

# **Vztah zákona o daních z příjmů a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění**

aneb never-ending story pokračuje...

**Workshop Daňové ráje, 11. května 2021**

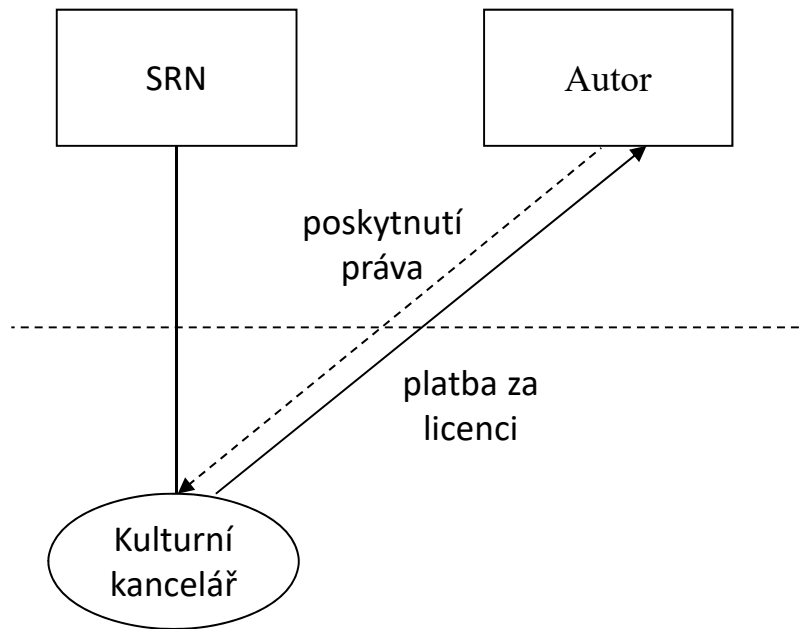
Radek Novotný, Simona Hornochová

# Smlouva má přednost před zákonem, ale...

- V praxi stále vidíme různé přístupy
  - Některé mohou vést ke zkratkovitým úvahám i závěrům proti smyslu a cíli úpravy
  - Aneb jak se snadno nachytat v praxi...
- Příklad ze života
  - Kulturní kancelář cizího státu v ČR (SRN)
  - Propagační film promítaný v ČR na osvětové akci
  - Licenční poplatek hrazený německému autorovi filmu
  - Otázka: uplatní se srážková daň?

# Licenční poplatek SRN $\Rightarrow$ SRN

Německo



Česká republika

- Licenční poplatek autorovi
  - § 22/1/g/2 ZDP
- Stálá provozovna
  - ZDP ano
  - SZDZ ne
- Závěr
  - Není PE dle SZDZ
  - ⇓
  - Není zdroj v ČR dle § 22
- Kde mám chybu?

# Definice stálé provozovny

- § 22/2 ZDP
  - *Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště.*
- SZDZ ČR-SRN
  - *Výraz "stálá provozovna" označuje ve smyslu této smlouvy trvalé zařízení pro podnikání, v němž podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. Výraz "stálá provozovna" zahrnuje obzvláště: a) místo vedení, b) závod, c) kancelář...*

# Licenční poplatek

- SZDZ ČR-SRN
  - Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a placené osobě, která má bydliště či sídlo v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.
  - Tyto licenční poplatky mohou však být zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak daň nesmí překročit 5 % hrubé částky licenčních poplatků.
- Zdroj?

# Zdroj příjmů dle OECD

- Článek 11/5 Modelové smlouvy OECD
  - *Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be **deemed to arise** in the State in which the permanent establishment is situated.*
- V čl. 12 Modelové smlouvy OECD podobný text není

# Zdroj příjmů – srovnání smluv

- Článek 12/5 ČR-SR
  - *Předpokládá se, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. Jestliže však plátce licenčních poplatků, ať je nebo není rezidentem některého smluvního státu, má ve smluvním státě stálou provozovnu, ve spojení s níž vznikla povinnost platit licenční poplatky, a tyto licenční poplatky jdou k tíži takové stálé provozovny, předpokládá se, že tyto licenční poplatky **mají zdroj** v tom státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna.*
- Dtto čl. 11/5 ČR-SR

# Závěr (jiná cesta, stejný výsledek)

- ZDP
    - § 22/2 stálá provozovna ANO („činností“) (?)
    - § 22/1/g/2
      - *příjmy z úhrad od... stálých provozoven poplatníků uvedených v ... § 17 odst. 4*
  - SZDZ ČR-SRN
    - Čl. 5 stálá provozovna NE („pro podnikání“)
    - Výklad čl. 12
      - Viz pravidlo čl. 11/5 Modelové smlouvy OECD
- ⇒ SZDZ nepřiznává ČR právo licenční poplatek zdanit



# Trocha teorie

... včetně připomenutí historie

# Ústava ČR

- Čl. 10 ve znění do 31.5.2002
  - *Ratifikované a vyhlášené mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách, jimiž je Česká republika vázána, jsou bezprostředně závazné a mají přednost před zákonem.*
- Čl. 10 ve znění od 1.6.2002
  - *Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*

# Zákon o daních z příjmů

- § 37 ZDP ve znění do 31.8.2020
  - *Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Výraz "stálá základna" používaný v mezinárodních smlouvách je obsahově totožný s výrazem "stálá provozovna".*
    - Druhá věta přidána od 1. 1.1998
    - DZ: *Navrhuje se zpřesnění definice stálé provozovny s cílem zvýšení právní jistoty poplatníků a doplnění, že takto definovaná stálá provozovna odpovídá definici pojmu stálá základna uváděného v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.*

# Zákon o daních z příjmů

- § 37 ZDP ve znění od 1.9.2020
  1. *Mezinárodní smlouvou se pro účely daní z příjmů rozumí mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu České republiky.*
  2. *Na zákon upravující zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k jurisdikci, která není státem, se pro účely daní z příjmů hledí jako na mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů.*
  3. *Výraz "stálá základna" používaný v mezinárodních smlouvách je obsahově totožný s výrazem "stálá provozovna"*

# Aplikační přednost smluv

- Ustanovení SZDZ mají aplikační přednost před ZDP
  - Jedná se o dva předpisy stejné právní síly
- Kolizní pravidla
  - *Lex specialis derogat generali* – zvláštní úprava má přednost před normou obecnější, subsidiární, která se uplatní jen tam, kde zvláštní právní předpis věc sám neupravuje
  - SZDZ ČR-SRN: *Československá socialistická republika a Spolková republika Německa, přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, dohodly se takto...*
    - Pojem „stálá provozovna“ používaný ZDP mimo působnost SZDZ

# Aplikační přednost smluv

- Literatura

- *„Čl. 10 Ústavy za středníkem ukládá aplikujícímu orgánu, aby použil mezinárodní smlouvu vždy tehdy, stanoví-li něco jiného než zákon. ... použití ústavního pravidla vyžaduje, aby aplikující orgán primárně našel shodu hypotéz smluvního i zákonného pravidla, tzn. **ověří, že obě upravují stejný právní vztah (je-li A).** Jen v takovém případě je dána konkurence smlouvy a zákona a je možno použít pravidlo o přednosti mezinárodní smlouvy.“*

- J. Malenovský, Mezinárodní právo veřejné a poměr k vnitrostátnímu právu, zvláště k právu českému, MU v Brně, 2004, 1. opr. a dopln. Vydání

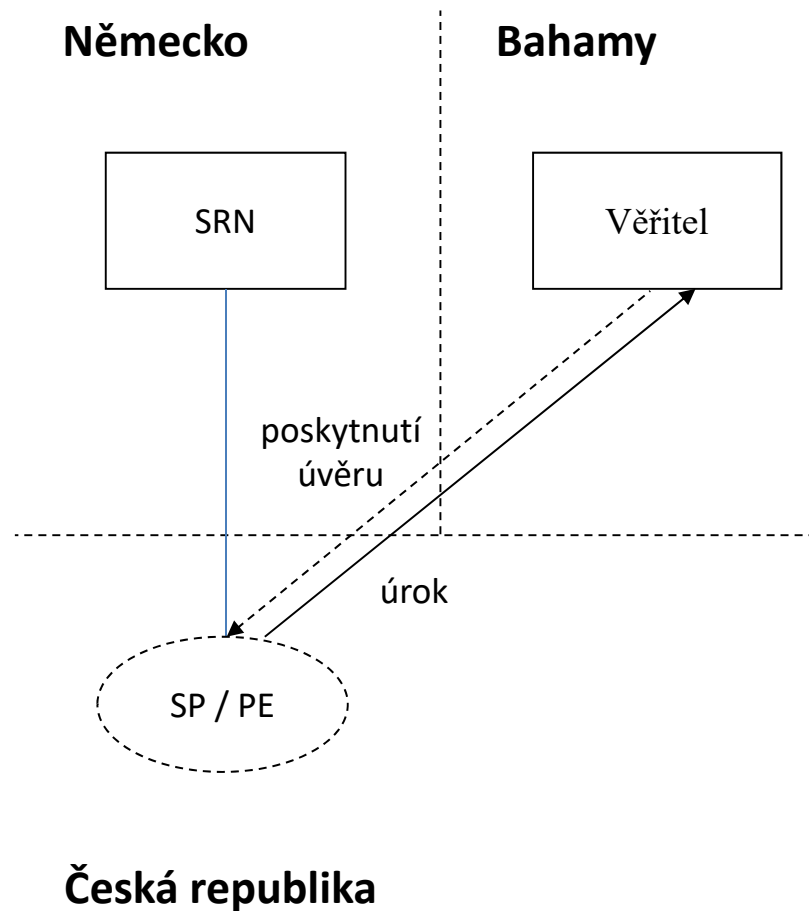
- Praxe

- Běžný přístup k výkladu jiných pojmů (licenční poplatky...)

# Proč tento výklad dává smysl

... aneb ochrana daňového ráje  
německou SZDZ a další příklady

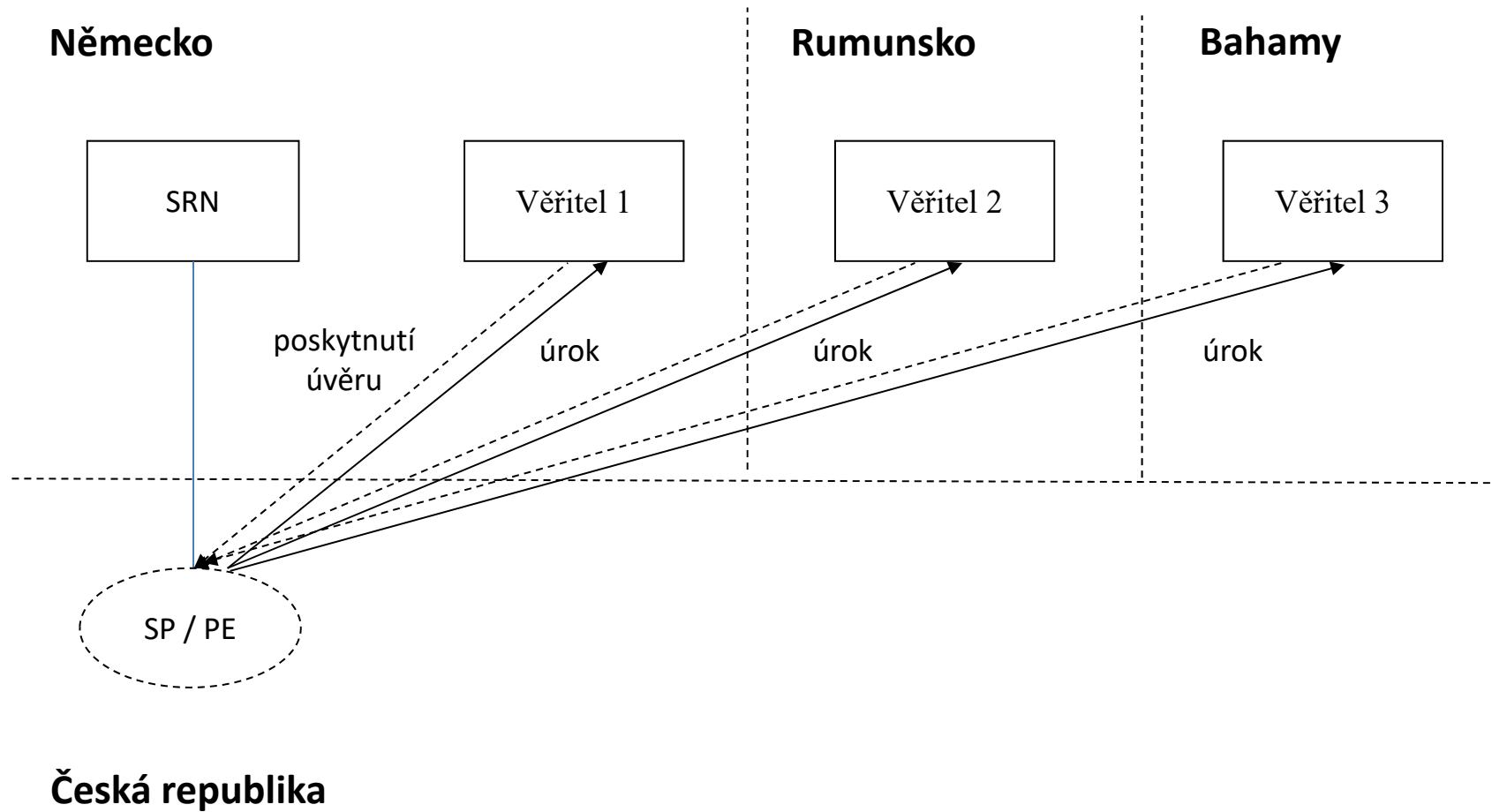
# Příklad bahamské úroky



- Němec staví elektrárnu v ČR
  - Doba stavby 9 měsíců
- Bahamský věřitel stavbu financuje
- Zdroj příjmu (úroku) v ČR?
  - § 22/1/g/4 ZDP
  - Stálá provozovna
    - ZDP ano
    - SZDZ CZ-DE ne (je potřeba?)
- Závěr
  - Příjem ze zdroje ANO (WHT)
    - Výklad nerozšiřuje aplikaci SZDZ CZ-DE na Bahamy



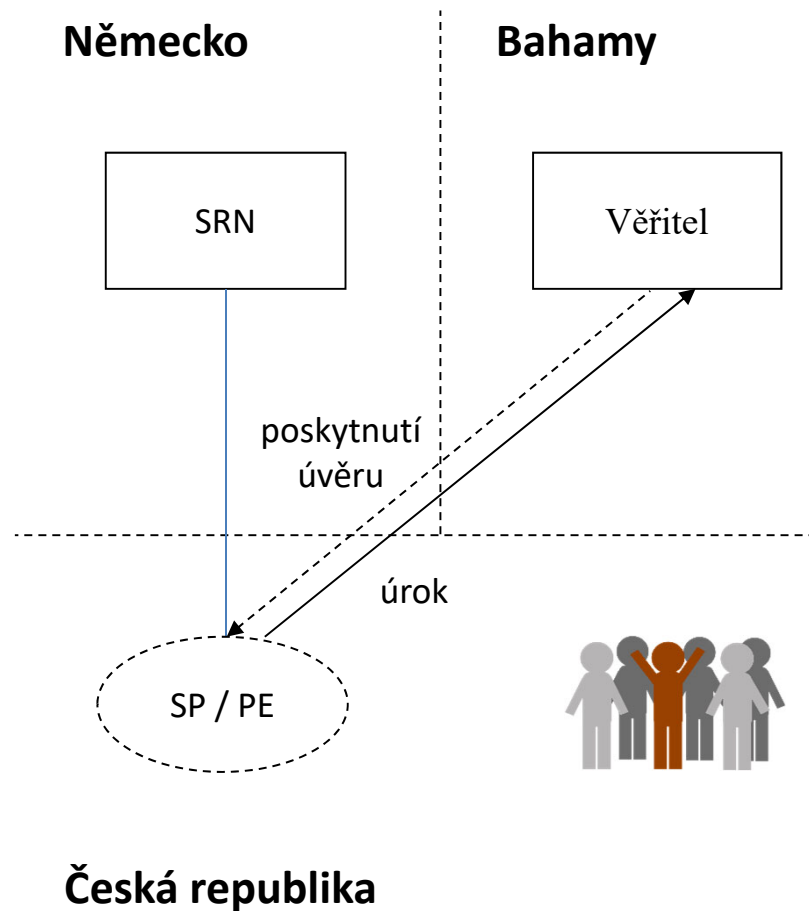
# Zdroj v trojstranných situacích



# Zdroj v trojstranných situacích

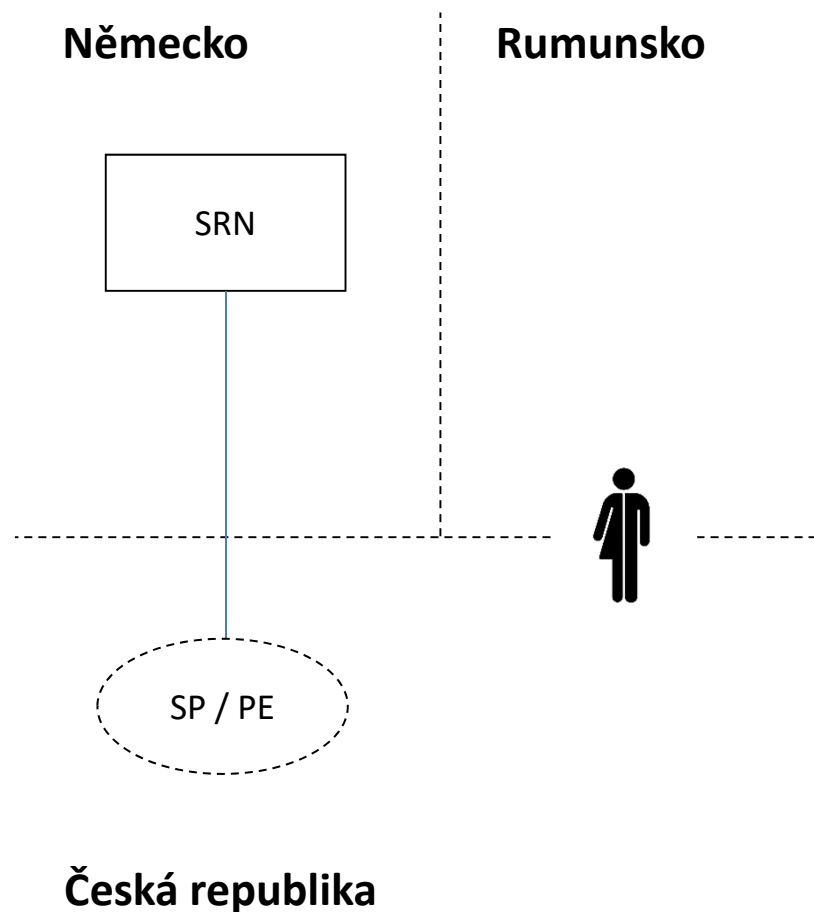
- Německý věřitel (a německý dlužník-stavebník)
  - SZDZ CZ-DE 12 měsíců
    - Použijeme pro účely čl. 7 (Zisky podniků) i čl. 11 (Úroky – zdroj)
- Rumunský věřitel (a německý dlužník-stavebník)
  - SZDZ CZ-RO 9 měsíců (příjem věřitele)
    - Použijeme pro účely čl. 11 (Úroky – zdroj)
  - SZDZ CZ-DE 12 měsíců (příjem stavebníka)
    - Použijeme pro účely čl. 7 (Zisky podniků)
- Bahamský věřitel (a německý dlužník-stavebník)
  - SZDZ CZ-DE 12 měsíců
    - Použijeme pro účely čl. 7 (Zisky podniků)
  - Žádná SZDZ CZ-Bahamy ⇒ použije se ZDP (WHT)

# Důležité praktické dopady



- Pracovníci na stavbě elektrárny z různých států
  - Různá doba práce v ČR
- Zdanění příjmů (ze zaměstnání) v ČR?
  - § 22/1/b ZDP (zdroj)
  - § 6/9/f ZDP (osvobození)
    - Stálá provozovna (ZDP)
  - Čl. 15 SZDZ se státy zaměstnanců
    - Stálá provozovna (příslušná SZDZ státu zaměstnance)

# Názorný příklad – možný výsledek



- Rumunský zaměstnanec
  - V ČR pracoval 5 měsíců
  - Výstavba elektrárny 10 měsíců
- Německý zaměstnavatel
  - Nevznikla stálá provozovna
    - Dle SZDZ CZ-DE (12 měsíců)
- Rumunský zaměstnanec
  - Dle SZDZ CZ-RO (9 měsíců)
  - Příjmy jsou zdaněny v ČR
- Dopady v ČR
  - Zaměstnavatel-stavebník
    - Nedaní své příjmy
    - Registruje se jako plátce (38c)

# Judikatura NSS a téma na příště

... diskuse z oblasti mezinárodního  
zdanění rozhodně nekončí 😊

# NSS a thin-cap reklasifikace

- Další diskusní téma – už na příště
  - 2 Afs 108/2004 A.B. spol. s r.o.
  - 2 Afs 83/2008 LACRUM Velké Meziříčí
    - Dtto 2 Afs 42/2008
  - 2 Afs 71/2012 BAT I.
  - 2 Afs 40/2018 BAT II.

Děkujeme za pozornost  
... otázky?

Radek Novotný

[radek.novotny@allenovery.com](mailto:radek.novotny@allenovery.com)

[radek@newli.net](mailto:radek@newli.net)

Simona Hornochová

[shornochova@ksb.cz](mailto:shornochova@ksb.cz)

[simona.hornochova@gmail.com](mailto:simona.hornochova@gmail.com)