



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Dividendy/úroky/licenční poplatky - zdanění pasivních příjmů

Úprava ZDP

> Směrnice EU

Právo na zdanění podle smluv



Jana Tepperová – Vysoká škola ekonomická v Praze

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons
Uveďte původ - Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní





[Zdroj: https://www.soletasignum.cz/11-vlajky-statu-eu](https://www.soletasignum.cz/11-vlajky-statu-eu)

Zákon o dani z příjmů

Dividendy/Úroky/Licenční poplatky

Zdanění nerezidentů/rezidentů

Nízká kapitalizace

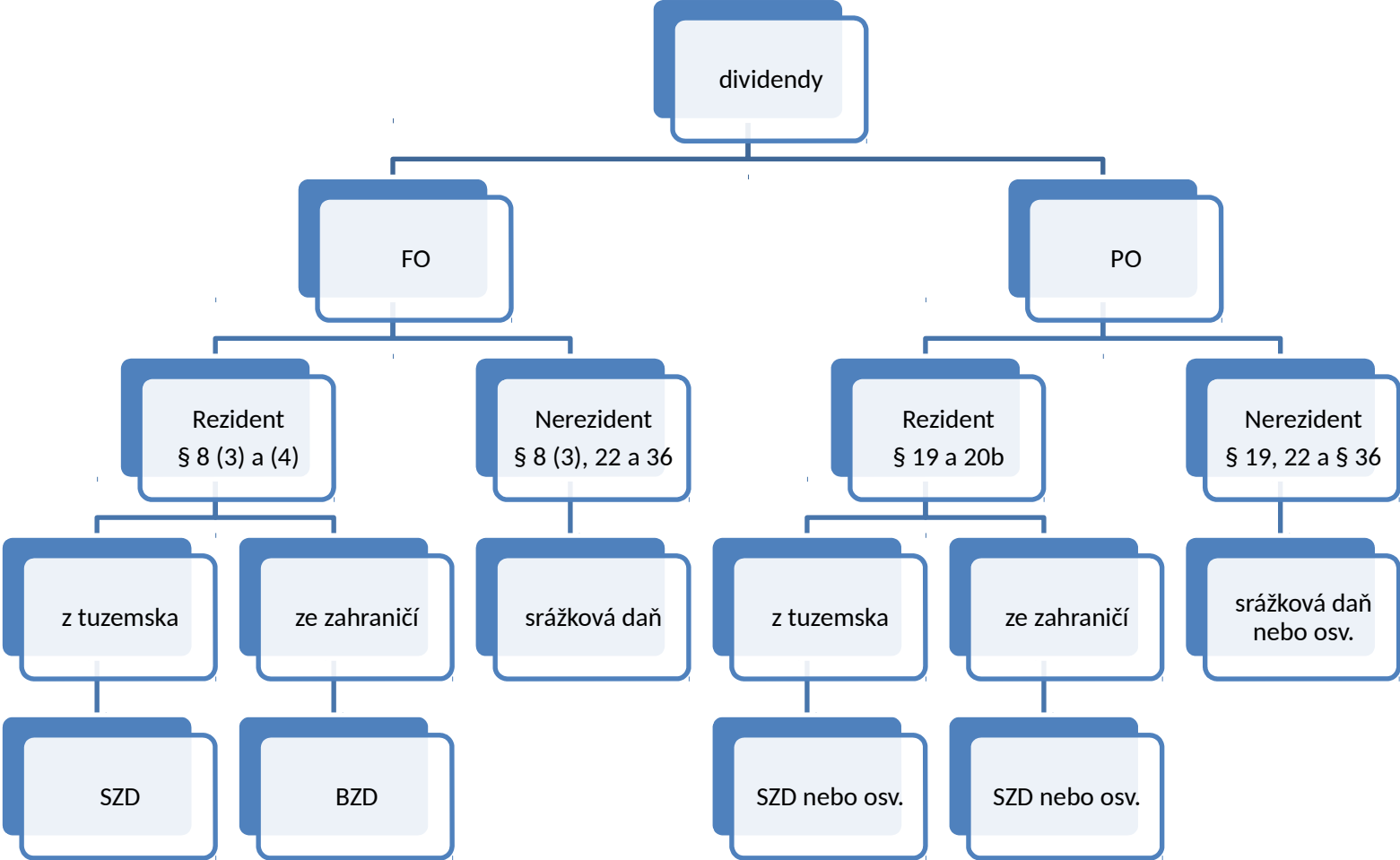
Překlasifikace úroků na dividendy

Administrativní povinnosti plátce



Způsob zdanění dividend v ZDP

Zdroj: <https://www.soletasignum.cz/11-vlajky-statu-eu>



Způsob dividend v ZDP

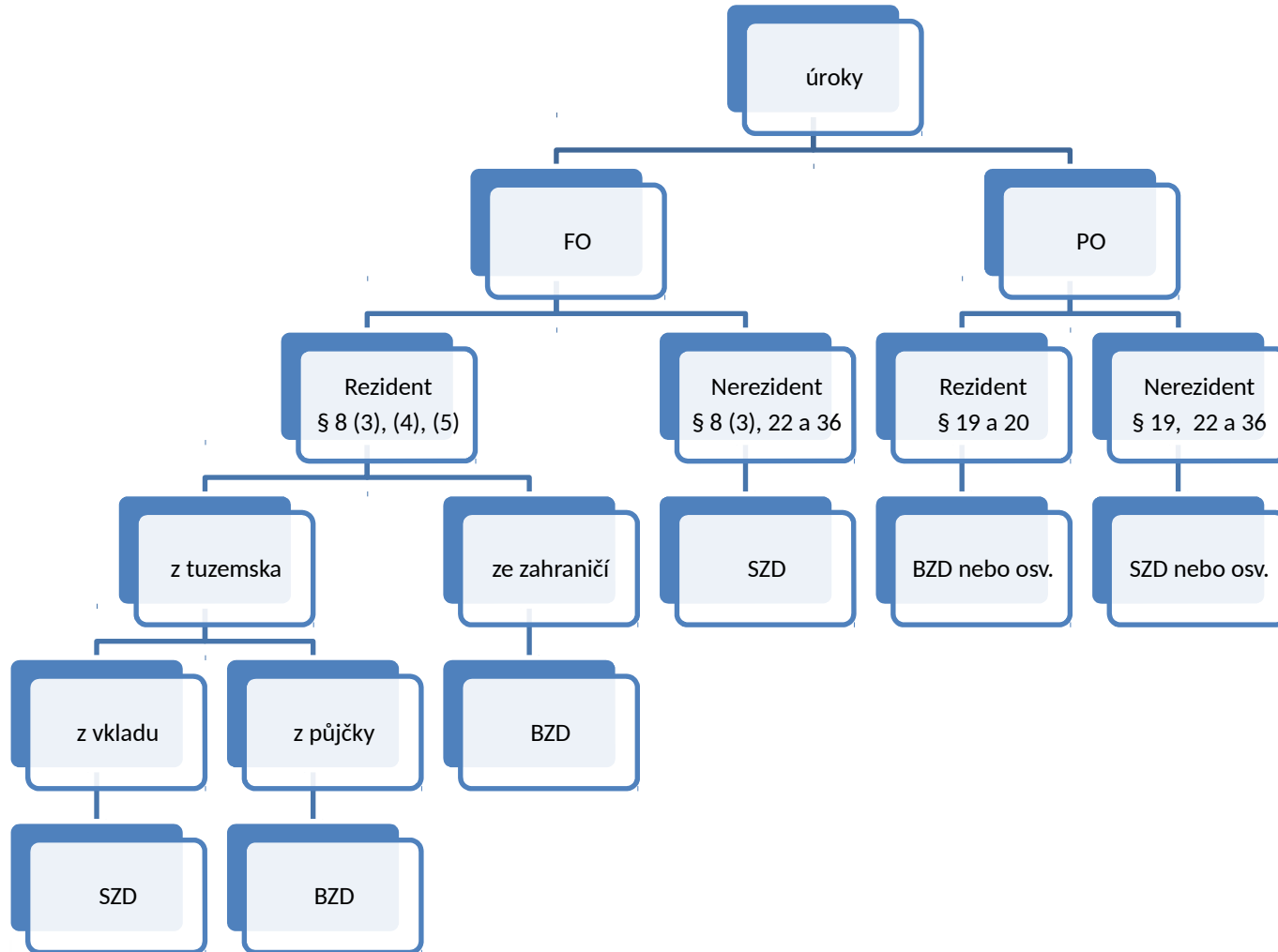


Zdroj: <https://www.soletasignum.cz/11-vlajky-statu-eu>

- Zdanění dividend vyplácených do zahraničí
 - osvobození mateřská/dceřiná společnost
 - 15 %
 - 35 % pro nerezidenty nesmluvních států
- Zdanění dividend přijatých ze zahraničí
 - Fyzická osoba § 8 odst. 4 – dílčí základ daně nesnížený o výdaje (z ČR jsou SZD)
 - Právnícká osoba § 20b – samostatný základ daně



Způsob zdanění úroků v ZDP



Způsob zdanění licenčních poplatků v ZDP



- Licenční poplatky vyplácené do zahraničí daňovým nerezidentům - § 19 (osvobození u **kapitálově spojených osob**), § 22, § 36 – srážková daň 15 % nebo 35 %
- Přijaté licenční poplatky - vždy v rámci běžného základu daně fyzických i právnických osob



Daňová neuznatelnost úroků

- § 25 (1) zl) ZDP – 100% daňová neuznatelnost – závislost na zisku dlužníka
- § 25 (1) w) ZDP – test podkapitalizace
 - Daňově neuznatelné úroky a související finanční výdaje, z úhrnu „úvěrových finančních nástrojů“ (§ 19 (1) zk) ZDP) od spojených osob přesahující:
 - 6ti násobek výše vlastního kapitálu u bank a pojišťoven
 - 4 násobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů

$$K=1-(4(\text{resp. } 6) \times \text{SVK} / Y)$$

Související finanční výdaje – viz pokyn D-22



Překlasifikace úroků na dividendy

- §22 (1) g) 3 ZDP
- Nedodržení pravidla tržního odstupu
- Podkapitalizace
- Lze vždy podle smlouvy?
- Výjimka pro rezidenty EU, Norska, Islandu, Lichtenštejnska a Švýcarska



Administrativní povinnosti plátce

- Prokázání, že se na příjemce vztahuje příslušná smlouva
- Sazba v ZDP
 - 15 % (§36 (1) a) ZDP),
 - od 2013 represivní sazba 35 % (§36 (1) c) ZDP)
- Pokyn D-286
- Nezaměňovat hlášení s ročním vyúčtováním daně.
- Dodatečná srážka a odvod daně - § 38s – brutace jen, pokud to neudělá ani dodatečně.



Administrativní povinnosti plátce

- Okamžik srážky daně, hlášení, potvrzení - § 38d
 - Dividendy a podíly na zisku - Povinnost srazit daň v okamžiku výplaty, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada nebo členská schůze rozhodla o rozdělení zisku. (výjimka u zaknihovaných akcií – do jednoho měsíce od VH)
 - Úroky, licenční poplatky – Povinnost srazit při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak nejpozději v den, kdy plátce o závazku účtuje.
 - Povinnost odvést sraženou daň nejpozději do konce měsíce následujícího po provedení její srážky.
 - Podání hlášení o odvodu srážkové daně do 25 dnů po uplynutí měsíce, v němž plátci vznikla povinnost daň srazit.



Směrnice EU

Mateřská / dceřiná společnost

Kapitálově spojené osoby

Dividendy a podíly na zisku

Úroky a licenční poplatky



Směrnice EU

- Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.
- Cíl: osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů



Směrnice EU

- Koho se týká?
 - akciových společností, společností s ručením omezeným, některých družstev, vzájemných společností, spořitelen, fondů, evropských společností a evropských družstevních společností;
 - Tyto společnosti nesmějí mít daňovou rezidenci mimo EU a musí podléhat dani z příjmů korporací bez možnosti volby nebo osvobození;
 - držba podílu na kapitálu některé společnosti z jiné země EU nejméně 10 %.
- § 19 (1) ze) a zi) ZDP
- § 19 (3) ZDP – **definice mateřské a dceřiné společnosti**
- Vyloučení souvisejících nákladů u mateřské společnosti. (§25 (1) zk) ZDP)



Směrnice EU

- Směrnice Rady 2003/49/ES z 3. června 2003 o společném systému zdanění kapitálově spojených osob v oblasti úroků a licenčních poplatků
- Cíl: zajištění daňové neutrality pro transakce mezi členskými státy a v rámci jednoho státu.
- § 19 (1) zj) a zk) ZDP
- § 19 (5) ZDP – lze uplatnit pouze u **kapitálově spojených osob** (§ 23 (7) ZDP) - odlišovat od **mateřské a dceřiné společnosti**

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Dividendy

Úroky

Licenční poplatky

Dividendy

- Pojem dividendy – čl. 10
- Zahrnuje: příjmy z akcií a podílu na zisku, příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku, 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; zisky tichého společníka, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku apod.
- Právo na zdanění – zpravidla stát zdroje i příjemce; daňová konkurence > snižování či rušení daně z dividend vůči rezidentům i nerezidentům, často proto nulová sazba ve státě zdroje při určitém podílu na základním kapitálu společnosti (nejčastěji 25 %)
- „PE proviso“ – čl. 10 (4) přiřazení dividend stále provozovně

Dividendy

- Pod dividendy nespádají příjmy z převodu akcií a podílů – ty jsou podřazeny pod článek 13 – zisky ze zcizení majetku.
- Skutečný vlastník dividendy – pro využití práv ze smlouvy je podstatný tzv. skutečný vlastník
- V ČR od roku 2013 zavedena represivní 35% srážková daň pro nesmluvní státy (pokud není výměna informací)
- Směrnice EU 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností... - osvobození mateřská/dceřiná společnost

Dividendy

- Skutečný vlastník
- Systém zdanění dividend
 - Refundační – bez ohledu na konkrétní smlouvy, nutno požádat o vrácení daně
 - Plátcovský – odpovědnost plátce srazit daň podle konkrétní smlouvy
- Je nutné činit rozdíl mezi skutečným vlastníkem a okamžitým příjemcem. Okamžitý příjemce je každý, komu je příjem vyplácen, aniž by z něj nutně měl reálný užitek.
- Skutečný vlastník příjmu je ten, kdo má z příjmu reálný užitek. Taková osoba je také povinna příjem zdanit.
- Podstatné zejména pro zdanění pasivních příjmů (dividendy, úroky apod.) - § 19 (6) ZDP definice skutečného vlastníka.
- Modelová smlouva, ani komentář pojem „skutečný vlastník“ nevymezuje.
- Pojem skutečný vlastník se objevuje v článcích o zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků.

Úroky

- Pojem úroky – čl. 11
- Zahrnuje: výnosy z pohledávek, tj. odměnu za přechodně poskytnuté finanční prostředky.
- Čl. 11 nezahrnuje sankční úroky a jiná penále za opožděné úhrady
- Právo na zdanění
 - Modelová smlouva pouze stát residence
 - Ve smlouvách ale často také právo státu zdroje sazbou 5 nebo 10 %
- Skutečný vlastník
- „PE proviso“ – čl. 11 (4) - přiřazení úroků stálé provozovně
- ČR od roku 2013 represivní sazba srážkové daně ve výši 35 % u nesmluvních států (bez výměny informací)

Licenční poplatky

- Pojem licenční poplatky – čl. 12
- Zahrnuje: příjmy za užívání práv
- Příklad ČR-Švýcarsko *„...platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému včetně kinematografických filmů, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.“*

Licenční poplatky

- I nájem movité věci
- Omezený převod práv
- Úplný převod práv
- Licenční poplatky průmyslové a kulturní
- Příjmy z užívání movitého majetku
- Software
- Obchodování prostřednictvím internetu
- Technika zdaňování licenčních poplatků
- Licenční poplatky přijaté ze zahraničí
- Někde zvlášť vymezeny kulturní licence – jiný režim (jen zdanění v zemi rezidence)

Licenční poplatky

- Alokační pravidlo v modelové smlouvě OECD – exkluzivní zdanění v zemi rezidence – často se ve smlouvách objevuje i omezené zdanění v zemi zdroje.
- Skutečný vlastník
- „PE proviso“ – čl. 12 (3) - přiřazení licenčních poplatků stále provozovně

Zdroje a další podklady pro studium

- Lang, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde, 2013.
- Miller, A. – Oats, L: *Principles of International Taxation*. Bloomsbury Professional, 2012.
- Rylová, Z.: *Mezinárodní dvojí zdanění*. ANAG, 2012. **(str. 168 - 195)**
- Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů*. Wolters Kluwer, 2017. **(str. 147 - 201)**
- Fekar, P. Několik poznámek k rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci nízké kapitalizace a související klasifikace úroků pro účely smluv o zamezení dvojího zdanění. 2015. <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9897v12770-nekolik-poznamek-k-rozsudku-nejvyssiho-spravniho-soudu-ve-veci/?search_query=\\$issue=1711|\\$issue=1712|\\$issue=1713|\\$issue=1714|\\$issue=1715|\\$issue=1716](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9897v12770-nekolik-poznamek-k-rozsudku-nejvyssiho-spravniho-soudu-ve-veci/?search_query=$issue=1711|$issue=1712|$issue=1713|$issue=1714|$issue=1715|$issue=1716)>

Cvičení

- Příklady – dividendy, úroky a licenční poplatky