

## **Pokyn č. D - 286**

### **ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR**

Referent: Ing. Václav Zíka, tel.: 25704 3197  
Ing. Martin Pražan, tel.: 25704 2639

č.j.: 49/85 663/2005 - 493  
ze dne 1. září 2005

Ministerstvo financí ČR na základě zmocnění v § 39 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, a zmocnění v § 96 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, s cílem zajištění jednotných postupů při zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR (např. osvobození od daně vybírané srážkou nebo její snížení či zdaňování daňově transparentních entit), vydává tento Pokyn.

#### **ČLÁNEK 1**

Skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů na území ČR je osoba, která je daňovým rezidentem konkrétního druhého státu, pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, nepostačuje. Tato osoba musí být i skutečným vlastníkem těchto příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva tohoto druhého státu považovány za příjmy této osoby, případně musí být naplněny další podmínky stanovené příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (např. článek „omezení výhod“ smluv) anebo vnitrostátním daňovým zákonem (např. procento podílu na základním kapitálu společnosti).

Splnění uvedených podmínek je plátce příjmu, který při výplatě příjmu zahraničnímu subjektu automaticky uplatňuje výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, povinen v rámci příslušného daňového řízení (např. daňová kontrola) prokázat. K prokázání splnění těchto podmínek lze využít zejména:

- a) potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem (pokud v dané zemi formulář takového potvrzení neexistuje, lze za tím účelem použít analogie příslušného českého formuláře č. 25 5232); a
- b) prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem; a
- c) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.

#### **ČLÁNEK 2**

V případě postupu vůči zahraničním daňově transparentním entitám a obdobným strukturám (viz např. Pokyn č. D – 269, FZ č. 7-8/2004 a Sdělení k tomuto Pokynu publikované ve FZ č.11/2004) se pro účely automatické aplikace výhod plynoucích z uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, postupuje vůči jednotlivým společníkům, partnerům, beneficiům apod. (dále jen „společníci“) obdobně. K prokázání splnění podmínek uvedených v článku 1 lze využít zejména:

a) potvrzení o daňovém rezidentství společníka v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem (pokud v zahraničí formulář takového potvrzení neexistuje, lze za tím účelem použít analogie příslušného českého formuláře č. 25 5232); a

b) prohlášení společníka, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za jeho příjem; a

c) důkazní prostředky obsahující údaje o tom, jaká konkrétní část příjmu vypláceného daňově transparentní entitě připadá na daného společníka; a

d) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.

### **ČLÁNEK 3**

Za situace, kdy plátce příjmu není s to prokázat splnění podmínek zmíněných ve výše uvedených člancích, nelze poskytnout výhody vyplývající ze smluv o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů, automaticky. Ve vztahu k daňově transparentním entitám pak nelze uplatnit jejich transparentnost a tím ani individuální přístup vůči jednotlivým společníkům daňově transparentních entit (včetně např. daňové nediskriminace).

Pokud se v konkrétním případě bude jednat o zahraniční fyzickou osobu, použijí se příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů pojednávající o zdaňování příjmů fyzických osob – rezidentů bezesmluvních států; pokud půjde o zahraniční osobu jinou než fyzickou (tedy i o zahraniční daňově transparentní entitu), použijí se příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů pojednávající o zdaňování příjmů právnických osob – rezidentů bezesmluvních států, přičemž problematiku případné transparentnosti již nelze brát v úvahu.

Za takovéto situace se uplatňuje např. institut zajištění daně, není možné poskytovat výhody vyplývající ze směrnic ES transponovaných do zákona o daních z příjmů, není možné snížit sazbu srážkové daně na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění atd.

### **ČLÁNEK 4**

Za situace, kdy plátce příjmu není s to prokázat splnění daných podmínek ve vztahu k části společníků daňově transparentní entity, postupuje při zdaňování části příjmu připadající na takové společníky v souladu s článkem 3, tzn., že tato část příjmu se zdaní jako příjem právnické osoby – rezidenta bezesmluvního státu.

### **ČLÁNEK 5**

V případě pochybností ze strany správců daně o oprávněnosti uplatnění výhod plátcem příjmu lze využít všech dostupných nástrojů vyplývajících ze smluv o zamezení dvojího zdanění, z členství ČR v EU apod. (výměna informací, řešení případů dohodou atd.).

## **ČLÁNEK 6**

Tento Pokyn ruší a nahrazuje s účinností od 1. ledna 2006 Pokyn č. D – 90 z 11. srpna 1994, č.j.: 251/45 502/1994, publikovaný ve FZ č. 7-8/1994. Ve vztahu ke zdaňování příjmů daňově transparentních entit se tento Pokyn uplatní ve smyslu Sdělení k Pokynu č. D-269 publikovaného ve FZ č. 11/2004.

Ing. Dana Trezziová  
náměstkyně ministra financí

**S D Ě L E N Í**  
**k praktické aplikaci Pokynu č. D-286**  
**ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR**

Referent: Ing. Václav Zíka, tel. 2 5704 3197  
Ing. Martin Pražan, tel.: 2 5704 2639

č.j.:15/32 567/2006-153  
ze dne 3.března 2006

Ministerstvo financí ČR s cílem zajištění jednotného postupu při praktické aplikaci Pokynu č. D – 286 (č.j.: 49/85 663/2005-493 ze dne 1. září 2005) ve vztahu k zahraničním daňově transparentním entitám sděluje následující:

**ČLÁNEK 1**

Přestože není možné podat vyčerpávající seznam, uvádí se pro informaci několik typických příkladů zahraničních entit, které dle své právní formy mohou být považovány za daňově transparentní.

Jedná se podle případu většinou o entity označované anglicky jako Partnership (Limited Partnership, General Partnership, Ordinary Partnership apod.), Trust - většinou v anglosaských jurisdikcích, ale i třeba v Polsku (spólka jawna, spółka komandytowa), Nizozemí, Norsku, Finsku, Dánsku a Lucembursku. Jde samozřejmě i o slovenské v.o.s. a k.s.

Dále pak jde o entity označované jako KG, OHG, OEG, KEG, GesnbR, GbR, atypische (unechte) stille Gesellschaft, apod. – v Rakousku, Německu, Švýcarsku atd.

V případě např. SRN a Rakouska je třeba dále brát do úvahy právní institut tzv. Treuhandu, což není entita sama o sobě, nicméně smluvní vztah, kdy nominální příjemce příjmu není jeho skutečným vlastníkem.

V zásadě je zahraniční entita považována za daňově transparentní, pokud ve vztahu ke svým příjmům není podle daňového práva státu, ve kterém je založena, zřízena či ke kterému má úzký vztah, a to i na základě provedené volby umožněné daňovým právem tohoto státu, považována za daňového poplatníka a příjmy této entity se alespoň zčásti přičítají podle daňového práva tohoto státu jiným osobám (skutečným vlastníkům příjmů) obdobně jako je to v ČR u společníků v.o.s. a komplementářů k.s.

**ČLÁNEK 2**

Pokud zahraniční daňově transparentní entita drží podíl na české společnosti nebo družstvu a společníkem uvedené zahraniční entity (ať přímo nebo skrze další zahraniční daňově transparentní entity) je zahraniční daňový rezident (fyzická osoba, netransparentní společnost), pak je třeba pro účely daně z příjmů považovat při uplatnění transparentnosti poměrnou část tohoto podílu (tedy podílu transparentní entity na např. českém s.r.o.) za přímo drženou tímto zahraničním daňovým rezidentem.

### ČLÁNEK 3

Jestliže se ve vztahu k zahraniční daňově transparentní entitě uplatňuje v ČR její transparentnost (viz článek 2 Pokynu č. D-286) a tím i individuální přístup vůči jejím všem společníkům (popř. vůči části jejích společníků), je nezbytné v konkrétních případech tento přístup uplatňovat ve vztahu ke všem příjmům, které jsou pobírány těmito konečnými netransparentními společníky (skutečnými vlastníky příjmu).

Jakékoliv příjmy plynoucí zahraniční daňově transparentní entitě jsou pak v ČR zdaňovány jako příjmy společníka této transparentní entity (resp. jako jeho podíl na těchto příjmech) v souladu s příslušnými ustanoveními mezinárodních smluv či tuzemského zákona.

Jak ukazuje praxe, velmi často dochází k tomu, že zahraniční daňově transparentní entita je společníkem české v.o.s. nebo komplementářem české k. s. Za předpokladu uplatnění transparentnosti tak ti zahraniční společníci entity, kteří prokáží splnění podmínek uvedených v Pokynu č. D-286, dosahují příjmy ze zdrojů na území ČR, které jsou považovány za příjmy dosahované prostřednictvím vzniklé stálé provozovny (dle ustanovení § 22 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, dále jen ZDP), a to ke dni nabytí podílu na zahraniční daňově transparentní entitě.

Každého takového společníka, který prokáže správci daně rozhodné údaje, je pak třeba daňově registrovat dle ustanovení § 33 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění a individuálně jej zdaňovat - tzn. daní společníci mají povinnost podat v ČR daňové přiznání, mají nárok na příslušné nezdanitelné částky základu daně, na příslušné slevy na dani apod.

Je samozřejmě možné, aby zahraniční daňově transparentní entita vykonávala na území ČR svou činnost přímo, tj. aniž by byla společníkem české v.o.s. nebo komplementářem české k.s. Za předpokladu uplatnění transparentnosti a za splnění všech podmínek daných jednotlivými mezinárodními smlouvami a ZDP se má za to, že zahraniční společníci takovéto zahraniční entity pro účely daně z příjmů přímo vykonávají na území ČR svou činnost prostřednictvím stálých provozoven. Nebo-li, naplnění podmínek pro vznik případné stálé provozovny v takovéto situaci je třeba posuzovat vždy za jednotlivé společníky odděleně. Daňové dopady vzniku stálé provozovny jsou poté v ČR zřejmé (viz výše).

### ČLÁNEK 4

Za předpokladu, že zahraničnímu společníkovi zahraniční daňově transparentní entity, který je daňovým rezidentem státu, se kterým ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, vzniká na území ČR stálá provozovna, má ČR povinnost při výpočtu zisků dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny uznat (resp. odečíst) náklady (výdaje) vynaložené na příjmy dosahované prostřednictvím této stálé provozovny, a to bez ohledu na to, zda tyto náklady (výdaje) vznikly v ČR či jinde (viz příslušná ustanovení obvykle článku 7 smluv o zamezení dvojího zdanění a ustanovení § 23 odst. 11 ZDP). Pokud jde o případnou stálou provozovnu společníka - rezidenta státu bezesmluvního (tj. i entity samotné v případě neuplatnění její transparentnosti), uplatní se pouze postup dle § 23 odst. 11 ZDP se stejným dopadem.

Náklady (výdaje) vznikající na úrovni zahraniční daňově transparentní entity je nutné přiřadit k ziskům dosahovaným prostřednictvím této entity. Pro účely zdanění příjmů dosahovaných společníkem prostřednictvím stálé provozovny umístěné v ČR lze ale uplatnit pouze na

společníka připadající podíl na těch nákladech (výdajích) entity, které souvisí s dosahováním příjmů ze zdrojů na území ČR. V případě, kdy by byly prostřednictvím entity dosahovány příjmy ze zdrojů i v jiných zemích a zároveň by nebylo možné jasně rozlišit, které náklady (výdaje) souvisí s dosažením zisků ze zdrojů na území ČR, bude moci být u stálé provozovny uplatněna pouze poměrná část nákladů (výdajů) entity.

Výše uvedené náklady (výdaje) zahraniční daňově transparentní entity, které budou ovlivňovat základ daně v ČR, je nutno posuzovat dle znění ZDP. Pokud zahraniční entita nebo její společníci nejsou účetními jednotkami ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vychází se při zjištění základu daně z ustanovení § 23 odst. 2 písm. b) ZDP.

Při odepisování majetku, který je ve vlastnictví zahraniční daňově transparentní entity, se při uplatnění odpisů pro účely stanovení výše daňového nákladu, který bude zohledněn při výpočtu daňové povinnosti stálé provozovny v ČR dle výše uvedených zásad, bude postupovat v souladu s § 26 - §32a ZDP.

V situaci stálých provozoven vzniklých z titulu účasti na v.o.s. či z titulu účasti jako komplementář na k.s. je třeba si současně uvědomit, že v případě společníků – právnických osob – lze uplatnit obdobným způsobem (viz výše) výdaje vzniklé na úrovni entity samotné i výdaje vynaložené na úrovni samotných společníků. V případě společníků – fyzických osob – výdaje vynaložené na úrovni entity a na jejich vlastní úrovni však nelze uplatnit (viz ustanovení § 7 odst. 3 a odst. 4 ZDP). Při stanovení základu daně takovýchto stálých provozoven přebírá stálá provozovna jí příslušející část základu daně v.o.s. nebo k.s. zjištěného dle ZDP touto v.o.s. nebo k.s. (dále je v některých případech možno zohlednit další výdaje – viz výše).

Za účelem zabránění dvojímu odečtu nákladů může být způsob uplatňování nákladů předmětem spontánní výměny informací, a to zejména ve vztahu ke státům, které vůči příjmům pobíraným svými daňovými rezidenty ze zdrojů na území ČR uplatňují při vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů metodu vynětí.

## ČLÁNEK 5

Případné další příjmy dosahované zahraničním daňovým rezidentem ze zdrojů na území ČR, které nelze považovat za příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny vzniklé např. z titulu držby podílu na české v.o.s. (tzn. příjmy plynoucí vedle příjmů z podílu na v.o.s. – např. vypořádací podíl), je nutno posoudit, v kontextu možného zdroje příjmu na území ČR, dle ustanovení § 22 ZDP. U veškerých takto identifikovaných příjmů se dále standardně stanoví, zda je daný příjem předmětem daně (zvlášť pro fyzické a pro právnické osoby) dle ZDP, jaký článek případně existující mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění řeší zdaňování toho kterého příjmu apod. U zahraničních daňových rezidentů - fyzických osob - to současně znamená přiřadit příjem ke konkrétním ustanovením §6 - §10 ZDP.

Ustanovení případně existujících smluv o zamezení dvojího zdanění a vnitrostátních právních předpisů tedy nejsou Pokynem č. D-286 dotčena, a to v tom smyslu, že je vždy třeba řešit otázku, jaký konkrétní článek smlouvy daný typ příjmu pokrývá, jak je konkrétní příjem definován příslušnými ustanoveními § 22 ZDP jako příjem ze zdroje na území ČR atd.

## ČLÁNEK 6

V souvislosti s výše uvedeným je třeba zmínit situaci, ke které rovněž velmi často v praxi dochází, tj. situaci, kdy zahraniční daňově transparentní entita přímo vlastní na území ČR umístěný nemovitý majetek, který pronajímá.

V případě uplatnění transparentnosti je pak třeba příjmy zahraničního společníka zahraniční daňově transparentní entity považovat za příjmy, které jsou předmětem článku 6 mezinárodních daňových smluv, a uplatňovat vůči nim režim vyplývající z příslušných ustanovení ZDP, včetně ustanovení § 22 odst. 1 písm. e).

## ČLÁNEK 7

Pokud zahraniční daňově transparentní entita vystupuje z české v.o.s., resp. z české k.s., má se pro účely daně z příjmů za to (při uplatnění transparentnosti), že vystupuje z české společnosti společník entity.

Příjem z titulu vypořádacího podílu při vystoupení zahraniční daňově transparentní entity z české v.o.s. či jako komplementáře z české k.s. není příjmem zahraničního daňového rezidenta ze zdrojů na území ČR. Nejedná se o příjem dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP, nejedná se o příjem z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny českého daňového nerezidenta dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) ZDP a § 22 odst. 3 ZDP. Daný příjem českého daňového nerezidenta tak nepodléhá v ČR zdanění.

V případě zahraničního společníka české v.o.s. nebo komplementáře české k.s., kdy jeho stálá provozovna v ČR, která existuje nezávisle na jeho účasti na české v.o.s. nebo k.s. (např. organizační složka, odštěpný závod), má ve své držbě (eviduje) podíly na české v.o.s. či k.s. a na základě ukončení takovýchto účastí na českých společnostech od těchto společností stálá provozovna obdrží vypořádací podíl, je vypořádací podíl předmětem daně této stálé provozovny dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. Vypořádací podíl však nebude zahrnut do základu daně dle ustanovení § 23 odst. 4 písm. f) ZDP.

V případě vystoupení zahraničního společníka ze zahraniční daňově transparentní entity, za což obdrží vypořádací podíl (resp. jeho obdobu dle zahraničního práva), není možné tento vypořádací podíl považovat za příjem ze zdrojů na území ČR dle ustanovení § 22 ZDP a není jej tedy možno podrobit zdanění v ČR. Podmínkou ovšem je, že daný vypořádací podíl není přičitatelný jeho stálé provozovně umístěné na území ČR, která tu existuje nezávisle na jeho účasti na české v.o.s., resp. účasti jako komplementář na české k.s. (např. organizační složka, odštěpný závod) a která má ve své držbě (eviduje) podíly na zahraniční daňově transparentní entitě.

Za předpokladu, že je dle zahraničních právních předpisů možné podíl na zahraniční daňově transparentní entitě prodat a prodávající společník dosahuje z titulu držby podílu na zahraniční entitě příjmy prostřednictvím stálé provozovny umístěné v ČR, dochází v takovém případě současně k prodeji této stálé provozovny. Jestliže se v daném případě jedná o vztah mezi dvěma zahraničními daňovými rezidenty, nepodléhá příjem prodávajícího v ČR zdanění, protože se nejedná o příjem ze zdroje na území ČR dle ustanovení § 22 ZDP.

Pokud je kupujícím daňový rezident ČR, resp. stálá provozovna zahraničního rezidenta

umístěná na území ČR, jedná se u zahraničního prodávajícího o příjem ze zdroje na území ČR dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 ZDP, v kontextu mezinárodních daňových smluv jde o aplikaci obvykle článku 13.

Ing. Dana Trezziová, v.r.  
náměstkyně ministra financí