrácení takového přeplatku. Pro to bude třeba předložit v ruském jazyce dokumenty o rezidentství dle uvedeného článku.

ZDANĚNÍ ÚROKŮ (ČLÁNEK 11 SZDZ)

Při mezinárodním zdanění je třeba přesně vymezovat pojmy. Úroky jsou zde chápány jako odměna za půjčené peníze.

Smlouva definuje „úrok“ jako příjmy z pohledávek bez ohledu na jejich druh, ať již pocházejí z pohledávek zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, nebo bez práva na účast na zisku dlužníka a obzvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher spojených s těmito cennými

³⁸ SOJKA, V., str. 158

³⁹ Ruský termín „налоговый агент“

papíry, obligacemi nebo dluhopisy. Zde je třeba také upozornit, že za úroky nejsou považované dividendy dle čl. 10 odst. 3 Smlouvy.

Takto definované úroky jsou na základě Smlouvy úplně osvobozeny od zdanění ve státě zdroje (na rozdíl např. od dividend). Tzn. v případě, že zdrojem úroků je Ruská federace, pak na základě Smlouvy tyto úrokové příjmy z Ruska budou v Rusku osvobozeny od zdanění. Musí ale zde být dodržena stejně jako u dividend podmínka skutečného vlastníka úroků. Není rozhodující, kdo je formálně uveden jako příjemce úroku, nýbrž kdo je skutečným vlastníkem. A pokud příjemcem není skutečný vlastník, kterým je rezident jiného než smluvního státu, potom se tohoto zvýhodnění nepoužije. Určení skutečného vlastníka může být ovšem v praxi komplikované.

I zde platí výjimka pro stálé provozovny. Pokud rezident a skutečný vlastník úroků vykonává činnost ve druhém státě prostřednictvím stálé provozovny a jestliže pohledávka, ze které jsou úroky placeny se skutečně váže k této stálé provozovně, pak jsou úroky příjmem stálé provozovny a osvobození se na ně nevztahuje.

Smlouva také upravuje i další situace, např. v případě, že ve spojení se stálou provozovnou dojde k zadlužení. Pak se předpokládá, že takové úroky mají zdroj ve státě, kde je umístěna stálá provozovna. Za těchto okolností může být Smlouva aplikována i na rezidenta zcela jiného státu. Tak např. když stálá provozovna polské firmy působící v Rusku poskytla dodavatelský úvěr českému zákazníkovi, bude se zdanění takového úrokového výnosu řídit česko-ruskou Smlouvou.

Může vzniknout také situace, kdy částka úroků, posuzovaná se zřetelem k pohledávce, ze které je placena, přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi dlužníkem a věřitelem, nebo které oba udržují s třetí osobou (tzv. sdružené, spřízněné podniky), částku, kterou by si byli dlužník s věřitelem dohodli, kdyby nebylo takových vztahů. Pro takové případy Smlouva ukládá aplikovat ustanovení čl. 11 pouze na posledně zmíněnou částku (na tzv. tržní úrok neovlivněný zvláštními vztahy mezi podniky). Přesahující částka plateb-úroků bude v takovém případě podléhat zdanění v souladu s vnitrostátními předpisy jednotlivých smluvních států, a to s přihlédnutím k ostatním ustanovením Smlouvy. ZDP v takových případech zdaňuje nadhodnocené úroky jako dividendový příjem dle §22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP.

ÚPRAVA PRO NEREZIDENTY PODLE ZDP

V případě neexistence Smlouvy (nebo nepředložení potvrzení o rezidentství v RF) by se úroky z ČR zdaňovaly zvláštní sazbou 15% resp. 35%. S ohledem na existenci Smlouvy, se úrokové příjmy z ČR zdaní v souladu s dikcí Smlouvy v tom druhém státě, tj. v Rusku. V takovém případě nelze v ČR strhnout daň formou srážky a úroky budou vyplaceny v plné výši.

Úrokové příjmy u právnických osob nerezidentů jsou samostatným základem daně, přestože u rezidentů vstupují do obecného základu daně. Pro případ, že se bude jednat o stálou provozovnu, přichází v úvahu dvě možnosti a to jak daň vybraná srážkou ve výši 15%, tak výplata příjmů bez zdanění a stálá provozovna tyto příjmy zdaní v obecném základu daně (např. jako úroky z vkladů u právnických osob, úroky z běžného účtu sloužícího pro podnikání apod.).⁴⁰

ÚPRAVA PRO NEREZIDENTY PODLE DZ RF

Podle § 309 odst. 1, se příjmy zahraniční organizace, které nesouvisí s její podnikatelskou činností v RF, považují za příjmy zahraniční osoby ze zdrojů v Ruské federaci a jsou předmětem daně vybírané srážkou u zdroje příjmu platby. V bodě 3 daného odstavce pak zařazuje mezi úrokové příjmy:

- úrokové výnosy z dluhových instrumentů všeho druhu, včetně dluhopisů s právem účasti a konvertibilních dluhopisů,
- příjmy ze státních a komunálních cenných papírů, jejichž výsledkem oběhu je získání výnosů v podobě úroku, a také výnosů z ostatních pohledávek vůči ruským společnostem, neuvedených výše.

V souladu se Smlouvou pro nerezidenty, kteří neprovozují činnost prostřednictvím stálé provozovny v Rusku, nevzniká povinnost platit daň z úroků v Rusku.

Stálá provozovna pochopitelně zahrnuje úrokové výnosy do obecného základu daně. Úrokové příjmy nemají vlastní sazbu a budou se tedy zdaňovat obecnou sazbou daně z příjmu organizací ve výši 20 %.

ZDANĚNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ (ČLÁNEK 12 SZDZ)

⁴⁰ RYLOVÁ, Z., str. 148

Modelová smlouva OECD pod pojem licenční poplatky zahrnuje poměrně široký okruh příjmů. Česká republika vznesla k tomuto článku výhrady a do všech uzavřených SZDZ (s výjimkou Irska) mezi licenční poplatky prosadila příjmy za užití movitých věcí v podobě průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

Smlouva tedy uvádí, že za licenční poplatky 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 a filmů nebo nahrávek pro televizní nebo rozhlasové vysílání, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu či software, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo jakéhokoliv průmyslového obchodního nebo vědeckého zařízení, nebo za informace, týkající se průmyslových, obchodních nebo vědeckých zkušeností.*

Dále si odchylně stanovila způsob zdanění takových licenčních poplatků. Na rozdíl od Modelové smlouvy Smlouva stanoví, že licenční poplatky mohou být zdaněny jak ve státě zdroje, tak i ve státě rezidenta, s tím, že ve státě zdroje budou takové licenční poplatky zdaněny sazbou nepřevyšující 10%.

I v otázkách zdanění licenčních poplatků platí výjimka pro stálé provozovny. Pokud rezident a skutečný vlastník licenčních poplatků vykonává činnost ve druhém státě prostřednictvím stálé provozovny a jestliže právo na majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně vážou k této stálé provozovně, pak se na ně snížená sazba nevztahuje. V takovém případě se použijí ustanovení jiných článků smlouvy (většinou čl. 7).

Mezi licenční poplatky jsou do Smlouvy zařazeny také příjmy za poskytnutí software, což je jedním z dalších výhrad, které si ČR ponechala k Modelové smlouvě.

Z hlediska zdanění může vzniknout konflikt při určení předmětu obchodní transakce, pokud se licenční smlouvou jedná o propůjčení práv nebo dochází k úplnému převodu práv formou prodeje nehmotného majetku.

Pokud by se jednalo o poskytnutí výrobní licence k výrobku, který poskytovatel nadále sám vyrábí, budou v takovém případě úhrady bezpochyby hodnoceny jako licenční poplatky.

Pokud by byla uzavřena smlouva o „předání výrobního programu“, při které se převodce zavazuje výrobu ukončit a jednorázovou úhradou pozbývá práva poskytovat podobná oprávnění jiným subjektům, potom taková úhrada by neměla být považována za licenční poplatek.

Z pohledu interpretačních orgánů (MF ČR), je toto stanovisko akceptováno. Z pohledu aplikačních orgánů tomu ale ne vždy tak je. Např. v rámci české legislativy se poukazuje na rozpor, že autorské právo není podle českých právních předpisů převoditelné a nikdy tedy nemůže jít o úplný převod práv. Nicméně pro daňové účely taková interpretace není zcela účelná. Pokud se převodce zcela vzdá svého práva na užívání, nelze toto považovat za příjem, který umožňuje užívání práva, nýbrž o náhradu za pozbytí možnosti užívat práva.⁴¹

Sporné otázky mohou vzniknout i ve vztahu k know-how, který sice zdaleka nezahrnuje úhrady za jakékoliv informace, přesto je však okruh takto klasifikovatelných plnění poměrně široký. Dílčí konstrukční a technologické služby jsou složitější na posouzení. V těchto případech spíše než o know-how jedná o praktickou aplikaci dostupných poznatků a tedy o služby, které podléhají obecnému režimu v čl. 7 Smlouvy.

Další oblasti, která není zcela vyřešena, je otázka smíšených dohod, prostřednictvím kterých dochází k poskytnutí know-how a zároveň i technické pomoci. V praxi se jedná např. o franšizové obchody. Modelová smlouva v takovém případě navrhuje postupovat buď pomocí informací, které jsou dostupné na základě smlouvy, nebo rozumným posouzením rozdělit celkovou částku plateb podle jednotlivých plnění. Pokud ovšem jedna činnost nese dominantní charakter a druhá pouze podpůrný, doporučuje se podrobit zdanění podle hlavní činnosti.

Často opomíjené v rámci zdanění licenčních poplatků bývají *příjmy za užívání movitého majetku (průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení)*. Ač toto bylo obsaženo také ve staré Modelové smlouvě OECD, v nové verzi již tyto příjmy nejsou zařazeny do příjmů z licenčních poplatků. ČR ve vztahu k tomuto bodu, jak již bylo uvedeno výše, vznesla výhradu, stejně jako některé další země, a do svých SZDZ (čl. 3 Smlouvy) mezi příjmy z licenčních poplatků zařadila také příjmy za užívání movitého majetku⁴². Nepochopení v definici *příjmů za užívání movitého majetku* vzniká tím, že často se tyto příjmy řadí

⁴¹ SOJKA,V., str. 171

⁴² Model Tax Convention on Income and Capital, str. 195

k nájmu a příjmu z nájemného. Nutno ale upozornit, že platba za užití nebo za právo na užití např. zařízení bude spadat pod příjmy z licenčních poplatků.

ÚPRAVA PRO NEREZIDENTY PODLE ZDP

ZDP definuje licenční poplatek v § 19 odst. 7. Dále vymezuje jednotlivé licenční poplatky jako zdroj příjmu na území ČR v ustanoveních § 22 odst. 1 písm. g) bod 1,2 a 5.

Pokud licenční poplatky jsou přijaty ze zahraniční, zahrnují se do běžného základu daně právnických osob (i FO). Pokud byla daň v Rusku stržena, bude přijata k zápočtu podle §38f odst. 4 ZDP. Bude pro to třeba doložit potvrzení ruského správce daně nebo v odůvodněných případech i potvrzení plátce příjmu nebo depozitáře o sražení daně.

ÚPRAVA PRO NEREZIDENTY PODLE DZ RF

Pro nerezidenty RF je příjem z licenčních poplatků z využití práv k duševnímu vlastnictví (tj. od ruského poskytovatele) považován za příjmy ze zdrojů v RF, který je vybírán srážkou u zdroje příjmu (čl. 309 odst. 4 DZ RF). To znamená, že daň je vypočítána, sražena a odvedena do rozpočtu agentem (kterým je vyplácející ruská společnost). Obecná sazba daně je 20%, nestanoví-li mezinárodní daňové smlouvy sazbu nižší (čl. 310 odst. 1, čl. 284 odst.2, bod 1 DZ RF). Smlouva stanoví sazbu ve výši 10 %.

VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Takže ukázali jsme si, že běžně dochází k tomu, že kapitálové společnosti mají příjmy v zahraničí ale i po úhradě daně v zahraničí mají stále daňovou povinnost ve státě, kde jsou rezidentem. Tento článek provádí úpravu toho, jakým způsobem smluvní stát provádí vyloučení dvojího zdanění. Zde je určen mechanismus, který naplňuje celý smysl této Smlouvy a obecně smluv o zamezení dvojího zdanění.

Smlouva mezi ČR a Ruskem tedy v čl. 23 uvádí, jak bude v obou zemích zamezeno dvojímu zdanění a jakou metodu zamezení dvojímu zdanění používá. V případě ČR se uvádí:

*ČR může zahrnout do základu daně, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmu nebo majetku, které mohou být podle ustanovení této smlouvy rovněž zdaněny v Ruské federaci, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené v Ruské federaci. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne **takovou část***

české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy nebo majetek, které mohou být v souladu s ustanovením této smlouvy zdaněny v Ruské federaci. ZDP provádí úpravu vyloučení dvojího zdanění v § 38f, kde uvádí, že pro vyloučení se bude postupovat podle příslušných mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění. Zde také upřesňuje, jak by měl být proveden výpočet dle jednotlivých metod zamezení mezinárodnímu zdanění.

V případě RF se uvádí:

Jestliže rezident Ruské federace pobírá příjem nebo vlastní majetek, který může být podle ustanovení této smlouvy zdaněn v České republice, částka daně z takových příjmů nebo majetku která má být zaplacená v České republice, bude odečtena z daně stanovené této osobě v Ruské federaci. Odečtená částka však nepřesáhne částku daně stanovené na takové příjmy nebo majetek podle právních předpisů a pravidel Ruské federace.

Odlišnosti jsou v obou případech v tom, že podle českého pojetí se zohlední poměr příjmů získaný doma a v zahraničí.

Je zde tedy použita metoda zápočtu, která zajišťuje nejefektivnější alokaci investic mezi zeměmi. Jeho aplikace umožňuje dosáhnout stavu neutrality exportu kapitálu, při kterém pro rezidenta není rozdíl investovat v tuzemsku nebo v zahraničí. Dokonce existuje přesvědčení, že pokud jde o fiskální politiky, tak je metoda zápočtu nejlepším prostředkem k zamezení dvojího zdanění.

Výhodou této metody je, že při výpočtu daně jsou brány v úvahu celkové příjmy poplatníka obou zemí. Tímto z pohledu státu jakožto příjemce daně je sníženo riziko daňových úniků pomocí převodu podnikatelské činnosti do zahraničí, vzhledem k tomu, že všechen příjem včetně zahraničních příjmů je pod příslušností vnitrostátních daňových orgánů.

SPRÁVA DANÍ

V ČR otázky spojené se správou daní upravuje zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ). Nerezidentům jakožto daňovým subjektům vzniká registrační povinnost. To upravuje v § 125 odst. 4., kde se uvádí, že daňový subjekt se sídlem v zahraničí, který vykonává činnosti, jejíž výsledky jsou předmětem daně nebo pobírá příjmy, které jsou předmětem daně, je povinen podat přihlášku k registraci.

Dále pokud podle §128 dojde k zániku daňové povinnosti u některé z daní, je daňový subjekt povinen toto oznámit správci daně do 15 dnů a požádat o zrušení registrace.

Místně příslušným pro právnické osoby je správce daně podle místa jejího sídla v ČR, čímž se pro účely správy daní rozumí adresa, pod kterou je PO zapsaná v obchodním nebo podobném rejstříku, nebo adresa, na které právnická osoba skutečně sídlí. Nelze-li určit místní příslušnost finančního úřadu podle jiného právního předpisu, je místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu.⁴³

V Rusku v souladu s čl. 83, 84 a 85 DZ RF bylo vydáno speciální Nařízení⁴⁴, které upravuje otázky registrace k daním zahraničních osob. Zahraniční osoby a jejich stálé provozovny se musí dle tohoto nařízení registrovat u místně příslušného správce daně do 30 dnů od zahájení činnosti či od okamžiku vzniku daňové povinnosti. Zahraniční organizace se přihlašuje prostřednictvím formuláře № 2001И „Заявление о постановке на учет иностранной организации“, stálá provozovna prostřednictvím formuláře № 2501И „Уведомление о постоянном представительстве иностранной организации“. Obdobně po ukončení činnosti ruská legislativa ukládá povinnost zahraničním organizacím informovat správce daně o ukončení činnosti nejpozději 3 dny po rozhodnutí o ukončení své činnosti.

V souladu s čl. 246 DZ zahraniční organizace jsou daňovými poplatníky. Postup pro výpočet základu daně stálé provozovny zahraničních organizací se provádí v souladu s čl. 307 DZ RF. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, účetní období může být dle podmínek buď čtvrtletí, pololetí anebo 9 měsíců (čl. 285 DZ). Přiznání se podává formou daňového přiznání k dani z příjmu (dle čl. 289 DZ), a také přiznání pro výpočet daně z příjmů vyplacených zahraničním subjektům a daně z příjmů vybírané srážkou. Lhůta pro podání daňového přiznání je 28. den měsíce po skončení vykazovaného období a 28. března následujícího roku (čl. 289 DZ). Pokud činnost zahraniční společnosti nevedla ke vzniku stálé provozovny na území Ruské federace, ale tento subjekt dostává ze zdrojů v Rusku výnosy, jako např. dividendy, úroky z půjček, výnosy z prodeje nemovitého majetku apod. (dle čl. 309 odst. 1 DZ), pak je zahraniční společnost považovaná za poplatníka daně z příjmů. Plátcem daně stejně jako v ČR je ale daňový agent (společnost,

⁴³ § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

⁴⁴ Nařízení Ministerstva daní a poplatků (nyní Federální daňová služba) „Приказ МНС России от 07.04.2000 N АП-3-06/124“

vyplácející příjmy). Ten odvádí daň podle příslušné sazby (čl. 310 DZ) do rozpočtu a na konci účetního období, předkládá finančnímu úřadu prohlášení.

Pro nárok na snížení daňové povinností v RF na základě existující Smlouvy je třeba, aby český rezident v Rusku doložil potřebná potvrzení. Postup toho upravuje čl. 2 Pokynu k uplatnění Smlouvy mezi ČR a RF⁴⁵, který uvádí, že *podle článků 10 (Dividendy), 11 (Úroky) a 12 (Licenční poplatky) Smlouvy mají osoby, které jsou rezidenty jednoho smluvního státu, nárok na snížení daně vybírané srážkou ve druhém smluvním státě. Pro uplatnění snížení musí české právnické a fyzické osoby předložit formuláře spolu s potvrzením o rezidentství. Podle současné ruské daňové legislativy musí český daňový rezident (skutečný vlastník příjmů, které jsou mu vypláceny ze zdrojů na území Ruska), pokud jde o právnickou osobu, předložit příslušným úřadům Ruské federace žádost o částečnou, popř. úplnou refundaci daně. Žádost se předkládá na vyplněném formuláři 1011 DT (Claim for a refund of tax withheld in Russia on income - except dividends/interest) a 1012 DT (Claim for a refund of tax withheld in Russia on dividends/interest). V případě, že daňový poplatník nevystaví toto potvrzení plátcí s předstihem, má nárok jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách na navrácení tohoto přeplatku. Daňová priznání se v obou zemích podávají v místních měnách a pro konverzi se postupuje dle příslušných zákonných ustanovení.*

Příjem do konsolidovaného rozpočtu RF z daně z příjmů organizací dosáhl v roce 2012 2.355,7 miliard rublů a zvýšil se ve srovnání se předchozím rokem o 28%. Přitom oproti roku 2009, tj. období, zasažené krizi došlo k nárůstu o 86%⁴⁶. Rusko každoročně vydává akční plány, ve kterých si vytyčuje hlavní body pro budoucí daňové reformy, ve snaze zprůhlednit daňový systém země. Některé důležité reformy ji zatím ale stále teprve čekají. Zejména se jedná o zamezení daňovým únikům, které umožňuje neexistence patričné úpravy v daňové legislativě (ať již přímo v daňových zákonech nebo formou mezinárodní spolupráce na základě bilaterálních smluv s daňovými ráji).

MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE: VÝMĚNA INFORMACÍ PRO DAŇOVÉ ÚČELY

Mezinárodní spolupráce z pozice ČR vůči RF probíhá především z pozice

⁴⁵ Pokynu k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 278/1997).

⁴⁶ Statistiky z Federální státní statistické služby, dostupné z WWW: www.gks.ru, a vlastní výpočty

- a) Zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní,
- b) z pohledu uzavřené SZDZ.

V návaznosti na potřebu implementovat Směrnice EU⁴⁷ byl v roce 2013 přijat nový zákon č. 164/2013 Sb., Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, který nahradil původní zákony o mezinárodní spolupráci v daňových otázkách. Tento zákon upravuje postup a podmínky, za nichž správce daně spolupracuje s příslušnými orgány jiných států v daňové oblasti (EU nebo se státy, s nimiž je uzavřena mezinárodní smlouva v oblasti daní). Prováděním a zabezpečením mezinárodní spolupráce je pověřeno Ministerstvo financí. Upravuje postup při výměně informací, stanovuje lhůty pro vyřízení žádostí, případně podmínky pro odmítnutí poskytnutí informací, stanovuje podmínky a rozsah pro automatickou výměnu informací apod. Předmět úpravy určuje § 1 (odst. 2) takto:

(2) Mezinárodní spolupráce při správě daní (dále jen „mezinárodní spolupráce“) se poskytuje nebo přijímá ve formě:

- a) výměny informací na žádost,
- b) automatické výměny informací,
- c) výměny informací z vlastního podnětu,
- d) doručování písemností,
- e) účasti při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně, nebo
- f) provádění souběžných daňových kontrol.

Tento zákon se týká hlavně přímých daní, tj. daně z příjmu a navazuje na mezinárodní trendy v daňové oblasti. Účelem mezinárodní spolupráce a výměny informací je především zjednodušit správním orgánům investigaci, ujistit se, že údaje v daňovém přiznání korespondují se stavem vykázaným v jiných státech a zda subjekt zahrnuje do daňového přiznání v tuzemsku veškeré příjmy, které byly zdaněny v zahraničí.⁴⁸

ÚPRAVA MEZINÁRODNÍ VÝMĚNY INFORMACÍ V SZDZ ⁴⁹

⁴⁷ Směrnice 2011/16/EU a Směrnice 2003/48/EU

⁴⁸ MATUŠTÍK, R., „Nový zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“, Právní rádce 8-2013

⁴⁹ SOLILOVÁ, V., *Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností – II. Část*, Daně a právo v praxi 2012/12

Dalším nejběžnějším nástrojem pro mezinárodní výměnu informací v daňové oblasti jsou Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Běžně SZDZ obsahují v čl. 25-27 otázku právě výměny informací mezi smluvními státy. Smlouva s Ruskem v čl. 26 obsahuje tzv. Širokou klauzuli pro výměnu informací, která umožňuje výměnu informací v nejširším rozsahu, vztahuje se na daně jakéhokoliv druhu a označení a smluvní státy si mohou vyměňovat dokonce informace i o jednotlivých daňových subjektech a jeho poměrech.

Dalším nástrojem je Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech z roku 1988, jejíž novelizované znění v podobě protokolu podepsala ČR 26. října 2012, s účinností od 1. února 2014. Tato Úmluva představuje komplexní multilaterální nástroj vyvinutý pro všechny formy spolupráce při správě daní, a to jak v rovině nalézací tak i platební.⁵⁰ V RF sice byla Úmluva podepsána v roce 2011, ale doposud nebyla ratifikována. Je to dáno především tím, že úspěšná aplikace Úmluvy vyžaduje předchozí změny vnitrostátních právních předpisů o daních a poplatcích. Nicméně je zřejmé, že vláda RF v tomto směru podniká kroky.

Na základě mezinárodní výměny si tedy státy předávají informace pro zefektivnění daňové správy. V roce 2012 Česká republika obdržela ze zahraničí celkem 301 případů mezinárodní výměny informací a zaslala do zahraničí 203 takovýchto případů, přičemž čtvrtina těchto žádostí byla směřována na Slovensko.⁵¹ Jak se uvádí ve Výroční zprávě České daňové správy, Ruská federace se řadí mezi státy, kam směřuje významnější podíl žádostí zasílaných z České republiky⁵², a to i přes zdánlivě malý počet takových žádostí, což dokládá tabulka níže.

⁵⁰ Dostupné z WWW <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti>

⁵¹ Výroční zpráva České daňové správy 2012, dostupné z WWW

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejicidokumenty/2012>

⁵² Ibid

Přehled výměn informací na dožádání a z vlastního podnětu za roky 2011 – 2012
Česká republika – Ruská federace

<i>rok</i>	<i>do Ruské federace</i>	<i>z Ruské federace</i>
<i>2011</i>	<i>5</i>	<i>3</i>
<i>2012</i>	<i>7</i>	<i>4</i>

ZDROJ: *GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ* ⁵³

⁵³ Viz příloha: Odpověď k žádosti o informace, 14.6.2013, Generální finanční ředitelství

KAPITOLA 4 PŘÍKLADY

Poplatník, společnost Artlight s.r.o, se sídlem v ČR (tzn. daňový rezident ČR), měla příjmy z podnikání v ČR ve výši 1000tis. CZK a dále dividendový příjem z účasti v Ruské společnosti ve výši 500tis. CZK (před zdaněním). Z dividendového příjmu zaplatil v zahraničí daň ve výši 50tis. CZK (dle existující SZDZ bude zahraniční orgán aplikovat sazbu uvedenou v SZDZ a ta je pro dividendy ve výši 10%).

Pro výpočet použijeme zkratky

- DZD_T je dílčí základ daně z tuzemska, tj. ČR,
- DZD_Z je dílčí základ daně ze zahraničí, tj. Ruska.
- ΣDZD je celkový dílčí základ daně.
- D_T a D_Z jsou daně v tuzemsku a zahraničí.
- Max je matematickým vyjádřením znění čl. 23 odst. 1 SZDZ⁵⁴

Výpočet daňové povinnosti společnosti Artlight s.r.o. bude proveden následujícím způsobem,

$$\begin{aligned}\Sigma DZD &= DZD_T + DZD_Z = 1\,000\,000 + 500\,000 &&= 1\,500\,000 \text{ Kč} \\ \text{Podíl } (DZD_Z : \Sigma DZD) \times 100 &= \\ &= (500\,000 : 1\,500\,000) \times 100 &&= 33,3 \% \\ D_{T+Z} &= (1\,000\,000 * 0,19) + (500\,000 * 0,15) &&= 265\,000 \text{ CZK}\end{aligned}$$

Maximálně možná výše zápočtu daně =

$$\begin{aligned}&= \text{Max} = 265\,000 \times 0,33 &&= 87\,450 \text{ Kč} \\ \text{Daň zaplacená} &= D_Z &&= 50\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daňová povinnost v ČR} &= D_T = 265\,000 - 50\,000 &&= 215\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň celkem} &= \Sigma D &&= 265\,000 \text{ Kč}\end{aligned}$$

⁵⁴ „Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne takovou část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy nebo majetek, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněny v Ruské federaci.”

ZÁVĚR

Mezinárodní zdanění je oblastí daňového práva, která prochází intenzivním vývojem. Pro zajištění transparentnosti a efektivity jsou státy vedeny k tomu, aby spolupracovaly a výsledky této spolupráce jsou znatelné. Během posledních let dochází k harmonizaci vnitrostátních legislativ ekonomik světa, které jsou podmínkou pro správné fungování správní činnosti v oblasti zdanění. V době rozvoje internetu a nových technologií se mění standardní přístupy a je zapotřebí neustále hledat nové cesty proto, aby státy mohly efektivně provádět daňovou správu.

Mezi Českou republikou a Ruskou federací existuje potřebná legislativní báze jak hmotněprávní tak i procesněprávní. Obě země prostřednictvím svých ústředních správních orgánů pro daňovou oblast poskytují informace, návody a interpretují legislativu proto, aby jednak zajistily daňovým subjektům právní jistotu a předvídatelnost při zdaňování příjmů a aby byla zajištěna celková hospodárnost pro správné fungování nastavených pravidel. Právní stabilita je jedním z kritérií pro investiční rozhodování subjektů.

Jak ČR, tak i Rusko měly obdobnou historickou výchozí situaci, obě země měly za úkol projít transformací z centrální plánované ekonomiky na tržní. Tento proces v obou zemích stále probíhá.

Z pohledu zdanění kapitálových společností obě země mají podobný systém zdanění a dokonce i sazby daní jsou téměř na stejné úrovni. Při hlubší analýze lze zjistit, že existují některé výjimky vytvářející prostor pro daňovou optimalizaci, která může být např. výrazně zajímavá pro malé a střední podniky. Ty mohou v Rusku uplatňovat zjednodušený daňový systém a zdaňovat příjmy sazbou 6%, pokud roční obrat společnosti nepřekročí 60mil. RUR. Tato práce ale kladla za cíl provést komparaci obecně platných pravidel a tyto drobné výjimky (pro někoho dokonce s vysokou hodnotou pro budoucí rozhodování) mohou být prozkoumány samostatně, a to na základě pochopení obecných pravidel zdaňování v těchto zemích.

Existující smlouva o zamezení dvojího zdanění poskytuje potřebný právní rámec a používá pro zdanění metodu zápočtu, která je nejefektivnější z pohledu států. Z pohledu investorů a budoucích plátců daně ale optimalizace daňových nákladů znamená velkou výzvu. Pro daňové subjekty je ČR stabilnější zemí s menší mírou korupce a vyšší mírou

právní jistoty. Proto také mnoho Ruských subjektů má snahu přesunout své investice do ekonomicky a právně stabilnějších zemí a tato otázka může být tou pravou motivací. Nedávný vstup ruské banky Sberbank na český trh může sloužit příkladem i pro další ruské podniky. Nicméně i po určitém ochlazení vztahů z devadesátých let je také Rusko atraktivním novým trhem pro české podnikatelské subjekty a stále více českých firem tam hledá a rozvíjí podnikatelské aktivity. Jako jednoho z prvních lze zmínit velký vstup skupiny PPF na ruský trh v roce 2002, kterým rozjela poskytovatele spotřebitelských úvěrů Home Credit.

Mezi ČR a Ruskem existují historicky dlouholeté obchodní vztahy a lze očekávat, že ty budou nabývat stále větší intenzity. Ruština se stává žádaným jazykem mezi českými studenty, což tomuto procesu dále napomůže. Ruku v ruce s tímto procesem bude docházet k intenzivnější spolupráci obou zemí i v daňové oblasti a stejně tak lze očekávat také nárůst výměny informací, vymáhání daňových pohledávek a případně rozvíjení dalších nástrojů pro spolupráci.

LITERATURA

- VOLKOVA N.D., LICHTERMAN S.S., REVAZOV M.A., *Nalogovaja sistema Rossii* Moskva: Izdatel'stvo Moskovskogo gosudarstvennogo gornogo universiteta, 2000, 349 s. : tab. [000552045]
- И.Т.ТАРАСОВ, А.А.ИСАЕБ, СТАТУТ, *Финансы и налоги, очерки теории и политики*, Москва 2004
- Г.В. ПЕТРОВА, *Финансовое право*, ВЛЕБИ, Москва 2006
- SOJKA V.: *Mezinárodní zdrnění prímů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z prímů*, Ing.Vlastimil Sojka, 2008, ISBN 978-80-7357-354-6
- LYMER Andrew, HASSELDINE John, *The international taxation system*, ISBN 1-4020-7157-4, 2002 Kluwer Academic Publisher
- MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné*. Masaryková univerzita, Doplněk, 1999
- ŠIROKÝ, Jan, *Daňové teorie : s praktickou aplikací*, V Praze : C.H. Beck, 2008, ISBN [978-80-7400-005-8 \(brož.\)](#)
- PETROVIČ, Pavel, *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*, Beroun : Newsletter, 2002, ISBN [80-86394-81-6 \(brož.\)](#)
- VYŠKOVSKÁ, Magdalena, *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, Wolters Kluwer ČR, Praha 2010 ISBN 978- 80-7357-550-2 (brož).
- Výbor OECD pro fiskální záležitosti, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění prímů a majetku, stručná verze*, Wolters Kluwer ČR, Praha 2008 ISBN 978- 80-7357-480-2 (pro české vydání).
- *Výroční zpráva České daňové správy 2012*, Generální finanční ředitelství, Praha 2013 ISBN 978-80-85045-38-3
- Model Tax Convention on Income and Capital, OECD, 2010 ISBN 9789264175174

LEGISLATIVA

- Zákon č. 278 / 1997 Sb., Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z prímů a z majetku.

- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
- Ústava RF
- Daňový zákoník část I (zákon č. N 146-FZ) a část II (zákon č. N 117- FZ)
- Pokynu k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

ONLINE ZDROJE

Stránky Ministerstva justice RF <http://www.minjust.ru/>

Federalnaja nalogovaja sluzba <http://www.nalog.ru/>

Federální státní statistická služba www.gks.ru

Ministerstvo financí ČR www.mfcr.cz

Generální finanční ředitelství www.financnisprava.cz

OECD www.oecd.org

Světová banka www.worldbank.org

Informační portál Businessinfo www.businessinfo.cz

Projekt Doingbusiness www.doingbusiness.org

Státní registrační komory při Ministerstvu spravedlnosti Ruské federace www.palata.ru

PŘÍLOHY

RESUMÉ

KLÍČOVÁ SLOVA

Mezinárodní zdanění, kapitálové společnosti, zdanění v Rusku a ČR

International taxation, limited companies, taxation in Russia and Czech Republic