

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva



**MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ
FYZICKÝCH OSOB**

International double taxation of individuals

Diplomová práce

Antonín Janků

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

listopad 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 23.11.2016

Antonín Janků

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval JUDr. Romanovi Vybíralovi, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za poskytnutí cenných rad a odborného přístupu, který mi věnoval. Dále bych rád poděkoval své rodině a přítelkyni za jejich trpělivost se mnou při psaní diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	5
1. Daň z příjmů fyzických osob	7
1.1. Poplatník a plátce daně.....	7
1.2. Předmět daně	9
1.3. Základ a sazba daně.....	10
1.4. Splatnost daně.....	13
2. Dvojí zdanění	14
2.1. Příčiny dvojího zdanění.....	15
2.2. Vyloučení a omezení dvojího zdanění	17
2.3. Metoda zápočtu daně.....	18
2.4. Metoda vynětí příjmů	20
2.5 Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně	21
3. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.....	23
3.1. Vývoj smluv o zamezení dvojímu zdanění.....	23
3.2. Interpretace smluv o zamezení dvojímu zdanění.....	26
3.2.1. Vídeňská úmluva o smluvním právu	26
3.2.2. Role komentáře k modelové smlouvě OECD při interpretaci smluv.....	28
3.3. Modelová smlouva OECD	30
4. Kategorizace příjmů dle modelové smlouvy OECD.....	32
4.1. Příjmy z nemovitého majetku.....	32
4.2. Zisky podniků.....	33
4.2.1. Charakteristika pojmu stálá provozovna.....	34
4.2.2. Pravidla zdanění zisků podniku	38
4.3. Smazání článku 14 modelové smlouvy OECD	44
4.4. Dividendy	47
4.5. Úroky.....	51
4.6. Licenční poplatky	55
4.7. Kapitálové výnosy	57

4.8. Příjmy ze zaměstnání.....	59
4.9. Tantiémy	62
4.10. Umělci a sportovci.....	63
4.11. Penze.....	66
4.12. Příjmy z veřejných funkcí	67
4.13. Jiné příjmy	68
Závěr	69
Seznam zkratk	71
Seznam použitých zdrojů	72
Abstrakt	77
Abstract	78
Seznam klíčových slov	79

Úvod

Urychlující se proces globalizace, existence volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu v rámci jednotného trhu Evropské unie (dále jen „EU“) a vstup České republiky v roce 2004 do EU má za následek, že stále více občanů České republiky, ale i jiných států si klade jednoduchou otázku: „Jak se budou danit moje příjmy?“ S tím, jak se zjednodušuje možnost cestování, usazování se a podnikání v jiných státech, zvyšuje se i příjem osob ze zdrojů v zahraničí. Proto se stále častěji stává tématem soukromých i veřejných diskuzí otázka mezinárodního dvojího zdanění příjmů fyzických či právnických osob a jak se tomuto dvojímu zdanění zabraňuje. Odpověď na ni přinášejí bilaterální mezinárodní smlouvy o zabránění dvojímu zdanění, uzavírané mezi jednotlivými státy.

Každý stát má tedy uzavřeno velké množství těchto smluv a to s každým státem zvlášť. Nicméně historie uzavírání smluv o zabránění dvojímu zdanění sahá až ke konci 19. století, což má za následek, že některé starší smlouvy uzavřené jedním státem jsou jiného znění než smlouvy mladší a problematika dvojího zdanění je pak upravena s některými státy jinak než s ostatními. V souvislosti s tímto již po několik desetiletí vyvíjí Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) snahu o sjednocení úpravy mezinárodního dvojího zdanění a to tím způsobem, že vypracovala modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD (dále jen „modelová smlouva OECD“), která má sloužit jako vzor nejen pro členské státy OECD, ale i pro ostatní státy při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Avšak i samotná činnost OECD je v některých ohledech v protikladu s touto snahou. Příkladem mohou být pravidlené změny ve znění modelové smlouvy OECD či ve znění jejího komentáře, které tak paradoxně mohou vést k větší rozdílnosti smluv než k jejich sjednocení.

Cílem této práce je poskytnout komplexní pohled na problematiku mezinárodního dvojího zdanění příjmů fyzických osob. Nicméně s ohledem na roli modelové smlouvy OECD v oblasti mezinárodního dvojího zdanění se bude práce věnovat především rozboru jejího aktuálního znění týkajícího se zdanění příjmů fyzických osob. Vedle toho se také zabývám obecnými pojmy v oblasti mezinárodního

dvojího zdanění jako jsou důvody vzniku dvojího zdanění či metody vyloučení dvojího zdanění. Také provedu krátký exkurs do české vnitrostátní úpravy zdanění příjmů fyzických osob. To vše v prvních kapitolách této práce.

V následujících kapitolách se poté věnuji jádru samotné práce a to modelové smlouvě OECD. Zde věnuji pozornost především článkům 6 až 21, ve kterých je upraveno samotné zdanění příjmů. U těchto článků je mým cílem provést analýzu jejich současného znění, obsahu a jejich aplikace v praxi. Dále se budu věnovat vazbám mezi jednotlivými články a vyzdvihnu také některé zásadní změny ve znění modelové smlouvy OECD, které proběhly v posledních letech ve vztahu ke zdanění příjmů fyzických osob. Nicméně se nezabývám všemi články upravující jednotlivé typy příjmů a pozornost věnuji jen vybraným z nich, které si dle mého názoru zaslouží prioritní pozornost. Vynechány jsou tak čl. 8 a 20 modelové smlouvy OECD, kdy v čl. 8 jsou upraveny příjmy z vodní a letecké přepravy a v čl. 20 příjmy studentů.

Pokud jde o použité vědecké metody při zpracování této diplomové práce, tak v prvních kapitolách používám metodu deskripce a analýzy, a to zejména v kapitolách zabývajících se daní z příjmů fyzických osob a obecnými pojmy mezinárodního dvojího zdanění. V dalších částech práce dále používám metody syntézy, analýzy a indukce ve vztahu ke konkrétní problematice. V některých případech jednotlivé metody také kombinuji.

Mezi hlavní prameny použité při zpracování této diplomové práce musím vzhledem předmětu podstatné části práce zařadit modelovou smlouvu OECD a komentář k modelové smlouvě OECD. Přestože komentáři chybí právní závaznost, je z hlediska výkladového a aplikačního nepostradatelnou publikací. Dalším důležitým pramenem je samotný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. U knižních a periodických zdrojů používám jak českou, tak zahraniční literaturu. Používám také elektronicky dostupné zdroje.

1. Daň z příjmů fyzických osob

Podle teoretického třídění spadají daně z příjmů mezi daně přímé. Jako přímé se označují daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku na rozdíl od daní nepřímých, které se spojují s příjmem při jeho upotřebení.¹ Z hlediska předmětu daně je pak řadíme mezi daně důchodového typu. Daně z příjmů jsou upraveny v zákoně ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), který rozlišuje mezi daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob. Ve zbytku této kapitoly se budu věnovat části první zákona o daních z příjmů, která se týká daně z příjmů fyzických osob.

1.1. Poplatník a plátce daně

Nežřídká se stává, že veřejnosti činí problém rozlišit pojem poplatník daně od plátce daně. Nejdříve se podívám blíže na pojem poplatník daně z příjmů fyzických osob.

Tímto poplatníkem je osoba, která podle zákona je povinna platit daň. Jedná se o fyzické osoby, které zákon dále člení na daňové rezidenty České republiky a daňové nerezidenty.² Daňovým rezidentem je dle § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů poplatník tehdy, pokud má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Pojem bydliště je dále rozveden v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů, dle kterého se bydlištěm na území ČR pro účely zákona o daních z příjmů rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Jak si vykládat pojem stálý byt, zákon nijak neuvádí. Proto je nutné se podívat do jiného dokumentu a to pokynu GFŘ D-22, který poskytuje v této věci bližší vysvětlení, když uvádí, že stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý a úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž s manželkou, dětmi, rodiči nebo zda je byt využíván

¹ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 193.

² § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

v návaznosti na jeho ekonomické aktivity tj. zaměstnání či samostatnou výdělečnou činnost.³ Poplatníkem obvykle se zdržujícím na území České republiky je ten, kdo zde pobývá alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Poplatník takto může činit souvisle nebo i v několika obdobích a platí, že do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu.⁴

Pro daňové rezidenty ČR dále platí, že mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.⁵ Jedná se o tzv. teritoriálně neomezenou (globální) daňovou povinnost, jinými slovy se jejich daňová povinnost týká příjmů plynoucích jim z celosvětových zdrojů.⁶

Druhou kategorií poplatníků daně z příjmů fyzických osob jsou daňoví nerezidenti. Za nerezidenty se považují poplatníci, kteří nemají na území ČR bydliště anebo se zde zdržují méně než 183 dní v roce. Tento časový test se však nevztahuje na osoby, které se na území ČR zdržují za účelem studia nebo léčení. Přestože se bude takový poplatník zdržovat na území ČR déle než 183 dní, považuje se dle § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů za daňového nerezidenta. Stejně tak se časový test netýká osob, které jsou ze zdanění v tuzemsku vyjmuty mezinárodní smlouvou.⁷ U daňových nerezidentů se pak jejich daňová povinnost vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR.⁸

Plátcem daně se naopak rozumí zaměstnavatel, který vyplácí fyzické osobě (zaměstnanci) příjem ze závislé činnosti nebo funkčních požitků. Tento plátcem daně

³ Pokyn Generálního finančního ředitelství GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. [online] Finanční zpravodaj č. 3, roč. 2015 (XLIX), Ministerstvo financí, Praha, 2015, s. 58. ISSN-0322-9653. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2015/financni-zpravodaj-cislo-32015-20975>.

⁴ § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

⁵ § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

⁶ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem 2015 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, vyhlášky, pokyny a sdělení GFŘ a MF ČR, judikatura*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-943-4. s 27.

⁷ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem 2015 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, vyhlášky, pokyny a sdělení GFŘ a MF ČR, judikatura*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-943-4. s 28.

⁸ § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

odvádí zálohu na daň za své zaměstnance poté, co ji správně vypočítá a srazí. Výše této zálohy se vypočítává ze základu pro výpočet zálohy, který je tvořen úhrnem příjmů zaměstnance vyplaceným za kalendářní měsíc nebo zdaňovací období, který je snížený o částky osvobozené od daně a zvýšený o povinné pojistné. Do tohoto základu se však nezapočítávají příjmy zdanitelné srážkou podle zvláštní sazby daně a příjmy, které nejsou předmětem daně. Pokud je takto záloha na daň sražena, je daňová povinnost zaměstnance (poplatníka) splněna za předpokladu, že nepodá přiznání k dani z příjmů a ani nepožádá zaměstnavatele o roční zúčtování záloh.⁹

1.2. Předmět daně

Příjmy fyzických osob tvořící dle zákona předmět daně z příjmů jsou rozděleny do pěti skupin podle hlavních zdrojů těchto příjmů. Důvodem tohoto rozdělení jsou významné rozdíly při stanovení základu daně z příjmů i způsob vybírání daně u jednotlivých druhů příjmů.¹⁰ Z tohoto důvodu představím stručný přehled jednotlivých skupin, do kterých jsou příjmy rozděleny.

První skupinou jsou příjmy ze závislé činnosti. Mezi ně patří nejen příjmy z činnosti považované podle zákoníku práce za závislou práci, ale i další v zákoně vyjmenované příjmy např. ze služebního poměru, za výkon funkce nebo z činností v zákoně vyjmenovaných, při jejichž výkonu se poplatník chová obdobně jako zaměstnanec.¹¹

Druhou skupinu tvoří příjmy ze samostatné činnosti a zákon o daních z příjmů obsahuje taxativní výčet těchto příjmů. Jsou jimi příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnostenského podnikání nebo jiného podnikání, ke

⁹ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 204-205.

¹⁰ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem 2015 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, vyhlášky, pokyny a sdělení GFŘ a MF ČR, judikatura*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-943-4. s. 40.

¹¹ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem 2015 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, vyhlášky, pokyny a sdělení GFŘ a MF ČR, judikatura*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-943-4. s. 131.

kterému je potřeba podnikatelské oprávnění, podíl na zisku společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti.¹² Spadají sem i příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv, z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku a příjem z výkonu nezávislého povolání.¹³

Třetí skupinou jsou příjmy z kapitálového majetku. Do této skupiny patří dle § 8 zákona o daních z příjmů mimo jiné podíly na zisku z obchodní korporace, úroky z držby cenných papírů, podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, ale i například plnění ze soukromého životního pojištění.

Čtvrtou skupinou jsou příjmy z nájmu. Jedná se o příjmy z nájmu jak nemovitých věcí a bytů tak z nájmu movitých věcí, pokud se však nejedná o příjmy z příležitostného nájmu movitých věcí, které se řadí mezi ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních a tvoří tak pátou skupinu příjmů.

Mezi ostatní příjmy také patří příjmy z převodu nemovitých věcí, cenných papírů a jiných věcí. Dále také příjmy z převodu podílu v obchodní korporaci nebo družstevního podílu, přijaté výživné, důchody, výhry v loteriích, sázkách atd. Kompletní výčet ostatních příjmů je uveden v již zmiňovaném § 10 zákona o daních z příjmů.

1.3. Základ a sazba daně

Základem daně je v penězích, eventuálně i jinak stanovený předmět daně, z něhož se daň vyměřuje. Zatímco předmět daně nám říká, co je důvodem stanovení daňové povinnosti, daňový základ stanoví, z čeho se daň vyměřuje.¹⁴ Základem daně z příjmů fyzických osob je dle § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud zákon nestanoví jinak. Každý druh příjmů, který plyne poplatníkovi ve zdaňovacím období, představuje dílčí základ daně, a součet těchto dílčích základů daně vytváří základ daně. Do základu daně se

¹² § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

¹³ § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

¹⁴ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 160.

nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně ze samostatného základu daně, pokud není stanoveno jinak. Do základu daně se nezahrnují příjmy zahrnuté do samostatného základu daně.¹⁵ Samostatným základem daně jsou například dle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů příjmy zúčtované nebo vyplacené plátcem daně pro zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, jedná-li se o příjmy plynoucí na základě dohody o provedení práce, jejichž celková výše u téhož plátce daně nepřesáhne částku 10.000,- Kč za kalendářní měsíc a zaměstnanec u tohoto plátce daně nepodepsal prohlášení k dani.

Dílčím základem daně u příjmů ze závislé činnosti jsou příjmy zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel.¹⁶ Jedná se o tzv. superhrubou mzdu, která vyjadřuje celkové náklady zaměstnavatele na zaměstnance.¹⁷

Dílčím základem daně u příjmů ze samostatné činnosti jsou příjmy ze samostatné činnosti snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou některých v zákoně vyjmenovaných příjmů.¹⁸ Do dílčího základu daně se nezapočítávají příjmy autora za příspěvek do novin, časopisu, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky, které jsou dalším příkladem samostatného základu daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně a to za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od stejného plátce daně nepřevyšuje částku 10.000,- Kč za kalendářní měsíc.¹⁹ Velmi praktickým se pro poplatníky jeví ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které umožňuje poplatníkovi uplatnit tzv. paušální výdaje v případě, že neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V tomto ustanovení jsou pak následně uvedeny různé sazby paušálních výdajů pro jednotlivé příjmy spadající pod příjmy ze samostatné činnosti. Takto uplatněné

¹⁵ § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

¹⁶ § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů.

¹⁷ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 199.

¹⁸ § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

¹⁹ § 7 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

paušální výdaje v sobě zahrnují veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů ze samostatné činnosti.²⁰

Příjmy z kapitálového majetku uvedené v § 8 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou samostatným základem daně v případě, že plynou ze zdrojů na území České republiky.²¹ Pokud však plynou ze zdrojů v zahraničí, jsou dílčím základem daně v případě příjmů uvedených v § 8 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Dílčím základem daně u příjmů z nájmu dle § 9 odst. 3 zákona o dani z příjmů jsou příjmy z nájmu snižené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Stejně jako u příjmů ze samostatné činnosti, může i u příjmů z nájmu poplatník využít institutu paušálních výdajů. Podmínky a výše paušálních výdajů jsou upraveny v ustanovení § 9 odst. 4 a 5 zákona o dani z příjmů.

Dle § 10 odst. 4 zákona o dani z příjmů jsou dílčím základem daně ostatních příjmů příjmy snižené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Pokud příjmy z výher v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách a ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží plynou ze zahraničí, je dílčím základem daně příjem nesnížený o výdaje. Samostatným základem daně je příjem z jednorázové náhrady práv s povahou opakovaného plnění na základě ujednání mezi poškozeným a pojistitelem. Samostatným základem daně jsou také příjmy z výsluhového příspěvku a odbytného u vojáků z povolání a příslušníků bezpečnostních sborů nesnížené o výdaje.

Základem daně je součet jednotlivých dílčích základů.²² Dle § 15 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst nezdánitelné části základu daně. Následně lze také od základu daně odečíst položky odčitatelné od základu daně, které jsou specifikované v § 34 zákona o daních z příjmů. Lze odečíst především daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období, a která může vzniknout u některých druhů příjmů. Dále lze odečíst odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání.

²⁰ § 7 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

²¹ § 8 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

²² BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. v Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 200.

Z upraveného základu daně se daň vypočítá za použití daňové sazby, která je poměrná lineární ve výši 15%.²³ Na vypočtenou daň lze následně ještě uplatnit slevy na dani, které jsou jednotlivě specifikovány v ust. § 35 a násl. zákona o daních z příjmů.

1.4. Splatnost daně

Samotná splatnost daně se váže na lhůtu pro podání daňového přiznání. Poplatník má povinnost podat daňové nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok. Nicméně určitou výhodu má ten poplatník, který si nechává zpracovat daňové přiznání daňovým poradcem, který jej i podá za poplatníka. V takovém případě je možné daňové přiznání podat do šesti měsíců od uplynutí zdaňovacího období. Podmínkou však je, aby byla plná moc udělená daňovému poradci uplatněna u správce daně před uplynutím výše uvedené tříměsíční lhůty.²⁴ V poslední den lhůty pro podání daňového přiznání je pak daň z příjmů splatná.

²³ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 201.

²⁴ § 136 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb. Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

2. Dvojí zdanění

Dle teorie existuje několik podob dvojího zdanění. Jedno dělení spočívá v tom, že se rozlišuje ekonomické a právní dvojí zdanění. Zjednodušeně řečeno je základní rozdíl mezi nimi v tom, že v případě právního zdanění je stejný příjem jedné osoby zdaněn dvakrát. Naopak k ekonomickému dvojímu zdanění dochází tehdy, když je stejný příjem zdaněn u dvou rozdílných osob. K právnímu zdanění dochází nejčastěji tehdy, když je příjem jedné osoby zdaněn ve dvou nebo více různých státech.²⁵ Takové zdanění se také označuje za mezinárodní dvojí zdanění. Vedle toho rozlišuje i vnitrostátní dvojí zdanění, k němuž dochází tehdy, je-li příjem zdaněn dvakrát v rámci jednoho státu.

Žádoucí není ani jedno z těchto zdanění. Proti mezinárodnímu právnímu dvojímu zdanění brojí především smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, ve kterých si státy vzájemně ujednávají pravidla pro zdanění příjmu osob, tak aby nedošlo k tomuto dvojímu zdanění. Proti ekonomickému dvojímu zdanění však smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nepůsobí. Avšak i tento typ dvojího zdanění je postupně omezován, a to jak čistě vnitrostátními opatřeními, tak opatřeními navazujícími na komunitární právo jako je například zvýhodněný režim koncernového zdanění zisků mateřských a dceřiných společností.²⁶

V praxi k ekonomickému dvojímu zdanění typicky dochází, když obchodní společnost vykáže příjem např. ve výši 100.000,- Kč, z něhož zaplatí na dani z příjmů 21.000,- Kč a ze zbylých 79.000,- Kč vyplatí na podílu na zisku jednomu ze svých minoritních společníků 5.000,- Kč. Tento podíl na zisku musí zdanit 15% srážkovou daní. Uvedené druhé zdanění zisku se fakticky odbývá u jiného poplatníka, kterým je

²⁵ LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Amsterdam: IBFD, c2010. ISBN 9087220820. s. 25.

²⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 32.

společník a tak v tomto případě jde o tzv. ekonomické dvojí zdanění.²⁷ Jak je vidět, k ekonomickému dvojímu zdanění může docházet na mezinárodní i vnitrostátní úrovni.

Jak již bylo uvedeno výše, k právnímu dvojímu zdanění naopak dochází tehdy, když stejný předmět zdanění podléhá stejné dani a navíc u stejného poplatníka. Vnitrostátní právní dvojí zdanění může nastat v případě víceúrovňové organizace výnosů veřejných rozpočtů, kdy je zisk zatěžován např. daní z centrální úrovně státu a zároveň daní z nižších územně správních jednotek. K tomuto je nutno podotknout, že současná právní úprava v České republice neumožňuje vznik uvedeného právního dvojího zdanění.²⁸

Mezinárodní dvojí zdanění se od vnitrostátního liší tím, že k němu dochází v důsledku kolize dvou či více daňových právních řádů různých států. K dvojímu zdanění v takových případech dochází, pokud určitý subjekt má příjmy ze zdrojů na území dvou nebo více států, nebo jen příjem ze státu, kterého není daňovým rezidentem a současně nebyla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění a nebyla přijata opatření k odstranění nebo omezení dvojího zdanění.²⁹

2.1. Příčiny dvojího zdanění

Co se rozumí dvojitým zdaněním, bylo vysvětleno a tato část kapitoly se bude podrobněji věnovat otázce, proč vlastně dochází k mezinárodnímu dvojímu zdanění. K tomuto účelu je vhodné nejprve zmínit, že daňový režim jednotlivých států se může lišit podle toho, zda je založen na národnosti (rezidentství) nebo teritorialitě. Příkladem daňového režimu založeného na národnosti jsou Spojené státy americké (dále jen „USA“), kde příjem občana nebo společnosti založené v USA podléhá zdanění v USA

²⁷ Metody omezující dvojí zdanění. *daňari online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 7.9.2005 [cit. 2016-03-11]. Dostupné

z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1527v1503-metody-omezujici-dvoji-zdani/>.

²⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 32 – 33.

²⁹ *Ibidem*, s. 33.

z důvodu právního spojení se státem. Takový stát zdaňuje příjmy těchto subjektů bez ohledu na to, v jaké zemi byly získány.³⁰

V případě daňového režimu založeného na rezidenství může stát A zdaňovat příjmy občana státu B, pokud je tato osoba považována za rezidenta státu A. Tento princip zdanění je ospravedlněn tak, že se od daňového poplatníka očekává sdílení nákladů na provoz státu, ve kterém získává příjmy a následně je má možnost tamtéž investovat či utratit. Daňový režim založený na rezidentství je podobný režimu založenému na národnosti, kde v prvním případě se jedná o faktické spojení s daným státem a v případě druhém o spojení právní (např. občanství). V obou případech je výkon jurisdikce nad osobou ospravedlněn tímto spojením se státem a v obou případech jde o osobní daňovou příslušnost.³¹ Podobný přístup se uplatňuje i u obchodních korporací, u nichž se osobní daňová příslušnost určuje, buď podle toho kde byly založeny (aplikováno v USA) nebo podle místa kde je vykonáváno faktické řízení a ovládání korporace (aplikováno ve Velké Británii).³²

Vedle těchto dvou existuje režim teritoriality, který pamatuje na případy, kdy osoba není rezidentem ani občanem státu, přesto tento stát zdaní její příjmy, které svou činností získá se na jeho území. Tento režim je označován za tzv. zdanění podle zdroje příjmů, protože stát zdaňuje příjmy, které pocházejí ze zdroje nacházejícího se na jeho území.³³ V tomto případě se jedná o věcnou daňovou příslušnost. Problémem vyskytujícím se u teritoriality je, že zdroj příjmů je obtížné určit. Částečné řešení přináší smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které určují zdroj u jednotlivých druhů příjmů jako například u příjmu ze služeb, kdy zdrojem tohoto příjmu je místo poskytnutí služby.³⁴

³⁰ DOERNBERG, Richard L. *International taxation in a nutshell*. 4th ed. St. Paul, Minn.: West Group, 1999. Nutshell series. ISBN 0314231560. s. 7.

³¹ DOERNBERG, Richard L. *International taxation in a nutshell*. 4th ed. St. Paul, Minn.: West Group, 1999. Nutshell series. ISBN 0314231560. s. 8.

³² AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. New York: Cambridge University Press, 2007. ISBN 0521618010. s. 24.

³³ DOERNBERG, Richard L. *International taxation in a nutshell*. 4th ed. St. Paul, Minn.: West Group, 1999. Nutshell series. ISBN 0314231560. s. 8-9.

³⁴ AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. New York: Cambridge University Press, 2007. ISBN 0521618010. s. 27.

Mezinárodní dvojí zdanění pak může nastat, pokud jeden stát hodlá zdanit příjmy na základě rezidentsví daňového poplatníka a druhý stát podle zdroje jeho příjmů. Taková situace se nazývá konflikt osobní a věcné daňové příslušnosti. Mimo to, může mezinárodní dvojí zdanění nastat v případě, že dva různé státy považují daňového poplatníka za svého rezidenta nebo pokud považují jeho příjmy za příjmy pocházející ze zdrojů na jejich území. V prvním případě pak jde o konflikt osobních daňových příslušností a ve druhém o konflikt věcných daňových příslušností.³⁵

2.2. Vyloučení a omezení dvojího zdanění

K zamezení dvojímu zdanění je možné přijmout buďto jednostranná, dvoustranná nebo vícestranná opatření. Jednostranným opatřením je vnitrostátní právní úprava, která omezuje dvojí zdanění a v některých případech umožňuje poplatníkům podrobit jejich příjmy ze zdrojů v zahraničí výhodnějšímu daňovému režimu, než jaký vyplývá z platné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. V České republice je koncepce zamezení dvojímu zdanění obsažena v zákoně o daních z příjmu orientována na ujednání smluv o zamezení dvojího zdanění.³⁶ Zmíněné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou pak dvoustranným případně vícestranným opatřením. Tyto smlouvy jsou v dnešní době nejvýznamnější instrument k omezení dvojímu zdanění a Sojka k nim dále uvádí: „*V těchto smlouvách se určují přesná kritéria, podle kterých se právo na zdanění vyhradí buď jen jednomu ze smluvních států, nebo se přizná omezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, čímž fakticky dojde k dohodě o rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy.*“³⁷ Pro účely uvedeného rozdělení daňového výnosu se používá několik metod. V rámci mezinárodních smluvních opatření je aplikována metoda zápočtu daně nebo vynětí příjmů ze zdanění a v rámci vnitrostátních opatření je využíváno zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů. S daní zaplacenou v zahraničí

³⁵ DOERNBERG, Richard L. *International taxation in a nutshell*. 4th ed. St. Paul, Minn.: West Group, 1999. Nutshell series. ISBN 0314231560. s. 3.

³⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 34.

³⁷ *Ibidem*, s. 35.

se nakládá jako s výdajem především tehdy, pokud není uzavřena příslušná smlouva o zamezení dvojímu zdanění.

2.3. Metoda zápočtu daně

Metoda zápočtu znamená, že poplatník je povinen zahrnout do daňového priznání, které podává ve státě svého rezidentství, všechny příjmy, které jsou předmětem daně, ať pocházejí ze zahraničí nebo tuzemska a následně může od daně vypočtené z těchto příjmů odečíst daň, kterou zaplatil v zahraničí v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění a právními předpisy státu zdroje. Zápočet daně se dále dělí na úplný zápočet a prostý zápočet. Při použití metody úplného zápočtu platí, že státy navzájem uznávají celou daň z příjmu zaplacenou ve státě zdroje. To znamená, že celá daň zaplacená v zahraničí se odečte od daně vypočtené v tuzemsku z celkových příjmů.³⁸ Aktuálně se tato metoda v České republice uplatňuje u příjmů dle § 38f odst. 12 zákona o daních z příjmů.

U metody prostého zápočtu se postupuje tak, že se nejdříve stanoví poměr základu daně z příjmů ze zahraničí k celkovému základu daně daňového poplatníka a následně se pomocí tohoto poměru vypočte výše daně, kterou lze započíst na celkovou daň. Část daně zaplacené v zahraničí, která nebyla započítána do daně v tuzemsku lze pak v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňový výdaj v následujícím zdaňovacím období.³⁹ Jako ilustrace poslouží následující zjednodušený příklad.

Příjmy na území ČR	700.000,- Kč
Příjmy ze zahraničí	300.000,- Kč
Celkem příjmy	1.000.000,- Kč
Daň zaplacená v zahraničí (sazba daně 50%)	150.000,- Kč

³⁸ Metody omezující dvojí zdanění. *daňari online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 7.9.2005 [cit. 2016-03-11]. Dostupné

z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1527v1503-metody-omezujici-dvoji-zdaneni/>.

³⁹ Zdanění příjmů fyzických osob ze zdrojů v zahraničí. *Vasdanovyporadce.cz*. [online]. 20.8.2013 [cit. 2016-03-11]. Dostupné z: <http://www.vasdanovyporadce.cz/zdaneni-prijmu-fyzickych-osob-ze-zdroju-v-zahranici/>.

Základ daně z příjmů v tuzemsku	700.000,- Kč
Základ daně z příjmů v zahraničí	300.000,- Kč
Celkový základ daně	1.000.000,- Kč
Daň v tuzemsku (sazba 15%)	150.000,- Kč

Podíl příjmů ze zahraničí na celkových příjmech $(300.000 / 1.000.000) * 100 = 30 \%$

Maximální výše zápočtu daně (30 % z 150.000)	45.000,- Kč
Daňová povinnost v ČR (150.000 – 45.000)	105.000,- Kč ⁴⁰

K metodě zápočtu je nutno uvést, že v České republice lze dle daňových zákonů provést zápočet daně zaplacené v zahraničí jen v případě, že je v příslušném zdaňovacím období vykázána daň, ze které je možné zápočet provést. Nárok na zápočet nelze převést do následujícího zdaňovacího období, pokud je v předchozím zdaňovacím období vykázána daňová ztráta a opět zbývá pouze možnost uplatnit zahraniční daň jako daňově odčitatelný náklad. Svým obsahem se tak jedná o formu dvojího zdanění, protože daňová ztráta, kterou je možné v následujícím zdaňovacím období odečíst od základu daně, by mohla být vyšší nebýt zahraničního příjmu, který ji snižuje.⁴¹

Jedním z dalších problémů u metody zápočtu je situace, kdy je z příjmu v zahraničí zaplacená či sražena daň a dle zákona o daních z příjmů je tento příjem zdaňován až v následujícím zdaňovacím období a naopak. Otázkou se zabýval Koordinační výbor ministerstva financí v příspěvku 148/04.10.06 kde mimo jiné jako příklad uvedené situace uvedl, že v zahraničí může být daň sražena v okamžiku zaúčtování závazku zahraničním odběratelem, zatímco český daňový rezident, dosáhne zdanitelného příjmu až jeho vyplacením v následujícím zdaňovacím období. K tomuto Koordinační výbor přijal postoj, že zaplacení daně v zahraničí v jiném zdaňovacím

⁴⁰ Metoda prostého zápočtu. *Finance.cz*. [online]. [cit. 2016-03-11]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-z-prijmu/dane-z-prijmu-ze-zahranici/metoda-prosteho-zapoctu/>.

⁴¹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6, s. 39.

období, než v jakém došlo ke zdanění stejného příjmu dle zákona o daních z příjmů, nebrání započtení této zahraniční daně v období, ve kterém byl zdaněn tento příjem dle zákona o daních z příjmu. Zdůvodnění je takové, že v zákoně o daních z příjmů ani ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění není zápočet daně z příjmů zaplacené v zahraničí podmíněn tím, že musí dojít k jejímu zaplacení ve stejném zdaňovacím období jako dle zákona o daních z příjmů. Podmínkou však je, aby k zápočtu zahraniční daně došlo ve zdaňovacím období, ve kterém jsou zahraniční příjmy zdaněny dle zákona o daních z příjmů.⁴²

2.4. Metoda vynětí příjmů

Dle této metody stát daňového rezidenta nepodrobí příjmy dosažené ve státě zdroje žádné dani. V nově uzavíraných smlouvách o zamezení dvojímu zdanění se upřednostňuje metoda zápočtu a tak se s metodou vynětí můžeme setkat spíše u starších smluv (např. Spolková republika Německo). Metoda vynětí se vyskutekuje ve dvou podobách a to vynětí úplné a vynětí s výhradou progresu.⁴³

K úplnému vynětí Sojka uvádí: „*Vynětí úplné nastane v případě, kdy se příjem ze zdroje v zahraničí, který této metodě podléhá, vůbec nebere v úvahu při zdanění příjmů v zemi rezidenta.*“⁴⁴ Metoda úplného vynětí je ve své podstatě jednoduchá a pro daňového poplatníka nejvýhodnější, kdežto pro stát rezidentsví nejméně přijatelná. V dnešní době se uplatňuje u některých příjmů z Brazílie, jak je upraveno ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Brazílií. Drtivá většina smluv obsahující metodu vynětí však pracuje s její druhou podobou.⁴⁵

⁴² Příspěvek Koordinačního výboru MF č. 148/04.10.06. *Finanční správa*. [online]. [cit. 2016-03-11]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/KV14112006.pdf>.

⁴³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 40.

⁴⁴ *Ibidem*, s. 40.

⁴⁵ Metody omezující dvojí zdanění. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 7.9.2005 [cit. 2016-03-11]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1527v1503-metody-omezujici-dvoji-zdaneni/>.

Metoda vynětí s výhradou progrese se díky své podstatě uplatňuje jen v případech, kdy výpočet výše daně vychází z progresivní sazby daně. Na rozdíl od úplného vynětí se tato metoda skládá ze dvou kroků. V prvním se provede vynětí a ve druhém se vypočítá daň ze zbylých příjmů, ale sazba daně se pro výpočet stanovuje podle základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy. V podstatě dochází zvýšení zdanění příjmů plynoucích z tuzemska, které závisí na výši příjmů plynoucích ze zahraničí. Tato metoda se uplatňovala u daně z příjmů fyzických osob do konce roku 2007, než byla zavedena lineární sazba daně.⁴⁶

V zákoně o daních z příjmů najdeme úpravu metody vynětí s výhradou progrese v ustanovení § 38f odst. 4, dle kterého se použije v případě, že je poplatník zaměstnan v státě se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a plynou mu příjmy od zaměstnavatele, který je rezidentem daného státu nebo se jedná o příjmy, které jsou k tíži stálé provozovny umístěné v tomto státě. Podmínkou pro vyjmutí těchto příjmů ze zdanění je, že tyto příjmy byly zdaněny ve státě zdroje.⁴⁷ V souvislosti se zrušením progresivního zdanění fyzických osob však výhrada progrese ztrácí svůj význam a prakticky jde o metodu úplného vynětí. Mimo to si může poplatník vybrat, že namísto vynětí s výhradou progrese bude při zdanění aplikovaná jiná metoda stanovená ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění s daným státem v případě, že je to pro něj výhodnější.⁴⁸

2.5 Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně

Co se týče zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů, platí, že daň zaplacenou v zahraničí z příjmů, které podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

⁴⁶ Příjmy fyzických osob ze zahraničí. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 1.1.2011 [cit. 2016-03-12]. Dostupné

z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29053v36252-prijmy-fyzickych-osob-ze-zahranici/>.

⁴⁷ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem 2015 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, vyhlášky, pokyny a sdělení GFŘ a MF ČR, judikatura*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7263-943-4, s. 106.

⁴⁸ Příjmy fyzických osob ze zahraničí. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 1.1.2011 [cit. 2016-03-12]. Dostupné

z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29053v36252-prijmy-fyzickych-osob-ze-zahranici/>.

podléhají metodě vynětí nelze zahrnout do nákladů. Vyplývá to z ustanovení § 25 odst. 1 písm i) zákona o daních z příjmů.

Zahrnutí daně do nákladů není v pravém slova smyslu metoda zamezující dvojímu zdanění, ale jedná se spíše o praktický způsob, jak dopady dvojího zdanění zmírnit. Tato metoda se využívá v případech, kdy není s příslušným státem uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění. Daň zaplacená v jiném státě, kdy současně právní předpisy tohoto státu ukládají tuto daňovou povinnost, tak představuje náklad, který podléhá stejným pravidlům jako jiné daňové náklady. Obdobně lze daň zaplacenou v zahraničí zahrnout do nákladů, v případě, že byla aplikována metoda prostého zápočtu dle příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zahraniční daň byla vyšší než daň připadající na tuzemské příjmy. Tím část zahraniční daně nemohla být odečtena a může být zahrnuta do nákladů.⁴⁹

⁴⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 45-46.

3. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Uzavřením smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se smluvní strany zavazují vzdát se úplně nebo částečně práva na ukládání daní v případech stanovených ve smlouvě. Forma jakou bude tento závazek splněn, se může u jednotlivých států lišit. Některé státy k tomu využívají princip inkorporace, kdy je vnitrostátní právo podřízeno mezinárodnímu právu a mezinárodní smlouva je součástí právního řádu státu a má aplikační přednost před vnitrostátní úpravou. Jiné státy následují dualistickou doktrínu, dle které ustanovení mezinárodní smlouvy nejsou přímo vymahatelná a obsah smlouvy musí být včleněn do právního řádu pomocí samostatných zákonů. Česká republika následuje princip inkorporace, který je vyjádřen v článku 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb. Ústava České republiky. Samotné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou bilaterální smlouvy a s každým státem se uzavírají zvlášť, nicméně množství těchto smluv si je navzájem podobných. To je dáno tím, že při jejich uzavírání smluvní státy vycházejí z modelových smluv jako je modelová smlouva OECD nebo Organizace spojených národů (dále jen „OSN“) a další.⁵⁰

3.1. Vývoj smluv o zamezení dvojímu zdanění

Historicky první smlouvy o zamezení dvojímu zdanění však byly uzavřeny ještě před vznikem těchto modelových smluv. Za první smlouvu o zamezení dvojího zdanění je považována smlouva uzavřená mezi Rakouskem-Uherskem a Pruskem v roce 1899. Skutečný rozvoj těchto smluv nastal až po skončení první světové války, kdy hlavním iniciátorem bylo Německo, které uzavíralo tyto smlouvy se svými sousedy nevyjímaje Československa. Uzavírány byly jak smlouvy komplexního charakteru, tj. smlouvy vztahující se na všechny oblasti přímého zdanění, tak smlouvy omezené týkající se pouze vybraných oblastí přímého zdanění.⁵¹ Příkladem může být smlouva z roku 1929

⁵⁰ LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Amsterdam: IBFD, c2010. ISBN 9087220820. s. 27.; AMATUCCI, Andrea., Eusebio. GONZÁLEZ a Christoph. TRZASKALIK. *International tax law*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, c2006. ISBN 9789041123909. s. 155.

⁵¹ Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 8.6.2008 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojijho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=\\$index%3D798](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojijho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=$index%3D798).

mezi Československem a Rakouskem ohledně zdaňování zisků ze železniční a říční přepravy.⁵²

Ve stejném období byly položeny základní kameny pro vznik modelových smluv, když se problémem mezinárodního dvojího zdanění začala věnovat Liga národů (pozdější OSN). V roce 1923 byla vypracována Zpráva o dvojitě zdanění, která následně tvořila kostru prvního modelu bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění publikovaného v roce 1928. Model pracoval s koncepcí zdanění v zemi rezidentsví poplatníka, ale nebyl dostatečně široký pro jeho další použití. V reakci na to byla ustanovena fiskální komise, která poté v roce 1933 navrhla model multilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Ten však nebyl nikdy přijat a namísto něj byl v roce 1943 přijat tzv. mexický model⁵³ během konference v Mexiku. V následujících letech probíhaly další revize mexického modelu až do roku 1954, po němž se veškeré aktivity v oblasti mezinárodního dvojího zdanění přesunuly do OEEC (pozdější OECD). OSN obnovila svůj zájem o mezinárodní dvojího zdanění v polovině 60. let minulého století, který se projevil zahájením série vyjednávání v letech 1968 až 1977 a v konečném důsledku vedl k přijetí modelové smlouvy OSN v roce 1979. V roce 1980 byla publikována pod názvem „Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi“. Model byl následně v 90. letech minulého století revidován s ohledem na rostoucí globalizaci.⁵⁴

Důvodem, proč se v polovině 50. let minulého století začala mezinárodním dvojím zdaněním zabývat OECD namísto OSN, bylo mimo jiné i to, že tzv. mexický model ani tzv. londýnský model⁵⁵ nebyly jednoznačně akceptovány jako modelové smlouvy. Státy sice při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění vycházely z těchto modelů avšak struktura uzavíraných smluv a principy zdanění se

⁵² Smlouva mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o tom, jak daňově nakládati s podniky železničními a plavebními č. 24/1929 Sb.

⁵³ Tento pojem zastřešuje dva modely a to „Model bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů“ a „Model bilaterální smlouvy o vzájemné administrativní spolupráci při vyměřování a výběru přímých daní“.

⁵⁴ Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *daňari online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 8.6.2008 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojihoz-daneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=\\$index%3D798](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojihoz-daneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=$index%3D798).

⁵⁵ V roce 1946 byly v Londýně přijaty revize tzv. mexického modelu týkající se zejména zdaňování úroků, dividend, licenčních poplatků a důchodů.

lišily. Fiskální komise OECD tehdy začala vytvářet návrh prvního jednotného modelu sjednocujícího smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané mezi členskými státy OECD. V roce 1963 pak Rada OECD přijala doporučení, na základě kterého mělo dojít k revidování smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi státy OECD. Díky zkušenostem nabytým během revidování uzavřených smluv byl doplněn návrh prvního jednotného modelu a vznikl tak nový jednotný model, který byl přijat v roce 1977. Kvůli zvyšující se globalizaci a rychlému hospodářskému růstu došlo v roce 1992 k další revidaci modelu a tento nový revidovaný model byl následně užíván k uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění se státy, které nebyly členy OECD. Po této revizi dochází k pravidelné aktualizaci modelu a poslední z nich proběhla v roce 2014.⁵⁶

V 90. letech minulého století se USA vydaly vlastní cestou jak zamezovat dvojímu zdanění a vytvořili si vlastní modelovou smlouvu podle, které uzavírají od roku 1996 všechny bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Model z roku 1996 byl revidován a upraven v roce 2006 a v nynější době se projednává návrh ministerstva financí USA na další změnu modelu. USA přijaly tento svůj model, aby do něj inkorporovaly své zájmy jako kapitálové exportní země, takže se v některých rysech liší od modelu OECD. Jeden z těchto rysů představuje například zdaňování nejen rezidentů USA, ale také osob se státní příslušností USA, bez ohledu na to zda jsou rezidenty či nikoliv.⁵⁷

V rámci Evropské unie došlo v roce 2005 k pokusu Evropské komise navrhnout model Evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění (EU Model Tax Convention), který by vycházel z modelu OECD. Základní myšlenkou tohoto návrhu je nahrazení dosud existujících bilaterálních smluv mezi členskými státy EU tímto jednotným

⁵⁶ Modelová smlouva OECD a její revize v červnu 2008. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 12.2.2009 [cit. 2016-03-12]. Dostupné

z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4675v6658-modelova-smlouva-oecd-a-jeji-revize-v-cervnu-2008/>; také na *OECD.org*. [online]. 30.10.2015 [cit. 2016-03-12]. Dostupné

z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>.

⁵⁷ Treasury Proposes Five Major Changes to the U.S. Model Tax Treaty. *Paul Hastings LLP*. [online]. 4.8.2015 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: <http://www.paulhastings.com/publications-items/details/?id=fe56e669-2334-6428-811c-ff00004cbded>; také na *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. účetní kavárna*. [online]. 8.6.2008 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojihozdaneni-v-evrope-a-ve-svete/>.

modelem. Aby tento model mohl vzniknout, je však potřeba, aby jej podepsaly všechny členské státy. K dnešnímu dni nebylo dosaženo výraznějšího úspěchu při přijímání tohoto modelu a tak model Evropské konvence zamezení dvojího zdanění nyní nepředstavuje prioritu Evropské komise.⁵⁸

3.2. Interpretace smluv o zamezení dvojímu zdanění

3.2.1. Vídeňská úmluva o smluvním právu

Při výkladu smluv o zamezení dvojímu zdanění se aplikují obecná pravidla mezinárodního práva ohledně výkladu mezinárodních smluv, která jsou zakotvena ve článku 31 a násl. Vídeňské úmluvy o smluvním právu z roku 1969 (dále jen „VÚoSP“). Dle článku 31 odst. 1 VÚoSP musí být smlouva vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy. Pro účely výkladu smlouvy se podle článku 31 odst. 2 VÚoSP kromě textu, včetně preambule a příloh, celkovou souvislostí rozumí i každá dohoda, která se vztahuje ke smlouvě, k níž došlo mezi všemi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a stejně tak i každá listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jako listina vztahující se ke smlouvě. Při výkladu smluv je vedle toho nutno brát také zřetel dle čl. 31 odst. 3 VÚoSP na každou pozdější dohodu mezi stranami, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, na jakoukoliv pozdější prováděcí praxi, která založila dohodu stran týkající se výkladu smlouvy a také na každé příslušné pravidlo mezinárodního práva použitelné ve vztazích mezi smluvními stranami. V článku 31 odst. 4 je dále zakotveno, že výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, pokud se potvrdí, že to bylo úmyslem stran. Tato výkladová pravidla se uplatní i vůči smlouvám o zamezení dvojího zdanění, která byla přijata před ratifikací Vídeňské úmluvy o smluvním právu.⁵⁹

⁵⁸ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6. s. 173.

⁵⁹ LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Amsterdam: IBFD, c2010. ISBN 9087220820. s. 37.

Článek 32 VÚoSP umožňuje využít doplňkových prostředků výkladu, včetně přípravných materiálů ke smlouvě. Doplňkový prostředek výkladu je možné použít buď pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31 VÚoSP, nebo pro určení významu, pokud výklad podle článku 31 VÚoSP ponechává význam nejednoznačným či nejasným, anebo vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný.

Článek 33 VÚoSP řeší jeden z nejběžnějších problémů při uzavírání mezinárodních smluv a to výklad smluv, které byly vyhotoveny ve více jazycích. Základní pravidlo je, že text smlouvy má stejnou platnost v každém jazyce, ve kterém byla smlouva vyhotovena, ledaže se strany dohodly, že v případě rozdílnosti je rozhodující text v určitém jazyce. Pokud smluvní strany nestanovily rozhodující text smlouvy a dojde při porovnávání k rozdílnostem ve významu textu, je rozhodující význam, který s ohledem na předmět a účel smlouvy tyto texty sblíží.

Samotný text smlouvy o zamezení dvojímu zdanění je primárním zdrojem při interpretaci. Základem jakékoliv interpretace je objasnění významu textu a nikoliv zjištění záměru smluvních stran. Podstatné proto je, co říká samotný text smlouvy a ne co chtěla smlouva říct s ohledem na zájmy smluvních stran. Z tohoto důvodu by výklad jdoucí za hranice toho, co je vyjádřeno ve skutečném znění textu s cílem upřednostnit předpokládáný záměr smluvních stran, byl zjevným porušením textového výkladu dle článků 31 a 32 VÚoSP.⁶⁰

Pokud dojde k dvojímu výkladu některého ustanovení smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, použije se výklad, který sleduje předmět a účel smlouvy, přičemž hlavním účelem je zamezení dvojímu zdanění. Jedná se o teologický výklad, avšak jeho aplikace neznamená, že text smlouvy má být vždy vykládán tak, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Předmět a účel smlouvy se bere v potaz pouze tehdy, pokud samotný text smlouvy neposkytuje jednoznačnou odpověď na výkladovou otázku.⁶¹

⁶⁰ FRANCISCUS ANTONIUS ENGELN. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*. Amsterdam: IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. ISBN 9076078726. s. 427.

⁶¹ *Ibidem*, s. 428-429.

3.2.2. Role komentáře k modelové smlouvě OECD při interpretaci smluv

Vedle výkladových pravidel dle Vídeňské úmluvy o smluvním právu má významnou roli při interpretaci smluv o zamezení dvojímu zdanění modelová smlouva OECD a komentář fiskální komise k modelové smlouvě OECD. Modelová smlouva OECD a její komentář nemají při výkladu stejnou váhu jako samotný text smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, protože nejsou součástí smlouvy, avšak při výkladu je třeba na ně brát zřetel. Otázkou může být, zda lze použít modelovou smlouvu OECD a její komentář pro interpretaci smlouvy, která nebyla uzavřena podle tohoto modelu. Lang k tomu uvádí, že v takovém případě, není žádný důvod přihlížet k modelové smlouvě OECD a jejímu komentáři při interpretaci takové smlouvy. Pokud smluvní státy nepoužily modelovou smlouvu OECD jako jakýsi manuál pro přípravu smlouvy, není možné předpokládat, že chápou význam termínů použitých v uzavírané smlouvě stejným způsobem jako modelová smlouva OECD nebo komentář.⁶²

U smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavíraných podle modelové smlouvy OECD vystává otázka podle jaké modelové smlouvy OECD výklad provádět, když existuje ve třech verzích. První byla publikována v roce 1963, druhá v roce 1977 a třetí pak v roce 1992 s tím, že následně podléhala dalším aktualizacím. Podobné je to i v případě komentáře. V Úvodu k modelové smlouvě OECD je uvedeno, že smlouvy o zamezení dvojímu zdanění by měly být vykládány podle revidovaných komentářů. Na dodatky k článkům v modelové smlouvě a z nich vyplývající změny komentáře se nemá brát ohled v případě, že jsou od znění smlouvy o zamezení dvojímu zdanění odlišné ve své podstatě. Avšak kde změny nebo doplnění komentáře nejsou rozdílné ve své podstatě, je možné takto změněné znění komentáře použít k interpretaci smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených před přijetím těchto změn. Dle Úvodu k modelové smlouvě OECD je to dáno tím, že tyto změny reflektují konsenzus členských zemí OECD ohledně řádné interpretace existujících ustanovení.⁶³

Tento přístup fiskální komise je kritizován některými odborníky kvůli tomu, že tyto pozdější verze komentáře nebyly posuzovány parlamentem státu, který schválil

⁶² LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Amsterdam: IBFD, c2010. ISBN 9087220820. s. 43-44.

⁶³ *Ibidem*, s. 45.

smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Z tohoto důvodu nelze tyto změny komentáře považovat za pozdější dohodu podle čl. 31 odst. 3 písm. a) VÚoSP, jelikož ta vyžaduje schválení parlamentem. Aby byl komentář považován za pozdější praxi dle čl. 31 odst. 3 písm. b) VÚoSP je vyžadován důkaz toho, že komentář reflektuje skutečnou pozdější praxi obou smluvních států. K tomuto účelu je však spoléhání se jen na znění komentáře nedostačující. Pro tyto a některé další argumenty⁶⁴ se za účelem interpretace smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených dle modelové smlouvy OECD použije verze modelové smlouvy OECD a příslušného komentáře, který odpovídá době uzavření smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a to díky tomu, že státy sjednávající tuto smlouvu mohly vycházet pouze ze znění verze modelové smlouvy OECD a jeho komentáře existujícího v daném čase.⁶⁵

To však neznamená, že pozdější komentáře nelze vůbec použít. Tyto komentáře byly tvořeny kvalifikovanými odborníky, a proto mají stejnou váhu jako vědecké publikace. Mohou pomoci k porozumění jednotlivých ustanovení smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v praxi, ale jejich nevýhodou je, že komentář obvykle obsahuje pouze výslednou interpretaci bez příslušné argumentace, která by danou interpretaci obhájila. V některých případech jsou novější komentáře nápomocny při výkladu starších smluv o zamezení dvojímu zdanění díky tomu, že reflektují praxi, která je v dané oblasti již běžná. Například první modelová smlouva OECD a její komentář z roku 1963 byla vytvářena s pomocí tehdejších dvojstranných smluv o zamezení dvojímu zdanění a díky tomu v sobě zahrnovala tehdejší praxi států v oblasti zamezování dvojímu zdanění.⁶⁶

Svou roli při výkladu hrají i zprávy fiskální komise OECD, které se věnují kontroverzním nebo nedostatečně prodiskutovaným otázkám týkajících se smluv o zamezení dvojímu zdanění. Tyto zprávy jsou často důvodem pro změnu modelové smlouvy OECD nebo komentáře k ní, a proto se k nim musí přihlížet při výkladu těch smluv o zamezení dvojímu zdanění, které byly uzavřeny podle modelové smlouvy OECD nebo příslušného komentáře, který byl změněn na základě zprávy fiskální komise OECD. U pozdějších zpráv fiskální komise OECD se postupuje podobně jako

⁶⁴ Ibidem, s. 46.

⁶⁵ Ibidem, s. 46.

⁶⁶ Ibidem, s. 47-48.

u komentářů. Nepoužijí se k výkladu dříve přijatých smluv o zamezení dvojímu zdanění, protože opět nelze předpokládat, že smluvní strany při uzavírání smlouvy o zamezení dvojímu zdanění byly seznámeny se zněním komentáře, který byl až později zdokonalen na základě zprávy fiskální komise OECD.⁶⁷

3.3. Modelová smlouva OECD

Jak již bylo výše uvedeno, velké množství smluv je uzavíráno podle modelové smlouvy OECD. Mimo jiné mezi ně patří i smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, která byla publikována ve Sbírce zákonů v částce 91 pod číslem 278/1997 Sb. a jejímuž obsahu se bude tato práce věnovat v jedné z dalších kapitol. Vzhledem k těmto skutečnostem je vhodné věnovat pozornost i samotné modelové smlouvě OECD a konkrétně její verzi z roku 1992 naposledy aktualizované v roce 2014.

Smyslem modelové smlouvy OECD je být vzorem či podkladem pro všechny státy, ať už jsou členy OECD či nikoliv, které mezi sebou hodlají upravit svá práva v oblasti výběru daní a takto zamezit či omezit dvojí zdanění. Ve svém důsledku má poté široká aplikace modelové smlouvy OECD ve světě vést k jednotnému řešení nejčastějších problémů a otázek, které vyvstávají na poli mezinárodního dvojího zdanění. Za tímto účelem OECD ulehčuje, jak jednotlivým státům, tak i široké veřejnosti, možnost seznámit se s textem modelové smlouvy OECD, jejími komentáři i postoji nečlenských států k jednotlivým článkům tím, že je publikuje na svých webových stránkách⁶⁸ v elektronické podobě. Vedle této zúžené podoby (anglicky condensed version) je od roku 1997 Modelová smlouva OECD publikována také ve dvou svazcích, kdy první svazek zahrnuje Úvod, znění článků modelové smlouvy OECD a jejich komentáře. Druhý svazek pak obsahuje postoje nečlenských států, zprávy fiskální komise k modelové smlouvě OECD vydané od roku 1977, seznam

⁶⁷ Ibidem, s. 49.

⁶⁸ Viz. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>.

smluv o zamezení dvojímu zdanění, které byly uzavřeny mezi členskými státy OECD a doporučení Rady OECD k modelové smlouvě OECD.⁶⁹

Modelová smlouva OECD obsahuje klasifikační a alokační pravidla, která třídí různé předměty příjmů podle typu a zdroje příjmu a poté k nim přiděluje smluvním státům právo ke zdanění. Podle zdroje příjmů jsou pak možné tři alternativy, jak jsou tato práva přidělována každému ze smluvních států. Buďto jsou přidělena plná zdaňovací práva, nebo omezená či sdílená zdaňovací práva anebo vůbec žádná.⁷⁰ Články 6 až 21 modelové smlouvy OECD přidělují tato práva smluvním státům ve vztahu k jednotlivým druhům příjmů. Článek 22 pak činí to samé ve vztahu k majetku. U většiny příjmů a majetku je uděleno výlučné právo na zdanění jednomu ze smluvních států a druhému smluvnímu státu je zabráněno zdaňovat tyto příjmy a majetek. Tím dochází k zamezení dvojímu zdanění. Pravidlem je, že výlučné právo ke zdanění se ukládá státu rezidentství poplatníka. Ve vztahu ke zbylým příjmům a majetku není právo zdanit tyto příjmy a majetek již výlučné. V případě některých příjmů je oběma smluvním státům uděleno právo ke zdanění, avšak výše daně, kterou stát zdroje může uložit, je omezena. Dále platí, že rozsahu v jakém je uděleno výlučné či omezené právo ke zdanění státu zdroje nebo sídla, musí stát rezidentství upustit od zdanění tak, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění. Smluvní státy si mohou vybrat ze dvou metod jak upustit od zdanění, tj. metody vynětí a metody započtení.⁷¹

⁶⁹ Viz. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>.

⁷⁰ AMATUCCI, Andrea., Eusebio. GONZÁLEZ a Christoph. TRZASKALIK. *International tax law*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, c2006. ISBN 9789041123909. s. 163.

⁷¹ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 11. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 14. 3. 2016].

4. Kategorizace příjmů dle modelové smlouvy OECD

4.1. Příjmy z nemovitého majetku

Příjem z nemovitého majetku je upraven v článku 6 modelové smlouvy OECD. Dle článku 6 odst. 2 modelové smlouvy OECD se má termínu nemovitý majetek přisuzovat význam, jaký má podle právního řádu smluvního státu, ve kterém se předmětný nemovitý majetek nachází. Termín nemovitý majetek v každém případě zahrnuje příslušenství nemovitosti, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví, práva, pro která platí ustanovení občanského práva vztahující se na pozemky, poživací právo k nemovité věci a právo na variabilní nebo fixní platby za těžbu nebo právo těžby nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů.

Článek 6 modelové smlouvy OECD se vztahuje na příjem, který plyne z přímého užití nemovitosti, nájmu nebo pachtu nemovitosti anebo z užití nemovité věci v jakékoli jiné formě. Podle znění článku 6 odst. 3 tedy není podstatné, v jaké formě probíhá využívání nemovitého majetku. Pod tento článek však nelze zahrnout kapitálové příjmy z prodeje nemovitého majetku, které jsou samostatně upraveny v článku 13 modelové smlouvy OECD. Nicméně i pro zdanění kapitálových příjmů je taktéž rozhodné, kde se předmětný nemovitý majetek nachází.

Dle článku 6 odst. 1 modelové smlouvy OECD jsou zdaňovací práva rozdělena tak, že příjem plynoucí rezidentovi smluvního státu z nemovitého majetku, který se nachází ve druhém smluvním státě, může být zdaněn ve státě, kde se nemovitost nachází. Díky tomu má stát, kde se nemovitost nachází právo zdanit příjmy z této nemovitosti. V tomto článku není řešeno, zda může stát rezidentství také zdanit tyto příjmy s pomocí metody zápočtu, nebo naopak musí uplatnit metodu vynětí. Touto otázkou se zabývají až články 23A a 23B modelové smlouvy OECD. Jako příklad lze uvést smlouvu o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Chorvatskem. V případě, kdy český rezident pronajímá nemovitost umístěnou v Chorvatsku, má Chorvatsko dle článku 6 smlouvy právo zdanit tento příjem z pronájmu. I v této smlouvě článek 6 neudílí zdaňovací práva České republice a je nutné nahlédnout do

článku 23 smlouvy. Dle něj Česká republika uplatní metodu zápočtu, aby tak zamezila dvojímu zdanění.⁷²

Článek 6 odst. 4 modelové smlouvy OECD obsahuje přednostní pravidlo pro případy, kdy nemovitý majetek, ze kterého plyne příjem, je součástí majetku podniku anebo majetku užívaného k výkonu nezávislého povolání. Tj. pokud je možné aplikovat také ustanovení článku 7 modelové smlouvy OECD nebo článku 14 dřívější verze modelové smlouvy OECD (tento článek byl zrušen v roce 2000 fiskální komisí OECD), má aplikace alokačního pravidla dle článku 6 modelové smlouvy OECD přednost a smluvní stát, ve kterém se nachází nemovitost má právo zdanit příjem z ní plynoucí.⁷³

4.2. Zisky podniků

V souvislosti se zdaňováním zisků podniků je nutné uvést, že v roce 2000 došlo ke zrušení článku 14 modelové smlouvy OECD. Fiskální komise OECD tento krok zdůvodnila tím, že článek 14 modelové smlouvy OECD měl stejné právní následky jako článek 7 modelové smlouvy OECD a tudíž byl nadbytečný. Na základě toho, veškerý příjem, který spadal pod článek 14 modelové smlouvy OECD, by měl být nyní zahrnován pod článek 7 modelové smlouvy OECD.⁷⁴ Tento krok fiskální komise OECD je některými odborníky kritizován a jednotlivé argumenty pro a proti vymazání tohoto článku budou uvedeny dále v textu.

Dle článku 7 odst. 1 modelové smlouvy OECD mají být zisky podniku jednoho smluvního státu zdaněny pouze v tomto státě, ledaže tento podnik vykonává svou činnost ve druhém smluvním státě prostřednictvím své stálé provozovny. V takovém případě, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém smluvním státě až do výše zisků stálé provozovny. Pojem podnik jednoho smluvního státu je definován v článku 3 odst. 1 písm. d) modelové smlouvy OECD a rozumí se jím podnik provozovaný rezidentem jednoho smluvního státu. Pokud tedy tento podnik nemá stálou provozovnu

⁷² LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Amsterdam: IBFD, c2010. ISBN 9087220820. s. 85.

⁷³ Ibidem, s. 86.

⁷⁴ Ibidem, s. 86-87.

ve druhém smluvním státě, které by bylo možné přičíst určitou část zisků podniku, má stát rezidentství osoby, která provozuje podnik, výlučné právo, ke zdanění zisků podniku. Samotný pojem stálá provozovna je definován v článku 5 modelové smlouvy OECD jako „fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on“. Výraz v překladu znamená trvalé místo pro podnikání, ve kterém je vykonávána zcela nebo zčásti činnost podniku. Rozhodné znění je v angličtině a můžeme se setkat s různými překlady termínu fixed place of business. V novějších smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavíraných Českou republikou se používá překlad „trvalé místo k výkonu činnosti“ nebo „trvalé místo pro podnikání“.⁷⁵ Ve starších smlouvách se používal výraz „trvalé zařízení pro podnikání“.⁷⁶

4.2.1. Charakteristika pojmu stálá provozovna

Definice uvedená v článku 5 odst. 1 modelové smlouvy OECD je dle komentáře k modelové smlouvě OECD tvořena třemi znaky, kterými jsou: místo podnikání, trvalost a provozování činností podniku prostřednictvím tohoto trvalého místa podnikání. První znak „místo podnikání“ mohou tvořit jakékoliv budovy, prostory či zařízení, které jsou využívány k výkonu činností podniku, ať už jsou nebo nejsou užívány výlučně k tomuto účelu. Místem podnikání může být i pouze určitý volný prostor, se kterým podnik volně nakládá, v případě, že není žádná budova či kancelář k dispozici nebo není vyžadována k výkonu činností podniku. Takto může být místem podnikání třeba i stanoviště na tržišti. K užívání takového volného prostoru není nutné mít žádné formální oprávnění, takže stálá provozovna může vzniknout i tam, kde podnik nelegálně zabírá určité místo a vykonává zde svou činnost. Stejně tak není důležité, zda místo k výkonu činnosti je podnikem vlastněno nebo zda je mu pronajato apod. Nutno podotknout, že je potřeba rozlišovat případy, kdy je sice podnik přítomen na určitém místě, ale nemá právo volně nakládat s takovým prostorem. Za takové situace nemůže vzniknout trvalé místo pro podnikání. Pokud nákladní přepravce pravidelně užívá pro doručování zboží zákaznickou rampu, bude přítomnost přepravce

⁷⁵ Např. ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu publikované ve Sbírce mezinárodních smluv č. 49/2012 je užito termínu „trvalé místo k výkonu činnosti“.

⁷⁶ TŮMA, Jan. Stálá provozovna v mezinárodních daních. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2002, (IV) 02, s. 30. ISSN 1210-5570.

na tomto místě tak omezená, že se nebude moci považovat za oprávněného nakládat se zařízením zákazníka a tudíž zde nemůže vzniknout stálá provozovna přepravce. Opačným příkladem je pak situace, kdy malíř dlouhodobě tráví tři dny v týdnu v kancelářské budově hlavního klienta. Díky tomu, že po tuto dobu vykonává nejdůležitější funkce své činnosti, tedy natírání, vzniká natěrači v této kancelářské budově stálá provozovna.⁷⁷

Druhý znak, „trvalost místa podnikání“ (anglicky *fixed place of business*), představuje určité spojení mezi místem podnikání a specifickým zeměpisným bodem. Pro takové spojení postačuje, když se zařízení tvořící místo podnikání nachází na určitém místě, což jinými slovy znamená, že nemusí být přímo pevně spojeno se zemí. Rozsah tohoto určitého místa je však nutné posuzovat u každého podnikání individuálně v závislosti na jeho charakteru. Těžko lze určit trvalé místo pro podnikání u toho druhu podnikání, při kterém je výkon činnosti prováděn pokaždé na jiném místě. V takovém případě bude jedno místo pro podnikání existovat tehdy, jestliže s ohledem na charakter podnikání lze určité místo, v rámci kterého je činnost vykonávána, považovat za místo, které vytváří spojitý celek z hlediska obchodního i z hlediska zeměpisného (anglicky *coherent whole commercially and geographically*). Za takový spojitý celek lze považovat kancelářskou budovu, ve které si poradenská společnost pravidelně pronajímá různé kanceláře a v nich provozuje poradenskou činnost. Naopak dle komentáře v případě, že malíř vykonává různé spolu nesouvisející zakázky pro různé klienty ve velké kancelářské budově a tedy se nejedná o jeden projekt na vymalování budovy, není tato budova považována za jedno místo pro podnikání. Jednalo-li by se však o jeden kontrakt, na základě kterého malíř vykonává práci po celé budově pro jednoho zákazníka, jde o jeden projekt a budova poté může být považována za jeden spojitý celek z hlediska zeměpisného i obchodního a tedy za jedno místo pro podnikání.⁷⁸

Tento názor je napadán některými odborníky pro jeho nelogičnost, kteří se odvolávají na podobný příklad se stánkovým prodejcem na tržišti, u něž se však

⁷⁷ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 95-96. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

⁷⁸ *Ibidem*, s. 96-97.

dovozuje, že splňuje podmínku jednoho místa pro podnikání. Tento prodejce umísťuje pokaždé svůj stánek na jiném stanovišti v rámci tržiště, takže tržiště představuje spojitý celek z hlediska zeměpisného i obchodního. Také prodejce zde uzavírá kontrakty s různými klienty stejně jako malíř v kancelářské budově, ale na rozdíl od něj mu vzniká na tržišti jedno místo pro podnikání.⁷⁹

Stejně jako tito odborníci nesouhlasí i Česká republika s uvedeným výkladem dle bodu 5.3 (první část odstavce) a 5.4 (první část odstavce)⁸⁰ komentáře k článku 5 modelové smlouvy OECD a považuje tyto příklady za případy, které vedou ke vzniku stálé provozovny, jestliže by předmětné služby byly poskytovány na jejím území po významné časové období. Svůj postoj Česká republika odůvodňuje tím, že v případě služeb k jejichž poskytování není třeba četného zařízení nebo prostoru, je nutno přihlížet k době, po jakou jsou služby poskytovány na území příslušného státu. Pro tento účel je považováno období šesti měsíců jako dostatečné pro vznik stálé provozovny. Bezpředmětným je dle České republiky rozlišování toho, zda jsou služby prováděny na základě věcně či místně nesouvisících kontraktů, nebo na základě jednoho projektu.⁸¹ Osobně souhlasím s tím, že se Česká republika vymezila proti tomuto výkladu komentáře, jednak z důvodu určité nelogičnosti popsané výše a jednak by takový výklad Českou republiku jako stát zdroje omezoval ve zdanění některých zisků, protože by nevznikla stálá provozovna. Pro ilustraci navážu na výše uvedený příklad s velkou kanceláří, kdy malíři vznikne stálá provozovna pokud vykonává jen jeden projekt v rámci této budovy. Podle výkladu komentáře by stačila v této budově jedna další zakázka od třetí osoby a rázem by zde nemohla vzniknout stálá provozovna. Malíř by se tak mohl jednoduše vyhnout zdanění svých zisků v České republice.

⁷⁹ TŮMA, Jan. Stálá provozovna v mezinárodních daních. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2002, (IV) 02, s. 31-32. ISSN 1210-5570.

⁸⁰ V tomto bodě se uvádí, že místo, kde je činnost vykonávána v rámci jednoho projektu, který tvoří spojitý obchodní celek, může postrádat potřebnou zeměpisnou spojitost. Příkladem je školitel, který na různých pobočkách v rámci jednoho projektu školí zaměstnance banky. Tyto pobočky se nachází v odlišných oblastech a každá se proto považuje za samostatné místo. Avšak pokud se bude školitel pohybovat mezi několika kanceláři v rámci lokace jedné pobočky, měl by se považovat za osobu zdržující ve stejném místě pro podnikání. Lokace této jedné pobočky obsahuje zeměpisnou spojitost, která chybí v případě, že se školitel pohybuje mezi několika pobočkami v různých lokalitách.

⁸¹ Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002. *Finanční zpravodaj*. Praha: Ministerstvo financí, 2003, XXXVII(1/1), s. 31. ISSN 0322-9653. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2003/financni-zpravodaj-cislo-1-12003-1634>.

Pro vznik trvalého místa podnikání je potřeba, aby se místo pro podnikání vyznačovalo určitým stupněm trvalosti, tj. aby nemělo čistě dočasnou povahu. Praxe členských států při určování této trvalosti není konzistentní, avšak nejčastěji státy k této otázce přistupují tak, že aplikují šestiměsíční časový test pro určení zda vzniká stálá provozovna. Dle tohoto testu vzniká stálá provozovna, pokud je místo pro podnikání užíváno po dobu delší šesti měsíců. Výjimkou je situace, kdy je místo pro podnikání využíváno po krátké časové období z důvodu povahy podnikání. Pokud dané místo bude opakovaně užíváno během delšího časového období k výkonu této podnikatelské činnosti, i když jednotlivý případ využití bude krátkodobého charakteru, vzniká i tehdy v tomto místě stálá provozovna podniku. Další výjimkou je pak situace, kdy jsou podnikatelské činnosti vykonávány pouze na území jednoho státu, i když díky své povaze pouze po krátkou dobu. V takovém případě je celá činnost vykonávána na území tohoto státu, takže je zde silnější vazba na tento stát, než na stát rezidentství. Tudíž i v tomto státě by měla vzniknout stálá provozovna.⁸²

A konečně třetím znakem je podnikání podniku prostřednictvím tohoto místa. Obvykle se tak děje pomocí přítomného personálu, ale lze tak činit i bez nich jen s pomocí automatických přístrojů apod., kdy jsou činnosti personálu omezeny jen na zapojení, kontrolu a údržbu těchto přístrojů. Rozdílně se však přistupuje k situaci, kdy podnik pouze zapojí přístroje a ty pak pronajme jinému podniku, který tyto přístroje následně provozuje, provádí jejich údržbu a kontroluje je. Za takových okolností nevzniká stálá provozovna podniku, který tyto přístroje pouze pronajme a dále nevykonává žádnou činnost související s jejich provozem. Předpokladem k uvedenému je, že si podnik nevydržuje trvalé místo k podnikání za účelem provádění těchto pronájmů. Jedná-li se však o pronájem ať už hmotného nebo nehmotného majetku, který je podnikem nabízen a zprostředkován prostřednictvím trvalého místa k podnikání, spojuje se tohle místo se stálou provozovnou. Stejně platí i pro kapitál, který je zpřístupněn prostřednictvím tohoto trvalého místa pro podnikání.⁸³

⁸² OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 97-98. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

⁸³ *Ibidem*, s. 99-100.

Stálá provozovna vzniká v momentě, kdy podnik začne prostřednictvím trvalého místa podnikání vykonávat svoji podnikatelskou činnost. Do tohoto okamžiku se započítává i příprava k tomuto podnikání, ledaže se přípravné činnosti významně odlišují od podnikatelské činnosti, ke které bude místo podnikání trvale využíváno. Zánik stálé provozovny se spojuje s okamžikem, kdy je ukončena podnikatelská činnost prostřednictvím tohoto trvalého místa k podnikání. Za takové ukončení podnikatelské činnosti není považováno pouhé dočasné přerušení provozu.⁸⁴

V odstavci 2 článku 5 modelové smlouvy OECD je následně uveden demonstrativní výčet prostor, které se považují prima facie za stálou provozovnu. Mimo jiné jde tedy o místo vedení, pobočku, kancelář, továrnu, dílnu a důl či lomy apod. Existují však i případy, u kterých sice mohou být naplněny podmínky pro vznik stálé provozovny dle obecné definice, ale v jejich případě nedochází ke vzniku stálé provozovny. Tyto případy jsou uvedeny jako taxativní výčet v odstavci 4 a jedná se především o zařízení k uskladňování, vystavování nebo dodávání zboží, zásoby zboží udržované ke stejnému účelu nebo zpracování jiným podnikem anebo stálé místo, které slouží pouze k nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik anebo k činnostem přípravného či pomocného charakteru.

4.2.2. Pravidla zdanění zisků podniku

Dříve než budou podrobněji rozebrána tato pravidla, je třeba upozornit na to, že předmětný článek 7 byl v aktualizaci modelové smlouvy z roku 2010 pozměněn vůči původnímu znění článku z roku 2008. Některé z těchto změn podrobněji uvedu dále v textu. K úpravě článku 7 došlo díky rozhodnutí fiskální komise OECD, která měla za to, že je nutné promítnout závěry ze Zprávy o přičítání zisků stálým provozovnám z roku 2008 (dále jen "Zpráva o přičítání zisků") do nového znění článku 7. Zpráva o přičítání zisků byla vypracována jako reakce na nejednotnou interpretaci původního znění článku 7 smluvními i nesmluvními státy OECD a zároveň tímto chtěla fiskální komise zvýšit právní jistotu daňových poplatníků. Jelikož je Zpráva o přičítání zisků východiskem pro nové znění článku 7, slouží jako podpůrný zdroj pro jeho interpretaci.

⁸⁴ Ibidem, s. 100.

Nedostatkem zprávy v tomhle ohledu je, že byla vypracována ve vztahu k původnímu znění článku 7 a tudíž také obsahuje odkazy na původní znění článku 7. Proto byla v roce 2010 přijata revidovaná verze zprávy z roku 2008⁸⁵, která byla upravena tak, aby závěry v ní přijaté mohly být interpretovány v souladu s novým zněním a číslováním článku 7.⁸⁶

Nyní se vrátím zpět ke článku 7 odst. 1 modelové smlouvy OECD, kde je zakotveno základní pravidlo, že zisky podniku jednoho smluvního státu mohou být zdaněny ve druhém smluvním státě pouze v rozsahu, v jakém je lze přičítat stále provozovně tohoto podniku a v případě, že podnik nepodniká prostřednictvím stále provozovny nemohou být jeho zisky v tomto druhém státě zdaněny vůbec. Uvedené pravidlo stojí na dvou zásadách. Dle první zásady do okamžiku, než podniku jednoho státu vznikne stálá provozovna ve státě druhém, nemá být tento podnik považován za účastníka na ekonomickém životě ve druhém státě v takovém rozsahu, který by opravňoval druhý stát ke zdanění jeho zisků.⁸⁷

Podle druhé zásady stát, ve kterém se nachází stálá provozovna podniku, nemá právo zdanit zisky plynoucí podniku z tohoto státu, které nejsou přičitatelné stále provozovně umístěné v tomto státě. Tato zásada byla formulována na základě názoru, že daňové orgány země, ze které plynou zisky zahraničnímu podniku, by měly zkoumat jednotlivé zdroje těchto zisků a na každý z nich aplikovat test stálé provozovny. Při tvorbě této zásady bylo cílem vyřešit otázku velkých společností, které provozují více činností ve více zemích, kdy v určité zemi zřídí stálou provozovnu, jejímž prostřednictvím společnost vykonává např. výrobní činnosti a mezitím druhá část společnosti prodává různé zboží prostřednictvím nezávislých zástupců. V minulosti by se taková situace řešila uplatněním obecné zásady „síly přitažlivosti“, dle které mohl stát zdroje zdanit i ty příjmy, které nebyly jednoznačně přičitatelné stále provozovně zřízené v tomto státě. Tento obecný princip „síly přitažlivosti“ byl překonán a v dnešní

⁸⁵ Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám. *Finanční správa*. [online]. 3.8.2012 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Zprava_OECD_o_stalych_provozovnach_2010.pdf.

⁸⁶ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 133. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

⁸⁷ *Ibidem*, s. 134.

době se již nepoužívá. Státy přešly k aplikaci testu stálé provozovny, protože tato zásada více odpovídá způsobu jakým je činnost vykonávána a umožňuje jednodušší a efektivnější správu daně.⁸⁸

Dle odstavce 4 je však aplikace těchto pravidel ve vztahu k ziskům, které jsou upraveny v jiných člancích modelové smlouvy OECD omezena, a to tak, že ustanovení článku 7 neovlivní ustanovení jiných článků, které obsahují speciální pravidla pro určité kategorie zisků (např. zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě) nebo příjmů, které mohou tvořit zisky podniku (např. příjem, který obdrží společnost za osobní vystoupení umělce nebo sportovce).⁸⁹

Odstavec 2 stanovuje co jsou zisky přičitatelné stálé provozovně. Podle něj se jedná o zisky, které by mohla stálá provozovna realizovat, pokud by byla samostatným a nezávislým podnikem vykonávající stejnou nebo podobnou činnost za stejných či podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, použitý majetek a rizika nesená podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku. Tímto způsobem se přičitatelné zisky určují zejména při jednání stálé provozovny s jinými částmi podniku. Při určování zisků přičitatelných stálé provozovně se uplatňuje fikce, že stálá provozovna je samostatný podnik a tedy nezávislá na ostatních částech podniku i na jiných osobách. Součástí této fikce je taktéž princip tržního odstupu, který je upraven v článku 9 modelové smlouvy OECD.⁹⁰ Princip tržního odstupu se uplatňuje při stanovení převodních či transferových cen. To jsou ceny, které se uplatňují při transakcích mezi sdruženými podniky, tedy podniky, které jsou ekonomicky nebo personálně spojeny. Pro daňové účely je důležité, aby tyto převodní ceny mezi sdruženými podniky byly stanoveny stejně jako mezi podniky, které nejsou personálně ani ekonomicky spojené (nezávislé podniky). Samotný postup určení zisků přičitatelných stálé provozovně je detailně popsán ve Zprávě o přisuzování zisků, která je tak důležitým podkladem pro tento proces.⁹¹

⁸⁸ Ibidem, s. 135.

⁸⁹ Ibidem, s. 134.

⁹⁰ Ibidem, s. 136.

⁹¹ Pokyn D – 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 1.1.2013 [cit. 2016-03-15]. Dostupné

Se změnou znění článku 7 došlo ke zrušení několika odstavců tohoto článku ve znění před r. 2010. Jedním z nich byl i odstavec 4, který umožňoval stanovit zisky přičitatelné stálé provozovně s pomocí tzv. nepřímé metody. Podle této metody se zisky stálé provozovny stanovily na základě rozdělení celkových zisků podniku jeho různým částem podle různých vzorců. Podmínkou bylo, že aplikace této metody musí být ve smluvním státě obvyklá. Rozdíl v této metodě od metody uvedené v odstavci 2 je ten, že se zisky nepřičítaly stálé provozovně podle principu samostatného podniku. Nicméně bylo zdůrazňováno, že tato metoda měla být používána pouze výjimečně a pouze tam kde použití této metody bylo historicky obvyklé. Ke zrušení tohoto odstavce v roce 2010 došlo především z toho důvodu, že jeho použití bylo velmi řídké a aplikace této metody nemusela vždy vést ke stejnému číselnému výsledku jako u principu tržního odstupu.⁹²

Další novinkou je nové znění článku 7 odst. 3. Kombinace článku 7 s články 23A a 23B modelové smlouvy OECD zajišťuje, že nedojde ke dvojímu zdanění zisků, které jsou řádně přičitatelné stálé provozovně. Různá interpretace odstavce 2 článku 7, kterou v některých případech výslovně připouští směrnice o převodních cenách, však může vést ke dvojímu zdanění těchto zisků, a to zejména tehdy, pokud se oba smluvní státy přikloní k jeho rozdílné interpretaci. Proto je v článku 7 odst. 3 zaveden mechanismus, který má zabránit tomuto dvojímu zdanění. Tento mechanismus bude aplikován v případě, že stát zdroje a stát rezidentství nebudou interpretovat stejné principy upravující určení zisků přičitatelných stálé provozovně. Jedná se tedy o případy, kdy nebude shoda mezi smluvními státy na tom, jak aplikovat pravidla uvedená v článku 7 odst. 2 modelové smlouvy OECD, tj. oba smluvní státy budou aplikovat jinou interpretaci principů uvedených ve Zprávě o přičítání zisků a směrnici o převodních cenách. K riziku tohoto dvojího zdanění však nedojde, pokud daňový poplatník stanoví zisky přičitatelné stálé provozovně stejně v každém ze smluvních států a v souladu s interpretací odstavce 2 článku 7 dle Zprávy o přičítání zisků. To

z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43595v54801-pokyn-d-332-sdeleni-ministerstva-financi-k-uplatnovani/>.

⁹² OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 144. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

znamená, že daňový poplatník musí dodržet princip tržního odstupu při stanovení zisků přičitatelných stálé provozovně. Současně oba státy musí souhlasit s tím, že postup daňového poplatníka je v souladu principy uvedenými ve Zprávě o přičitatelnosti zisků a směrnici o převodních cenách. Použití stejného principu tržního odstupu v obou smluvních státech a fakt, že oba státy uznají takto stanovené převodní ceny pro účely aplikace modelové smlouvy OECD, má za následek, že nedojde k dvojímu zdanění.⁹³

Nicméně mohou nastat také případy, kdy smluvní státy nebudou souhlasit s výše uvedeným postupem daňového poplatníka. Jde o již zmíněné případy, kdy Zpráva o přičítání zisků a směrnice o převodních cenách umožňují různou interpretaci odstavce 2 článku 7 a která může vést až ke dvojímu zdanění. Reprezentativním příkladem takového stavu může být následující situace. Dceřinná společnost podniku, oba sídlící ve státě A, převedla zboží k prodeji do stálé provozovny podniku nacházející se ve státě B. Pro účely stanovení zisků přičitatelných stálé provozovně podniku podle odstavce 2 článku 7, musí být v takovém případě aplikován princip tržního odstupu pro stanovení převodní ceny. Dle dokumentace podniku byla převodní cena zboží převedeného z dceřinné společnosti se sídlem ve státě A do stálé provozovny podniku ve státě B stanovena na 90. Stát A akceptuje částku použitou podnikem, ale stát B považuje danou částku za nižší než jakou vyžaduje jeho vnitrostátní právo a princip tržního odstupu dle odstavce 2 článku 7. Stát B má za to, že odpovídající převodní cena by měla být 110 a upraví přiměřeně výši daně splatné ve státě B poté, co sníží částku odpovídající výši osvobození nebo započtení daně, kterou požadoval daňový poplatník vzhledem k výši zisků přičitatelných stálé provozovně. V tomto případě může zisk v rozsahu 20 podléhat dvojímu zdanění. A právě na takové případy je adresován nový článek 7 odstavec 3, který vyžaduje po státu A za předpokladu, že vzniklo dvojí zdanění a úprava daně učiněná státem B je v souladu s odstavcem 2 článku 7, aby odpovídajícím způsobem upravil výši daně splatné ve státě A. Otázkou však může být, co dělat v případě, že stát A nebude souhlasit s úpravou daně ze strany státu B a neučiní tomu odpovídající úpravu daně splatné ve státě A? I na tento případ je pamatováno, ovšem za předpokladu, že některý ze smluvních států nepostupuje v souladu článkem 7 odstavce 2. Komentář pro tyto případy či spory stanoví, že mají být řešeny v rámci dohodovacího řízení dle článku 25 odstavec 5 s tím, že je možné také přistoupit k arbitráži za

⁹³ Ibidem, s. 145.

podmínek stanovených článkem 25 odstavec 5. V rámci tohoto řízení by měly státy dospět ke stejné převodní ceně společně s daňovým poplatníkem.⁹⁴

V situaci, kdy stát B stanoví převodní ceny v souladu s principy uvedenými v článku 7 odstavec 2 je povinen stát A učinit odpovídající úpravu výše daně, avšak pouze v případě, že počáteční úprava ze strany státu B je v souladu s principem tržního odstupu a výše takto stanovené převodní ceny je správná. Pokud stát A nesouhlasí s výší takto stanovené převodní ceny má vždy možnost jednat se státem B v rámci dohadovacího řízení o správné výši převodní ceny, která bude v souladu s principem tržního odstupu. Naopak v případě, že výše převodní ceny je správná a stát A nevysloví nesouhlas s její výší, může se i samotný daňový poplatník domáhat povinnosti státu A upravit daň na odpovídající hodnotu, a to na základě článku 25 odstavec 1 v rámci dohadovacího řízení.⁹⁵

Výše uvedené změny považuji vesměs za pozitivní v tom smyslu, že zvyšují právní jistotu daňového poplatníka a vedou ke sjednocení postupu smluvních států při určování výše daně. Opouští se také tzv. nepřímá metoda při určování zisků přičitatelných stále provozovně, která jistě jednotnosti postupu při zdaňování nepřidávala. Na druhou stranu i nová úprava článku 7 má dle mého názoru slabší místa. Ta jsou spojena především odstavcem 3 článku 7, ve kterém mi chybí stabilnější zakotvení povinnosti upravit odpovídajícím způsobem výši daně splatné v jednom smluvním státě poté, co druhý stát upravil výši převodní ceny stanovené daňovým poplatníkem pro účely stanovení výše zisku přičitatelného stále provozovně a s tím upravil i výši daně splatné v druhém státě. Stát je k tomu povinen pouze tehdy pokud souhlasí s výší převodní ceny upravené druhým státem v souladu s principem tržního odstupu s tím, že jsou možné různé interpretace principů pro stanovení zisků přičitatelných stále provozovně. Za takové situace mohou státy nesouhlasit s upravenou výší převodní ceny častěji než je žádoucí, a s tím se může zvýšit i počet vedených dohadovacích řízení a arbitráží.

⁹⁴ Ibidem, s. 147-148.

⁹⁵ Ibidem, s. 149-150.

4.3. Smazání článku 14 modelové smlouvy OECD

Jak jsem již uvedl výše, článek 14 byl z modelové smlouvy OECD vymazán v roce 2000 na základě zprávy nazvané „Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention“. Komise po důkladném zvážení všech okolností došla k závěru, že prakticky není žádný rozdíl mezi článkem 7 a 14. Samozřejmě určité rozdíly mezi nimi byly, ale Komise pro tyto rozdíly nenašla žádné platné ospravedlnění. Na základě toho Komise zvažovala dva přístupy jak eliminovat tyto rozdíly. Buďto mohla přetvořit článek 14 tak, aby by kopíroval článek 7, nebo mohla jednoduše článek 14 vymazat. Jedním z problémů, kterými se současně Komise zabývala, byla nejistota v tom, jaké činnosti spadají pod znění článku 14. Tato nejistota pramenila ze změny formulace „svobodná povolání nebo jiné nezávislé činnosti podobného charakteru“ užívané v návrhu modelové smlouvy OECD z roku 1963 na „svobodná povolání nebo jiné činnosti nezávislého charakteru“ s tím, že druhá formulace je širší. Komise uvažovala nad možností vrátit formulaci zpět do stavu z roku 1963, ale současně by bylo nutné vyjasnit, které činnosti jsou „podobného charakteru“. Obtížnost tohoto úkolu přispěla vedle dalších faktorů k tomu, že se Komise nakonec rozhodla článek 14 zrušit.⁹⁶

Vymazání článku 14 modelové smlouvy OECD však nevedlo k jeho zániku a v praxi jej smluvní státy i nadále používají. Dokladem toho může být i Smlouva mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, která vstoupila v platnost v roce 2005. V této smlouvě můžeme najít článek 14 upravující zdanění příjmů z nezávislých povolání, a to i navzdory tomu, že byla tato smlouva uzavřena čtyři roky po vymazání článku 14 z modelové smlouvy OECD.⁹⁷

Han Keefe se věnoval této otázce detailněji a ve svém průzkumu zjistil, že v letech 2005 až 2010 bylo uzavřeno kolem 460 nových smluv o zamezení dvojímu zdanění a protokolů k již existujícím smlouvám o zamezení dvojímu zdanění. Z toho pouze okolo 100 jich následuje doporučení fiskální komise zahrnout zdanění

⁹⁶ *Issues related to Article 14 of the OECD model tax convention*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, c2000. ISBN 9264176438, s. 8.

⁹⁷ Blíže viz. 88/2005 Sb. m. s.

nezávislých povolání do zisků podniků. U zbytku smluv (okolo 330) se nadále v určité formě pokračuje v rozlišování těchto dvou příjmů, z toho přes dvě třetiny těchto smluv uzavřely rozvojové země. Dle Han Keefeho to není náhodou a poukazuje na to, že rozvojové země tímto mohou získat dvě podstatné výhody a to větší zdaňovací práva státu zdroje a větší flexibilitu při vyjednávání smluv o zamezení dvojímu zdanění. Větších zdaňovacích práv stát zdroje dosáhne právě aplikací článku 14, který mu umožňuje využít termín „fixed base“ tedy „stálá základna“ a který taktéž zahrnuje pravidlo 183 dnů.⁹⁸

Pojem „stálá základna“ byl pro Komisi další problematický termín. Problém se týkal především rozlišení „stálé základny“ od pojmu „stálá provozovna“, kdy nepanovala shoda na tom, jestli je mezi nimi rozdíl, či nikoliv. Jedním z odborných názorů na tuto otázku je ten, že „stálá provozovna“ vyžaduje větší stupeň stálosti než „stálá základna“ a podnikání má být vykonáváno v tomto místě, zatímco pro „stálou základnu“ to neplatí, když se u ní vyžaduje, aby byla jen pravidelně dostupná. Komise se však nevyjádřila, zda jsou tyto úvahy správné či nikoliv a pouze se zmínila o tom, že nenašla žádné případy z reálného života, ve kterých by „stálá základna“ nebyla zároveň i „stálou provozovnou“ a naopak.⁹⁹ Tím Komise ponechala tuto otázku i nadále nevyřešenou a zůstává tak na samotných státech jaký postoj k ní zaujmou, tj. jestli se přikloní názoru, že pojem „stálá základna“ znamená menší stálost než „stálá provozovna“. Pokud rozvojový stát zaujme tento postoj, tak získá větší zdaňovací práva než v případě aplikace „stálé provozovny“.¹⁰⁰

Při vyjednávání smluv o zamezení dvojímu zdanění s vyspělými státy mohou rozvojové státy využívat větší flexibility, která plyne z rozdělení zisků ze svobodných povolání a zisků z podniků do samostatných článků. Státy tak mohou volně jednat ohledně zdanění zisků ze svobodných povolání aniž by se nějak dotkly zisků z podniků

⁹⁸ Han, Keefe. „The Mistaken Removal Of Article 14 From The OECD Model Tax Convention.“ *Te Mata Koi: Auckland University Law Review* 16.(2010): 192-216. *Academic Search Complete*. Web. 19 Oct. 2016, s. 199-200.

⁹⁹ *Issues related to Article 14 of the OECD model tax convention*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, c2000. ISBN 9264176438. s. 12-13.

¹⁰⁰ Han, Keefe. „The Mistaken Removal Of Article 14 From The OECD Model Tax Convention.“ *Te Mata Koi: Auckland University Law Review* 16.(2010): 192-216. *Academic Search Complete*. Web. 19 Oct. 2016. s. 201.

a naopak. Ve smlouvě mezi rozvojovým státem a vyspělým státem se to často projevuje tak, že stát zdroje si vyjednává větší zdaňovací práva k svobodným povoláním. Tímto státem je typicky rozvojový stát. Na druhou stranu pak vyspělý stát klade větší důraz na zdanění zisků podniků.¹⁰¹

Ve vztahu ke smazání článku 14 se ozývají různé hlasy, mezi něž patří i Han Keefe, které navrhuje, aby byl opět zakomponován do modelové smlouvy OECD. V souvislosti s tím je však nutné vyřešit otázku významu pojmu „stálá základna“, která je k tomu základní podmínkou. Dokud budou státy užívat různou interpretaci „stálé základny“ a budou si rozdílně vykládat jeho vztah k pojmu „stálá provozovna“, budou zde neustále protikladné názory na jeho užití. Jedním z řešení se nabízí autoritativně definovat pojem „stálá základna“, nejlépe v souladu s výkladem odborné veřejnosti. V souvislosti s návratem článku 14 se také navrhuje pozměnit jeho samotné znění, aby byla vyřešena otázka jeho rozsahu, jak již bylo zmíněno výše.¹⁰²

Dle mého názoru nemá velký smysl pro Komisi opouštět jednou zavedený koncept zrušení článku 14 a znovu jej zavádět do modelové smlouvy OECD. Komise k této otázce zaujala určitý postoj a bez ohledu na to, jestli to byla ta nejlepší volba či nikoliv, není vhodné znovu měnit modelovou smlouvu a snižovat tak právní jistotu. Je také otázkou, jak by se státy postavily ke konečnému řešení vypracovanému Komisí, pokud by se tato otázka znovu otevřela. Je totiž možné, že ať už budou závěry Komise jakékoliv, tak některé státy nebudou takové závěry akceptovat a budou řešit otázku článku 14 svým způsobem. Vždyť i rozhodnutí Komise z roku 2000 není nijak valně akceptováno a státy dále využívají formulaci článku 14 ve svých smlouvách. Je totiž vždy na státech jakou úpravu si zvolí a jak bude znít konkrétní bilaterální smlouva, kterou uzavřou. Samotným státům, které se rozhodnou vměstnat formulaci článku 14 do uzavírané bilaterální smlouvy, lze do budoucna jen doporučit, aby si dopředu daly jasně najevo jaký význam přisuzují „stálé základně“ pro účely aplikace dané smlouvy. Stejným způsobem by měly mezi sebou deklarovat i rozsah článku 14, ať už jeho vhodnou formulací ve smlouvě či jinak.

¹⁰¹ Ibidem, s. 202.

¹⁰² Ibidem, s. 214.

4.4. Dividendy

Vzhledem k tomu, že je tato diplomová práce zaměřená na zdanění příjmů fyzických osob, některé články modelové smlouvy OECD vynechávám a pozornost věnuji především těm, které se typicky uplatní při zdanění příjmů fyzických osob. Z těchto důvodů jsem například přeskočil článek 8 modelové smlouvy OECD, upravující zdanění příjmů z vodní a letecké dopravy. Dle mého názoru se článek 8 uplatní především ve vztahu k právníckým osobám mimo jiné z toho důvodu, že tento článek pracuje především s pojmem podnik. Dalším faktorem je to, že mezinárodní vodní či leteckou dopravu provozují především velké námořní či letecké společnosti.

Zdanění dividend je upraveno v článku 10 modelové smlouvy OECD. Dle odstavce 1 platí, že dividendy, které vyplatí společnost rezidující v jednom smluvním státě rezidentovi druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhé státě. Z úvodního odstavce neplyne povinnost, aby dividendy byly zdaněny výhradně ve státě, jehož rezidentem je příjemce dividend, nebo výhradně ve státě, kde je rezidentem společnost vyplácející dividendy. Takové pravidlo výhradního zdanění se obecně ve vztahu k dividendám nepovažuje za vhodné.¹⁰³ Z toho vychází i odstavec 2, dle kterého může dividendy zdanit i stát, jehož rezidentem je společnost vyplácející dividendy, tedy stát zdroje. Pokud je však skutečný vlastník (v angličtině *beneficial owner*) dividend rezidentem druhého smluvního státu, je stanovena pro zdanění ve státě zdroje maximální výše sazby a to:

- a) 5 % z hrubé částky dividend, pokud je skutečným vlastníkem společnost, která drží přímo nejméně 25 % kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy;
- b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.¹⁰⁴

Nižší sazba (5 %) je zde stanovena pro dividendy vyplácené dceřinnou společností její mateřské společnosti. Uvedené nižší zdanění je zakotveno za účelem

¹⁰³ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 187. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

¹⁰⁴ Čl. 10 odst. 2 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 30. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 19. 3. 2016].

podpory mezinárodních investic. Odstavec 2 však uvádí pouze maximální výše sazeb, tudíž si státy mohou sjednat i menší sazby. Samotnému požadavku na maximální výši sazby lze poté vyhovět dvěma způsoby. Buďto je možné přímo aplikovat nižší sazby daně, které vyplývají z uzavřené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, nebo je možné uplatňovat tzv. refundační systém, dle kterého se srážková daň z dividend ve státě zdroje uplatní v plné výši a skutečný vlastník dividend následně žádá o refundaci daně. Tento refundační systém byl například aplikován ve Švýcarsku do roku 2004.¹⁰⁵

V oblasti zdaňování dividend byla přijata směrnice Rady 90/435/EHS, která byla novelizována směrnicí 2003/123/ES. Obsah této směrnice byl Českou republikou transformován do ust. § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP. Směrnice zavedla osvobození od daně pro příjmy z podílu na zisku, které plynou z dceřinné do mateřské společnosti za podmínky, že obe společnosti jsou daňovými rezidenty členských států EU nebo se podíl na zisku vyplácí ve prospěch stále provozovny daňových nerezidentů. Další podmínkou je minimální podíl mateřské společnosti na základním kapitálu dceřinné společnosti ve výši 10 %. Tato výše platí od 1. ledna 2009, kdy došlo k ukončení procesu postupného snižování tohoto minimálního podílu, který původně činil 25 %.¹⁰⁶

Tato evropská legislativa není v rozporu s bilaterálními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, ale naopak se vzájemně doplňují. Pokud tedy smlouva o zamezení dvojímu zdanění umožňuje některému z členských států EU vybrat daň z dividendy, která je příjmem rezidenta jiného členského státu, ale dle směrnice Rady 90/435/EHS takové právo nemá, tak tuto daň daný stát vybrat nemůže. Naopak to platí obdobně, tj. přiznává-li směrnice státu právo danit, ale smlouva o zamezení dvojímu zdanění mu toto právo nepřiznává, daň nemůže být vybrána.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-254 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. Finanční zpravodaj č. 4/2, roč. 2005 (XXXIX), Ministerstvo financí, Praha, 2005, s. 303. ISSN-0322-9653. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2005/financni-zpravodaj-cislo-42005-cast-2-1613>.

¹⁰⁶ Směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. Prosince 2003, kterou se mění směrnice 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

¹⁰⁷ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 164.

Podmínkou pro uplatnění sazeb dle čl. 10 odst. 2 modelové smlouvy je skutečnost, že skutečný vlastník je rezidentem druhého smluvního státu. Účelem této úpravy je umožnit smluvnímu státu zdroje zdanit vyplácené dividendy v plné výši a tedy bez omezení sazbami dle čl. 10 odst. 2, v případě kdy je příjemcem dividendy daňový rezident druhého smluvního státu, který však není skutečným vlastníkem vyplácené dividendy. Smyslem této úpravy totiž není, aby stát zdroje poskytl daňovou úlevu rezidentovi druhého smluvního státu, který figuruje pouze jako prostředník pro jinou osobu, jež má ve skutečnosti prospěch z daného příjmu. Pojem skutečný vlastník se také nemá vykládat v úzkém technickém smyslu, ale především v souladu s účelem daňových smluv, kterým je zamezení dvojího zdanění a prevence proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům. Vzhledem k tomuto nelze za běžných okolností považovat za skutečného vlastníka příjmů ani konduitní společnost, pokud má její formální vlastník pouze velmi úzké pravomoci, díky kterým jedná jen jako zmocněnec nebo jako správce na účet zúčastněných stran.¹⁰⁸

Za konduitní společnost (v angličtině *conduit company*) je možné považovat společnost, která byla založena ve třetím státě za účelem nižšího zdanění dividend, než k jakému by došlo v případě, kdy neexistuje smlouva o zamezení dvojímu zdanění se státem zdroje, nebo v případě přímé aplikace smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.¹⁰⁹ Mogens Rasmussen uvádí jako ilustrační příklad využití konduitní společnosti situaci, kdy společnost Y, která je daňovým rezidentem státu, který je daňovým rájem a nemá uzavřené žádné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s jinými státy, obdrží dividendy od společnosti X. Ta je daňovým rezidentem státu A, ve kterém jsou dividendy vyplácené nerezidentům zdaněny se sazbou 30 %. Stát A má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění se státem B, dle které nemá stát A právo srazit daň z dividendy vyplácené daňovému rezidentovi státu B. Ve státě B se dividendy vyplácené daňovým rezidentům jiných států nezdaňují a společnost Y proto založí holdingovou společnost Z ve státě B a nechá převést dividendu ze společnosti X do této společnosti Z. Dle vnitrostátní úpravy státu B se nedaní dividendy přijaté společnostmi, které jsou

¹⁰⁸ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 189. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

¹⁰⁹ RASMUSSEN, Mogens. *International double taxation*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, c2011. ISBN 9041134107. s 57.

daňovými rezidenty státu B od společností, které jsou daňovými rezidenty jiného státu, pokud společnost státu B má alespoň 25 % účast na základním kapitálu nerezidentské společnosti. Jelikož je společnost Y daňovým rezidentem daňového ráje, který příjem nedaní, obdrží takto dividendu od společnosti X prostřednictvím společnosti Z nezdaněnou.¹¹⁰

Obdobná situace nastala ve skutečnosti i v Dánsku v roce 1998, kdy tamní parlament přijal zákon, dle kterého dividendy vyplácené zahraničním mateřským společnostem dánskými dceřinnými společnostmi byly vyloučeny ze zdanění bez ohledu na to, kde zahraniční mateřské společnosti sídlily. Ve vztahu k tomuto zákonu se strhla vlna kritiky ze strany OECD a EU a proto byl tento zákon po krátké době změněn. Nicméně během krátké existence tohoto zákona byl založen značný počet holdingových společností a obrovské částky byly vyvedeny přes Dánsko do daňových rájů.¹¹¹

Co vše zahrnuje pojem dividendy blíže určuje čl. 10 odst. 3 modelové smlouvy OECD. Dle něj se dividendami rozumí příjmy z akcií, báňských akcií, zakladatelských akcií nebo jiných práv účasti na zisku. Dále se za dividendy považují i příjmy z jiných korporátních práv, se kterými se zachází jako s příjmy z akcií a také příjmy z akcií nebo práv, se kterými je spojeno právo na kapitálový přebytek při likvidaci společnosti (v anglické verzi se užívá termín „*jouissance*“ shares).¹¹² Nicméně definice dividendy uvedená v odstavci 3 není taxativní, ale pouze zmiňuje nejčastěji se vyskytující příklady, které lze najít ve vnitrostátní úpravě členských států OECD. Stále však existují rozdíly v oblasti práva obchodních společností a daňového práva mezi jednotlivými členskými státy OECD a tudíž není možné vypracovat definici dividend, která by byla nezávislá na vnitrostátní úpravě smluvního státu. Vzhledem k tomu se smluvním státům

¹¹⁰ RASMUSSEN, Mogens. *International double taxation*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, c2011. ISBN 9041134107. s. 57.

¹¹¹ *Ibidem*, s. 57-58.

¹¹² *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze : 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2. s. 152.

doporučuje, aby do smlouvy o zamezení dvojímu zdanění zahrnuly další platby, které budou s ohledem na jejich vnitrostátní úpravu spadat do působnosti článku 10.¹¹³

V souvislost s tím se v samotné praxi uplatňuje čl. 3 odst. 2 modelové smlouvy OECD, který obsahuje obecné pravidlo pro výklad výrazů, které nejsou ve smlouvě definovány. V něm se odkazuje na vnitrostátní právní předpisy smluvního státu. To znamená, že při posuzování otázky jaké příjmy spadají pod článek 10, bude nutné odpověď hledat ve vnitrostátní právní úpravě státu, jehož rezidentem je osoba vyplácející dividendu. Pro ilustraci lze uvést, že dle daňových předpisů České republiky se na roveň příjmům z podílu na zisku staví též vypořádací podíly či podíly na likvidačním zůstatku.¹¹⁴

Ne vždy se však uplatní pravidla uvedená v odstavci 1 a 2 čl. 10 modelové smlouvy OECD. Jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem jednoho smluvního státu a v druhém smluvním státě vykonává svou činnost prostřednictvím v něm umístěné stálé provozovny, neuplatní se pravidla dle článku 10, pokud zároveň společnost vyplácející dividendu je rezidentem druhého státu, ve kterém je umístěna stálá provozovna a jestliže účast, z jejíhož titulu jsou dividendy vypláceny, se skutečně váže k této stálé provozovně. Pro tyto případy se mají uplatnit ustanovení článku 7 modelové smlouvy OECD.¹¹⁵

4.5. Úroky

Výraz úroky definuje čl. 11 odst. 3, kdy se za ně označují příjmy z dluhových nároků jakéhokoliv druhu, ať zajištěných, či nezajištěných zástavním právem k nemovitosti a bez ohledu na to, jestli mají nebo nemají právo účasti na zisku dlužníka. Dále zejména příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů

¹¹³ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 194. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

¹¹⁴ § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona o daních z příjmů.

¹¹⁵ Článek 10 odst. 4 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 30. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

včetně premií a výher, které se pojí s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy. Naopak penále za pozdní platby se pro účely čl. 11 za úrok nepovažuje. Česká právní úprava však obsahuje vlastní definici úroků a to v § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP, který zní: „úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrových finančních nástrojů a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, neuvedených pod písmenem h).“ Z uvedeného plyne, že v české právní úpravě není penále za pozdní platby vyjmuta z režimu úroků. Tato úprava se však uplatní jen v případech, kdy nebude uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění se státem, jehož daňovým rezidentem je příjemce takových plateb.

Výraz „dluhové nároky jakéhokoliv druhu“ je dostatečně široký, nicméně tato definice se neaplikuje na platby učiněné na základě určitých druhů netradičních finančních instrumentů bez dluhového základu, jako jsou příklad úrokové swapy. Definice má být aplikována v rozsahu v jakém se uznává existence dluhu podle pravidla „podstata převažuje nad formou“ a principu „zneužití práva“ či podobné doktríny.¹¹⁶

U vládních cenných papírů, obligací a dluhopisů platí, že úrok představují premie nebo výhry spojené s těmito instrumenty. Obecně tu platí, že vše co emitent těchto instrumentů platí nad částku placenou upisovatelem, je úrok získaný z úvěrového zajištění. Jedná se tedy o narůstající úrok plus jakékoliv premie zaplacené při splacení nebo emisi. Na druhou stranu definice úroku nezahrnuje jakýkoliv zisk nebo ztrátu, kterou realizuje držitel prodejem těchto instrumentů na jinou osobu. Tento zisk nebo ztráta může představovat buďto zisk/ ztrátu podniku, kapitálový zisk/ ztrátu, nebo příjem spadající pod článek 21.¹¹⁷

Obdobně jako u dividend platí i pro úroky, že jak stát zdroje tak i stát, jehož daňovým rezidentem je věřitel, mají právo zdanit tyto úroky. Dle modelové smlouvy

¹¹⁶ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 217. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

¹¹⁷ Ibidem, s. 216-217.

OECD má přednost zdanění úroků ve státě daňové rezidence příjemce úroků.¹¹⁸ Dle čl. 11 odst. 2 modelové smlouvy OECD je však možné tyto úroky omezeně zdanit i ve státě zdroje těchto úroků. Omezení spočívá v tom, že takto lze uložit daň maximálně do výše 10 % hrubé částky úroků, pokud je skutečný vlastník daňovým rezidentem druhého smluvního státu. Stejně jako u dividend je koncepce opět postavena na pojmu „skutečný vlastník“.¹¹⁹

Co se týče smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených Českou republikou, tak z nich nelze jednoznačně určit, jaký způsob zdanění Česká republika upřednostňuje. Značná část z těchto smluv opravňuje ke zdanění vyplácených úroků stát daňového rezidentství věřitele. Ostatní smlouvy přiznávají právo na zdanění státu zdroje a to sazbou 5 až 10 %. Pro případy, kdy není uzavřena s příslušným státem smlouva o zamezení dvojímu zdanění se uplatní sazba stanovená v § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP, která činí 15 % a obecně se vztahuje na příjmy z úroků daňových nerezidentů.¹²⁰

V případě některých druhů úroku však nemusí být postup dle čl. 11 odst. 2 žádoucí. Komentář k modelové smlouvě OECD výslovně uvádí, že smluvní státy mohou do uzavírané smlouvy o zamezení dvojímu zdanění doplnit další odstavec, kterým bude pro určitý úrok přiznáno vyhradní zdanění státu, jehož daňovým rezidentem je příjemce tohoto úroku. Mezi tyto druhy úroků patří například úrok vyplacený státu, jeho nižšímu správnímu útvaru nebo centrálním bankám. Některé státy totiž nevybírají daň z příjmů, který plyne jinému státu z činností státního charakteru. Dále je to například úrok vyplacený v rámci programu financování na podporu exportu, úrok vyplacený finančním institucím, úrok z prodeje na úvěr či úvěr vyplacený penzijním fondům. Jedním z důvodů pro výhradní zdanění ve státě rezidentství příjemce úroků je, že zdanění úrokových plateb ve státě zdroje může představovat překážku v mezinárodním obchodě. Příkladem může být situace, kdy si příjemce úroku vypůjčí peněžní prostředky za účelem financování transakce, ze které mu plynu příslušný úrok.

¹¹⁸ Čl. 11 odst. 1 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 31. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

¹¹⁹ Ohledně pojmu skutečný vlastník bylo pojednáno v kapitole týkající se dividend.

¹²⁰ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 174.

Příjemce úroku zde bude mít realizovaný zisk nižší než je nominální hodnota obdržených úroků a to z toho důvodu, že daň uvalená ve státě zdroje se vybírá z hrubé částky úroků bez ohledu na náklady vynaložené k dosažení takového úroku. V případě, že vyplacený úrok bude stejný nebo přesáhne výši úroku, který obdrží příjemce, nedosáhne zisku, ale naopak se příjemce dostane do ztráty. Věřitelé poté přesouvají na dlužníka daň vybíranou z úroků státem zdroje za účelem eliminace tohoto problému. Dlužníkovi se však zvyšuje úroková sazba a jeho dluh se zvyšuje o částku, která se rovná daňové povinnosti ve státě zdroje.¹²¹

V EU se ve vztahu k přeshraničnímu zdaňování úroků uplatňuje směrnice Rady č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Dle této směrnice jsou úroky nebo licenční poplatky osvobozeny od veškerých daní ve státě zdroje, pokud skutečný vlastník úroků nebo licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo stálou provozovnou společnosti členského státu, která je umístěna v jiném členském státě.¹²²

Modelová smlouva OECD obsahuje ještě jedno speciální pravidlo týkající se zdanění úroků. Pokud existuje zvláštní vztah mezi osobou platící úroky a jejich skutečným vlastníkem, nebo mezi oběma a další třetí osobou a částka placených úroků je vyšší, než která by byla sjednána při dodržení principu tržního odstupu, tak tento rozdíl se nebude zdaňovat podle ust. článku 11, ale bude podroben zdaňování podle právních předpisů smluvních států, při zohlednění ostatních ustanovení smlouvy.¹²³ Jako příklad takového zvláštního vztahu lze považovat platbu úroků osobě, která se přímo nebo nepřímo podílí na kontrole osoby platící úroky nebo naopak je kontrolována touto osobou či je podřízena skupině, která má společný zájem s touto osobou. Jedná se v podstatě o analogii sdružených podniků. Mezi tento zvláštní vztah je možné zařadit

¹²¹ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 209-212. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

¹²² Článek 1 směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

¹²³ Čl. 11 odst. 6 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 31-32. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

také příbuzenský nebo manželský vztah a obecně také jakýkoliv vztah zájmové skupiny odlišný od právního vztahu zakládajícího povinnost platit úrok.¹²⁴

4.6. Licenční poplatky

Pro účely mezinárodního zdanění příjmů se licenčními poplatky rozumí jakékoliv platby obdržené jako protiplnění za užití nebo za právo užívat autorská práva k dílům literárním, uměleckým či vědeckým včetně kinematografických filmů, patentů, obchodních značek, návrhů atd. Pod licenční poplatky spadají také informace související se zkušeností nabytou v průmyslové, obchodní nebo vědecké oblasti.¹²⁵ Licenčními poplatky jsou platby za užití těchto práv bez ohledu na to, jestli uvedená práva jsou registrována ve veřejném rejstříku či nikoliv. Stejně tak tento pojem pokrývá i kompenzace hrazené za nedovolené kopírování nebo porušení těchto práv. Naopak pokud je platba protiplnění za převod plného vlastnictví k majetku uvedenému v definici, nejedná se o platbu za užití nebo za právo užívat daný majetek a nemůže se tak jednat o licenční poplatek.¹²⁶ Podle restriktivního výkladu by se za licenční poplatky neměly považovat ani platby poskytované jako protiplnění za pozbytí oprávnění poskytovatele k dalšímu nakládání s převáděnými právy. Příkladem takové platby je situace, kdy je uzavřena smlouva o předání výrobního programu, dle které se převodce za jednorázovou platbu zavázal výrobu ukončit a pozbyl právo poskytnout oprávnění užívat výrobní program jiným subjektům. Dle některých odborníků není tato jednorázová platba poskytována za právo na užívání poznatků, ale za jeho převod a nejde tak o licenční poplatek.¹²⁷

¹²⁴ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 222. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

¹²⁵ Čl. 12 odst. 2 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 32. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

¹²⁶ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 227-228. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 15. 3. 2016].

¹²⁷ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 182.

Co se však týče samotného pozbytí či omezení práva poskytnout oprávnění užívat práva definovaná v odstavci 2, zaujímá Komentář k modelové smlouvě OECD jiné stanovisko. Dle něj se za licenční poplatky považují i platby poskytnuté za výhradní oprávnění užívat dané právo, tj. za exkluzivitu. Součástí dohody je v tomto případě vedle oprávnění užívat dané právo, i souhlas vlastníka daného práva s tím, že neposkytne oprávnění užívat tyto práva jinému subjektu. Dochází tak k omezení či pozbytí práva vlastníka nakládat s daným právem, avšak stále se současně jedná o platbu jakéhokoliv druhu obdrženu jako protiplnění za právo na užití.¹²⁸

Česká republika uplatnila ve vztahu k článku 12 odst. 2 výhradu, na základě které je oprávněna doplnit mezi licenční poplatky i příjmy za užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.¹²⁹ Česká republika tak do smluv o zamezení dvojímu zdanění může pod pojem licenční poplatky zařadit i platby za pronájem takových movitých věcí. Nebýt této výhrady řadily by se tyto příjmy pod čl. 7 modelové smlouvy OECD.

Zajímavostí je, že smluvní státy dělí licenční poplatky do dvou či více kategorie a uplatňují na ně rozdílné sazby. V případě smluv uzavíraných Českou republikou dochází častok jejich dělení na 2 kategorie a to na 1) tzv. kulturní licenční poplatky za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému (s výjimkou počítačového programu), včetně kinematografických filmů a filmů nebo pásek pro televizní nebo rozhlasové vysílání a 2) tzv. průmyslové či technické licenční poplatky za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu, zakázkového počítačového programu nebo průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Příkladem takového dělení je např. smlouva mezi Českou republikou a Lichtenštejnskem¹³⁰, kde kulturní licenční poplatky nepodléhají

¹²⁸ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 228. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 22. 3. 2016].

¹²⁹ Ibidem, s. 242.

¹³⁰ Smlouva mezi Českou republikou a Lichtenštejnským knížectvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsaná dne 25. září 2014 v Praze a publikovaná pod č. 8/2016 Sb. m. s.

zdanění ve státě zdroje, zatímco průmyslové licenční poplatky mohou být zdaněny i ve státě zdroje sazbou 10 %. Smyslem tohoto rozdělení je zjevně podpořit mezinárodní obchod s prvně uvedenou kategorií práv.

Najdou se však i státy, které jdou ještě dále a dělí licenční poplatky dokonce do čtyř kategorií. Ve smlouvě mezi Českou republikou a Finskem¹³¹ jsou samostatnou kategorií navíc licenční poplatky za finanční pronájem zařízení a licenční poplatky za operativní pronájem zařízení nebo za užití či za právo na užití počítačových programů. V tomto případě, než o nějaké specifitější dělení jde spíše o projev postoje států, které řadí mezi licenční poplatky i příjmy za užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

Co se týče zdanění licenčních poplatků, tak dle čl. 12 odst. 1 se licenční poplatky, které mají zdroj v jednom smluvním státě a jsou skutečně vlastněné rezidentem druhého smluvního státu, zdaňují výlučně v tomto druhém státě. V případě licenčních poplatků se tedy nepředpokládá jejich omezené zdanění také ve státě zdroje, tak jak je tomu u předchozích dvou článků. Režim zdanění dle čl. 12 odst. 1 se však neuplatní tehdy, pokud skutečný vlastník licenčních poplatků vykonává svou činnost prostřednictvím stále provozovny umístěné ve druhém smluvním státě, který je státem zdroje. A to za předpokladu, že právo, za které se platí licenční poplatky, se skutečně váže ke stále provozovně. Poté se tyto příjmy daní podle čl. 7.¹³²

4.7. Kapitálové výnosy

Zdanění kapitálových výnosů (anglicky *capital gains*) je upraveno v čl. 13 modelové smlouvy OECD. Kapitálovým výnosem se rozumí zvýšení hodnoty majetku tak, že převyšuje svojí hodnotou kupní cenu tohoto majetku. Tímto majetkem může být např. nemovitost nebo cenné papíry. Nicméně výnos není realizován do té doby, než

¹³¹ Smlouva mezi Českou a Finskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu podepsaná dne 2. prosince 1994 a publikovaná pod č. 43/1996 Sb. m. s.

¹³² Čl. 12 odst. 3 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 32. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 23. 3. 2016].

dojde k prodeji tohoto majetku.¹³³ Jinými slovy se jedná o zisk z prodeje majetku, který následně podléhá zdanění. Tyto kapitálové výnosy jsou v modelové smlouvě rozděleny na výnosy z nemovitého majetku, movitého majetku, ze zcizení lodí nebo letadel a na výnosy z cenných papírů.

V případě zdanění výnosů z nemovitého majetku platí dle čl.13 odst. 1 modelové smlouvy OECD, že výnos, který pobírá rezident jednoho smluvního státu z prodeje nemovitého majetku, jež je umístěn v druhém smluvním státě, může být zdaněn v tomto druhém státě. Z formulace vyplývá, že je ponecháno na smluvních státech jestli budou a jakým způsobem budou tyto výnosy zdaňovány. Rozhodnutí o zdanění musí tedy vyplývat přímo z vnitrostátních právních předpisů každého smluvního státu. Nejen tento odstavec, ale celý čl. 13 je koncipován tak, aby nemohl přiznat právo na zdanění kapitálových výnosů tomu státu, kterému takové právo nevyplývá z vnitrostátního práva.¹³⁴ Obdobně je tomu také u výnosů z prodeje movitého majetku, které taktéž mohou být zdaněny ve druhém smluvním státě. Předpokladem zde však je, že se jedná o movitý majetek, který je součástí obchodního majetku stále provozovny patřící podniku jednoho smluvního státu a umístěné ve druhém smluvním státě. Stejně tak bude naloženo i s výnosy ze zcizení samotné stále provozovny.¹³⁵ Česká republika ve své vnitrostátní úpravě zakotvila jako zdanitelný zdroj příjmů daňových nerezidentů právě příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny a příjmy z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu. Dále také příjmy z prodeje obchodního závodu umístěného na území České republiky.¹³⁶

Také výnosy z určitého druhu akcií, které pobírá rezident jednoho smluvního státu, mohou být zdaněny v druhém smluvním státě. To platí pro akcie, které přímo nebo nepřímo odvozují více jak 50 % své hodnoty z nemovitého majetku nacházejícího

¹³³ Capital gain. *Investopedia*. [online]. [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: <http://www.investopedia.com/terms/c/capitalgain.asp>.

¹³⁴ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 243. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 24. 3. 2016].

¹³⁵ Čl. 13 odst. 2 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 32-33. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 24. 3. 2016].

¹³⁶ § 22 odst. 1 písm g) bod 7 zákona o daních z příjmů.

se ve druhém smluvním státě.¹³⁷ To jestli je hodnota akcií z více jak 50 % odvozována z nemovitého majetku, který se nachází na území určitého smluvního státu se běžně posuzuje tak, že se porovná hodnota tohoto nemovitého majetku s hodnotou veškerého majetku, který je ve vlastnictví společnosti s výjimkou dluhů nebo jiných závazků společnosti. Ohledně této úpravy zdanění výnosů z prodeje akcií jsou některé státy toho názoru, že by se neměla vztahovat na výnosy ze zcizení akcií společností, které jsou kótovány na burze cenných papírů jednoho ze států. Dále také na výnosy ze zcizení akcií, jejichž hodnota je odvozována z nemovitého majetku, prostřednictvím kterého je vykonáváno podnikání (např. hotel nebo důl) a na výnosy ze zcizení akcií v rámci reorganizace. Mnoho států má také za to, že ust. čl. 13 odst. 4 by nemělo zahrnovat jen výnosy z akcií, ale i výnosy ze zcizení podílu či účasti v jiných subjektech jako jsou např. trusty, které nevydávají akcie. A to za předpokladu, že hodnota těchto podílů či účastí je odvozena především z nemovitého majetku. Komentář k modelové smlouvě OECD uvádí, že státy nejsou nijak omezeny si takto dané ustanovení přispůsobit.¹³⁸

Dle čl. 13 odst. 3 podléhají výnosy ze zcizení lodí nebo letadel provozovaných v mezinárodní dopravě nebo ze zcizení movitého majetku, který slouží k jejich provozování, zdanění pouze v tom smluvním státě, kde se nachází místo skutečného vedení společnosti. Jedná se o výjimku z odstavce 2, která se vztahuje mimo uvedené také na malé lodě ve vnitrozemské vodní dopravě.

Co se týče výnosů ze zcizení jakéhokoliv jiného majetku, tak se uplatní pravidlo dle čl. 13 odst. 5, dle kterého takové výnosy mohou být zdaněny jen ve státě, jehož je zcizitel rezidentem.

4.8. Příjmy ze zaměstnání

¹³⁷ Čl. 13 odst. 4 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 33. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 24. 3. 2016].

¹³⁸ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 250-251. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 25. 3. 2016].

Příjmy ze zaměstnání patří bezesporu mezi nejčastější a nejrozšířenější příjmy fyzických osob. Vlivem globalizace roste jejich význam i mezi příjmy s mezinárodním prvkem, kdy roste počet lidí, kteří vykonávají zaměstnání na území jiného státu, než kterého jsou rezidenty. Dle čl. 15 odst. 1 modelové smlouvy OECD platí obecné pravidlo, že příjmy ze zaměstnání s výjimkou tantiém, penzí a příjmů z titulu veřejné funkce podléhají zdanění jen ve státě rezidentství jejich příjemce. To neplatí, pokud je zaměstnání vykonáváno ve druhém smluvním státě. Pak mohou být tyto příjmy zdaněny v tomto druhém smluvním státě za předpokladu, že není splněna alespoň jedna z následujících podmínek:

- a) zaměstnanec se zdržuje ve druhém státě po jedno nebo více období, která nepřesahují v souhrnu více jak 183 dní v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném fiskálním roce;
- b) odměna je placena zaměstnavatelem nebo jménem zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu;
- c) tato odměna nejde k tíži stálé provozovny zaměstnavatele umístěné ve druhém státě.¹³⁹

Jsou-li však tyto podmínky kumulativně splněny, podléhají příjmy ze zaměstnání zdanění pouze ve státě rezidentství jejich příjemce, ikdyž je zaměstnání vykonáváno ve druhém smluvním státě.

První z podmínek, které musí být splněny pro výlučné zdanění ve státě rezidentství příjemce, je podmínka pobytu ve státě zdroje kratšího jak 183 dní. Při výpočtu této doby se uplatňuje tzv. metoda „dnů fyzické přítomnosti“. V souladu s touto metodou se do výpočtu zahrnují den příjezdu, odjezdu, všechny dny strávené na území státu včetně státních svátků, všechny dny dovolené čerpané před, během i po výkonu činnosti a stejně tak i dny pracovní neschopnosti. Z uvedeného plyne, že výpočet doby pobytu není vázán pouze na dny, kdy je práce vykonávána, ale relevantní jsou všechny dny fyzické přítomnosti. Pokud tedy v jakékoliv části dne pobýval příjemce na území

¹³⁹ Čl. 15 odst. 2 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 33. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 26. 3. 2016].

státu zdroje, započítává se tento den jako den přítomnosti do celkové doby pobytu. Naopak celé dny strávené mimo stát výkonu činnosti se do něj nezahrnují.¹⁴⁰

Dalšími podmínkami je, že zaměstnavatel není rezidentem státu zdroje a nemá zde ani provozovnu k jejíž tíži by vyplácená odměna šla. Důvodem pro zakotvení těchto podmínek je mimo jiné zabránit u krátkodobých zaměstnání zdanění příjmů z nich plynoucích ve státě zdroje, když tuto mzdu či jinou odměnu nemůže zaměstnavatel uplatnit jako daňově uznatelný náklad, protože nepodléhá ve státě zdroje dani a ani v něm nemá stálou provozovnu. Taktéž povinnost u krátkodobých zaměstnání provést srážku daně ve státě zdroje představuje nadměrnou administrativní zátěž, pokud zaměstnavatel není rezidentem daného státu a nemá v něm stálou provozovnu.¹⁴¹

Dalším pojmem, který si zaslouží bližší výklad je příjem ze zaměstnání. Obecně se takovým příjmem rozumí platy, mzdy či jiné podobné odměny. Zahrnout tak lze pod tento pojem jakékoliv benefity z titulu zaměstnání jako např. akciové opce, možnost využívat automobil, členství v klubu apod. Aby mohl být tento příjem zdaněn ve státě zdroje, musí plynout z výkonu zaměstnání v tomto státě. A tady může být někdy problematické určit, jaká část příjmů ze zaměstnání se vztahuje k výkonu zaměstnání v tomto státě. Typicky může tato otázka vyvstat v případě, kdy je mzda či jiná odměna vyplácena po skončení pracovního poměru a současně se zaměstnanec krátce před jeho skončením vrátil zpět ze státu, kde vykonával práci. Komentář se touto problematikou zabývá podrobněji a zmiňuje konkrétní situace, kterého mohou vyvolávat tyto nejasnosti a stanovuje jak v nich postupovat. Příkladem může být ukončení pracovního poměru s výpovědní dobou, kdy zaměstnavatel sdělí zaměstnanci, aby v průběhu výpovědní doby nepracoval. Avšak po tuto dobu mu je placena mzda, která je příjmem ze zaměstnání. Tato mzda se má poté vztahovat ke státu zdroje, jestliže je možné rozumně předpokládat, že by v něm zaměstnanec pracoval během výpovědní doby. Tento předpoklad by měl být založen převážně na faktu, kde pracoval zaměstnanec po podstatnou dobu před vypovězením pracovního vztahu.¹⁴²

¹⁴⁰ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 262. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 26. 3. 2016].

¹⁴¹ Ibidem, s. 263.

¹⁴² Ibidem, s. 257-258.

Další takovým případem je situace, kdy je pracovní poměr ukončen v rozporu s pracovní smlouvou a vzniká tu právo zaměstnance nárokovat náhradu škody. V případném soudním sporu může být zaměstnanci přiznána náhrada škody, která bude záviset na okolnostech ukončení pracovního vztahu. Jakým způsobem bude tento příjem zdaněn, bude záviset na tom, jakou škodu tato náhrada kompenzuje. Náhrada škody vzniklá nedodržením výpovědní doby nebo nezaplacením odstupného, na které plynul nárok ze smlouvy či zákona, tak bude považována za odměnu, kterou tato náhrada nahrazuje a tedy bude podléhat zdanění podle čl. 15 modelové smlouvy OECD. Naopak tam, kde je náhrada škody poskytnuta z důvodu diskriminace nebo poškození pověsti, bude tento příjem spadat pod čl. 21 modelové smlouvy OECD, tedy pod ostatní příjmy.¹⁴³

V Komentáři jsou řešeny i další podobné situace, které v praxi vyvolávají problémy a komentář tak poskytuje užitečné vodítko i pro řešení obdobných případů, které mohou nastat v budoucnu při aplikaci čl. 15. Nutno zmínit, že tento jejich výklad byl vypracován a doplněn do komentáře až v posledních letech¹⁴⁴, což vypovídá o tom, že problematické otázky, které vyvstanou při aplikaci jednotlivých článků modelové smlouvy OECD, jsou diskutovány a Komisi jsou přijímány závěry, jak takové otázky posuzovat a jak při nich postupovat. To považují za důležité pro další vývoj modelové smlouvy OECD i zamezování dvojímu zdanění v praxi.

4.9. Tantiémy

Pojem tantiéma představuje finanční odměnu členů představenstva popř. jednatele společnosti, která je vyplácena ze zisku společnosti.¹⁴⁵ V případě mezinárodního zdanění tantiém se uplatňuje širší výklad tohoto pojmu, kdy se za „*tantiémy a jiné obdobné platby*“ považuje prospěch získaný členem statutárního orgánu nebo jiného orgánu společnosti. Tento prospěch může být i nepeněžitý (např. možnost

¹⁴³ Ibidem, s. 258.

¹⁴⁴ Srovnej *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze : 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2.

¹⁴⁵ Pojem tantiéma. *ABZ.cz*. [online]. [cit. 2016-10-05]. Dostupné z: <http://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/tantiema>.

využívat byt pro bydlení, opce na akcie apod.).¹⁴⁶ Členové statutárních orgánů obvykle vykonávají ve společnosti také jiné funkce, často uzavírají pracovní smlouvy a stávají se tak zaměstnanci společnosti. Tyto příjmy ze závislé činnosti či také příjmy z dividend, pokud jsou tyto osoby současně společníky či akcionáři společnosti, však nespádají pod tyto tantiémy a nezdaňují se podle čl. 16 modelové smlouvy OECD, který zdanění tantiém upravuje.

Tyto tantiémy, které pobírá člen statutárního orgánu společnosti, mohou být zdaněny ve státě, ve kterém je tato společnost daňovým rezidentem.¹⁴⁷ V případě tantiém se tedy nebere v potaz daňové rezidentství člena statutárního orgánu.

4.10. Umělci a sportovci

Příjmy umělců a sportovců upravuje článek 17 modelové smlouvy OECD a dle odstavce 1 mohou být tyto příjmy zdaněny ve státě zdroje, pokud je pobírá rezident druhého smluvního státu. Za umělce se výslovně považuje divadelník, rozhlasový, filmový nebo televizní umělec či hudebník. Nicméně pojem umělec nejde přesně definovat a za určitých okolností se může čl. 17 aplikovat i na příjmy z činností náboženské nebo sociální povahy, které mají zábavní charakter. Naopak za umělce nelze považovat osoby, které plní pouze podpůrnou úlohu pro umělce, jako je např. filmový kameraman nebo producent. Pojem sportovec obecně nečiní výkladové potíže, ale pro upřesnění se uvádí, že jimi jsou i hráči biliáru či šachů, když se jedná obecně o hry zábavního charakteru.¹⁴⁸

Za příjmy umělce nebo sportovce se považují nejen honoráře za jejich vystoupení, ale i příjmy z reklamy nebo ze sponzoringu, které plynou umělci či

¹⁴⁶ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 279. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 28. 3. 2016].

¹⁴⁷ Čl. 16 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 34. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 29. 3. 2016].

¹⁴⁸ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 281-282. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 29. 3. 2016].

sportovci. Aby se na ně uplatnil čl. 17, tak je nezbytnou podmínkou, že tyto příjmy mají blízkou souvislost s vystoupením umělce či sportovce v daném státě. Příkladem jsou příjmy tenisty za nošení trička se sponzorským logem nebo značkou během tenisového zápasu. Musí zde být tedy určitá vazba mezi příjmem z reklamy či sponzoringu a vystoupením. Pokud tato vazba chybí, tak se uplatní režim dle článku 7 nebo 15 modelové smlouvy OECD. Stejně tak platby, které sice byly přijaty v souvislosti s vystoupením, ale samotné vystoupení bylo nakonec zrušeno, nepodléhají režimu čl. 17.¹⁴⁹

V dnešní době mnoho sportovců, ale i umělců vystupuje v mnoha různých státech během relativně krátkého časového období, což v praxi přináší problémy při určení toho, jaká část jejich příjmů je spojena s jejich činností v konkrétním státě. Nežřídká se totiž tenista zvládne zúčastnit několika tenisových turnajů v různých státech během jednoho či dvou měsíců. Komentář s ohledem na tyto praktické obtíže předkládá základní principy, jak si s takovou situací poradit. Pokud je příjem blízce spojen s určitou aktivitou vykonanou v jednom státě, jako je odměna vítěze v tenisovém utkání, má se takový příjem považovat za odvozený od činnosti vykonané v tomto státě. Naopak v případech, kdy jsou sportovci či umělci zaměstnáni v rámci týmu nebo orchestru, jejich pravidelná odměna pokrývá různé činnosti vykonané za dané období. Jejich plat jim je vyplácen za činnosti jako trénink, cestování s týmem, účast na zápase či vystoupení apod.. V takovém případě komentář doporučuje rozdělit odměnu a přiřadit její část k činnosti vykonávané v jednom státě a to podle dnů strávených v daném státě, kde vykonával tuto činnost. Například cyklista, který je zaměstnán u týmu je povinen podle smlouvy cestovat s týmem, účastnit se týmových tréninků a závodů, které probíhají v různých zemích. Je mu placena mzda v pevné výši a bonusy, jejichž výše závisí na jeho umístění v závodech. Mzda by měla být alokována podle pracovních dní, které strávil v každém státě při výkonu uvedených činností a bonusy by měly být alokovány podle toho, kde proběhl daný závod, za který jsou vypláceny.¹⁵⁰

Tato doporučení komise jsou relativně nová a je otázka jak se k nim postaví praxe. Dle mého názoru je dosti administrativně náročné neustále přiřazovat

¹⁴⁹ Ibidem, s. 283.

¹⁵⁰ Ibidem, s. 284-285.

odpovídající část mzdy sportovce k činnostem, které probíhaly v různých státech a tyto části odměn odpovídajícím způsobem zdaňovat. Z těchto důvodů Komentář také zmiňuje možnost zakotvit do bilaterální smlouvy ustanovení, kterým by došlo k vynětí těchto příjmů sportovců a umělců z režimu čl. 17. Konkrétně zmiňuje možnost takového ustanovení ve vztahu k příjmům sportovců, kteří jsou členy sportovních týmů účastnících zápasů organizovaných ligou v jiných státech.¹⁵¹ Tohle ustanovení by v praxi mohly využít například státy, ve kterých působí fotbalové kluby pravidelně hrající Ligu mistrů UEFA, v rámci které týmy často cestují napříč celou Evropou. Taktéž by zakotvení tohoto ustanovení řešilo nebezpečí, že příjem bude zdaněn dvakrát při současné aplikaci čl. 17 odstavce 1 a 2 modelové smlouvy OECD, tak jak je uvedeno dále v textu.

V některých případech plyne příjem za činnost, kterou umělec nebo sportovec vykonal jiné osobě a nikoliv tomuto umělci či sportovci. Dle čl. 17 odst. 2 modelové smlouvy OECD i tady platí, že tento příjem může být zdaněn ve státě, ve kterém byly tyto činnosti vykonány. Tento příjem však bude podroben zdanění u osoby, která jej obdržela. Tato úprava se vztahuje na situace, kdy příjem obdrží tým nebo orchestr, který je právnickou osobou. Jednotliví členové týmu či orchestru sice budou podléhat samostatnému zdanění svých příjmů ve státě, kde se vystoupení koná (těch, které jsou spojeny s daným vystoupením), nicméně zisk, který bude plynout právnické osobě z daného vystoupení týmu nebo orchestru bude podléhat zdanění podle odstavce 2.¹⁵²

Aplikací odstavce 1 a 2 by však nemělo dojít k tomu, že příjem spojený s osobní činností sportovce či umělce bude zdaněn dvakrát. Odstavec 2 umožňuje smluvnímu státu zdanit příjem společnosti umělce, pokud obdrží platbu spojenou s činností umělce v daném státě a současně odstavec 1 umožňuje zdanit část odměny placenou touto společností vystupujícímu umělci, v rozsahu v jakém může být přiřazena k této činnosti. V závislosti na vnitrostátním právu by měl tento smluvní stát zdanit buďto celý příjem společnosti nebo umělce, který je spojen s danou činností, anebo zdanit oba dva, ale pouze v omezeném rozsahu.¹⁵³

¹⁵¹ Ibidem, s. 290.

¹⁵² Ibidem, s. 287.

¹⁵³ Ibidem, s. 289.

Zajímavostí je, že v některých smlouvách o zamezení dvojímu zdanění se lze setkat s tzv. kulturními výměnami dohodnutými mezi vládami smluvních států. Příjmy umělců a sportovců v rámci těchto kulturních výměn pak nemohou být zdaněny ve státě, ve kterém vykonávali uměleckou či sportovní činnost. Tudíž podléhají zdanění výlučně ve státě rezidenství umělce či sportovce. Takovou úpravou lze nalézt např. ve smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Německem.¹⁵⁴

Jedná se již o starší smlouvu a k dnešnímu dni se formulace kulturní výměna nevyužívá, protože činila výkladové potíže. V důsledku toho došlo k modifikaci výjimky ze zdanění ve státě zdroje a místo na kulturní výměny se tato výjimka vztahuje na situace, kdy je návštěva umělce či sportovce hrazena z veřejných prostředků státu, který jej vyslal.¹⁵⁵

4.11. Penze

Zdanění penzí je upraveno v článku 18 modelové smlouvy OECD a platí pro ně, že pokud jsou vypláceny rezidentovi jednoho státu z důvodu dřívějšího zaměstnání mohou být zdaněny jen v tomto státě. Daný článek se však vedle penzí vztahuje i na jiné obdobné odměny.¹⁵⁶ Pojem „jiné obdobné odměny“ je relativně široký a má zajistit, že i penzijní příjmy ve formě neperiodických plateb vyplácené po ukončení pracovního poměru budou pokryty článkem 18 modelové smlouvy OECD. Bude však složité posoudit, jestli taková platba je jinou odměnou podobnou penzi anebo odměnou poskytnutou za vykonanou práci ve smyslu článku 15 modelové smlouvy OECD. To bude vždy záviset na výsledku zkoumání faktické povahy daného příjmu. Například platba poskytovaná jako náhrada za sníženou penzi tak může být charakterizována jako „jiná obdobná odměna“. Při takovém posuzování bude nutné přihlížet k řadě faktorů,

¹⁵⁴ Čl. 17 odst. 3 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku publikované pod č. 18/1984 Sb.

¹⁵⁵ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 149.

¹⁵⁶ Čl. 18 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 34. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 30. 3. 2016].

kteře mají pomoci stanovit zda platba spadá pod článek 18 modelové smlouvy OECD. Jedním z hlavních faktorů je pak zdroj platby, tj. jestli je uskutečněná z penzijního systému. Pokud ano, tak daná platba by měla být tímto článkem pokryta.¹⁵⁷

Z režimu článku 18 modelové smlouvy OECD jsou však vyjmuty penze a jiné obdobné odměny vypláčené z fondů vytvořených smluvním státem nebo jeho nižším správním útvarem či místním úřadem fyzické osobě za služby poskytnuté tomuto státu, útvaru či úřadu. Tyto platby podléhají zdanění ve státě, který je vyplácí za předpokladu, že příjemce není současně rezidentem a státním příslušníkem druhého smluvního státu. V opačném případě budou zdaněny v tomto druhém státě, jehož je příjemce rezidentem a státním příslušníkem.¹⁵⁸

4.12. Příjmy z veřejných funkcí

Platy, mzdy a podobné odměny s výjimkou penzí vypláčené jedním smluvním státem, nižším správním útvarem nebo místním úřadem tohoto státu fyzické osobě za služby poskytnuté tomuto státu, útvaru nebo úřadu podléhají zdanění pouze v tomto státě. Tyto příjmy však podléhají zdanění jen ve druhém smluvním státě, pokud jsou služby poskytovány v tomto státě fyzickou osobou, která je rezidentem tohoto státu a:

- (i) je státním příslušníkem tohoto státu, nebo
- (ii) se nestala rezidentem tohoto státu jen z důvodu prokazování těchto služeb.

Jak již bylo uvedeno výše penze a jiné obdobné odměny vypláčené z fondů vytvořených smluvním státem, nižším správním útvarem nebo místním úřadem tohoto státu fyzické osobě za služby poskytnuté tomuto státu, útvaru nebo úřadu podléhají zdanění jen

¹⁵⁷ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 293. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 30. 3. 2016].

¹⁵⁸ Čl. 19 odst. 2 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 35. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 30. 3. 2016].

v tomto státě. Tyto peníze však podléhají zdanění ve druhém smluvním státě, pokud je uvedená fyzická osoba rezidentem a státním příslušníkem tohoto státu.¹⁵⁹

4.13. Jiné příjmy

Článek 21 modelové smlouvy OECD upravuje jiné příjmy, když stanoví, že příjmy, o kterých nepojednávají ostatní články modelové smlouvy OECD, podléhají zdanění pouze ve státě rezidentsví jejich příjemce bez ohledu na to, v jakém státě mají zdroj.¹⁶⁰ Jedná se tak o zbytkovou kategorii příjmů jinde neuvedných a uvedené pravidlo se použije bez ohledu na to, jestli je státem rezidence právo na zdanění skutečně vykonáno. Druhý smluvní stát nemůže tento příjem podrobit zdanění ani v případě, že stát rezidentsví daný příjem nezdaní, přestože mu tohle právo je příznáno.¹⁶¹

¹⁵⁹ Čl. 19 odst. 1 a 2 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 34-35. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 30. 3. 2016].

¹⁶⁰ Čl. 21 odst. 1 modelové smlouvy OECD. OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 35. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 30. 3. 2016].

¹⁶¹ OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. s. 316. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 30. 3. 2016].

Závěr

Tato diplomová práce se věnovala tématu mezinárodního dvojího zdanění příjmů fyzických osob. Této problematice je věnován dostatek pozornosti především v zahraničních publikacích, nicméně i na domácí scéně není opomínána. Samotná problematika mezinárodního dvojího zdanění a jeho omezování a vylučování je dlouhodobým tématem, kterému se vedle samotných států uzavírajících bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění věnuje ve značném rozsahu i OECD a to především její fiskální komise, jejíž činnost vede k revizím znění článků modelové smlouvy OECD a především k aktualizacím jejího komentáře. Aktivita fiskální komise OECD dosáhla v posledních dvou dekadách značné intenzity, což se projevuje v častých změnách a aktualizacích komentáře k modelové smlouvě OECD, které jsou prováděny na základě zpráv vypracovaných právě fiskální komisí OECD. Tyto časté změny tak vyvábí další prostor pro publikační činnost v již tak dosti rozsáhlé problematice, že jsem se rozhodl přispět i svým skromným příspěvkem k tomuto tématu.

Po úvodní části práce, kde byly v krátkosti shrnuty základní pojmy zákona o daních z příjmů, byly také popsány a přiblíženy důvody vedoucí ke vzniku dvojího zdanění. Stejně tak byly připomenuty opatření a metody, které se užívají k vyloučení a omezení dvojího zdanění.

V další části své práce jsem se věnoval již smlouvám o zamezení dvojího zdanění, respektive jsem učinil krátký exkurs do historie, kde jsem popsal jejich vznik a vývoj a poté jsem svoji pozornost upřel na výkladová pravidla těchto smluv. Dále jsem se již věnoval jednotlivým druhům příjmů, tak jak jsou diferencovány aktuální modelovou smlouvou OECD. Jednotlivé příjmy jsou řazeny za sebou tak, že reflektují pořadí článků v modelové smlouvě OECD. Tuto kategorizaci jsem se rozhodl ctít z toho důvodu, že komentář k modelové smlouvě OECD ve znění z roku 2014 byl mým hlavním pramenem při jejich analýze. Největší prostor byl věnován ziskům podniků a to v souvislosti se zrušením článku 14 modelové smlouvy OECD, který upravoval příjmy ze svobodných povolání, když na tyto příjmy se nyní uplatňují stejná pravidla jako na zisky podniků. K tomu jsem se také zabýval důvody zrušení tohoto článku a také jak se tato radikální změna projevila v praxi. Z generálního hlediska tahle změna není

nejšťastnější, když v praktické rovině není smluvními státy většinou respektována. Především rozvojové země mohou čerpat určité výhody z existence čl. 14 v příslušné smlouvě o zamezení dvojímu zdanění a jsou to hlavně ony, které dané zrušení nerespektují. U otázky zrušení článku 14 se domnívám, že ještě není zcela uzavřena a dojde k jejímu znovuotevření či budou učiněny dílčí závěry v jednotlivých sporných bodech.

Dále jsou v práci analyzovány další kategorie příjmů s tím, že v rámci tohoto závěru vyzdvihnu tu, která mě osobně zaujala nejvíce, a to příjmy sportovců a umělců. U těchto příjmů došlo stejně jako u dalších druhů příjmů k dílčím výkladovým změnám a novým doporučením. Uvedené doporučení uvádí principy, dle kterých se má postupovat při určování toho, jaká část příjmů je odvozena od sportovní činnosti v určitém státě, pokud sportovec vykonává tyto činnosti ve více státech v krátké době. V případě sportovců sdružených do jednoho týmu jsou však některá tato doporučení nepřiliš praktická a s jejich provedením je spojena značná administrativní zátěž. S ohledem na tyto, ale i další nedostatky považuji za přínosné doporučení navrhuující vyloučení příjmů sportovců působících ve sportovních týmech z režimu příjmů sportovců, s tím, že by byly zdaňovány jako příjmy zaměstnance. Tento návrh se však týká jen týmů účastnících se zápasů organizovaných ligou, jíž je tým účastníkem, či státem, ve kterém se tým nachází. Návrh je tak určitým způsobem limitován, ale nelze vyloučit, že v budoucnu dojde k jeho rozšíření i na další sportovní události.

Právní úprava zamezující mezinárodnímu dvojímu zdanění nepřestává dlouhodobě podléhat pravidelným změnám zásadního i méně zásadního charakteru. Některé z těchto změn lze považovat za přínosné jiné již za méně, přesto nezbyvá než je respektovat a brát je jako součást evoluce tohoto právního odvětví. Tato evoluce je nezbytně spojena i s rozvojem mezinárodního obchodu, přeshraničního toku příjmů a celkovým technologickým rozvojem, který vede ke vzniku nových a služeb a způsobů jakými jsou poskytovány. Z těchto důvodů roste důležitost právní úpravy zamezující mezinárodnímu dvojímu zdanění a zasluhuje si tak stále větší pozornost odborné veřejnosti.

Seznam zkratk

OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
EU	Evropská unie
USA	Spojené státy americké
Modelová smlouva OECD	modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
Zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů
OSN	Organizace spojených národů

Seznam použitých zdrojů

Seznam publikací

AMATUCCI, Andrea., Eusebio. GONZÁLEZ a Christoph. TRZASKALIK. *International tax law*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, c2006. ISBN 9789041123909.

AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. New York: Cambridge University Press, 2007. ISBN 0521618010.

BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

DOERNBERG, Richard L. *International taxation in a nutshell*. 4th ed. St. Paul, Minn.: West Group, 1999. Nutshell series. ISBN 0314231560.

FRANCISCUS ANTONIUS ENGELLEN. *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*. Amsterdam: IBFD, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. ISBN 9076078726.

Issues related to Article 14 of the OECD model tax convention. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, c2000. ISBN 9264176438.

LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Amsterdam: IBFD, c2010. ISBN 9087220820.

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze : 17. července 2008. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem 2015 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2015, vyhlášky, pokyny a sdělení GFŘ a MF ČR, judikatura*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2015. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-943-4.

RASMUSSEN, Mogens. *International double taxation*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, c2011. ISBN 9041134107.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.

TŮMA, Jan. Stálá provozovna v mezinárodních daních. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2002, (IV) 02, s. 30-33. ISSN 1210-5570.

Elektronické zdroje

Pokyn Generálního finančního ředitelství GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. [online] Finanční zpravodaj č. 3, roč. 2015 (XLIX), Ministerstvo financí, Praha, 2015, ISSN-0322-9653. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2015/financni-zpravodaj-cislo-32015-20975>.

OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing. ISBN 978-92-64-21937-3. Dostupné na http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en [cit. 14. 3. 2016].

Metody omezující dvojí zdanění. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 7.9.2005 [cit. 2016-03-11]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1527v1503-metody-omezujici-dvoji-zdaneni/>.

Zdanění příjmů fyzických osob ze zdrojů v zahraničí. *Vasdanovyporadce.cz*. [online]. 20.8.2013 [cit. 2016-03-11]. Dostupné z: <http://www.vasdanovyporadce.cz/zdaneni-prijmu-fyzickych-osob-ze-zdroju-v-zahranici/>.

Metoda prostého zápočtu. *Finance.cz*. [online]. [cit. 2016-03-11]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-z-prijmu/dane-z-prijmu-ze-zahranici/metoda-prosteho-zapoctu/>.

Příspěvek Koordinačního výboru MF č. 148/04.10.06. *Finanční správa*. [online]. [cit. 2016-03-11].

Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/KV14112006.pdf>.

Příjmy fyzických osob ze zahraničí. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 1.1.2011 [cit. 2016-03-12].

Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29053v36252-prijmy-fyzickych-osob-ze-zahranici/>.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 8.6.2008 [cit. 2016-03-12].

Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=\\$index%3D798](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=$index%3D798).

Modelová smlouva OECD a její revize v červnu 2008. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 12.2.2009 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4675v6658-modelova-smlouva-oecd-a-jeji-revize-v-cervnu-2008/>.

OECD.org. [online]. 30.10.2015 [cit. 2016-03-12].

Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>.

Treasury Proposes Five Major Changes to the U.S. Model Tax Treaty. *Paul Hastings LLP*. [online]. 4.8.2015 [cit. 2016-03-12].

Dostupné z: <http://www.paulhastings.com/publications-items/details/?id=fe56e669-2334-6428-811c-ff00004cbded>.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *účetní kavárna*. [online]. 8.6.2008 [cit. 2016-03-12].

Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/>.

Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002. *Finanční zpravodaj*. Praha: Ministerstvo financí, 2003, XXXVII(1/1), s. 31. ISSN 0322-9653. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2003/financni-zpravodaj-cislo-1-12003-1634>.

Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovám. *Finanční správa*. [online]. 3.8.2012 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Zprava_OECD_o_stalych_provozovnach_2010.pdf.

Pokyn D – 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *daňáři online – Daňový portál profesionálů a daňových poradců*. [online]. 1.1.2013 [cit. 2016-03-15].

Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43595v54801-pokyn-d-332-sdeleni-ministerstva-financi-k-uplatnovani/>.

Han, Keefe. „The Mistaken Removal Of Article 14 From The OECD Model Tax Convention.“ *Te Mata Koi: Auckland University Law Review* 16.(2010): 192-216. *Academic Search Complete*. Web. 19 Oct. 2016.

Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-254 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. *Finanční zpravodaj* č. 4/2, roč. 2005 (XXXIX), Ministerstvo financí, Praha, 2005, s. 303. ISSN-0322-9653. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2005/financni-zpravodaj-cislo-42005-cast-2-1613>.

Capital gain. *Investopedia*. [online]. [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: <http://www.investopedia.com/terms/c/capitalgain.asp>.

Pojem tantiéma. *ABZ.cz*. [online]. [cit. 2016-10-05]. Dostupné z: <http://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/tantiema>.

Právní předpisy

Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Smlouva mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o tom, jak daňově nakládati s podniky železničními a plavebními č. 24/1929 Sb.

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu publikovaná ve Sbírce mezinárodních smluv č. 49/2012.

Směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se mění směrnice 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Smlouva mezi Českou republikou a Lichtenštejnským knížectvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsaná dne 25. září 2014 v Praze a publikovaná pod č. 8/2016 Sb. m. s.

Smlouva mezi Českou a Finskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu podepsaná dne 2. prosince 1994 a publikovaná pod č. 43/1996 Sb. m. s.

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku publikované pod č. 18/1984 Sb.

Abstrakt

Cílem diplomové práce na téma Mezinárodní dvojí zdanění příjmů fyzických osob je nabídnout čtenáři dílčí pohled na tuto problematiku a seznámit je s některými aktuálními otázkami souvisejícími se zdaňováním přeshraničních příjmů a které jsou předmětem odborných diskuzí.

Tato práce ve své úvodní části nabízí krátký pohled do českého daňového práva, konkrétně do oblasti zdaňování příjmů fyzických osob s cílem vymezit základní pojmy. Na to navazuje část, která se soustředí na samotný pojem dvojího zdanění, když nastiňuje důvody jeho vzniku. Současně jsou také přiblíženy vnitrostátní i mezinárodní opatření, která omezují a vylučují možnost dvojího zdanění příjmů. V rámci toho jsou vymezeny základní metody využívané k tomuto účelu.

Následně se diplomová práce věnuje smlouvám o zamezení dvojímu zdanění z hlediska jejich vývoje a interpretačních pravidel. S ohledem na fakt, že značná část všech uzavíraných smluv vychází z textu modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku vypracované OECD, tak je posuzována v rámci této části i role modelové smlouvy OECD a jejího komentáře při výkladu a aplikaci smluv o zamezení dvojímu zdanění.

V poslední a hlavní části této práce jsou analyzovány jednotlivé druhy příjmů tak, jak jsou kategorizovány v modelové smlouvě OECD. Vzhledem k tomu, že v současném znění modelové smlouvy OECD jsou příjmy ze svobodných povolání posuzovány stejně jako zisky podniků, je ve větší míře věnována pozornost této kategorii příjmů a souvisejícím pojmům. Zejména pak pojmu stálá provozovna a pravidlům pro zdanění zisků podniku. Stejně tak jsou analyzovány důvody vedoucí ke zrušení článku 14 modelové smlouvy OECD a otázka prospěšnosti tohoto kroku. Obdobně jsou poté analyzovány další kategorie příjmů a s nimi vybrané související výkladové a aplikační otázky. Z důvodů omezeného rozsahu nebylo možné v rámci této práce zpracovat veškeré kategorie příjmů, a tak jsem se omezil především na ty nejrozšířenější v praxi a na ty, u nichž bývá jejich příjemcem také fyzická osoba.

Abstract

The aim of this thesis on the topic of the International double taxation of individuals is to offer particular point of view on this issue to the reader and make him acquainted with some current problems related to international taxation of income.

The first chapter is focused on czech income tax, especially on taxation of individuals with its goal to define basic terms. Next chapter is concentrated on term double taxation and describes main reasons for its existence. Concurrently are described unilateral and international measures to eliminate double taxation of income and also methods for elimination of double taxation.

Afterwards this thesis attends to bilateral international tax conventions and its evolution and interpretation. Considering the fact that majority of all concluded tax conventions are inspired by OECD model tax convention, the third chapter of this thesis is focused on the importance of the OECD model and its commentary for interpretation and application of bilateral international tax conventions.

The last and main part of this thesis analyses several sorts of income in the same manner as they are categorized in OECD model tax convention. With respect to OECD model's classification of income from independent personal services as business profits, more attention is paid to this category of income and relevant terms, especially to the term permanent establishment and to the allocation of taxing rights. Also are analysed grounds for removal of article 14 from OECD model tax convention and benefits of this measure. Similarly are analysed other categories of income and relevant issues. Because of narrow extent of this thesis it was not possible analyse every category of income, so I focused mainly on typical income of individuals.

Seznam klíčových slov

mezinárodní dvojí zdanění příjmů

smlouva o zamezení dvojímu zdanění

modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku

International double taxation of income

Double taxation convention

Model Tax Convention on Income and on Capital