

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 16.12.2015

PŘÍSPĚVEK JE V BODECH 1,2,3 UZAVŘEN BEZ ROZPORU

ke dni 16.12.2015,

V BODECH 4,5,6,7,8 UZAVŘEN S ROZPOREM

SPRÁVA DANÍ

**464/18.11.15 Účetní závěrka – problematika jejího zveřejňování a přikládání k
přiznání k dani z příjmů 11**

Předkládají: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osv. 984

Ing. Pavel Říha, daňový poradce, č. osv. 4597

MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 16.12.2015

**469/16.12.15 Příjmy ze zdrojů na území České republiky – souběh příjmů
a jejich zdanění 34**

Předkládá: Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D., daňový poradce č. 2959

Ing. Radek Novotný, daňový poradce č. 2986

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680

Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252

Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

Daň z příjmů

459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

DPH

467/16.12.15 Vývoz zboží v rámci řetězového obchodu

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Daň z příjmů

**468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné
činnosti**

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 16.12.2015

Daň z příjmů

469/16.12.15 Příjmy ze zdrojů na území České republiky – souběh příjmů a jejich zdanění

Předkládá: Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D., daňový poradce č. 2959
Ing. Radek Novotný, daňový poradce č. 2986

1. Úvod

Autoři tohoto příspěvku zaznamenali, že se v praxi začaly objevovat rozdílné názory na zdaňování příjmů plynoucích daňovému nerezidentovi. Cílem tohoto příspěvku je potvrdit daňový režim v následujících situacích:

- Vliv existence stále provozovny na zdanění jiných příjmů (např. příjem z nájmu movité věci nebo licenční poplatky) plynoucích českému daňovému nerezidentovi, které nejsou přiřaditelné stálé provozovně.
- Způsob zdaňování příjmů přiřaditelných stálé provozovně v případě existence několika stálých provozoven (konkrétně počet podávaných daňových přiznání a možnost kompenzace zisků a ztrát).

2. Situace

Český daňový nerezident (dále jen „**Společnost**“) usídlený ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, pobírá několik druhů příjmů, které jsou potenciálně zdanitelné v České republice. Konkrétně se jedná o tyto druhy příjmů:

- 1) Nájem za dva pronajaté stavební stroje od nespřízněné společnosti, která je českým daňovým rezidentem. Tyto stroje se nacházejí na území České republiky (dále také jen „**Příjem 1**“).
- 2) Příjmy z poradenských služeb poskytovaných v Praze, které jsou Společností poskytované prostřednictvím pražské kanceláře (dále také jen „**Příjem 2**“).
- 3) Příjmy z prodeje betonu, který Společnost produkuje v betonárce umístěné na Moravě. Tato betonárka je součástí Společnosti, tj. Společnost má v obchodním rejstříku zapsaný odštěpný závod (dále také jen „**Příjem 3**“).
- 4) Příjmy z konzultací poskytnutých na území České republiky, kdy zaměstnanci Společnosti přijeli na období dvou týdnů do České republiky a v tomto období zde poskytovali konzultační služby nespřízněné společnosti, která je českým daňovým rezidentem. Tyto služby byly poskytovány v prostorách zákazníka (dále také jen „**Příjem 4**“).

Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že:

- Společnost je právnickou osobou.

- Společnost má na území České republiky odštěpný závod, avšak své sídlo i místo svého vedení má v Nizozemí.
- Společnost je holandským daňovým rezidentem podle holandských daňových předpisů.
- Společnost je skutečným vlastníkem předmětných příjmů.
- Společnost je schopna prokázat, že spolu výše uvedené druhy příjmů (tedy i případné související činnosti) nijak nesouvisí.

3. Analýza

3.1. Zákon o daních z příjmů

3.1.1. Poplatník daně a daňový nerezident

Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) definuje poplatníky této daně v § 2 odst. 1 a § 17 odst. 1. Dle § 17 odst. 1 písm. a) ZDP je poplatníkem daně z příjmů právnických osob právnická osoba. Jelikož je Společnost právnickou osobou, je poplatníkem daně z příjmů (právnických osob).

V souladu s § 17 odst. 4 ZDP se za daňové nerezidenty považují poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo⁹ nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Vzhledem ke skutečnosti, že Společnost má sídlo i místo svého vedení v Nizozemí, je podle § 17 odst. 4 ZDP pro účely ZDP daňovým nerezidentem.

Podle § 17 odst. 4 ZDP mají daňoví nerezidenti daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

3.1.2. Příjmy ze zdrojů na území ČR

Příjmy ze zdrojů na území České republiky definuje ZDP v § 22 odst. 1, přičemž pro naše účely jsou relevantní tyto příjmy:

- Příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny (§ 22 odst. 1 písm. a) ZDP).
- Příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky (§ 22 odst. 1 písm. c) ZDP).
- Příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na zemí České republiky plynoucí od daňového rezidenta nebo od stálé provozovny daňového nerezidenta (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 5 ZDP).

⁹ Ve smyslu legislativní zkratky zavedené v § 17 odst. 3 ZDP, která sídlo (v textu dále jen „Sídlo“) definuje jako sídlo poplatníka nebo místo jeho vedení, přičemž místem vedení je adresa místa, ze kterého je poplatník řízen.

Pro účely § 22 odst. 1 písm. a) ZDP je ještě podstatná definice stálé provozovny, kterou ZDP definuje v § 22 odst. 2. Vzhledem k tomu, že poradenské služby jsou poskytovány prostřednictvím pražské kanceláře a beton vyráběn v moravské betonárce, je nepochybné, že Společnosti vznikla v obou případech (tzv. kamenná) stálá provozovna. Pro vyloučení pochyb uvádíme, že přestože je Společnost (jediným) poplatníkem daně, má dvě (nezávislé) stálé provozovny.

Pro úplnost dále uvádíme, že příjmy, které nejsou dosahovány z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, nelze podřadit pod § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. Jinými slovy, existence stálé provozovny, která s posuzovaným příjmem nijak nesouvisí, nemá žádný vliv na to, zda posuzovaný příjem je či není příjmem ze zdrojů na území České republiky.¹⁰

Všechny posuzované příjmy představují příjmy ze zdrojů na území ČR, konkrétně:

- Příjem 1 spadá pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 5 ZDP,
- Příjem 2 a Příjem 3 spadají pod § 22 odst. 1 písm. a) ZDP, a
- Příjem 4 spadá pod § 22 odst. 1 písm. c) ZDP.

3.1.3. Metoda zdanění

V dalším kroku je nutné zjistit, jaká metoda zdanění se použije na jednotlivé druhy posuzovaných příjmů.

V souladu s § 36 ZDP podléhá Příjem 1 (viz § 36 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP) a Příjem 4 (viz § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP) srážkové dani. Vzhledem k tomu, že Společnost je holandským daňovým rezidentem, aplikuje se na tyto příjmy dle ZDP sazba srážkové daně dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP (15 %) a nikoliv dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP (35 %).¹¹

Naopak Příjem 2 a Příjem 3 je Společnost povinna zdanit v rámci daňového přiznání. Vzhledem k tomu, že Společnost je (jediným) poplatníkem daně, je zřejmé, že bude podávat pouze jedno daňové přiznání.

3.1.4. Základ daně v daňovém přiznání

Společnost po skončení zdaňovacího období vypočte základ daně ze svých aktivit zdanitelných v České republice (tj. Příjem 2 a 3) podle obecných ustanovení ZDP (např. § 23, § 24, § 25 nebo § 34). Pokud tedy daňově uznatelné výdaje vynaložené betonárkou převyšují její příjmy, bude tato ztráta efektivně ponížovat případný zisk (kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji) z poradenských služeb poskytovaných v pražské

¹⁰ Každý příjem je tedy posuzován samostatně bez vlivu případné existence stálé provozovny z nesouvisejících činností. Některé státy mají ve svých daňových předpisech tzv. *force of attraction* pravidlo, podle kterého se veškeré příjmy (ať už fakticky se stálou provozovnou souvisí nebo ne) přiřazují vzniklé stálé provozovně. Toto pravidlo však není v ZDP obsaženo.

¹¹ Pro úplnost zmiňujeme, že Společnost je oprávněna po skončení zdaňovacího období postupovat dle § 36 odst. 8 ZDP, tj. zahrnout příjmy podrobené srážkové dani do daňového přiznání. Pro účely tohoto příspěvku nicméně předpokládáme, že Společnost tuto možnost nevyužije.

kanceláři. Jinými slovy, případná ztráta generovaná jednou stálou provozovnou bude sečtena s případným ziskem generovaným jinou stálou provozovnou. Kladný součet bude tvořit základ daně, záporný součet naopak daňovou ztrátou.

3.1.5. Daňový režim dle zákona o daních z příjmů

S ohledem na výše uvedené lze tedy uzavřít, že podle ZDP mají posuzované příjmy Společnosti následující daňový režim:

- Příjem 1 a Příjem 4 podléhají srážkové dani ve výši 15 %, která se počítá z hrubých příjmů. Společnost se nicméně může rozhodnout zahrnout tyto příjmy (v hrubé výši) do daňového přiznání, a zdanit tak tyto příjmy běžnou sazbou daně (ve výši 19 %) aplikovanou na příjmy ponížené o související výdaje.
- Příjem 2 a Příjem 3 Společnost zahrne do daňového přiznání, přičemž při stanovení základu daně postupuje dle obecných ustanovení ZDP. To znamená, že případná ztráta generovaná z titulu pobírání Příjmu 2 bude kompenzována oproti zisku generovanému z titulu pobírání Příjmu 3.

3.2. Smlouva o zamezení dvojího zdanění

3.2.1. Účel smlouvy

Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je omezit právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění tedy nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají nové právo státu požadovat placení daně. Mohou pouze měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy. To znamená, že:

- Jestliže určitý příjem je podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, může tento smluvní stát takový příjem zdanit, pouze pokud mu právo zdanit (ve vztahu k posuzovanému příjmu) vyhradí také smlouva o zamezení dvojího zdanění.
- Naopak, jestliže určitý příjem není podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, nemůže tento smluvní stát takový příjem zdanit, ani když mu smlouva o zamezení dvojího zdanění (ve vztahu k posuzovanému příjmu) vyhradí právo ke zdanění.

Dle ZDP veškeré posuzované příjmy podléhají zdanění v České republice. Je tedy nutné zjistit, zda výše popsany daňový režim těchto příjmů modifikuje smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Nizozemím (dále také jen „**CZ-NL SZDZ**“).

3.2.2. Smlouva s Nizozemím

Vzhledem k tomu, že Společnost je holandským daňovým rezidentem podle holandských daňových předpisů a zároveň není českým daňovým rezidentem dle ZDP, je Společnost dle článku 4, odstavce 1 CZ-NL SZDZ považována za holandského daňového rezidenta pro účely této smlouvy.

Projdeme-li jednotlivá ustanovení CZ-NL SZDZ, identifikujeme následující relevantní ustanovení:

- Článek 5, který definuje stálou provozovnu pro účely smlouvy.
- Článek 7, který přiznává právo zdanění České republiky ve vztahu k příjmům plynoucím holandskému daňovému rezidentovi z provozování činnosti v České republice prostřednictvím stálé provozovny zde umístěné (avšak pouze v tom rozsahu, v jakém lze přičítat této stálé provozovně).
- Článek 12, který přiznává právo zdanění České republiky ve vztahu k licenčním poplatkům plynoucím ze zdrojů na území České republiky, avšak toto právo omezuje sazbou 5 % z hrubé částky licenčních poplatků. Tento článek dále definuje, co rozumí pod pojmem licenční poplatek a zároveň kdy je licenční poplatek považován za plynoucí ze zdrojů na území České republiky. V neposlední řadě tento článek také uvádí, že licenční poplatky plynoucí holandskému daňovému rezidentovi do české stálé provozovny spadají pod článek 7.

V posuzovaném případě sice Příjem 1 není přiřaditelný žádné stálé provozovně na území České republiky, avšak dle CZ-NL SZDZ spadá tento příjem pod definici licenčního poplatku (pro účely této smlouvy). Česká republika má tedy právo Příjem 1 podrobit zdanění ve výši 5 % z hrubého příjmu.

Obdobně jako dle ZDP, vznikne Společnosti stálá provozovna i podle CZ-NL SZDZ (pro účely této smlouvy), a to jak z titulu výkonu poradenských služeb poskytovaných prostřednictvím pražské kanceláře, tak z titulu výroby betonu v moravské betonárce. Příjem 2 a Příjem 3 tedy budou zdaněny v České republice v souladu s vnitrostátními daňovými předpisy.

Naproti tomu, z titulu výkonu činnosti v podobě konzultačních služeb poskytovaných krátkodobě v prostorách zákazníka Společnosti stálá provozovna dle CZ-NL SZDZ nevznikne. Příjem 4 tedy nemůže Česká republika zdanit.

4. Závěr

V obecné rovině navrhuje uzavřít, že:

- Bez ohledu na skutečnost, že daňovému nerezidentovi může vzniknout několik (nezávislých) stálých provozoven, poplatníkem daně z příjmu je tentýž subjekt. Z tohoto důvodu podává daňový nerezident, i v případě existence několika stálých provozoven, jedno daňové přiznání.
- Příjmy, které nejsou dosahovány z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, nelze podřadit pod § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. Existence stálé provozovny, která s posuzovaným příjmem nijak nesouvisí, tedy nemá

žádný vliv na to, zda tento posuzovaný příjem je či není příjmem ze zdrojů na území České republiky.

- U příjmů, které daňový nerezident zahrnuje do daňového přiznání, se základ daně stanoví podle obecných ustanovení ZDP (např. § 23, § 24, § 25 nebo § 34). To znamená, že případná ztráta generovaná jednou aktivitou bude sečtena s případným ziskem generovaným jinou aktivitou. Kladný součet všech těchto příjmů a výdajů bude tvořit základ daně, záporný součet naopak daňovou ztrátu.

V posuzovaném případě pak platí, že:

- Příjem 1 podléhá srážkové dani ve výši 5 %, která se počítá z hrubých příjmů. Společnost se nicméně může rozhodnout zahrnout tento příjem (v hrubé výši) do daňového přiznání, a zdanit tak tento příjem běžnou sazbou daně (ve výši 19 %) aplikovanou na příjmy ponížené o související výdaje.
- Příjem 2 a Příjem 3 Společnost zahrne do daňového přiznání, přičemž při stanovení základu daně postupuje dle obecných ustanovení ZDP. To znamená, že případná ztráta generovaná z titulu pobírání Příjmu 2 bude kompenzována oproti zisku generovanému z titulu pobírání Příjmu 3.
- Příjem 4 nepodléhá zdanění v České republice.

5. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Souhlasíme se závěry předkladatelů ve všech bodech. Pro úplnost pouze dodáváme, že u příjmu 1 je pro uplatnění modifikované sazby daně dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění třeba splnit podmínky dle Pokynu D-286.

Z hlediska určení místní příslušnosti lze uvést následující:

Místní příslušnost právnických osob se řídí ustanovením § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, který stanoví, že u právnické osoby se místní příslušnost řídí jejím sídlem nebo adresou, kde právnická osoba skutečně sídlí v případě, že se její sídlo nezapisuje do obchodního či veřejného rejstříku. Na stálé provozovny se v souladu s ustanovením § 24 odst. 6 daňového řádu mohou obdobně použít ustanovení týkajících se právnických osob, tedy i ustanovení § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Z toho vyplývá, že při výkladu § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu v souvislosti s § 24 odst. 6 daňového řádu se u zahraniční osoby určuje místní příslušnost dle adresy, kde skutečně sídlí její stálá provozovna (viz také informace GFŘ č.j.: 6680/11-2110-011654). Dále platí, že pokud má zahraniční osoba v ČR více stálých provozoven nebo pokud nelze určit místní příslušnost zahraniční osoby dle výše uvedených principů zakotvených v daňovém řádu, nelze daňový řád aplikovat a místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro hlavní město Prahu v souladu s § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.