

**Vysoká škola báňská-Technická univerzita Ostrava
Fakulta metalurgie a materiálového inženýrství**



**Autoreferát
k disertační práci**

Mgr. Ing. Aleksander Wala

**Zdaňování příjmů rezidentů a nerezidentů
plynoucích z ekonomických činností na území Polské
republiky**

Obor: Řízení průmyslových systémů

Autor:

Mgr. Ing. Aleksander Wala

Školitel:

prof. Ing. Renáta Hótová, Dr.

Oponenti:

**doc. Ing. Iveta Vozňáková, Ph.D.
Fakulta metalurgie a materiálového inženýrství
VŠB - TU Ostrava**

**prof. Ing. Jiří Polách, CSc
UTB Zlín**

**Mgr. Jolana Wszolek
auditor**

Obsah

OBSAH	3
ÚVOD	4
OBSAH A CÍLE PRÁCE	5
ZÁVĚR	6
LITERATURA	11
RESUMÉ	12
PŘEHLED PUBLIKAČNÍ ČINNOSTI	13

Úvod

V období přechodu od centrálně plánované ekonomiky k ekonomice, která je založena na tržních vztazích dochází k otevření ekonomiky zahraničním firmám, které tvoří novou podnikatelskou vrstvu v Polské republice.

Z důvodu nedostatku kapitálu podnikatelé hledají cesty kapitálového dovybavení v zahraničí, s tím je samozřejmě spojena celá řada rizik, kterým je třeba se vyhnout. Je nutno poznat ekonomické podmínky podnikání, v nichž jsou daňové otázky významným faktorem určujícím ekonomickou efektivnost podnikatelských aktivit.

Současná právní úprava v Polské republice vznikla v souvislosti s daňovou reformou v roce 1995. Do této nové doby chyběla definice a formulace základních daňových pojmů v oblasti mezinárodního daňového práva jako například rezident, nerezident, stálá provozovna, organizační složka, způsoby vyloučení mezinárodního daňového zdanění a s tím spojená legislativa. V dnešní době už tyto pojmy nejsou cizí odborné veřejnosti, ale přesto se často setkáváme s tím, že i odborná veřejnost nemá zcela jasno ve všech otázkách týkající se oblasti podnikání nerezidentů na našem území a zdaňování, jak jejich příjmů, tak i příjmů rezidentů plynoucích ze zdrojů v zahraničí.

Daňové otázky související s podnikáním ve vztahu k zahraničí můžeme zjednodušeně rozdělit na dva okruhy podnikání:

- polských subjektů v zahraničí,
- zahraničních subjektů v Polské republice.

Cílem této práce je objasnit základní pojmy a vydat ucelený a jasný pohled na daňovou problematiku v oblasti mezinárodního daňového práva, poukázat na některé nedostatky naší legislativy a navrhnout konkrétní řešení těchto nedostatků.

Práce vychází z právního stavu v Polské republice k 1. 1. 2010 a ze smluv o zamezení dvojího zdanění, které jsou platné k tomuto datu. Je rozčleněna do čtyř základních kapitol, kde druhá kapitola je věnována genezi daňové problematiky v mezinárodních vztazích, třetí kapitola seznamuje s formami podnikání zahraničních osob v Polské republice a na ní navazuje čtvrtá kapitola, kde dochází k vysvětlení základního principu pro zdanění, a to daňového domicilu. Hlavní cíl práce je obsažen v páté kapitole, kde se zabývám zdaněním příjmů nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území Polské republiky a zdanění příjmů rezidentů plynoucích ze zdrojů v zahraničí.

Ve své podstatě celá práce obsahuje problematiku zahraničního prvku působícího v polském daňovém prostředí v oblasti daní z příjmů fyzických a právnických osob. V současné době, kdy se Polská republika stále více zapojuje do mezinárodní spolupráce a mezinárodního obchodu, je toto téma obzvlášť aktuální, protože stále častěji dochází ke střetu domácí a zahraniční legislativy při vybírání daní.

Obsah a cíle práce

Tato práce obsahuje problematiku mezinárodního daňového práva ve vztahu k rezidentům i nerezidentům. Cílem této práce bylo dát ucelený pohled na výše uvedenou problematiku a provést analýzu zdanění ve vztahu k mezinárodnímu daňovému právu v případě rezidentů.

V současné době je velice aktuální otázkou informovat širokou odbornou veřejnost o metodách i principech zdanění příjmů ve vztahu k zahraničí, neboť ve spojitosti s nedostatkem kapitálu v Polské republice budou podnikatelé hledat cesty kapitálového dovybavení v zahraničí.

Mimo výše uvedeného cíle, dalším cílem bylo poukázat na hlavní nedostatky polské daňové legislativy ve vztahu k zahraničním investorům.

Práce je rozčleněna do 6 kapitol, které jsou vzájemně propojeny, tak aby vytvořily komplexní a provázaný rámec této práce. Využití této práce je aplikováno na Polskou republiku.

Struktura disertační práce je následující:

V úvodu práce je shrnutí cílů a záměrů práce a nastíněn přehled jednotlivých kapitol.

Druhá kapitola práce se týká geneze daňové problematiky v mezinárodních vztazích, kde je mimo jiné uvedena vzorová smlouva OECD podle níž Polská republika uzavírá smlouvy o zamezení dvojího zdanění s převážnou většinou zemí.

Třetí kapitola je věnována formám podnikání zahraničních osob v Polské republice, kde je především nastíněn ucelený pohled na formy podnikání těchto osob.

Velmi důležité pro zdaňování příjmů nerezidentů je určení daňového domicilu, o kterém pojednává čtvrtá kapitola této práce. Tato kapitola je zaměřena na daňový domicil fyzických i právnických osob.

Stěžejní kapitolou práce je pátá kapitola, která se zabývá jak zdaňováním příjmů nerezidentů, tak rezidentů. V této kapitole je zmapována problematika zdanění příjmů rezidentů dosahovaných na území Polska, ať už z přímého či nepřímého podnikání, a to jak fyzických, tak právnických osob a příjmů rezidentů dosahovaných mimo území Polska, kde je provedena analýza tohoto zdanění při použití různých metod.

V závěru je uvedeno shrnutí cíle práce, nastíněna problematika zdaňování příjmů ve vztahu k zahraničí a poukázáno na hlavní nedostatky v této oblasti v rámci Polské republiky.

Závěr

Daňová soustava, která byla uvedena v život od roku 1995 má za sebou patnáct let své existence. Patnáct let je bezpochyby dostatečně dlouhá doba, aby se projevilo, co je na polské daňové soustavě pozitivní a v čem naopak pokulhává.

Není pochyb o tom, že jde o moderně pojatou koncepci, která ve všech svých základních rysech odpovídá systémům obvyklým ve státech Evropské unie. Na druhé straně polská legislativa nese pečeť nesčíslných novelizací, kterými bylo reagováno na vynalézavost daňových poplatníků v jejím obcházení, byla zaváděna nová ustanovení, tak aby odpovídala novým institutům objevujícím se v polské ekonomice. Jiná ustanovení se snažila bojovat s daňovými podvody, jiná zase byla výsledkem prosazení skupinových zájmů. Podle mého názoru výsledkem celé daňové reformy je situace, kdy se legislativa stala velmi složitou a komplikovanou a vytratil se původní dobrý záměr, který vycházel z principu uplatňování jednoduchých a spravedlivých daní.

To co bylo řečeno, platí zejména pro zákon o daních z příjmů ve vztahu k zahraničí. Myslím si, že jeden z prioritních úkolů Ministerstva financí Polské republiky by měla být příprava nového zákona o daních z příjmů, který by zásadně zjednodušil a zpřehlednil jak daň z příjmů fyzických, tak právnických osob a také daň z příjmů ve vztahu k zahraničí.

Daňové vztahy k zahraničí upravené v zákoně o daních z příjmů lze stručně vymežit jednak jako souhrn daňových povinností zahraničních subjektů (daňových nerezidentů) ve vztahu k polskému státu z titulu příjmů dosahovaných ze zdrojů umístěných na území polského státu a jednak jako souhrn daňových povinností tuzemských subjektů (daňových rezidentů) vůči polskému státu z titulu příjmů dosahovaných ze zahraničí.

Problematika zdaňování příjmů dosahovaných ze zdrojů na území Polska subjekty, jež jsou tzv. daňovými nerezidenty je trvalé aktuální a její význam vzrůstá v přímé souvislosti s rozvojem ekonomických, ale i společenských či kulturních vztahů se zahraničím.

Základní úprava v této oblasti byla dána již k 1. 1. 1995 rozlišením daňových povinností poplatníka, daňového rezidenta, tj. jde-li o fyzickou osobu toho, kdo má bydliště nebo se obvykle zdržuje na území Polské republiky od povinností poplatníka, daňového nerezidenta, který ani jednu tuto skutečnost nesplňuje, respektive u jiné než fyzické osoby poplatníka, který má sídlo na území Polska, od poplatníka, který zde toto sídlo nemá.

Novely zákonů, které vstoupily v platnost od roku 1993 nic nemění na rozsahu daňových povinností obou kategorií poplatníků, tj. celosvětové daňové povinnosti daňového rezidenta a omezené daňové povinnosti daňového nerezidenta pouze na příjmy ze zdrojů v tuzemsku.

Zahraničně obchodní činnost a různé formy mezinárodní hospodářské spolupráce spojené s pohybem kapitálu a osob sebou nesou kromě jiného i mezinárodně právní aspekty. Subjekty, ať již fyzické osoby nebo společnosti, které vystupují v těchto vztazích, se stávají daňovými poplatníky, jak v zemích svého sídla či bydliště, tak v zemi, z níž jim plynou příjmy.

Dochází zde proto k souběhu daňové povinnosti, která zatěžuje příjemce a snižuje výsledný finanční efekt z jeho činností v zahraničí. Vyloučit toto dvojí zdanění je možno buď jednostranným opatřením některého státu nebo opatřením dvoustranným v podobě smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi dvěma státy dochází k dohodě o objektivním rozdělení práva na vybírání daně z příjmů nebo majetku, které plyne z jednoho státu osobě, která má sídlo nebo bydliště ve druhém smluvním státě mezi oba smluvní státy. Tím se zamezuje nadměrnému zdanění a vytváří se právní základ pro další ekonomické kalkulace zahraničních investorů.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění jsou zakotveny principy spolupráce daňových orgánů smluvních států s cílem výměny informací a zabránění daňovým únikům a rovněž zásady rovného nediskriminačního zacházení s daňovými poplatníky jednoho smluvního státu ve státě druhém.

Smlouvy tedy určují, ve kterém smluvním státě může být konkrétní druh příjmů nebo majetku zdaněn, a to buď ve státě zdroje příjmu nebo ve státě bydliště či sídla příjemce, popř. v obou státech. Pokud se přiznává nárok na zdanění oběma smluvními státy, pak smlouva stanovuje, jaká může být maximální sazba daně ve státě zdroje.

V článku smluv upravujících způsob vyloučení dvojího zdanění je stanovena metoda, jakou se v obou smluvních státech zamezuje dvojímu zdanění. Pokud tato metoda není na určitý druh příjmu stanovena, použije se v Polsku metoda, kterou stanoví zákon o daních z příjmů na konkrétní druh příjmů. Pro zpřehlednění metod bych navrhoval používat v naší legislativě terminologii obecně uznávanou pro metody, které zabraňují dvojímu zdanění, a to tak, že se vymezí zcela srozumitelně pojmy jako např. „metoda zápočtu“, „metoda vynětí s výhradou progresu“ a další. Tuto terminologii bohužel nenalézáme ani ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, ani v daňových zákonech. Tyto metody jsou ve smlouvách a v zákonech popsány velice složitě, takže daňový poplatník si musí z textu vyvodit druh metody sám.

Jednou ze stěžejních otázek mé práce je zdaňování stálé provozovny, kterou považují za velmi aktuální, neboť zahraniční podnikatelé mohou podnikat na území Polska ve stejném rozsahu a předmětu činnosti jako polští podnikatelé, a právě z těchto důvodů za určitých okolností může jim na území Polska vzniknout podnik zahraniční osoby nebo jeho organizační složka. Tato forma podnikání zahraničních subjektů na území Polska má, na rozdíl od ostatních forem, které je možno jednoznačně přiřazovat k daňovým subjektům definovaným v daňových zákonech Polska, celou řadu zvláštností. Jednou z nich je to, že daňové zákony tento pojem vůbec neznají a s jeho existencí nespojují bezprostředně žádný daňový aspekt. V těchto zákonech je naopak používán pojem, který není uveden v obchodním zákoníku, a to „stálá provozovna“.

Především je nutno konstatovat, že obě tyto formy mohou existovat zcela nezávisle na sobě a existence jedné nepodmiňuje existenci druhé. Obecně mohu říci, že organizační složka vzniká, jsou-li splněny požadavky a podmínky obchodního zákoníku (zejména podnikání a zaregistrování v obchodním rejstříku) a stálá provozovna vzniká, jsou-li splněny požadavky a podmínky zákona o daních z příjmů. V konkrétním případě např. obchodní rejstřík odmítne zaregistrovat jako organizační složku obchodní kancelář její zahraniční firmy v Polsku, neboť její činnost nemusí považovat za podnikání, přičemž takováto kancelář splňuje všechny náležitosti pojmu stálé provozovny dle zákona o daních z příjmů. Obdobně tomu může být i v jiných případech, jde-li např. o staveniště, stavebně - montážní práce nebo jiné činnosti. Mohlo by tomu být však i naopak tak, že zaregistrovaná organizační složka není stálou provozovnou, ať již přímo ze zákona nebo, což je častějším případem, v důsledku toho, že některá zařízení k výkonu činností podniků nejsou podle ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění považována za stálou provozovnu.

Ve své práci jsem se pokusil objasnit alespoň to, co je v daňovém právu Polska považováno za stálou provozovnu a jaké daňové aspekty jsou s ní spojovány. Současná platná právní úprava neobsahuje příliš detailní popis různých možných forem stálé provozovny a specifických situací, které jsou s nimi spojeny. Poplatník, který má na území našeho státu umístěn zdroj příjmu, a to prostřednictvím stálé provozovny, je poplatník s omezenou daňovou povinností. Jak již jsem výše uvedl, obchodní zákoník termín stálá provozovna nepoužívá, přičemž v části, která upravuje možné formy podnikání zahraničních subjektů v Polsku, obchodní zákoník uvádí organizační složku nebo podnik, který si může zahraniční subjekt za účelem podnikání v Polsku zřídit. Tato organizační složka nemá plnou právní subjektivitu, což je zaznamenáno v zápise do obchodního rejstříku poznámkou, že jde o organizační složku zahraniční osoby.

Rozdíl vyplývá z odlišných kritérií daňového zákona a obchodního zákoníku.

Daňový zákon používá kritérium - dosahované příjmy zahraničních subjektů na území Polska, kdežto obchodní zákoník vychází z pojmů podnikání zahraničních subjektů na území Polska.

Vzhledem k odlišnému přístupu obou zákonů jsou obě formy na sobě nezávislé. Nicméně rozdělení stálých provozoven, které uvádím ve své práci, je zároveň orientováno i z hlediska právních příčin svého vzniku např. i pro účely daňové registrace.

V rámci skupin obchodní reprezentace popř. obchodní zastoupení pronajímané nemovitosti a ostatních forem (viz kapitola 3.3.5) vzniká určité vakuum právního vzniku (působení na území Polska) např. u čistých obchodních reprezentací, které smlouvy o zamezení dvojího zdanění v návaznosti na české daňové zákony nepovažují za stálé provozovny. Z hlediska obchodního zákoníku nemusí být splněné kritérium podnikání a tudíž nevzniká povinnost těchto zařízení zahraničních subjektů se zapisovat do obchodního rejstříku.

Zásadní otázkou, kterou je nutno vyjasnit, je oprávněnost celého konceptu vzniku stálé provozovny, která podle zákona o daních z příjmů vznikne na základě výkonu určitých zákonem specifikovaných činností o stanovenou dobu. Mám zato, že není důvod, aby byla zpochybňována existence stálé provozovny v souvislosti se smlouvami o zamezení dvojího zdanění zpracovanými na základě vzorové smlouvy OECD, které má Polsko uzavřeny se státy s vyspělou tržní ekonomikou. U konceptu stálé provozovny vznikající na základě prováděné činnosti se vychází z názoru, že činnost zahraničních specialistů přímo realizuje podnikatelské aktivity jejich mateřské firmy nebo jejich činnost přispívá k dosahování příjmů jejich mateřských firem ze zdrojů na území Polska a vzhledem k výkonu činnosti na konkrétním místě se záměrem opakovaně a dlouhodobě tuto činnost vykonávat, je možno považovat za splněnou i podmínku pevného místa výkonu činností ve smyslu článku 5 vzorové smlouvy OECD, jejíž splnění je v některých případech bráno v potaz a obecně diskutováno. Není rovněž možno akceptovat názor, který je uváděn, že manažeři, poradci či jiní obdobní zaměstnanci zahraničních firem dočasně pracujících v Polsku nevykonávají v rámci sjednaných kontraktů podnikatelskou činnost své mateřské firmy a že představují de facto pouze pasivní předmět obchodů realizovaného jejich mateřskou firmou, protože nejsou pověřeni uzavírat jménem své mateřské firmy smlouvy. Polsko v tomto případě fakticky realizuje přístup vzorové smlouvy OSN o zamezení dvojího zdanění, která dává ve srovnání s obdobnou vzorovou smlouvou OECD více důrazu na zdanění příjmů ve státě jejich zdroje a která tento problém zmiňuje v samostatném ustanovení svého článku.

Koncepce příjmů ze zdrojů na území Polska má jasně teritoriální charakter v tom smyslu, že vychází ze skutečnosti, že takové příjmy plynou z činností prováděných

na území Polska nebo z práv či majetku zde umístěného či využívaného. Samotná skutečnost, že určitý příjem je nerezidentům vyplácen rezidentem nestačí k tomu, aby tento příjem byl označen za příjem ze zdroje na území Polska. Na druhé straně není v zákoně jasně koncipován pojem příjmy ze zahraničí, který se vyskytuje v řadě ustanovení zákona o daních z příjmů a jehož definice v provádějící legislativě je spíše účelová než koncepční.

V současné právní úpravě chybí jednoznačné řešení situace, když dochází ke změně rezidentství (bydliště, sídlo) u poplatníka v průběhu zdaňovacího období. Rovněž by bylo účelné zavést jako kritérium rezidentství u právnických osob nejen jejich sídlo, ale i místo jejich skutečného vedení. Došlo by tak k většímu přiblížení se k mezinárodnímu daňovému právu.

Polsko by mělo zvážit a pro budoucnost zavést daňové úlevy, popř. prázdniny nejen pro zahraniční investory, ale i pro tuzemské podnikatele, neboť v řadě států Evropské unie systémy regionálně orientovaných úlev existují. Je to zcela určitě z celoevropského hlediska závažný problém a je třeba se s ním zabývat na mezinárodní úrovni.

Literatura

- 1) International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam, IBFD 1993-96
- 2) IMF. Statistics of OECD Member Countries. Paris, OECD 1993-96
- 3) MacMillan dictionary of modern economics. Prague, Victoria Publishing 1993
- 4) Material from the chamber of tax consultants. Brno, KDP 2005-2010
- 5) Musgrave, P. - Musgrave, R.: Public finances in theory and practice. Prague, Management Press 1994
- 6) Ricardo, D.: The principles of political economics and taxation. Prague, SNPL 1958
- 7) Samuelson, P.A. - Nordhaus, D.W.: Economics. Prague, Svoboda 1993
- 8) The Polish Legal codex.
- 9) Treaties for the prevention of double taxation

Resumé

The main aim of this doctorial work was to give an overall view of the issue of taxation of income derived from sources on Polish territory by non-residents and by residents outside Polish territory.

Besides the stated goal, a further point was to show the main faults in Polish legislature with respect to foreign investors.

At the start of the work, there is a summary of the aims and goals of the work and it briefly touches on an overview of the individual chapters.

The second chapter of the work covers the genesis of the tax issue in international relations, where, amongst others, is put forward the OECD sample agreement according to which the Republic of Poland signs contracts for the prevention of double taxation with the majority of countries.

The following chapter is dedicated to forms foreign subjects do business in the Republic of Poland and briefly, touches an overview of the forms of business these people do.

Determining the tax domicile is very important for taxing the income of non-residents. The fourth chapter deals with the tax domicile of physical and corporate entities.

The key chapter of the work is the fifth chapter, where taxation of the income of both residents and non-residents is dealt with. In this chapter, the issue of taxing income derived from sources on Polish territory of non-residents, either from direct or from indirect trade, both for physical and corporate entities and of incomes of residents derived from sources outside Polish territory; an analysis of this taxation as well as the use of various methods of taxation is carried out.

In conclusion, a synopsis of the work is given, covering the issue of taxation of income in relation to foreign countries and showing the main flaws in this area within the framework of the Republic of Poland.

Přehled publikační činnosti

[1] "Metody szacowania cen transferowych" - Skrypty Katedry Rachunkowości VSB-TU w Ostravie w Czechach. Nr ISBN 80-248-1183-9

[2] Otwieranie działalności gospodarczej na terenie Republiki Czeskiej przez osoby zagraniczne" - Publikacja Akademii Ekonomicznej w Katowicach - praca zbiorowa pod redakcją prof. Pyki. Nr ISBN 83-85587-19-5

[3] Nowoczesny model pracy biura rachunkowego" - Publikacja na konferencji międzynarodowej w Ostravie(Czechy) w sekcji "Księgowosc i podatki w kontekście ekonomiki międzynarodowej". Nr ISBN 978-80-248-1458-2

[4] Budżetowanie w systemach ERP w małych i średnich przedsiębiorstwach" Nr ISSN 1899-2382