

Univerzita Karlova  
Právnická fakulta

Tereza Rogová

**Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího zdanění**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 24. 11. 2016

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

Tereza Rogová

## Poděkování

Děkuji svému vedoucímu práce, JUDr. Petru Novotnému, Ph.D., za ochotu vést mou diplomovou práci, trpělivý přístup a za cenné rady, které mi při psaní práce poskytoval.

## Obsah

Úvod.....	1
1 ÚVOD DO PROBLEMATIKY .....	4
1.1 Daň.....	4
1.1.1 Daňový rezident a nerezident .....	5
1.2 Vznik dvojího zdanění .....	7
1.3 Důsledky dvojího zdanění.....	9
1.3.1 Vyhýbání se daňové povinnosti .....	10
1.3.2 Daňové úniky .....	10
1.4 Opatření k zamezení dvojího zdanění .....	14
1.4.1 Vnitrostátní opatření.....	14
1.4.2 Dvoustranná opatření .....	15
1.4.3 Mnohostranná opatření.....	16
1.5 Metody zamezení dvojího zdanění.....	18
1.5.1 Metoda vynětí příjmů .....	18
1.5.2 Metoda zápočtu daně.....	19
1.5.3 Snížení základu daně o daň zaplacenou v zahraničí.....	20
2 MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	21
2.1 Důvody sjednávání.....	22
2.2 Historie smluv .....	24
2.3 Vzor OSN.....	25
2.4 Vzor OECD.....	26
2.5 Multilaterální dohody.....	28
2.5.1 Severská smlouva .....	29
2.5.2 Smlouva o daních z příjmů CARICOM .....	29
2.5.3 Další multilaterální dohody .....	30
2.6 Koncepce Evropské unie.....	30
2.7 Komentáře k mezinárodním smlouvám .....	34
2.8 Zákaz diskriminace .....	35
2.9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v právním řádu České republiky .....	36

3	VNITROSTÁTNÍ ASPEKTY DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	39
3.1	Zákon o daních z příjmů .....	39
3.1.1	Osobní daňová příslušnost.....	40
3.1.2	Věcná daňová příslušnost.....	43
3.2	Mezinárodní zdanění v českém právu.....	47
3.2.1	Zdaňování příjmů rezidenta České republiky ze zdrojů v zahraničí .....	47
3.2.2	Zdaňování příjmů nerezidentů ze zdrojů v České republice .....	50
3.3	Daňový řád.....	51
3.3.1	Administrace zamezení dvojího zdanění.....	52
	Závěr .....	55
	Seznam zkratk .....	58
	Seznam zdrojů.....	59
	Shrnutí.....	65
	Summary .....	66
	Klíčová slova.....	67
	Keywords .....	67
	Název práce v anglickém jazyce .....	67

## Úvod

Jako téma své diplomové práce jsem si zvolila problematiku právní úpravy daně z příjmů, konkrétně problematiku mezinárodního a vnitrostátního dvojího zdanění.

Daně z příjmů jsou v současné společnosti prakticky alfou a omegou ekonomiky společnosti a rozvinutá civilizace by bez nich patrně nemohla fungovat. Daně jsou v souhrnu jedním z nejdůležitějších zdrojů financování státních rozpočtů a jejich prostřednictvím je tak financován celý veřejný sektor, kam patří školství, zdravotnictví, obrana, sociální potřeby a dalších nezbytné činnosti. Proto je daňová problematika tak exponovaná a patří k často diskutovaným tématům jak mezi odborníky, tak i širokou veřejností. Zdanění je nejen ekonomickým, ale též sociálně politickým prostředkem nástrojem státu. Daňový systém proto není zakonzervovaná oblast, ale je dynamický a prakticky každoročně se objevují nějaké změny. Nevýhodou je, když v mnohdy v krátkých časových úsecích dochází k velkým změnám daňového systému, objevují se nové prvky, mění se konstrukce daní i jejich rozložení. S tím pak souvisí neustálý vývoj daňové legislativy, který není možné vnímat jen pozitivně. Opakované novelizace daňových předpisů totiž rozhodně nepřispívají k jejich srozumitelnosti pro jejich adresáty.

Základním principem daňového systému v oblasti daní z příjmů je zásada spravedlnosti, kdy je předpoklad, že daň postihuje všechny poplatníky, na které se vztahuje, a kteří vykazují shodné skutečnosti, které jsou podstatné pro vyměření daně. Dani se proto například podrobují všechny příjmy, jež podle právních předpisů daného státu podléhají zdanění, a které vznikají ze zdrojů na území daného státu bez ohledu na to, zda jsou to příjmy, které plynou tuzemským nebo zahraničním osobám. Suverénním právem každého státu je možnost ukládat daňové povinnosti subjektům bez ohledu na to, jaké jsou daňové systémy jiných zemí. Současně však vnitrostátní daňový systém musí vždy zohledňovat záměry a cíle hospodářské politiky daného státu. Daňové systémy, které se uplatňují v jednotlivých státech, jsou výsledkem historického vývoje, jsou ovlivněny společenským a právním řádem každého státu, jeho hospodářským rozvojem a tradicemi. Důsledkem toho je to, že se daňové systémy jednotlivých států liší, a to jak co do struktury daní, tak ve způsobu výběru, ve velikosti daňového zatížení apod. Jednotlivých rozdílů by bylo možné nalézt jistě velké množství. Právě vzájemná odlišnost daňových systémů neumožňuje vytvořit komplexní nadnárodní právní úpravu

pro tuto problematiku. Na druhou stranu však umožňuje daňovým poplatníkům do jisté míry optimalizovat jejich daňové náklady.

S rozvojem mezinárodního obchodu a rostoucí propojeností ekonomik nabývá na významu také problematika mezinárodního zdanění příjmů. Globalizace ekonomických aktivit je v současné době každodenní realitou, proto je nutné upravit řešení daňových vztahů mezi jednotlivými státy i na mezinárodní úrovni. S problematikou mezinárodního zdanění se v praxi setkávají nejen daňoví specialisté, pracovníci finančních orgánů, nadnárodní společnosti, větší či menší podniky, ale také jednotlivci, kteří v zahraničí žijí nebo tam pracují. Konstrukce daňových systémů a rozdílná úprava, která je obsažena v jednotlivých vnitrostátních daňových právních normách států, se mnohdy může dostat do konfliktu a vést k situaci, kdy si daňový výnos z přeshraničních ekonomických aktivit nárokuje více států současně. Vše se ještě stupňuje v posledních desetiletích, kdy svoji činnost internacionalizuje stále více podniků. Riziko vzniku dvojího nebo i vícenásobného zdanění jednoho příjmu či majetku se tudíž stává významnou překážkou v mezinárodním obchodě, a řadu racionálně jednajících subjektů může dokonce od ekonomické aktivity přímo odradit.

Jak uvádí Sojka<sup>1</sup>, Československá republika uzavírala první smlouvy o zamezení dvojího zdanění již v meziválečném období. V té době byly uzavřeny smlouvy s Jugoslávií, Polskem a Rumunskem. Nejstarší dosud platná smlouva je z roku 1974 a byla uzavřena s Nizozemím.<sup>2</sup> Větší nárůst v počtu uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění je patrný až po přechodu na tržní hospodářství v devadesátých letech a na začátku nového tisíciletí.

Mezinárodní zdanění příjmů je široká oblast, která s sebou nese mnoho problémů, komplikací a nejasností. Tato práce nemůže obsáhnout všechny problémy, které praxe běžně přináší. Cílem této práce je analyzovat problematiku mezinárodního a vnitrostátního dvojího zdanění příjmů. Jde především o to, vymezit oblast dvojího zdanění a věnovat se jeho projevům v České republice.

---

<sup>1</sup> SOJKA, Vlastimil. 2013. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788074780356. S. 1.

<sup>2</sup> Viz vyhláška ministra zahraničních věcí č. 138/1974 ze dne 22. 11. 1974 o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku In: Sbíрка zákonů, částka 28, vydána dne 28. 12. 1974. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

V rámci své práce jsem se soustředila zejména na problematiku dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daně z příjmů. Princip priority dodržování daňových smluv je zakotven přímo v samotném zákoně o dani z příjmů<sup>3</sup>, jenž říká, že ustanovení zákona se použije jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Základní charakteristikou smluv o zamezení dvojího zdanění je ta skutečnost, že nezavádějí nové typy daní, ale pouze doplňují či mění ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států.

Samotná práce je rozčleněna mimo úvodu a závěru do tří kapitol. Obsahem první kapitoly je úvod do problematiky dvojího zdanění, jeho vznik, možné důsledky a přijímaná opatření. Druhá kapitola představí mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění z obecného hlediska, jejich význam, historický vývoj a tendence, cíle a důvody sjednávání, jejich členění a druhy a v neposlední řadě také modelové koncepce, na jejich základě jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění sjednávány. Navazující třetí kapitola se věnuje převážně mezinárodnímu dvojímu zdanění v České republice, příslušným ustanovením v právních předpisech a důležitým institutům, které se této problematiky dotýkají.

---

<sup>3</sup> § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (uvedený zákon dále jen jako „zákon 586/1992“).



# 1 ÚVOD DO PROBLEMATIKY

Pokud je jeden předmět daně, což může být jak příjem nebo majetek, zdaněn dvakrát či vícekrát stejnou nebo podobnou daní, lze hovořit o dvojitým, případně vícenásobným zdaněním (pro takové zdanění je dále užíváno jen „dvojitým zdaněním“). Pokud však z jedné transakce vznikne vícenásobný základ daně, například dva a ty jsou podrobeny více daním, o dvojitým zdaněním hovořit nelze. Příkladem může být převod nemovitosti za úplatu, kdy tento převod podléhá jak dani z převodu nemovitosti, tak i dani z příjmů, kterou platí prodávající.

## 1.1 Daň

Daň představuje ve své podstatě přesun finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru a je to „*povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).*“<sup>4</sup> Daně jsou tedy velmi důležité, protože jejich výběr je základem financování veřejných výdajů. Daní je možné nazvat takovou platbu, která splňuje následující charakteristiky. Je:

- „*povinná,*
- *zákonem uložená,*
- *plyne do veřejného rozpočtu,*
- *nenávratná,*
- *neekvivalentní,*
- *zpravidla neúčelová.*“<sup>5</sup>

Vybírat daně od daňových poplatníků může na svém území stát a to prostřednictvím své hospodářské politiky a v souladu s potřebou naplnit příjmovou část státního rozpočtu. Daňové systémy jednotlivých států se mohou značně lišit, přesto většinou státy ukládají daně jednak přímé a také nepřímé. Je tedy očividné, že je

---

<sup>4</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. 2009. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 9788073574239. S. 16.

<sup>5</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. 2012. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. V Praze: Vox. ISBN 9788087480052. S. 9.

zdaňován jak příjem, tak i majetek a spotřeba, ale je také možné zavést i další speciální daně.<sup>6</sup>

Z důvodů určení zdanitelnosti příjmů plynoucích z mezinárodních či vnitrostátních aktivit je potřeba v daňovém právním předpisu dostatečně definovat poplatníka daně, tedy subjekt, který má daňovou povinnost. Od poplatníka odlišujeme v některých případech osobu, která plní daňovou povinnost za poplatníka pod svou majetkovou odpovědností, tedy plátce daně.<sup>7</sup> Daň je vybírána z něčeho, je tedy také nutné určit předmět daně, což může být například příjem. Pro výběr daně je podstatný daňový základ, což je hodnota předmětu daně, která se vyjadřuje prostřednictvím změřitelné veličiny, většinou tedy v penězích. Daňový základ může být následně upraven o určité odečitatelné nebo přičitatelné částky, které stanoví buď zákon, nebo mezinárodní smlouva. Pro výběr daní je ještě důležitá daňová sazba, která se používá při výpočtu konkrétní částky, která je daní, z určeného daňového základu. Tato sazba se stanovuje ad valorem, pevnou částkou nebo jiným způsobem.

Daňová povinnost ke státu vzniká daňovému subjektu na základě několika skutečností. Aby daňový subjekt měl povinnost platit daně v určitém státu, musí mít na území daného státu bydliště nebo se musí na území státu zdržovat po určitou přesně vymezenou dobu, či musí dosahovat v tomto státu zdanitelných příjmů nebo mít na daném území umístěný majetek.

Pro potřeby uplatnění daně z příjmů fyzických i právnických osob v mezinárodním zdanění je potřeba rozlišovat daňové tuzemce, tedy rezidenty a daňové cizozemce, tedy nerezidenty.<sup>8</sup>

### **1.1.1 Daňový rezident a nerezident**

Aby bylo téma pochopitelné, je nutné přiblížit tedy i další daňové pojmy, a to daňový rezident a nerezident, protože tím se určuje příslušnost poplatníka k daňovému systému a tedy i jeho daňová povinnost. Osoba, která je daňovým rezidentem, má povinnost danit státu veškeré své celosvětové příjmy. To znamená, že i v případě, že získá část příjmů v zahraničí, musí je danit ve státě, kde je daňovým rezidentem.

---

<sup>6</sup> TŮMA, Jan a BÁČA, Jan. 1994. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. Praha: Management Press. ISBN 8085603586. S. 9.

<sup>7</sup> Daňový poplatník a plátce daně jsou souhrnně nazýváni daňovými subjekty.

<sup>8</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 12 – 14.

V České republice jsou fyzické osoby daňovými rezidenty podle ustanovení § 2 odst. 2 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jako „zákon o daních z příjmů“ nebo jen jako „ZDP“), fyzické osoby, které mají bydliště na území České republiky, ale také osoby, které se zde obvykle zdržují, tedy jsou na území České republiky alespoň 183 dní v kalendářním roce, ovšem nemusí se jednat o pobyt souvislý. Bydliště znamená místo, kde se osoba běžně zdržuje a je předpoklad, že se v tom místě zdržovat bude. V České republice podléhají dani příjmy rezidentů získané nejen na území České republiky, ale jejich celkové příjmy, včetně příjmů, které získají v zahraničí.

U právnických osob je daňovým rezidentem právnická osoba, která má na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení. Konkrétně tuto problematiku řeší ustanovení § 17 odst. 3 ZDP. Právnická osoba musí odvádět daně z veškerých příjmů v České republice, pokud provádí činnost na území více států, když má na území České republiky své sídlo nebo místo, které slouží jako vedení pro všechny její ostatní provozovny.

Daňový nerezident je osoba, která má daňovou povinnost omezenou. Daňová povinnost se vztahuje pouze na tu část příjmu, kterou získal nerezident na daném území. Způsob, kterým jsou tyto osoby vymezené v zákoně o daních z příjmů, je negativní jak u fyzických osob<sup>9</sup>, tak v případě právnických osob<sup>10</sup>. Daňovým nerezidentem, fyzickou osobou, je dle zákona o daních z příjmů osoba, která se na území České republiky obvykle nezdržuje a ani zde nemá stálé bydliště. Další osoby, které jsou považovány za nerezidenty, jsou osoby zdržující se na území České republiky pouze za účelem studia nebo léčení. Daňovou povinnost mají tyto osoby pouze u příjmů, které nabyly ze zdrojů na území České republiky. Nerezidenti právnické osoby jsou všechny právnické osoby, které nemají na území České republiky svoje sídlo ani vedení a povinnost platit daň jim vzniká pouze u příjmu, který byl nabytý ze zdrojů na území České republiky. Pozitivně mohou však v obou případech stanovovat daňové nerezidenty příslušné mezinárodní smlouvy (§ 2 odst. 3 ZDP, § 17 odst. 4 ZDP).

To, jak si stát vymezuje daňové rezidentství, závisí pouze na jeho rozhodnutí. Díky tomu, že právní úprava daňového rezidentství v právních řádech různých států

---

<sup>9</sup> § 2 odst. 3 zákona 586/1992.

<sup>10</sup> § 17 odst. 4 zákona 586/1992.

bývá odlišná, dochází často k situacím, že daňového poplatníka za daňového rezidenta považuje více států, což by (při neexistenci mezinárodní smlouvy) mohlo vést až k několikerému zdanění jeho příjmů. Právě to je důvodem vzniku jevu, který označujeme jako mezinárodní dvojí zdanění.

## 1.2 Vznik dvojího zdanění

Dvojí zdanění však může nastat v rámci jednoho státu a jeho daňového systému, v tom případě se hovoří o vnitrostátním dvojitým zdaněním. Pokud zdanění probíhá v rámci dvou států a jejich daňových systémů, jde o mezinárodní dvojí zdanění.

K vnitrostátnímu dvojitému zdanění může dojít pouze uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Česká republika zásadně neumožňuje vnitrostátní dvojí zdanění u jednoho poplatníka, je vyloučeno díky zákonu o daních z příjmů.<sup>11</sup> Jako určitý případ vnitrostátního dvojího zdanění bychom mohli vnímat zdanění zisku, který společník (fyzická osoba) získá prostřednictvím své kapitálové společnosti. Takový příjem se nejprve zdaňuje daní z příjmů právnických osob na úrovni společnosti a podruhé při výplatě dividendy společníkovi tzv. srážkovou daní z příjmů. Jde však o zdanění jednoho příjmu u dvou různých poplatníků.

Mezinárodní dvojí zdanění pak vzniká, pokud je fyzická nebo právnická osoba rezidentem jednoho státu a má zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě. Státy používají v zásadě dvojí jurisdikci a to:<sup>12</sup>

- jurisdikci zdroje (in rem), která znamená věcnou příslušnost, tedy příslušnost k území, odkud plyne příjem,
- jurisdikci rezidence (in personam), což znamená, že veškerý příjem je zdaňován podle osobní příslušnosti poplatníka (daňový rezident).

Prakticky všechny země zdaňují jak příjmy vlastních daňových subjektů, ale také příjmy daňových subjektů cizích, tedy nerezidentů, kteří však mají v zemi zdanitelné příjmy. Je to proto, aby si všichni daňoví poplatníci byli rovni. Jde tedy o určitou spravedlnost a samozřejmě také o to, že každý stát chce získat co nejvyšší příjmy z daní a nehodlá se připravit o žádnou možnost jejich výběru.

---

<sup>11</sup> § 23 odst. 4 písm. d) zákona 586/1992: „Do základu daně se nezahrnují částky, které byly již zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem jeho právního nástupce.“

<sup>12</sup> ŠIROKÝ, Jan. 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074000058. S. 227.

Příčiny vedoucí ke dvojímu zdanění jsou různé, ale mají stejný základ, kterým je střet dvou vnitrostátních daňově právních systémů. To může končit až tím, že příjem nebo majetek bude daněn ve dvou státech. V jednom státě to bude díky tomu, že poplatník je v něm rezidentem a ve druhém proto, že je v něm zdroj příjmů. Dá se říct, že tento případ, konflikt rezident vs. zdroj příjmů, je nejčastější příčinou kolize. Dalším konfliktem může být to, že dva státy považují jednu osobu za svého rezidenta, pak vzniká konflikt rezident vs. rezident. Některé případy mohou být konfliktem zdroj vs. zdroj. To v případě, že dva státy si přisvojují zdroj příjmu na svém území. Ať je to kterýkoliv z případů, vždy jde o to, že alespoň dva státy uplatňují svůj nárok na daň z jednoho příjmu u stejné osoby.

Na dvojí zdanění je možné pohlížet z hlediska ekonomiky i práva. Z hlediska práva je dvojí zdanění vymáháním srovnatelných daní od jednoho daňového subjektu ze stejného předmětu zdanění, za stejné období v minimálně dvou daňových jurisdikcích. Právní dvojí zdanění znamená, že dva státy zdaňují stejnému daňovému subjektu stejný příjem či majetek. Jeden stát zdaní poplatníka jako svého rezidenta a druhý zdaní poplatníka z důvodů zdroje příjmů na svém území. Dvojí zdanění nastane v případě, že stát, kde je poplatník rezidentem, zdaňuje jeho veškeré příjmy, aniž by zohlednil daně již zaplacené poplatníkem v zahraničí či vyloučil příjmy, které již byly zdaněny v zahraničí.<sup>13</sup>

Ekonomické dvojí zdanění znamená, že stejný předmět daně je zdaněn v různých státech, ale u různých poplatníků. To znamená, že dva státy zdaňují stejný příjem nebo majetek, ale u různých daňových subjektů, protože nahlížení na předmět daně je u nich odlišný. Jako příklad lze k tomuto uvést platbu za licenci mezi dvěma podniky v nadnárodní společnosti. Stát, kde je příjemce platby, ji zdaní jako zdanitelný licenční poplatek a stát podniku, který tento poplatek zaplatil, ji považuje za kapitálovou platbu a neumožní ji uplatnit jako daňový náklad.<sup>14</sup>

Daňových oblastí, kde může dojít ke kolizi mezi státy, může být celá řada. Často jde o převody zisků v podobě výplaty dividend mezi podniky. Stát, odkud je zisk vyváděn, dividendu zdaní, kdy uplatní zásadu zdroje. Ovšem stát, do kterého platba míří, ji zdaní, když uplatní zásadu rezidence příjemce. Problém může nastat také

---

<sup>13</sup> RYLOVÁ, Zuzana. 2012. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag. Daně (ANAG). ISBN 9788072637249. S. 12 – 14.

<sup>14</sup> *Tamtéž*.

u nadnárodních společností, kdy státy mohou mít rozdílný názor na to, jak mají být oceněny převody zboží, služeb či nehmotného majetku. Také může nastat problém u stálých provozoven v zahraničí. Země, kde podnik sídlí, může totiž odmítnout uznat daň, která byla již zaplacená v zahraničí, jako snížení domácí daňové povinnosti.<sup>15</sup>

Podobných situací, ze kterých pak plynou konflikty mezi daňovými poplatníky a správci daně, může vznikat velmi mnoho, ale jedno je zřejmé, a to že dvojí zdanění je nežádoucí, protože snižuje jak zisk, tak také ochotu ekonomických subjektů rozvíjet aktivity směrem do zahraničí.

### **1.3 Důsledky dvojího zdanění**

Případ, kdy je příjem zdaněn dvakrát, je pro ekonomické aktivity značně demotivující. Dvojí zdanění zásadním způsobem snižuje zisk a jak pro fyzické, tak i právnické osoby má odrazující charakter pro ekonomickou činnost na území jiných států. Dvojí zdanění je také kontraproduktivní ke snaze většiny vlád, které podporují podnikání ať už společností či občanů směrem do zahraničí. Stejně tak negativně působí na zahraniční investory, kteří jsou důležití pro rozvoj tuzemské ekonomiky.

Je známé, že žádný daňový subjekt nechce platit vysoké daně. Každý se tak snaží dosáhnout co nejnižší daňové povinnosti. Proto se ti, kterých se dvojí zdanění týká, snaží nalézt způsob, jak se mu vyhnout. Důsledkem tak často bývá vyhýbání se plnění daňové povinnosti, což se hodnotí jako legální daňový únik. Tento způsob je prováděn vhodným využitím zákonných opatření nebo využitím mezer v zákoně. Díky tomu lze daňovou povinnost buď zcela, nebo částečně obejít a přesto nedojde k porušení zákona. Ovšem nelze zastírat, že jsou i případy, kterých není úplně málo, které vedou až k nelegálnímu daňovému úniku.

Nejspíš je to umožněno i tím, že hranici mezi ještě zákonným snížením daňové povinnosti a tím, co už je za hranicí zákona, nelze vždy jednoznačně určit. Daňový poplatník se může snadno dostat do situace, kdy jeho daňové optimalizování může být posuzováno již jako daňový únik.

---

<sup>15</sup> *Tamtéž*, s. 14.

### 1.3.1 Vyhýbání se daňové povinnosti

Vyhýbání se daňové povinnosti lze definovat jako maximální využití všech možností, jež umožňuje zákon. Jsou to tedy postupy, které umožňují optimalizovat daňovou povinnost, ale stále v mezích zákonnosti. Příkladem může být to, že:

- možnost optimalizace existuje již v samotném zákoně formou zvýhodněného režimu, což může být například využití paušálních výdajů,
- daňový poplatník nevykoná zdanitelnou činnost, plnění nebo úkon, což se děje v případě, že je nad určitou hranici příjmů sazba daně již příliš vysoká,
- jsou využívány mezery v daňovém systému, což znamená, že poplatník využije všech možností, které mu skýtá zákon k optimalizaci svého daňového základu.

Snižování daňové povinnosti na minimum je právo každého daňového subjektu, ovšem nesmí být při tom porušen zákon. Například ustanovení § 7a ZDP umožňuje poplatníkům daně z příjmů snížit si daňové zatížení tím, že při stanovování základu daně mohou na místo skutečných výdajů uplatnit výdaje paušální (v určité procentní sazbě ze zdanitelných příjmů), pokud je to pro ně výhodnější.

Využití mezer v daňových zákonech je legislativou mnoha zemí považováno za legální, ale není to tak u všech. Například v Německu či Nizozemsku je již trestným činem i každý čin, který jde proti záměru zákona. Díky tomu je zřejmé, že v oblasti mezinárodního podnikání je velmi obtížné rozlišit co je a co už není zákonné. Na úrovni evropského práva je již považováno za nežádoucí, aby byla určitá transakce realizována jen z důvodu daňové optimalizace (tj. neměla žádnou jinou ekonomickou kauzu, než je právě snížení daňové povinnosti).

### 1.3.2 Daňové úniky

Daňové úniky lze chápat jako nelegální obcházení zákona. Tyto úniky patří mezi velmi podrobně zkoumanou a rozsáhlou část daňového práva. Problematické je již jednoznačné vymezení takového daňového úniku. Obtížnost tohoto úkolu je vidět i na tom, že na toto téma bylo napsáno již mnoho odborné literatury.<sup>16</sup> Daňové úniky existují jak na úrovni vnitrostátní, tak na úrovni mezinárodní. Pokud jde o Českou republiku, když se člověk kriticky podívá na vývoj a četnost novelizace daňových předpisů, není

---

<sup>16</sup> Např. KLEIN, Štěpán. 1998. *Daňové ráje: .. aby nebyly daňovým peklem*. Ostrava: Sagit. Daně a účetnictví (Sagit). ISBN 8072080741.

s podivem, že se tak děje. České daňové zákonodárství prodělalo a prodělává řadu změn a novel, díky čemuž se pro většinu daňových subjektů stalo až příliš složitým a nesrozumitelným. K tomu přispívá i Ministerstvo financí ČR, které ve snaze podat potřebný výklad, či objasnění, situaci někdy spíše ještě více komplikuje. Daňové právo se tak stává neurčitým, je složité a ztrácí tak část své zákonnosti, což může vést některé daňové subjekty k obcházení těchto zákonů. Pokud je to problémem vnitrostátním, v oblasti mezinárodního práva to platí o to více.

Obecně lze daňový únik popsat jako neplacení daní v rozporu se zákonem. Většinou je to důsledek utajování příjmů, upravovaného účetnictví a dalších nezákonných postupů. Ač jsou daňové úniky celosvětový společenský jev a potýkají se s nimi všechny země, z právního hlediska nejsou daňové delikty posuzovány všude stejně přísně. Záleží na legislativě toho kterého státu. Někde jsou legislativou uznávány jako trestný čin, přičemž krajním trestem je v případě daňových úniků až nepodmíněné odnětí svobody. Pro všechny státy je však existence daňových úniků nežádoucím společenským jevem.

Často daňovým únikům napomáhá samotné daňové právo některých států. Bývá to především v těch státech, kde je daňová legislativa nestálá, složitá a neurčitá. To znamená, že přináší v oblasti daní mnoho situací, které jsou sporné, především z hlediska povinností daňových poplatníků. Jak bylo uvedeno výše, právě s těmito problémy se potýká i Česká republika. Daňové úniky realizují některé subjekty také snahou o přesun místa zdanění do tzv. daňového ráje<sup>17</sup>, které jsou někdy ne zcela správně označovány jako *off-shore* lokality.

Poznávacím znamením těchto lokalit je, že v nich existuje pouze velmi nízké nebo často i nulové daňové zatížení. Vždy se jedná o poměrně stabilní státy, které mají velmi liberální zákony. Společnostem tam nehrozí možnost vyvlastnění či znárodnění a pro případné zájemce jsou většinou dobře dopravně dostupné. Pokud si zde chce někdo založit společnost, je to otázka prakticky jedné návštěvy místního právníka. Většinou jsou v těchto lokalitách také kvalitní banky s širokou oblastí služeb a hlavně důslednou ochranou bankovního tajemství.

---

<sup>17</sup> Za daňové ráje jsou považovány např. Bahamy, Barbados, Bermudy, Britské Panenské ostrovy, Campione, Kajmanské ostrovy, Kostarika, Nauru, Nová Kaledonie, Panama, Seychely, Svatá Helena, Svatá Lucie, Šalamounovy ostrovy, Tonga, ... Z evropských států: Andorra, Lichtenštejnsko, Lucembursko, Monako, Švýcarsko (viz VYBÍHAL, Václav. 2010. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010: praktický průvodce*. 6. vyd. Praha: Grada. Účetnictví a daně. ISBN 9788024734262. S. 172).



Za daňově zvýhodněné lokality či daňové ráje jsou většinou považovány ostrovy v Karibském moři a Tichém oceánu, jako jsou Bahamy, Barbados, Bermudy, Britské Panenské ostrovy, Campione, Kostarika, Nauru, Nová Kaledonie, Panama<sup>18</sup>, Seychely, Svatá Helena, Svatá Lucie, Šalamounovy ostrovy, Tonga nebo Kajmanské ostrovy.<sup>19</sup> Ovšem zvýhodňující daňový režim lze využít i v bližších, tedy evropských jurisdikcích. Jde o ostrovy Man, Jersey, Guernsey, Madeira nebo Kypr. Dále sem lze zařadit i Gibraltar, Andorru, Monako, Lichtenštejnsko, Lucembursko a stále ještě Švýcarsko. Pokud jde o Spojené státy americké, i tam je možné využít daňově preferenční režim, který existuje celkem ve třech státech a to na Floridě, Wyomingu a Delaware.

Využívání daňových rájů je postaveno hlavně na tom, že neposkytují daňovým orgánům jiných zemí informace o svých podnikatelích a dopátrat se tedy skutečných vlastníků společností je prakticky nemožné. To znamená, že daňová správa má k prokázání daňového úniku pouze dílčí informace a v případě vážného podezření může využít pouze omezené prostředky k jeho prokázání.<sup>20</sup> Velmi často je i vyžádání si informace o konkrétní společnosti z obchodního rejstříku v těchto zemích zpoplatněno; obchodní rejstříky těchto zemí ale zásadně neobsahují tolik informací jako český obchodní rejstřík.

Existují dvě nejčastěji používané metody daňových úniků:

- jednak je to převod zisku díky úpravě do země s nízkým daňovým zatížením, prostřednictvím modifikace ceny operací prováděných mezi sdruženými podniky, s využitím výhodně kalkulovaných převodních cen. Znamená to využití daňového plánování díky mezerám a výhodám, které umožňují legislativě jednotlivých zemí. V případě, že se poplatník pohybuje v mezích zákona a jeho jednání má i ekonomickou kauzu (tj. sleduje obchodem něco jiného, než jen snížení daňového zatížení), jde o legální daňovou optimalizaci, nikoli daňový únik. Pokud má však jednání poplatníka zastřený charakter, např. přepravej zboží mezi sdruženými podniky je jen fiktivním jednáním za účelem snížení daně, jde o nezákonný daňový únik, který je u nás postihován normami daňového práva, eventuálně při splnění zákonných podmínek normami práva trestního;

---

<sup>18</sup> Viz globální kauza tzv. *Panama papers* (např. zde: <https://www.theguardian.com/news/series/panama-papers>).

<sup>19</sup> RYLOVÁ 2012 op. cit., s. 17; VYBÍHAL 2010 op. cit., s. 179.

<sup>20</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 233 – 234.

- dále to je snižování zisků úpravou nákladů, které se vynakládají na služby poskytované v zahraničí. To ve své podstatě znamená, že jsou firmou fakturovány neprovedené služby nebo se nadhodnocuje jejich cena.

Využívání převodních cen je možné u kapitálově propojených nadnárodních společností. Výsledkem je, že mateřská společnost, která je nadřizená společností dceřiným v jiném státě, využije mezery v daňových předpisech příslušného státu a to jí umožní stanovit příznivě nízké ceny. To pak v praxi znamená, že například mateřská švýcarská korporace může odebrat zboží od české dceřiné korporace za nízkou cenu a toto zboží pak prodá další české dceřiné korporaci, ovšem jedinou změnou na tomto zboží je navýšená cena.

Tento způsob podnikání by mezi nespřízněnými osobami nebyl protizákonný, ale v případě, že jsou všichni účastníci součástí jediného koncernu, např. jsou ovládané jednou nadnárodní společností, dochází k vytvoření nezákonné daňové úspory. Česká společnost díky nízkým cenám vytvoří a daní nízký příjem. Mateřská společnost má sice nízké náklady a vysoký zisk, ale díky příznivějšímu daňovému prostředí platí také nízké daně. Druhá dceřiná korporace si díky vysoké ceně nakoupeného zboží sníží daňový základ, tedy opět platí nízké daně. Zkreslování nákladů lze uskutečňovat i tak, že tuzemská korporace nakupuje služby od mezinárodní společnosti (která mnohdy nemá faktický korporační základ a existuje tzv. „pouze na papíře“). Díky tomu si česká korporace zvyšuje náklady a tím tak zkresluje základ daně.

Pouze spolupráce jednotlivých států na mezinárodní úrovni může být účinná v boji proti vyhýbání se placení daní. Nutnost spolupráce v boji proti legalizaci daňových úniků je tak standardní součástí dvoustranných smluv o mezinárodním dvojím zdanění. Tyto pasáže jsou zařazeny i do tzv. modelových smluv o zamezení dvojího zdanění, a to sice do článku 26 modelové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj<sup>21</sup> („*Organisation for Economic Co-operation and Development*“; uvedená organizace dále také jen jako „OECD“<sup>22</sup>) a obdobně do článku

---

<sup>21</sup> Viz Modelová smlouva OECD („*Model convention with respect to taxes on income and on capital*“) z roku 2014. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.

<sup>22</sup> Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj je mezinárodní organizace koordinující ekonomickou a sociálně-politickou spolupráci členských zemí, zprostředkovává nové investice, prosazuje liberalizaci mezinárodního obchodu. Cílem OECD je napomáhat k dalšímu ekonomickému rozvoji, potlačení nezaměstnanosti, stabilizaci a rozvoji mezinárodních finančních trhů.

26 modelové smlouvy Organizace spojených národů<sup>23</sup> („*United Nations*“; uvedená organizace dále také jen jako „OSN“).

Daňové úniky nemusí být vždy úmyslným činem, ale často mohou vzniknout neúmyslně a to v případě nedostatečné znalosti daňových předpisů, či špatné orientace v nich. Tyto úniky se státy snaží omezit tím, že vhodně komunikují a poskytují dostatečné množství informací pro daňové subjekty a daňové poradce. Cíl, tedy úplně zamezit daňovým únikům, je patrně nereálný, ale reálné je minimalizovat omyly a zmenšovat třecí plochy mezi daňovými subjekty a správními orgány.

## 1.4 Opatření k zamezení dvojího zdanění

Možnost, že nerezidenti budou muset podstupovat riziko dvojího zdanění, ovlivňuje jejich ekonomické aktivity na území cizího státu, kde by byl zdroj příjmů. Dvojí zdanění tak představuje překážku pro rozšíření ekonomických aktivit poplatníků do zahraničí. Taková překážka není v zájmu ekonomicky vyspělého státu, který má zájem jak na tom, aby do jeho prostřední umístovali zahraniční investoři své investice, tak též na tom, aby jeho poplatníci pronikali na zahraniční trhy a dosahovali zde svých příjmů. Proto státy hledají cesty, jak dvojímu zdanění zabránit nebo jej alespoň omezit.

Pro odstranění dvojího zdanění je využíváno více různých metod a ty jsou závislé na tom, zda jde o dvojí zdanění vnitrostátní nebo mezinárodní. Využíváním těchto metod, které mohou vznik dvojího zdanění odstranit, se dají tyto opatření rozdělit do tří obecných typů, na:<sup>24</sup>

- vnitrostátní,
- dvoustranná,
- mnohostranná.

### 1.4.1 Vnitrostátní opatření

Pomocí opatření, která jsou vnitrostátní, neboli také jednostranná, je omezeno dvojí zdanění rezidenta v daňových zákonech jednoho konkrétního státu tím způsobem, že je umožněno rezidentovi odečíst již zaplacenou daň v zahraničí od tuzemské daňové

---

<sup>23</sup> Viz Modelová smlouva OSN („*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries*“) z roku 2011. Dostupné z: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

<sup>24</sup> RYLOVÁ 2012 op. cit., s. 25 – 26.

povinnosti, nebo je umožněno zdaněné zahraniční příjmy od daně v tuzemsku osvobodit.<sup>25</sup>

V českém zákoně o daních z příjmů je omezení dvojího zdanění ponecháno na smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Určitým jednostranným opatřením je ustanovení § 38f odst. 4 ZDP, které umožňuje daňovým rezidentům s příjmy ze závislé činnosti ze zahraničí uplatnit metodu vynětí příjmů i v těch případech, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění dává předpoklad k zápočtu daně (i pro aplikaci tohoto jednostranného opatření je však vyžadováno, aby příjem byl dosažen ve státě, se kterým má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění). Jako jednostranné opatření lze také vnímat ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Díky tomuto ustanovení zákona o daních z příjmů je umožněno část zaplacené zahraniční daně uplatnit ve formě nákladu, tedy jako výdaj v dalším zdaňovacím období, ovšem takto zaplacená daň nesmí snižovat současnou daňovou povinnost.

Daňové zákony některých států jsou benevolentní a dokonce umožňují zápočet daně, která nebyla zaplacena díky tomu, že některé státy na určité příjmy ustanovují daňové prázdliny.<sup>26</sup> V českém zákonodárství tato možnost zakotvena není, ale stát se této možnosti nezříká, protože je obsažena v některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění.<sup>27</sup> Existují dokonce státy, které osvobozují od daně z příjmů veškeré zahraniční příjmy svých rezidentů, což ovšem může znamenat, že mohou být osvobozeny i ty příjmy, ze kterých nebyla zaplacena daň ani v zemi, kde příjem vznikl. To pak má samozřejmě vliv na daňovou disciplínu, protože takové prostředí vytváří podmínky pro daňové úniky.

#### **1.4.2 Dvoustranná opatření**

Jako dvoustranná opatření lze označit smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Prostřednictvím takové smlouvy se stanovují jasné podmínky, podle kterých přísluší

---

<sup>25</sup> SKALICKÁ, Hana. 2010. *Mezinárodní daňové vztahy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788073574840. S. 39.

<sup>26</sup> Daňovými prázdlinami se označuje jedna z forem investičních pobídek, kdy investor je po určitou dobu zproštěn povinnosti odvádět některou daň, nebo je mu daň snížena. Státy tato opatření využívají k přilákání velkých investic a kvůli vzniku nových pracovních míst.

<sup>27</sup> Viz např. mezinárodní smlouva s Řeckem: článek 22 odst. 3 Vyhlášky ministra zahraničních věcí č. 98/1989 ze dne 19. 7. 1989 o smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů In: Sběrka zákonů, částka 24, vydána dne 25. 9. 1989. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

právo danit jednomu ze smluvních států, nebo se toto právo rozdělí a dojde k tzv. „*dohodě o rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy*“.<sup>28</sup> Takové dohody jsou žádoucí a díky tomu, že jejich počet stále narůstá, lze dovodit jejich důležitost. Jejich ustanovení může nejlépe vystihnout daňové zákony zemí, kterých se smlouva dotýká a tím tak odstranit možnost, že by mohlo dojít jak k právnímu, tak i k ekonomickému dvojímu zdanění. Poplatník má pak daňovou povinnost určenou jak vnitrostátním zákonodárstvím, tak i platnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění s příslušným státem.

Často jsou však i tato opatření málo, protože mezinárodní společnosti nemají většinou své pobočky pouze ve dvou státech, ale díky tomu, jak je ekonomika globalizována bývají pobočky nebo dceřiné korporace nadnárodních společností v několika různých státech. Pokud tedy koncern funguje ve více než dvou zemích, nelze prostřednictvím dvoustranných smluv zajistit, aby si daňový úřad mohl udělat pravdivý obraz o finančních tocích v koncernových společnostech, a nelze tedy zajistit, že poplatník bude zdaněn podle věrného odrazu skutečnosti.

### 1.4.3 Mnohostranná opatření

Mnohostranná opatření spočívají hlavně ve snaze států o mezinárodní harmonizaci v daňových otázkách, což se děje prostřednictvím některých mezinárodních organizací. Československo patřilo do roku 1989 do tzv. Východního bloku, kde to byly především smlouvy Rady vzájemné hospodářské pomoci. Dnes to jsou hlavně smlouvy Organizace spojených národů, Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a Evropské unie. Protože Česká republika je členem Evropské unie, jsou pro nás důležité směrnice Rady Evropské unie (dále jen „Rada“). Je to příkladem Směrnice Rady č. 90/435/EHS<sup>29</sup>, která byla přijata, aby došlo k určitému sjednocení podmínek při zdanění nadnárodních společností. Dále Směrnice Rady č. 90/434/EHS<sup>30</sup>,

---

<sup>28</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 33.

<sup>29</sup> Směrnice Rady č. 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností („*Council Directive 90/435/EEC of 23. July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*“) In: Úřední věstník L 225 ze dne 20. 8. 1990. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV%3A126037>.

<sup>30</sup> Směrnice Rady č. 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 o jednotném systému zdaňování při fúzích, rozdělení, převodech majetku a výměně akcií ve vztahu ke společnostem rozdílných členských států („*Council Directive 90/434/EEC of 23. July 1990 on the common system of taxation application to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States*“)

kteřá srovnává zdanění mezinárodních operací a konvence č. 90/436/EHS<sup>31</sup>, která se má využívat v případě sporů o převodní ceny.

Evropská unie je poměrně daleko v harmonizační úpravě u nepřímých daní, což jsou daň z přidané hodnoty a spotřební daně. To však neznamena, že by mělo urychleně dojít i k harmonizaci v oblasti přímých daní, kde stále převládá zákonodárství jednotlivých členských států. V důsledku toho se společnosti, které podnikají ve více členských státech, musí zabývat větším množstvím administrativy a menší korporace často podnikání ve více státech vzdávají. Bohužel oblast přímých daní je citlivou oblastí jak politicky, tak sociálně, a proto se jejich sladění většina států Evropské unie brání a považuje jej vysloveně za negativní přesto, že by nešlo o sjednocení sazeb, ale spíše by se jednalo o jednotná pravidla při výpočtu daňového základu, která by byla závazná pro všechny členské státy Evropské unie.

Odlíšné sazby daně totiž podněcují konkurenci i v mezinárodním měřítku, což by mělo být dobré pro výkon ekonomiky a mohlo by to také přispět k srovnávání daňového zatížení v rámci celé Evropské unie. Určení jednotných pravidel pro výpočet základu daně by mělo vést k odstranění velkého či dvojího zdanění, což by snížilo administrativu a také náklady. Odstranilo by to také nelegální využívání převodních cen a využívání rozdílů mezi daňovými systémy členských států.

Je zvažována i možnost, že by byl vytvořen model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ze strany Evropské komise je navrhováno, aby taková smlouva byla uvedena jako vzorový model a její standardní ustanovení by měla pro jednotlivé státy sloužit jako doporučení. Státy by pak mohly ke smlouvě přidávat komentáře či vznášet výhrady. To by ovšem mohlo vést v praxi i k tomu, že by tento model nemusel fungovat. Ovšem pro multilaterální smlouvu je nutné nalézt takové znění, které umožňuje její časté úpravy, které jsou u těchto smluv nutné. Další možností by mohla být smlouva, kterou by podepsaly všechny státy Evropské unie a její ustanovení by byla někde uprostřed mezi nástroji mezinárodního a komunitárního práva.

---

In: Úřední věstník L 225 ze dne 20. 8. 1990. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:31990L0434>.

<sup>31</sup> Konvence č. 90/436/EHS o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky („*Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*“) In: Úřední věstník L 225 ze dne 20. 8. 1990. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV%3A126038>.

## 1.5 Metody zamezení dvojího zdanění

Pokud má poplatník příjmy ze zahraničních zdrojů i ze zdrojů na území České republiky, o způsobu zamezení možného dvojího zdanění rozhoduje, zda je se zahraničním státem uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. Ta má pak přednost před vnitrostátním daňovým předpisem. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění pak stanovují kritéria a metody, které právo na zdanění vyhradí buď jen jednomu ze smluvních států, nebo se přizná omezené právo na zdanění daňových rezidentů státu zdroje příjmů, což rozdělí daňový výnos mezi smluvní státy. Jednotlivé metody upravuje i samotný zákon o daních z příjmů zejména v ustanovení § 38f ZDP.

K vyloučení dvojího zdanění jak příjmů, tak i majetku se využívají tři základní metody. Je to zápočet daně, dále vynětí příjmů ze zdanění a také možnost zahrnout daň zaplacenou v zahraničí do daňově uznatelných nákladů. První dvě zmíněné metody umožňují fakticky úplné vyloučení dvojího zdanění, ovšem třetí metoda dvojí zdanění pouze zmírňuje.

### 1.5.1 Metoda vynětí příjmů

První metoda, kterou je vynětí příjmů plynoucích ze zahraničí, je postavena na tom, že stát residence daňového poplatníka již nedaní určité příjmy, které byly dosaženy ve státě zdroje. Tyto příjmy dosažené v zahraničí se neuvádějí v základu daně v zemi residence. V některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění z dřívější doby jsou označeny takovéto příjmy jako osvobozené. V současné době je metoda vynětí uplatňována podstatně méně často, než tomu bylo u dříve uzavíraných smluv. U smluv, které byly uzavírány již Českou republikou, se nikdy nevyužila v případě zdanění příjmů z dividend, úroků a licenčních poplatků a také se nevyužívá vůči bezesmluvním státům.

Metoda vynětí má dvě základní formy, a to metodu úplného vynětí příjmů a metodu vynětí s výhradou progresu.

- Úplné vynětí

Znamená to, že pokud je tato metoda uplatněna na příjmy plynoucí ze zahraničního zdroje, nezahrnují se tyto příjmy do základu daně v zemi residence. Tyto příjmy se daní jen ve státě zdroje. Uplatňování metody úplného vynětí příjmů se

většinou v praxi neděje.<sup>32</sup> Sama Česká republika ji využívá pouze u některých druhů příjmů ve smlouvě s Brazílií.<sup>33</sup>

- Metoda vynětí s výhradou progrese

V tomto případě k úplnému vynětí zahraničního příjmu při stanovování základu daně nedochází. Zohledňuje se při výpočtu daně. Existují dva způsoby zohlednění:

- průměrování

kdy se při výpočtu daně podle této metody zjišťuje celosvětový základ daně a z něj se pak vypočte daň. Pak se vypočte daň pouze z příjmů z rezidentského státu, podílem vypočtené daně a celosvětového základu daně.

- vrchní dílek

při výpočtu daně jsou příjmy řazené do určité posloupnosti a při progresivním zdanění jsou upřednostňovány zahraniční příjmy před vnitrostátními.<sup>34</sup>

## 1.5.2 Metoda zápočtu daně

Při použití metody zápočtu daně se v zemi rezidence do základu daně počítají celosvětové zdanitelné příjmy. Ze základu daně se vypočítá daňová povinnost, která se snižuje o již zaplacenou daň v zahraničí.

Také v tomto případě lze podle způsobu zápočtu daně rozlišit v mezinárodní praxi dvě základní varianty, kterými jsou úplný zápočet a prostý zápočet.

- Úplný zápočet

Je to metoda, která je založena na snížení daňové povinnosti ve státě rezidenta o celou výši již uhrazené daně v zahraničí. Je jedno, jaká byla sazba daně zaplacené v zahraničí. V případě vyšší zahraniční sazby než tuzemské to může být i výhodné pro daňového poplatníka, protože se pak může snížit daň, která spadá pod jiný druh příjmů. Nižší zahraniční sazba zase přináší profit daňové správě v zemi rezidence. V České republice je tato metoda umožněna prostřednictvím ustanovení § 38f odst. 12 ZDP při zdaňování příjmů úrokového charakteru.

---

<sup>32</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 40.

<sup>33</sup> RYLOVÁ 2012 op. cit., s. 250.; Viz sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 200/1991 o podepsání Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (článek 23 odst. 2 této smlouvy) In: Sbírka zákonů, částka 40, vydána dne 30. 5. 1991. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

<sup>34</sup> TŮMA, BÁČA 1994 op. cit., s. 57 – 59.



- Prostý zápočet

Častěji se využívá prostého zápočtu, který by měl vyloučit, že vyšší zdanění ve státě zdroje příjmu nebude záporně ovlivňovat daňový výnos ve státě rezidence. Metoda opět využívá výpočet daně z celosvětových příjmů ve státě příjemce. Zápočet daně se však uskutečňuje pouze do výše, která vyjadřuje poměr zahraničního příjmu k celkové daňové povinnosti ve státě rezidence.<sup>35</sup>

### **1.5.3 Snížení základu daně o daň zaplacenou v zahraničí**

Tento způsob, kdy se zahrne daň zaplacená v zahraničí do daňově uznatelných nákladů v zemi rezidence, nelze úplně nazvat metodou zamezení dvojího zdanění. Pokud je tato metoda využita, dvojí zdanění se pouze zmírňuje, ale úplně se neodstraní. Využití nachází hlavně tam, kde není s určitým státem sjednána smlouva o zamezení dvojího zdanění a ani vnitrostátní zákonná úprava toto dvojí zdanění výslovně nevylučuje. Legislativa České republiky tuto metodu upravuje prostřednictvím ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a ustanovení § 6 odst. 13 ZDP. Zákon umožňuje část odvedené zahraniční daně započíst do nákladů v následujícím zdaňovacím období, a to takovou, která nemohla být započtena při použití metody prostého zápočtu, když daňová sazba uplatněná v zahraničí byla vyšší než tuzemská.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> *Tamtéž*, s. 60 – 62.

<sup>36</sup> *Tamtéž*, s. 64.

## 2 MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou přijímány za účelem zabránění zdanění mezinárodních příjmů v zemi původu i v zemi rezidenta z důvodu, aby daňové zatížení daňových poplatníků nebylo příliš vysoké. „*Pro daňové subjekty má být smlouva z hlediska daňového zatížení v podstatě neutrální a má zajišťovat objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba smluvní státy.*“<sup>37</sup>

Jedním z cílů těchto smluv je také výměna informací a spolupráce smluvních států, protože díky těmto smlouvám se lépe čelí možným mezinárodním daňovým podvodům a únikům. Díky těmto smlouvám mají daňový poplatníci právní jistotu při svých mezinárodních transakcích, protože se mohou obeznámit s právním režimem, ve kterém bude transakce probíhat podle příslušného článku mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a to ještě před jejím uskutečněním, což poskytuje poplatníkům ochranu před nesprávným postupem, který by mohl vést k problémům se správcem daně.

V případě, že je uzavíráno mnoho podobných, typově stejných právních vztahů, není od věci zavést pro tyto vztahy jednotnou či sjednocenou podobu. Je to výhodné jednak pro ty, kteří smlouvy uzavírají, v tomto případě státy, protože nemusí vytvářet vlastní mezinárodní smlouvy, ale mohou využít již vytvořené vzory. Stejně tak je to výhodné pro ty, kteří se smlouvami mají řídit, tedy daňové plátce, protože mohou očekávat, že pravidlo, které se objevilo v jedné smlouvě, bude v nějaké podobě součástí i smlouvy další.

Právě v případě smluv o zamezení dvojího zdanění byl takovýto vzor připraven, protože se této oblasti věnovaly dvě velké mezinárodní organizace a to Organizace spojených národů a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.<sup>38</sup> Jejich prostřednictvím byly vytvořeny nezávazné vzory smluv o zamezení dvojího zdanění a dostaly název podle těchto organizací. Existují tak:

- vzor (modelová smlouva) Organizace spojených národů<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> RYLOVÁ 2012 op. cit., s. 20.

<sup>38</sup> Zamezováním dvojitmu zdanění se sice zabývalo více mezinárodních organizací, ale pouze tyto dvě zmíněné organizace dosáhly reálných výsledků.

<sup>39</sup> Dle oficiálního názvu „*UN model double taxation convention between developed and developing country*“ je patrné zaměření smlouvy na rozvojové státy.

- vzor (modelová smlouva) Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj  
Vzory těchto smluv mají prakticky stejnou strukturu i formu, odlišnost lze najít pouze v tom, že je v nich rozdílně vychylován tok daňových výnosů.<sup>40</sup>

## 2.1 Důvody sjednávání

Důvodů pro uzavírání těchto mezinárodních smluv by se dalo nalézt jistě více, ale zamezení dvojímu zdanění příjmů daňových rezidentů smluvních stran v případě, že jsou rezidenty jednoho státu, avšak příjem jim plyne i z jiného státu, je ten nejvýznamnější. Princip, ze kterého mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění vycházejí, je totiž ten, že přednostní právo danit příjem má stát zdroje a stát příjemce má tedy již zaplacenou daň nějakým způsobem zohlednit.

Daňovým poplatníkům by smlouva neměla daňové zatížení snižovat ani zvyšovat, měla by být neutrální, ale státům, které jsou smlouvy účastny, by měla poskytnout spravedlivé rozdělení daňového výnosu. Proto by díky smlouvě nemělo docházet ke konfliktům z důvodů daňových nároků jednotlivých států z pohledu daňové konkurence, což je důležité v dnešní době, kdy je mnoho společností nadnárodních a právě daňová konkurence je využívána k tomu, jak přivést na určité území kapitál a investice, které v konečném důsledku generují další daňové výnosy.

Prostřednictvím mezinárodních smluv mohou také plánovat daňové zatížení svých celosvětových příjmů samotní poplatníci a samozřejmý je předpoklad, že díky těmto smlouvám mají daňové správy nástroj, jak lépe bránit daňovým únikům a také vyhýbání se plnění daňových povinností, což již bylo konstatováno.

Důvody pro uzavírání mezinárodních daňových smluv lze nalézt mnoho, odlišují se svým významem, patrně nejvýznamnější cíle smluv o zamezení dvojího zdanění lze shrnout do následujících bodů.<sup>41</sup>

- zamezení dvojího zdanění,
- zamezení dvojího nezdanění,
- zamezení či snížení možnosti daňových úniků,

---

<sup>40</sup> BIRD, Richard M. a Oliver. OLDMAN. c1990. *Taxation in developing countries*. 4th ed. London: Johns Hopkins University Press. ISBN 0801839440. S. 245.

<sup>41</sup> NERUDOVA, Danuše. 2008. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI. Daňová řada. ISBN 9788073573867. 131 – 132.

- umožnění přímé spolupráce daňových správ smluvních států při řešení problémů,
- zajištění daňové nediskriminace,
- přispívání k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů,
- zajištění objektivního rozdělení výnosu mezi dva smluvní státy.

Protože smlouvy by měly zabránit ekonomickému i právnímu dvojímu zdanění, ale také mají zajistit, že všechen zisk projde zdaněním přes daňovou správu jedné nebo druhé země, aby některé příjmy ze zdanění jednoduše nevypadly, je při této snaze důležitá výměna informací, kterou musí mezi sebou smluvními státy zajistit. To znamená, že je nutné mít veškeré typy daní, o kterých se budou požadovat informace, zahrnuté do příslušných smluv nebo dohod. Nelze očekávat, že jeden stát získá od druhého informace například o některé ze spotřebních daní v případě, že smlouva zahrnuje pouze daně z příjmu a majetku.

Výměnou informací je myšlen závazek jednoho státu poskytnout informace státu druhému. Ve smlouvě bývá uvedeno, že smluvní státy si budou vyměňovat informace (např. článek 26 modelové smlouvy OECD či článek 26 modelové smlouvy OSN). Toto ustanovení zabezpečuje, že smluvní strany si požadované informace předat musí, tj. žádná ze stran to nemůže odmítnout. Popsán je způsob, jakým mají být informace předávány, ale smlouva neupravuje jejich formu. Ta může být různá. Základní formy výměny informací lze popsat následovně:<sup>42</sup>

- na dožádání

v případě, že daňová správa potřebuje odpověď na určité specifické otázky, které se týkají konkrétního případu. Samotnou žádost lze podat až v okamžiku, kdy žádající stát využil všechny národní zdroje informací.

- automatická

znamená, že to jsou informace, které se opakovaně a pravidelně posílají a jejich předmětem jsou specifické položky příjmů, které mají všeobecnou povahu.

- spontánní

jsou informace, které jsou získány při daňových kontrolách určitého daňového subjektu a předávány jsou v okamžiku, kdy je předpoklad, že budou pro druhý stát zajímavé.

---

<sup>42</sup> RYLOVÁ 2012 op. cit., s. 29 – 30.

Všechny země si ovšem na požádání vyměňují i některé další druhy informací. Jsou to statistické údaje, informace o daňových reformách, schémata daňových úniků, které byly odhaleny, což jsou např. praktiky převodních cen apod. Tuto výměnu informací upravují i jiné právními předpisy, například v rámci Evropské unie je to několik směrnic a nařízení.<sup>43</sup>

## 2.2 Historie smluv

Inspiraci pro vznik a uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění lze hledat v historii. Jako nejstarší předchůdkyně těchto smluv je možné označit dohody, které upravovaly daňové vztahy ve státech, které byly federálně uspořádány. Regulace se ovšem týkala zdanění jen uvnitř jednoho státu. Takové smlouvy lze nalézt již v rakousko-uherské monarchii a byly také uzavírány mezi kantony tvořícími Švýcarskou konfederaci. Příkladem může být dohoda mezi Rakouskem a Maďarskem z roku 1909. Ovšem první smlouvou, která již byla mezinárodní dvoustrannou dohodou, byla smlouva sjednaná mezi Pruskem a Rakouskem v roce 1899. Širší uplatnění smlouvy našly až po skončení 1. světové války zásluhou Německa. Po skončení 1. světové války a vzhledem k jejím následkům panovala zřetelná snaha (hlavně z ekonomických důvodů) o smluvní úpravu daňových vztahů se sousedními zeměmi, samozřejmě tehdy i s Československem.<sup>44</sup>

V té době se touto problematikou začala zabývat také Společnost národů („*League of nations*“).<sup>45</sup> Byla to reakce na výzvu Mezinárodní finanční konference v Bruselu z roku 1920. Po třech letech skupina daňových odborníků vypracovala zprávu o dvojím zdanění, která byla předložena Ekonomické a finanční komisi Společnosti národů. Tato zpráva se stala podkladem ke zpracování prvního konceptu modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která byla zveřejněna v roce 1928. Ten se zaměřil na zdanění příjmů z mezinárodních transakcí ve státě rezidence. Tento model měl

---

<sup>43</sup>Např. Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých i nepřímých daní („*Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation*“) In: Úřední věstník L 336 ze dne 27. 12. 1977. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0799>. Směrnice umožňuje členským státům vzájemné poskytnutí informací, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní.

<sup>44</sup>NERUDOVA, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, roč. 14, č. 6, s. 59 – 62. ISSN 1211–7293.

<sup>45</sup>Jde o mezinárodní organizaci, která vznikla v důsledku konce 1. světové války a fungovala v letech 1919 – 1946 jako předchůdce Organizace spojených národů.

představovat vodítko pro uzavírání smluv tohoto typu. Samotná publikovaná smlouva byla pobídkou i pro další mezinárodní organizace, které také měly ambice vytvořit vlastní modelové smlouvy, které se měly stát univerzálním vzorem pro uzavírání mezinárodních dohod o zdanění.

Protože model zveřejněný v roce 1928 neobsáhl celou problematiku, byla Společností národů ustavena Fiskální komise, která dostala za úkol dopracovat původní vzorovou smlouvu. Z činnosti této komise vyšel v roce 1933 koncept multilaterální daňové dohody, která regulovala příjem z průmyslových a obchodních podniků, ovšem nikdy nenašla uplatnění v praxi. Další činnost komise, po konferencích, kde byly účastni i zástupci zemí Severní a Jižní Ameriky v letech 1940 a 1943 vyústila ve zveřejnění Mexického konceptu. Ten byl oproti minulému modelu založen primárně na danění ve státě zdroje a byl tedy výhodnější pro rozvojové země. Následná revize se opět navrátila k zásadě danění mezinárodních příjmů ve státě rezidence daňového subjektu a tak vznikl Londýnský koncept.

Mexický a Londýnský model posloužil v prvním desetiletí po skončení 2. světové války k uzavření více než sedmdesátky bilaterálních mezinárodních daňových smluv. Tyto smlouvy ovšem měly nedostatky a díky těmto nedostatkům se plně neprosadily a tedy nebyly dodržovány.

Jak se po 2. světové válce více propojovaly ekonomiky evropských zemí, bylo zřejmé, že bude potřeba vytvořit nějaký nástroj, který by odstraňoval dvojí mezinárodní zdanění. S postupující dobou a při stále větším propojování ekonomik význam modelů mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se stanovenými jednotnými principy, pravidly, definicemi pojmů a metodami vyloučení dvojího zdanění stále narůstal.<sup>46</sup>

### **2.3 Vzor OSN**

Historie vzniku tohoto vzoru, jak je uvedeno výše, sahá ještě před samotný vznik Organizace spojených národů. Po zániku Společnosti národů a založení Organizace spojených národů byla vytvořena Ekonomickou a sociální radou vytvořena Fiskální komise Organizace spojených národů, která sice dostala za úkol upravit Londýnský koncept modelové smlouvy, ale nějak významně se to nepodařilo.

---

<sup>46</sup> HOLMES, Kevin J. c2007. *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*. Amsterdam: IBFD. ISBN 9087220235. S. 57 – 58.

Modelová smlouva OSN je tedy vývojově starší a v současnosti se prakticky nepoužívá. Smlouvy podle tohoto modelu byly uzavírány hlavně s rozvojovými zeměmi, protože byl postaven primárně na danění v místě zdroje příjmů a pro tyto státy byl tedy výhodnější, neboť podporoval jejich rozvíjející se ekonomiku. Daňový výnos je tedy směřován do rozvojových států, protože je očividné, že investoři, kteří přicházejí do rozvojových zemí za účelem podnikání, budou z rozvinutých států a ne naopak.<sup>47</sup>

Československo tak v minulosti takové smlouvy uzavřelo například s Kypr<sup>48</sup> nebo se Srí Lankou.<sup>49</sup> Ovšem v současnosti již Česká ani Slovenská republika jako nástupnické státy Československa smlouvy podle tohoto vzoru neuzavírá.

## 2.4 Vzor OECD

Historie vzniku vzoru smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který vytvořila Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj nemá tak dlouhou minulost, protože samotná organizace nemá tak dlouhou historii. Aktivitu při tvorbě smlouvy začala vyvíjet již Organizace pro evropskou ekonomickou spolupráci („*Organisation for European Economic Cooperation*“), která byla předchůdkyní Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Také při přípravě tohoto vzoru měla hlavní slovo Fiskální komise. Vytvoření nového modelu bylo nutné jednak proto, že smluvní model OSN byl již zastaralý a hlavně nevyvážený, ale také z důvodu, že byl využíván jak Mexický, tak Londýnský vzor současně, tedy nebyl jednotný. Komise tedy měla vytvořit nový model bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění bez nedostatků, které se objevily u předcházejících návrhů, protože hlavním úkolem bylo, aby model přijaly všechny členské státy. Model se podařilo vytvořit a úspěšnost modelu byla

---

<sup>47</sup> THURONYI, Victor (ed.). 1998. *Tax law design and drafting*. Washington: International Monetary Fund. ISBN 1557756333. S. 809.

<sup>48</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 30/1981 ze dne 26. 1. 1981 o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Kyperské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku In: Sbíрка zákonů, částka 6, vydána dne 19. 3. 1981. Je zajímavé, že Slovensko tuto smlouvu s Kypr stále používá do dnešní doby. V dnešní době, kdy obě země jsou členy Evropské unie, a Kypr dosahuje vyšší životní úrovně, než Slovensko, je tento jednostranný model, který podporoval tehdy rozvojový Kypr, již přežitý. Na druhou stranu nutno podotknout, že Česká republika přijala novou smlouvu s Kypr až v roce 2009 a do této doby též uplatňovala socialistickou podobu smlouvy vzoru OSN.

<sup>49</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 132/1979 ze dne 12. 10. 1979 o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku In: Sbíрка zákonů, částka 25, vydána dne 30. 11. 1979. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

prokázána i tím, že osnovu tohoto modelu začaly využívat jak státy, které byly členy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, tak i státy, které stály mimo tuto organizaci.<sup>50</sup>

Vzor byl vytvořen pro smluvní strany, které jsou stejně ekonomicky vyspělé, nebo se k sobě blíží. Je založen na zdanění příjmů v zemi sídla společnosti nebo trvalého bydliště poplatníka. Československo tento model začalo používat po listopadu 1989 a pokračuje v tom i Česká republika od roku 1993 a smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírá na základě tohoto modelu. Samotná vzorová smlouva obsahuje třicet jedna, resp. třicet dva článků. Jsou to:

Článek 1	Okruh osob, na které se smlouva vztahuje	(„ <i>Person covered</i> “)
Článek 2	Okruh daní, na které se smlouva vztahuje	(„ <i>Taxes covered</i> “)
Článek 3	Definice	(„ <i>General definitions</i> “)
Článek 4	Rezidentura	(„ <i>Resident</i> “)
Článek 5	Stálá provozovna	(„ <i>Permanent establishment</i> “)
Článek 6	Příjmy z nemovitého majetku	(„ <i>Income from immovable property</i> “)
Článek 7	Příjmy podniků	(„ <i>Business profits</i> “)
Článek 8	Mezinárodní doprava	(„ <i>Transports</i> “)
Článek 9	Sdružené podniky	(„ <i>Associated enterprises</i> “)
Článek 10	Dividendy	(„ <i>Dividends</i> “)
Článek 11	Úroky	(„ <i>Interests</i> “)
Článek 12	Licenční poplatky	(„ <i>Royalties</i> “)
Článek 13	Zisky s nakládáním s majetkem	(„ <i>Capital gains</i> “)
Článek 14	vypuštěn <sup>51</sup>	
Článek 15	Příjem ze zaměstnání	(„ <i>Income from employment</i> “)
Článek 16	Tantiémy	(„ <i>Directors' fees</i> “)
Článek 17	Umělci a sportovci	(„ <i>Artistes and Sportsman</i> “)
Článek 18	Důchody	(„ <i>Pensions</i> “)

<sup>50</sup> NERUDOVÁ 2008. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie* op. cit., s. 134 – 135.

<sup>51</sup> Tento článek obsahoval úpravu nezávislých povolání. Důvodem pro který byl článek vypuštěn, byla definice stálé základny, jejíž definice byla v kolizi s definicí stálé provozovny v čl. 5. Příjem plynoucí ze svobodného podnikání se tedy posuzuje podle čl. 7 – příjmy podniků. Blíže k tomu viz Sdělení Ministerstva Financí České republiky č. j. 251/995 352/2000 In: Finanční zpravodaj 2001, č. 1 ze dne 29. 1. 2001.



Článek 19	Veřejné funkce	(„ <i>Government service</i> “)
Článek 20	Studenti	(„ <i>Students</i> “)
Článek 21	Jiné příjmy	(„ <i>Other income</i> “)
Článek 22	Majetek	(„ <i>Capital</i> “)
Článek 23 A	Metoda zamezení vynětím	(„ <i>Exemption method</i> “)
Článek 23 B	Metoda zamezení zápočtem	(„ <i>Credit method</i> “)
Článek 24	Zákaz diskriminace	(„ <i>Non-discrimination</i> “)
Článek 25	Řešení případů dohodou	(„ <i>Mutual agreement procedure</i> “)
Článek 26	Výměna informací	(„ <i>Exchange of information</i> “)
Článek 27	Pomoc při výběru daní	(„ <i>Assistance in the collection of taxes</i> “)
Článek 28	Členové diplomatických misí	(„ <i>Members of diplomatic posts</i> “)
Článek 29	Územní rozsah	(„ <i>Territorial extension</i> “)
Článek 30	Vstup v platnost	(„ <i>Entry into force</i> “)
Článek 31	Výpověď	(„ <i>Termination</i> “)

Tato smlouva je pouze typovým vzorem, který slouží jako vodítko k psaní a uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění. Jednotlivé státy si mohou prostřednictvím sjednaných povolených výhrad smlouvy upravovat, stejně tak jednotlivé články nemusí stát sami o sobě, ale mohou se slučovat a také se může měnit jejich pořadí.

## 2.5 Multilaterální dohody

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány mezi dvěma státy, ale lze je uzavírat i na úrovni multilaterální. Častější jsou sice smlouvy bilaterální, ale pokud existuje skupina zemí, která má společné ekonomické a sociální zájmy, lze uzavřít smlouvu na multilaterální úrovni. Ovšem jednotná modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění, která by byla vhodná pro spolupráci více států, je na vytvoření tak složitá, že prakticky neexistuje. Je sice pravda, že již v roce 1971 se o něco takového pokusily státy Jižní Ameriky prostřednictvím Andského modelové konvence o zdanění příjmu, kapitálu a majetku („*Andean Pact Model Income, Capital and Wealth Tax Convention*“). V roce 1987 pak Sdružení národů jihovýchodní Asie („*Association of South East Asian Nations*“) připravilo modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění pro členské státy sdružení („*Intra-ASEAN Model Double Tax Convention*“). Ovšem tyto

smlouvy nevyhověly požadavku vhodnosti pro jakýkoliv stát. Proto i multilaterální smlouvy využívají modelovou smlouvu OECD nebo modelovou smlouvu OSN a upravují si jejich články podle svých potřeb.<sup>52</sup>

### 2.5.1 Severská smlouva

Existují příklady fungujících multilaterálních smluv. Mnohostranná spolupráce v oblasti daní funguje v případě Severské smlouvy<sup>53</sup> („*the Nordic Double Tax Treaty*“). Tato smlouva zavazuje Dánsko, Faerské ostrovy, Finsko, Island, Norsko a Švédsko ke spolupráci v oblasti daní z příjmů a majetku. Tato multilaterální smlouva o zamezení dvojího zdanění byla přijata již v roce 1996 a vychází z modelu smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Ovšem obsahuje i ustanovení, která v modelové smlouvě nejsou. Je to například zvláštní ustanovení upravující problematiku stálé provozovny, což souvisí s úzkou spoluprací těchto ekonomik, která se projevuje hlavně při využívání přírodních zdrojů. Díky tomu je ve smlouvě článek, který zohledňuje vládní aktivity, které jsou prováděny kvůli průzkumu, mapování a těžbě uhlovodíkových surovin.<sup>54</sup>

### 2.5.2 Smlouva o daních z příjmů CARICOM

Dalším, kdo řešil vzájemné daňové vztahy, byly země karibské oblasti. Tato aktivita zemí Karibského společenství („*the Carribean Community*“; ve zkratce „CARICOM“) spadá již do roku 1973. I tato smluvní spolupráce vycházela z principů modelových smluv OSN a OECD, ale větší právo na zdanění bylo dáno málo rozvinutým státům. Vyspělejší členské státy byly ochotné prostřednictvím smlouvy omezit maximální výši srážkové daně u úroků na 10 % a u licenčních poplatků na 5% a málo rozvinuté země si mohly výši srážkové daně stanovit prostřednictvím vlastních právních předpisů. Tato smlouva však byla překonána. Nová multilaterální smlouva o zamezení dvojího zdanění vznikla v roce 1994 a podepsalo ji 11 členů Karibského společenství. Vzájemnou daňovou spolupráci odmítly pouze tři státy - Bahamy, Barbados a Surinam. Tato dohoda je specifická tím, že právo danění je výhradně ve

---

<sup>52</sup> HOLMES 2007 op. cit., s. 63 – 65.

<sup>53</sup> Oficiální název Severské smlouvy: „*Convention between the Nordic Countries for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and on Wealth (the Nordic double tax treaty)*“, ze dne 23. 9. 1996.

<sup>54</sup> HOLMES 2007 op. cit., s. 64.

státě zdroje příjmů. To přináší jednoduchou administrativu při danění příjmů z mezinárodních transakcí mezi smluvními státy. Investor musí znát pouze způsob danění v zemi zdroje příjmů a pro stát je zde možnost lákat potencionální investice výhodnými daňovými podmínkami. Tento způsob danění patrně vychází z historických zkušeností těchto států, protože tyto státy přicházely o daňové výnosy díky smlouvě s Velkou Británií, která byla uzavřená ve čtyřicátých letech a zvýhodňovala stát rezidenta.<sup>55</sup>

### 2.5.3 Další multilaterální dohody

Ve 20. století bylo uzavřeno několik dalších smluv o zamezení dvojího zdanění na multilaterální úrovni. Například v roce 1922 to byla dohoda Rakouska, Maďarska, Itálie, Rumunska a Království Srbů, Chorvatů a Slovinců.<sup>56</sup> V roce 1964 pak uzavřely dohodu země Beneluxu o vzájemné administrativní spolupráci. Ani Afrika nezůstala stranou a v roce 1957 podepsaly Čad, Gabon, Střední Kongo, Ubangi-Shari a Francouzská rovníková Afrika Smlouvu o dani z příjmů. Další smlouva byla v Africe podepsána v roce 1961 a týkala se zdanění movitého majetku. Jak již bylo uváděno výše v roce 1971, byla uzavřena smlouva mezi Bolívií, Chile, Kolumbií, Ekvádorem, Peru a Venezuelou, Andská modelová konvence o zdanění příjmu, kapitálu a majetku („*Andean Pact Model Income, Capital and Wealth Tax Convention*“), která se týkala daně z příjmů.

Na okraj je možné poznamenat, že dokonce již v roce 1931, prostřednictvím Společnosti národů, byla podepsána Smlouva o motorových dopravních prostředcích a Protokol upravující otázky zdaňování zahraničních motorových dopravních prostředků, ke které se přihlásilo celkem 44 členských států.<sup>57</sup>

## 2.6 Koncepce Evropské unie

Česká republika jako člen Evropské unie musí dodržovat její pravidla, která se vztahují i na oblast daňové problematiky a s ní související mezinárodní dvojí zdanění. Evropská unie je vysoce integrována právě prostřednictvím ekonomiky

---

<sup>55</sup> LANG, Michael. c2010. *Tax treaties: building bridges between law and economics*. Amsterdam: IBFD. ISBN 9087220855. S. 229 – 231.

<sup>56</sup> *Tamtéž*, s. 86.

<sup>57</sup> HOLMES 2007 op. cit., s. 64 – 65.

a součástí toho je i jednotný vnitřní trh. Proto se Evropská unie se snaží harmonizovat i své ekonomické systémy, aby bylo možné využívat důležité ekonomické svobody, což je volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. Ovšem Evropská unie není homogenní útvar, ale sdružení států, které mají odlišný kulturní i historický vývoj a proto také mají odlišné státní systémy v oblasti ekonomiky.

Daňovou problematiku okrajově řešilo primární právo již v člancích 95 až 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství.<sup>58</sup> Pozornost je věnována hlavně úpravě nepřímých daní a jeden článek zmiňuje i přímé daně. Veškerá ustanovení mají usnadňovat vzájemné obchodování mezi státy, proto dovážené výrobky nesmí být podrobeny vyšší dani. Daňovou problematiku řeší i přístupové smlouvy, které jako jediné umožňují státům na určitou dobu výjimky, kdy se národní předpisy nemusí shodovat s akty Evropských společenství.<sup>59</sup>

V roce 2009 byla přijata Smlouva o fungování Evropské unie, jako součást tzv. Lisabonské smlouvy, a v ní jsou daňové problematice věnovány články 110 až 113. Smlouva o fungování Evropské unie znovu klade důraz na potřebu harmonizovat daně za účelem plynulosti hospodářské soutěže.<sup>60</sup>

Přesto, že je tato oblast velmi složitá, podařilo se dojít k značně pokročilejší harmonizaci a tím pádem k zamezení dvojímu zdanění alespoň v oblasti daně z přidané hodnoty, kde není tolik třecích ploch jako v oblasti přímých daní. „*Harmonizace nepřímých daní je nezbytná pro zajištění fungování společného trhu, který je založen na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu.*“<sup>61</sup>

Počátek harmonizace daňových systémů daně z přidané hodnoty přineslo zavedení jednotného typu daně, tedy daně z přidané hodnoty. Jednotlivé státy měly vlastní metody výběru nepřímých daní a s tím bylo spojeno i to, že názvy těchto daní byly také odlišné. Například daň z přidané hodnoty používala Francie, ale často se vyskytovala mezi státy daň z obratu, která způsobovala vícenásobné zdanění. Proto

---

<sup>58</sup> Viz bývalé články 95 – 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (články 90 – 93 Smlouvy o Evropských společenstvích). Dostupné z: [http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva\\_o\\_es\\_nice.pdf](http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf).

<sup>59</sup> ŠIROKÝ, Jan. 2009. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde. Praktické ekonomické příručky. ISBN 9788072017461. S. 21 – 24.

<sup>60</sup> Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie (2012/C326/01) In: Úřední věstník C 326/47 ze dne 26. 10. 2012. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=CS>.

<sup>61</sup> ŠIROKÝ 2009 op. cit., s. 113.

prostřednictvím první směrnice Rady č. 67/227/EHS<sup>62</sup> bylo zavedeno používání daně z přidané hodnoty s cílem jednotného odklonu od daně z obratu. Ovšem než na její zavedení přistoupily všechny státy, bylo potřeba přijmout ještě další směrnice, které její zavedení podpořily.<sup>63</sup>

Teprve šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS<sup>64</sup>, která byla dani z přidané hodnoty věnována a jejíž obsah lze nalézt v platné směrnici Rady č. 2006/112/ES<sup>65</sup> o společném systému daně z přidané hodnoty, přinesla komplexně zpracovanou problematiku daně z přidané hodnoty. Její přijetí si vynutily přetrvávající rozdíly mezi daňovými systémy, které zapříčiňovaly jak dvojí zdanění, tak i nezdanění. Nejčastěji se tyto problémy vyskytovaly v oblasti zdaňování služeb a také při osvobození od daně či vracení daně při dovozu.<sup>66</sup>

Směrnice Rady č. 77/388/EHS (převzatá směrnicí Rady č. 2006/112/ES) tedy v plné šíři postihla problematiku výběru nepřímých daní a to jak při vnitrounitním obchodu, tak při dovozu z třetích zemí. Směrnice díky společnému systému daně z přidané hodnoty odstraňuje odlišnosti jednotlivých národních daňových systémů. Pokud by mělo dojít ke kolizi při zdanění je to ošetřeno tak, že daň z přidané hodnoty se vybere v zemi konečné spotřeby. Toto opatření má být pouze přechodné do doby než by byla vůle zavést jednotnou sazbu této daně. Záměrem totiž je, aby bylo přerozdělování daně z přidané hodnoty spravedlivé, že bude na tuto daň aplikováno ustanovení výběru daně v zemi původu.<sup>67</sup>

Přímé daně zatím harmonizovány nebyly, protože je v této oblasti více problémů. Jednak je to vyloženě nechut' států tuto oblast sjednotit, protože je to

---

<sup>62</sup> První směrnice Rady č. 67/227/EHS ze dne 11. 4. 1967 o harmonizaci legislativy členských států zahrnující daň z obratu („*First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes*“) In: Úřední věstník P 071 ze dne 14. 4. 1967. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31967L0227>.

<sup>63</sup> ŠIROKÝ 2009 op. cit., s. 119 - 122.

<sup>64</sup> Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („*Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment*“) In: Úřední věstník L 145 ze dne 13. 6. 1977. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:31977L0388>.

<sup>65</sup> Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („*Council Directive 2006/112/EEC of 28 November 2006 on the common of value added tax*“) In: Úřední věstník L 347/1 ze dne 11. 12. 2006. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>.

<sup>66</sup> ŠIROKÝ 2009 op. cit., s. 123.

<sup>67</sup> *Tamtéž*, s. 123 – 124.

významný nástroj jejich hospodářské politiky, a dále je problémem dvojí účetní systém a to anglosaský a kontinentální. Kontinentální účetnictví zjišťuje daňový základ, kdežto v anglosaském účetnictví je daňový základ od hospodářského výsledku velmi často odlišný. Dalším důvodem je i to, že pro Evropskou unii byly přímé daně až na druhém místě, větší důležitost byla přikládána právě dani z přidané hodnoty, tedy nepřímým daním. Přesto je snaha o určitou harmonizaci a členské státy Evropské unie si společné cíle stanovily. Ovšem nelze konstatovat, že jejich plnění je dostatečné.<sup>68</sup>

Protože globalizace je v současnosti hnacím motorem ekonomiky, tak díky ní se stále více ukazuje význam multilaterálních smluv. Toto si uvědomuje i vedení Evropské unie, proto byl připraven vlastní návrh vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tzv. Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění („*EU Model Tax Convention*“). Tento model by měl být předobrazem jediné multilaterální smlouvy, kterou by měly podepsat všechny členské státy a která by tak nahrazovala všechny platné bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění členských zemí.

Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění by představoval následující:<sup>69</sup>

- nové smlouvy o zamezení dvojího zdanění by namísto členských států vyjednávala Evropská unie,
- nutnost koordinace daňové politiky v oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění vzhledem k nečlenským státům,
- obsahoval by rozhodčí doložku a rozhodčím orgánem by byl Soudní dvůr Evropské unie,
- výhody plynoucí ze smlouvy by se měly vztahovat na všechny rezidenty z členských států Evropské unie, i na stálé provozovny, pokud by byly umístěny v některém z členských států,
- aplikována by byla pouze jedna metoda zamezení dvojího zdanění, metoda vynětí,
- součástí by byly ustanovení znemožňující zneužití smlouvy.

Tento model vyvolává celou řadu otázek, ale nejvíce je diskutována hlavně forma smlouvy. Není stále jasné, zda bude pouze doporučující nebo bude mít nějakou zavazující formu. Ani struktura smlouvy není definitivní, protože by měla umožňovat

---

<sup>68</sup> *Tamtéž*, s. 61 - 64.

<sup>69</sup> SKALICKÁ 2010 op. cit., s. 10.

časté revize, které jsou u multilaterálních smluv často potřeba, z důvodu změn národních legislativ.<sup>70</sup> Také by tato smlouva musela být přijata formou směrnice, tedy všemi státy. Proto lze považovat za vysoce nepravděpodobnou takovou situaci, že by v horizontu následujících několika let byla taková smlouva přijata.

## 2.7 Komentáře k mezinárodním smlouvám

Komentáře k modelové smlouvě OECD jsou významné díky tomu, že obsahují již desítky let zkušeností států s uplatňováním jednotlivých smluvních ujednání. Není to ovšem přímý pramen práva, nejsou závazným právním předpisem, je to pouze výkladový prostředek. Žádný stát se těmito komentáři nemusí řídit.<sup>71</sup>

Samotná Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj má na základě článku 5 písm. b) Konvence o Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj („*Convention on the OECD*“)<sup>72</sup> možnost dávat členům doporučení. Fiskální komise OECD stále novelizuje modelovou smlouvu a současně s tím komentuje model v anglickém i francouzském jazyce. Význam tohoto snažení je v tom, že obsahuje dlouhodobé zkušenosti různých států z fungování modelové smlouvy a jejích ustanovení v běžném ekonomickém životě. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj díky těmto zkušenostem může provádět podrobný výklad jednotlivých ustanovení modelu. Komentáře sice nejsou pro státy právně závazné a není nutné se jimi řídit, ale většina států zkušenosti jistě zohledňuje.

Výklad obsažený v komentářích lze využít pouze na odpovídající ustanovení smluv. V praxi to znamená, že lze využít pouze komentáře, které jsou vydané k té modelové smlouvě, která sloužila jako podklad pro sjednání konkrétní dohody o zamezení dvojího zdanění a byly vydány v době, kdy byla smlouva uzavírána, jinak by pozdější komentáře mohly zapříčinit změny v daňových povinnostech, a to by bylo v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.<sup>73</sup>

Ustanovení mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána, mají vyšší právní sílu než vnitrostátní úprava dle článku 10 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České

---

<sup>70</sup> NERUDOVÁ 2008. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie* op. cit., s. 130 – 131.

<sup>71</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 228 – 229.

<sup>72</sup> Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 266/1998 o přístupu České republiky ke Konvenci o Organizaci pro ekonomickou spolupráci rozvoj a Dodatkovým protokolům č. 1 a č. 2 In: Sbirka zákonů, částka 94, vydána dne 20. 11. 1998.

<sup>73</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 245 – 247.

republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů (dále jen jako „Ústava České republiky“). Proto se musí nejdříve posuzovat význam ustanovení příslušné platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Když ze znění nelze situaci jednoznačně určit, lze využít výklad, který je obsahem komentářů. Bohužel ne vždy lze nalézt odpovědi, protože je možné, že konkrétní smlouva nemusí odpovídat modelu, ke kterému jsou komentáře provedeny.

## 2.8 Zákaz diskriminace

Jako jeden z důvodů pro uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se uvádí také zákaz diskriminace. Tento požadavek pochází z vnitrostátního práva, konkrétně z Listiny základních práv a svobod<sup>74</sup>, která svými články 3 a 42 garantuje cizincům rovné nakládání, ochranu základních práv a svobod. Tuto jistotu obsahuje i modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění, která v článku 24 zakazuje znevýhodněné zdaňování z důvodu státní příslušnosti. Nelze tedy nevýhodným zdaněním postihnout ani příjmy, ale ani způsob výpočtu základu daně. V případě modelové smlouvy OECD se dle jejího článku 24 odst. 6 všechna pravidla zákazu diskriminace plynoucí ze smlouvy použijí na všechny daně ukládané smluvním státem. Tedy jak na daně přímé, tak nepřímé. Ovšem každá smlouva taková ustanovení nemusí obsahovat, je tedy nutné se pokaždé s jednotlivou smlouvou dostatečně seznámit.

Tyto smlouvy a jejich ustanovení se vztahují hlavně na rezidenty obou států, ve kterém mají bydliště nebo sídlo a jsou účastníky smlouvy, nelze tedy její účinnost vztahovat na rezidenta dalšího, v tomto případě třetího státu.

Článek 24 modelové smlouvy OECD je konstruován tak, že smluvní státy jsou povinny přistupovat rovným způsobem jak ke svým rezidentům, tak i k nerezidentům. Nerezidenti nesmí být daněni jiným způsobem než rezidenti. Zákaz diskriminace se tak dokonce vztahuje i na odlišné subjekty, než jsou rezidenti. Ovšem také tyto smlouvy obsahují, že rezidenti si oproti nerezidentům mohou odečíst navíc některé položky, které se tak stávají odečitatelné pro rezidenty a zůstávají neodečitatelné pro rezidenty druhého smluvního státu. Postavení nerezidenta ze smluvního státu nesmí být nikdy horší, než je postavení nerezidenta z nesmluvního státu.

---

<sup>74</sup> Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 ze dne 16. 12. 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti In: Sběrka zákonů, částka 1/1993, vydána dne 28. 12. 1992.



Také se musí plně uznávat odečitatelnost nákladů, které jsou součástí faktur pocházejících od daňového subjektu druhého smluvního státu, a která nesmí být ničím podmiňována. Ovšem toto nemusí platit vždy, protože příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění může stanovovat jinak díky článkům 9. (spojené podniky), 11 (úroky) a 12 (licence) modelové smlouvy OECD.

Dále článek 24 odst. 5 modelové smlouvy OECD stanovuje zákaz diskriminace pro podniky, které jsou kapitálově provázané. Smlouva o zamezení dvojího zdanění musí obsahovat ustanovení, že pokud jeden subjekt vlastní druhý subjekt, který byl zřízen podle právního řádu druhého smluvního státu, nesmí se to projevit ve znevýhodnění jednoho či druhého subjektu v daňových otázkách. Smluvní stát musí na tyto společnosti použít stejný postup, jako kdyby to byly spojené společnosti zřízené podle národního práva.

## **2.9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v právním řádu České republiky**

Obecně postavení mezinárodních smluv upravuje článek 10 Ústavy České republiky takto: *„Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“* Mezinárodní smlouvy jsou součástí právního řádu České republiky a v případě rozporu s vnitrostátním zákonem před ním mají přednost. To znamená, že se jimi musí řídit při rozhodování i soudce.

Další závazky České republiky z pohledu mezinárodních smluv upravuje v člancích 26 a 27 také Vídeňská úmluva o smluvním právu č. 15/1988 Sb.<sup>75</sup>, kde je zakotveno, že *„každá platná smlouva zavazuje smluvní strany a musí být plněna v dobré víře“*, zároveň však říká, že *„strana se nemůže dovolávat ustanovení svého vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění smlouvy“*, takže i díky tomuto je dána závaznost mezinárodních smluv pro stát. V případě nezávaznosti by bylo jednoduché pro stát smlouvu ignorovat a využít vnitrostátního práva s odkazem na odlišnost obou úprav.

---

<sup>75</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 ze dne 4. 9. 1987 o Vídeňské smlouvě o smluvním právu In: Sbírka zákonů, částka 2/1988, vydána dne 26. 2. 1988.

Většina českých autorů,<sup>76</sup> kteří se této problematice věnují tvrdí, že „smlouvy o zamezení dvojího zdanění by principiálně neměly zhoršit postavení poplatníka oproti vnitrostátní úpravě“.<sup>77</sup> Tento problém nelze hodnotit jen jako finančně právní, ale právě pro finanční právo je důležitý.

Jiní autoři, např. H. Skalická, ovšem tuto tezi odmítají. Argumentem je pro H. Skalickou odkaz na to, že v ustanovení § 37 ZDP je zakotveno následující: „Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“ Jde tedy o takový výklad, že „pokud mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva, a to striktně i v případech, že se jedná o úpravu méně příznivou než, jaká je stanovena v zákoně.“<sup>78</sup> Skalická tedy zastává názor, že se ustanovení mezinárodní smlouvy použijí vždy bez toho, že se zkoumají důsledky jejího použití na daňového poplatníka.

H. Skalická se nepřímo opírá i o judikaturu českých soudů. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. června 2009, č.j. 2 Afs 83/2008 - 58, nadřazuje zvláštní úpravu mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nad úpravu zákona o daních z příjmů: „Opačný výklad by vedl k absurdním důsledkům, kdy by aplikace normy, která má být použita přednostně (Smlouva) mohla být vyloučena úpravou, která má fakticky jen povahu subsidiární (vnitrostátní legislativa).“<sup>79</sup> Meritum projednávané věci však v tomto případě nesleduje ukládání nových povinností prostřednictvím mezinárodní smlouvy, ale terminologický spor zda pojem, který je zároveň definován mezinárodní smlouvou, pod takovou smlouvu podřadit, či zda ho pojmově podřadit pod existující úpravu ve vnitrostátním předpisu – zákonu o daních z příjmů. V daném případě nebylo možné překvalifikovat pojem „úrok“ na „podíl ze zisku“ dle vnitrostátní úpravy: „Takový přístup není možné akceptovat, neboť interpretačně nespornému pojmu úrok

---

<sup>76</sup> DĚRGEL, Martin. Mezinárodní zdanění příjmů. *Daně a právo v praxi*. 2009, roč. 14, č. 12, s. 2 – 9. ISSN 1211–7293. S. 3; VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. 2010. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788073575502. S. 21; RYLOVÁ, Zuzana. 2006. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 2. vyd. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 8072633546. S. 19.

<sup>77</sup> VYŠKOVSKÁ 2010 op. cit., s. 21.

<sup>78</sup> SKALICKÁ, Hana. 2011. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 150 Otázek a odpovědí z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788073576776. S. 37.

<sup>79</sup> Obdobně bylo judikováno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. dubna 2009, č.j. 2 Afs 42/2008 - 62.

*užitého Smlouvou, dává odlišný obsah, byť s odkazem na vnitrostátní daňovou úpravu.*<sup>80</sup> Nešlo tak o stanovování další povinnosti mezinárodní smlouvou nad rámec české právní úpravy, a to proto, že česká právní úprava takový pojem definičně obsahovala a subsumovala pod podíl na zisku. Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění má v takových případech jistě vyšší právní sílu, ale ani ji není možné aplikovat vytržením z důvodů, pro které byla uzavřena. Dle článku 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu má být mezinárodní smlouva vykládána i s „*přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy*“.

S výkladem H. Skalické se tak lze těžko ztotožnit. Lze spíše dovozovat, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou určitou kolizní normou, která určuje, kam bude směřovat daňový výnos z toho kterého příjmu rezidenta nebo nerezidenta. Nemůže však zakotvovat povinnosti nerezidentů, které jim vnitrostátní předpis neukládá. Takový výklad by byl v rozporu se zásadou diskriminace, protože by rezidenty smluvního státu znevýhodňoval oproti rezidentům bezesmluvního státu.

Vždy je nutné mít na paměti, že účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je snížení daňového zatížení poplatníků, proto tedy *„smlouvy zásadně nestanovují poplatníkům žádné nové daňové povinnosti, které by již nebyly v národních daňových předpisech smluvních států obsaženy, ani tato vnitrostátní pravidla nemohou zpřísnovat“*.<sup>81</sup> Pokud by tomu tak nebylo, bylo by ustanovení § 37 ZDP a také článek 10 Ústavy České republiky v rozporu s tím, za jakým účelem jsou přijímány mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, protože stanovováním nových daňových povinností daňovým poplatníkům by se zhoršovalo jejich právní postavení, čímž by se míjel samotný účel existence mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Ač má v těchto případech mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění vyšší právní sílu než zákon o daních z příjmů, lze ji přednostně aplikovat pouze v souladu s jejím smyslem a účelem.

---

<sup>80</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. června 2009, č.j. 2 Afs 83/2008 - 58.

<sup>81</sup> DĚRGEL 2009 op. cit.

### 3 VNITROSTÁTNÍ ASPEKTY DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Problematiku mezinárodního dvojího zdanění řeší podrobně i právní předpisy České republiky. V České republice musí být ukládání daní stejně jako i jiných povinností v souladu s ústavním pořádkem. Daně jsou výslovně zmíněny v článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, kde je zakotveno, že daně „lze ukládat pouze na základě zákona“. V oblasti mezinárodního zdanění příjmů je to v případě České republiky zejména zákon o daních z příjmů, který se týká hmotněprávní stránky věci, a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který řeší procesní problematiku mezinárodního dvojího zdanění v České republice, a samozřejmě jednotlivé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s jinými státy.

#### 3.1 Zákon o daních z příjmů

Daně z příjmů se dělí na daň z příjmů fyzických osob a na daň z příjmů právnických osob. Obě tyto daně upravuje zákon o daních z příjmů. Z hlediska mezinárodního dvojího zdanění jsou důležitá ta ustanovení zákona o daních z příjmů, která se týkají subjektů daně, předmětu daně, zdrojů příjmu a nejvýznamnější ustanovení představuje vyloučení dvojího zdanění příjmu ze zahraničí.

*„Zákon o daních z příjmů prioritně řeší předmět zdanění, tedy příjmy z činností vykonávaných na území České republiky nebo z majetku umístěného na území České republiky, a to bez ohledu na osoby, kterým tyto příjmy plynou.“<sup>82</sup>* Fyzické a právnické osoby, kterým plynou nějaké příjmy, které jsou předmětem zdanění, jsou tak poplatníky daně z příjmu.

Daňově právní vztah daňového subjektu ke státu vzniká tím způsobem, že se daňový subjekt na území státu po předem určenou dobu zdržuje. Pak lze hovořit o osobní daňové příslušnosti. Také se na území státu mohou nacházet zdroje, ze kterých daňovému subjektu plynou příjmy, případně je tam umístěn jeho majetek. Pak jde o věcnou daňovou příslušnost. Jak osobní, tak i věcná daňová příslušnost subjektu daně představuje důvod, aby příjmy daňového subjektu byly zdaněny ve státě, ke kterému má daňový subjekt daňově právní vztah.

Daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob jsou předmětem zákona o daních z příjmů. Aby byl tento zákon shodně aplikován, vydalo Ministerstvo

---

<sup>82</sup> RYLOVÁ 2006 op. cit., s. 33.

financí ČR k tomuto zajištění Pokyn č. D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.<sup>83</sup> Tento pokyn později (pro zdaňovací období započaté v roce 2011) nahradilo Generální finanční ředitelství pokynem GFŘ č. D-6<sup>84</sup>, a v současné době je aktuální pokyn GFŘ č. D-22<sup>85</sup>. Je nutno poznamenat, že zmíněné pokyny nejsou právní normou, ale pouze jejím výkladem a návodem, jak by měly postupovat správci daně při řešení výkladových problémů zákona o daních z příjmů. V případě sporu poplatníka se správcem daně však pokyn není pro soud závazný, soud se řídí toliko vlastním výkladem právní normy zákona o daních z příjmů. Rozsah daňové povinnosti v České republice určuje úprava osobní a věcné daňové příslušnosti.

### 3.1.1 Osobní daňová příslušnost

*„Osobní daňovou příslušností se rozumí vztah fyzické nebo právnické osoby ke státu.“*<sup>86</sup> Kritériem, které vymezuje vztah mezi fyzickou osobou a Českou republikou je bydliště fyzické osoby na území České republiky, nebo to, že se obvykle zdržuje na území České republiky. *„Bydlištěm na území České republiky ... se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“*<sup>87</sup> Podmínka stálého bytu je splněna v případě, že se jedná o vlastní byt poplatníka, ale také v případě pronájmu. Tento byt může být dokonce pronajat poplatníkem jiné osobě a to za podmínky, že poplatník má možnost užívat byt znovu bez prodlevy. *„Úmysl poplatníka zdržovat setrvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání,*

---

<sup>83</sup> Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 15/107 705/2006 In: Finanční zpravodaj 2006, č. 11-12 ze dne 14. 12. 2006.

<sup>84</sup> Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 32320/11-31 In: Finanční zpravodaj 2011, č. 7 ze dne 30. 11. 2011. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFRC\\_D\\_6.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFRC_D_6.pdf).

<sup>85</sup> Pokyn GFŘ č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 5606/15/7100-10 In: Finanční zpravodaj 2015, č. 3 ze dne 25. 3. 2015. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFRC\\_D-22.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFRC_D-22.pdf).

<sup>86</sup> RYLOVÁ 2006 op. cit., s. 34.

<sup>87</sup> §2 odst. 4, věta druhá zákona 586/1992.

zaměstnání apod.).“<sup>88</sup> Obvyklé zdržování poplatníka na území České republiky představuje časový test, který je splněn, pokud se poplatník na území České republiky zdržuje alespoň 183 dní v roce. „Do počtu dní se započítává každá započatá část dne pobytu a každý den strávený v České republice.“<sup>89</sup>

Právnícké osoby již nejsou dle ustanovení § 17 odst. 1 ZDP vymezeny negativně jako osoby, které nejsou fyzickými osobami. Naopak jde o pozitivní vymezení, které zahrnuje širší skupinu subjektů, než jsou pouze právnícké osoby, kdy jde navíc o subjekty bez právní osobnosti, např. svěřenský fond, organizační složka státu, podílový fond, fond penzijní společnosti a podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, to vše v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 ZDP. Daňovým rezidentem, právníckou osobou, je podle ustanovení § 17 odst. 3 ZDP poplatník, který musí mít sídlo nebo místo svého vedení na území České republiky, přičemž místem vedení je adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Pojem místo vedení byl do konce roku 2000 součástí českého daňového práva pouze prostřednictvím mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, vnitrostátní předpisy tento pojem neupravovaly a ani s ním nespojovaly žádné daňové důsledky. Změnu přinesl v roce 2001 zákon č. 492/2000 Sb.<sup>90</sup>, který zavedl tento pojem do zákona o daních z příjmů. Ministerstvo financí ČR pak k výkladu tohoto pojmu vydalo sdělení ve Finančním zpravodaji.<sup>91</sup>

Místem, které se považuje za sídlo právnícké osoby, je adresa, pod kterou se právnícká osoba zapisuje v obchodním rejstříku, nebo v jemu obdobném rejstříku. Pokud se právnícká osoba do rejstříků nezapisuje, je jejím sídlem místo, kde právnícká osoba skutečně sídlí. Místo vedení právnícké osoby, je adresa místa, odkud je právnícká osoba řízena. Takové místo lze „definovat jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení

---

<sup>88</sup> Pokyn GFŘ č. D-6 č.j. 32320/11-31 op. cit.

<sup>89</sup> PELECH, Petr a Vladimír PELC. 2009. *Daně z příjmů s komentářem*. 10. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag. Daně (ANAG). ISBN 9788072635429. S. 29.

<sup>90</sup> Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony In: Sbirka zákonů, částka 143, vydána dne 29. 12. 2000.

<sup>91</sup> Sdělení Ministerstva financí ČR k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000 In: Finanční zpravodaj 2001, č. 1 ze dne 29. 1. 2001. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/info/fz01013>.

měněna.<sup>92</sup> Toto místo je přiměřeně, věcně a personálně vybaveno pro činnost, která je v něm vykonávána.

Právnícké osoby, jejichž sídlo nebo místo vedení se nenachází na území České republiky, jsou povinny v České republice zdaňovat pouze příjmy ze zdrojů, které se nacházejí na území České republiky. Výše uvedená kritéria pro určení rezidentství se však nemusí použít úplně ve všech případech. *„Zákon o daních z příjmů zcela jednoznačně stanoví, že kritéria pro určení rezidentství tak, jak jsou stanovena zákonem, se použijí jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána nestanoví jinak.“*<sup>93</sup>

Právní základ zdanění a rozsah daňové povinnosti je založen vztahem ke státnímu území. U osobní daňové příslušnosti tento vztah vzniká mezi státem a poplatníkem. Daňový rezident, tedy tuzemec, určitého státu je poplatník s neomezenou daňovou povinností vůči tomuto státu, poplatník má tedy daňovou povinnost jak z příjmů plynoucích z tohoto státu, tak i u příjmů pocházejících ze zahraničí. *„[Fyzické osoby, které] mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují ... mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“*<sup>94</sup>

Daňový nerezident, tedy cizozemec, určitého státu je poplatníkem, který má omezenou daňovou povinnost vůči tomuto státu, to znamená, jeho daňová povinnost se omezuje pouze na jeho příjmy ze zdrojů, které pocházejí z území tohoto státu a také na jeho majetek, který se na tomto státním území nachází. V České republice podléhají zdanění jen jejich příjmy, které plynou ze zdrojů v České republice. *„Za české daňové rezidenty se nepovažují fyzické osoby, které na území České republiky pobývají pouze za účelem studia nebo léčení“*<sup>95</sup>, a dále osoby, o kterých to stanoví mezinárodní smlouva.

Daňová povinnost daňových nerezidentů je omezená a zahrnuje pouze příjmy, které plynou ze zdrojů na českém území podle ustanovení § 22 ZDP. Také v tomto případě vydalo Ministerstvo financí ČR Pokyn č. D-286<sup>96</sup> a Sdělení k praktické aplikaci

---

<sup>92</sup> *Tamtéž.*

<sup>93</sup> RYLOVÁ 2006 op. cit., s. 39.

<sup>94</sup> § 2 odst. 2 zákona 586/1992.

<sup>95</sup> PELECH 2009 op. cit., s. 29.

<sup>96</sup> Pokyn č. D-286 Ministerstva financí ČR ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j. 49/85 663/2005-493 In: Finanční zpravodaj 2005, č. 10/1 ze dne 13. 10. 2005.

Pokynu č. D-286<sup>97</sup>, aby byly zajištěny jednotné postupy při zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky.

Aby osoba, která je příjemcem příjmů ze zdrojů na území České republiky a je daňovým rezidentem konkrétního druhého státu, mohla využívat výhody, které plynou z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo i ze zákona o daních z příjmů, musí tyto příjmy skutečně vlastnit a daňové právo druhého státu musí považovat tyto příjmy za příjmy této osoby, nebo musí být splněny i další podmínky.<sup>98</sup>

### 3.1.2 Věcná daňová příslušnost

Vztah ke státnímu území, které tvoří podstatu daňové povinnosti, se u věcné daňové příslušnosti zakládá na vztahu předmětu daně a státního území. Jsou to případy poplatníků, kteří nejsou daňovými rezidenty určitého státu, ale mají příjmy ze zdrojů, které se na území tohoto státu nacházejí. Taková osoba se považuje za poplatníka s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu a daňová povinnost se omezuje pouze na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu a také na majetek, který se na jeho území nachází. Příjmy ze zdrojů na území tohoto státu jsou přesně vymezeny v daňových zákonech.

Příjmy ze zdrojů na území České republiky taxativně vymezuje výčtem ustanovení § 22 ZDP. V odstavci 4 tohoto paragrafu je uvedeno, že příjmy mohou být peněžní i nepeněžní. Podle ustanovení § 22 odst. 1 ZDP se považují u poplatníků daňových nerezidentů za příjmy:

- a) *„příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,*
- b) *příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) s výjimkou příjmů uvedených v písmenu f) bodu 2, která je vykonávána na území České republiky nebo na palubách lodí či letadel provozovaných poplatníky [- daňovými rezidenty],*

---

<sup>97</sup> Sdělení Ministerstva financí ČR k praktické aplikaci Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j. 15/32 567/2006-153 In: Finanční zpravodaj 2006, č. 3/2 ze dne 31. 3. 2006.

<sup>98</sup> K prokázání splnění podmínek lze využít zejména potvrzení o daňovém rezidentství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem; prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu, a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem, a důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem (viz čl. 1 Pokynu Ministerstva financí ČR č. D-286 op. cit.).



- c) *příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,*
- d) *příjmy z prodeje nemovitých věcí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených,*
- e) *příjmy z užívání nemovitých věcí nebo bytů umístěných na území České republiky,*
- f) *příjmy*
  - 1. *z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,*
  - 2. *z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu,*
- g) *příjmy z úhrad od poplatníků [daňových rezidentů] ... a od stálých provozoven poplatníků [daňových nerezidentů] ..., kterými jsou:*
  - 1. *náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),*
  - 2. *náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,*
  - 3. *podíly na zisku ...[za které se] považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zl)<sup>99</sup> ..., vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi,*
  - 4. *úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, z vkladů a z investičních nástrojů kapitálového trhu,*
  - 5. *příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,*

---

<sup>99</sup> Ve vztahu k daňovým rezidentům států, s nimiž je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, se překvalifikace takovýchto úroků na podíl na zisku uplatní pouze, pokud je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah, který záleží např. v tom, že zápůjčka (úvěr) značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku společnosti nebo byla poskytnuta k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryta likvidními aktivy; věřitel se podílí na zisku společnosti; splácení zápůjčky (úvěru) je podřízeno nárokům jiných věřitelů nebo výplatě dividend; výše nebo výplata úroků závisí na zisku společnosti; smlouva o zápůjčce (úvěru) neobsahuje žádné přesné ustanovení o lhůtě splatnosti (PELECH 2009 op. cit., s. 113).

6. *odměny členů orgánů právnických osob bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou,*
  7. *příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny, investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu<sup>100</sup>, neuvedených pod písmenem h), majetkových práv registrovaných na území České republiky,*
  8. *výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,*
  9. *výživné a důchody,*
  10. *příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,*
  11. *příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením [factoring a forfaiting],*
  12. *sankce ze závazkových vztahů,*
  13. *příjmy ze svěřenského fondu,*
  14. *beziplatné příjmy,*
- h) příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky,*
- i) příjmy z prodeje obchodního závodu umístěného na území České republiky.“*

Pro určení zdroje příjmů je podstatné:<sup>101</sup>

- kde je vykonávána činnost, ze které poplatník pobírá daní podrobené příjmy, které se podrobují dani<sup>102</sup>
- kde je umístěn majetek, ze kterého příjem plyne<sup>103</sup>
- a kdo tento příjem vyplácí.<sup>104</sup>

Pro zdanění některých příjmů daňových nerezidentů na území státu je důležitým pojmem, který se dostal do zákona o daních z příjmů, stálá provozovna. Stálou provozovnou je podle ustanovení § 22 odst. 2 ZDP místo, kde je vykonávána činnost poplatníků daňových nerezidentů na území České republiky, tedy to může být dílna, kancelář, místo těžby, místo prodeje. Toto ustanovení zákona o daních z příjmů ovšem považuje za stálou provozovnu i staveniště, místo provádění stavebně montážních

<sup>100</sup> Jde o zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>101</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 22.

<sup>102</sup> § 22 odst. 1 písm. a) až c), f) a § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 zákona 586/1992.

<sup>103</sup> § 22 odst. 1 písm. d), e) a některé příjmy uvedené v písm. g) zákona 586/1992.

<sup>104</sup> § 22 odst. 1 písm. g) zákona 586/1992.

projektů a také poskytování činností a služeb uvedených v ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP<sup>105</sup> poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

Pokud má poplatník - daňový nerezident - na území České republiky osobu, která jedná v jeho zastoupení a má oprávnění uzavírat smlouvy, většinou je uzavírá a ty jsou závazné pro tohoto poplatníka, zákon o daních z příjmů vyslovuje předpoklad, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky. Stejně tak je pohlíženo na příjmy daňových nerezidentů, které jim plynou v souvislosti s tím, že jsou společníky veřejné obchodní společnosti nebo komplementáři komanditní společnosti anebo jsou účastníky ve společnosti (dříve sdružení) bez právní osobnosti (dříve právní subjektivita), což zohledňuje ustanovení § 22 odst. 3 ZDP.

Díky ustanovení o stálé provozovně je snadné určit, které příjmy jsou ze zdrojů, které se nacházejí na území České republiky, protože za ty jsou považovány veškeré příjmy stálé provozovny. Také ustanovení § 23 odst. 11 ZDP vylučuje, aby u stálé provozovny poplatníka daňového nerezidenta byl základ daně nižší nebo daňová ztráta byla vyšší, než u poplatníka daňového rezidenta, který by stejnou nebo podobnou činnost vykonával za obdobných podmínek.

Pojem stálá provozovna se dostává i do mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Ustanovení o stálé provozovně figuruje například v článku 5 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění České republiky s Německem<sup>106</sup>, kde je stálá provozovna označena jako „*trvalé zařízení pro podnikání, v němž podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost*“. Při srovnání s českou úpravou stálé provozovny, lze dojít k závěru, že pro zákon o daních z příjmů, ač definuje stálou provozovnu, není obecně důležitá trvalost vykonávané činnosti.<sup>107</sup> Trvání činnosti definuje stálou provozovnu jednak v případech, kdy je činnost vykonávána na staveništi či v místě

---

<sup>105</sup> Příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky a příjmy z nezávislé činnosti, např. architektka, lékař, inženýr, právník, vědec, učitel, umělec, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky.

<sup>106</sup> Viz Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 18/1984 o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku In: Sběrka zákonů, částka 3, vydána dne 28. 2. 1984. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

<sup>107</sup> Srov. SKALICKÁ 2011 op. cit., s. 37.

provádění montážních prací po dobu delší šesti měsíců, a pak je časový test požadován zejména pro poskytování služeb, poradenskou a zprostředkovatelskou činnost či nezávislou činnost.<sup>108</sup> Naopak pro vykonávanou či zhodnocovanou osobní činnost a to uměleckou či sportovní není časový test dán dle ustanovení § 22 odst. 2 ZDP.

Již však ze smyslu samotného pojmu „stálá provozovna“ lze obtížně dovozovat její možný vznik pouze jednorázovou činností. Restriktivní výklad ve prospěch daňového subjektu by zde měl své opodstatnění, neboť „výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti opomíjel, nelze považovat za správný ... znát zákony neznamená jenom znát jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení“.<sup>109</sup> V souladu s „racionalitou“ se tak jeví vhodnou analogická aplikace určité trvalosti k pojmu „stálá provozovna“ ve prospěch daňového subjektu.<sup>110</sup>

## 3.2 Mezinárodní zdanění v českém právu

Český právní řád, zejména zákon o daních z příjmů, upravuje také postup, který je uplatňován pro vyloučení dvojího zdanění, protože žádná ze smluv tento postup nenabízí. Česká republika má toto ošetřeno prostřednictvím ustanovení § 38f ZDP, kde je stanoveno, jakým způsobem se při využití konkrétní metody zamezení dvojího zdanění postupuje a jak je následně vypočtena daň.

### 3.2.1 Zdaňování příjmů rezidenta České republiky ze zdrojů v zahraničí

Jak již bylo napsáno, rezidenty České republiky mohou být fyzické i právnické osoby. Postup při vyloučení dvojího zdanění se opírá o ustanovení § 38f ZDP a na základě smluv o zamezení dvojího zdanění lze použít metod úplného či prostého zápočtu, či vynětí.

První z metod, které v případě zamezení dvojího zdanění umožňuje zákon o daních z příjmů je metoda vynětí. „K uplatnění metody vynětí příjmů ze závislé činnosti je však třeba splnit i často opomíjenou podmínku, musí jít o příjmy, které byly

---

<sup>108</sup> § 22 odst. 2 zákona 586/1992.

<sup>109</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2005, č.j. 1 AfS 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS In: HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. 2015. *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2015*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer. Meritum. ISBN 9788074786952. S. 4.

<sup>110</sup> K analogii viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2010, č.j. 1 AfS 1/2010 - 59.

ve státě zdroje zdaněny.“<sup>111</sup> Existují dva způsoby vynětí a to úplné vynětí, kdy je postupováno podle ustanovení § 38f odst. 6 ZDP, a v případě metody vynětí s výhradou progrese podle ustanovení § 38f odst. 7 ZDP. Dle ustanovení § 38f odst. 4 ZDP se příjmy ze závislé činnosti, které plynou rezidentům (fyzickým osobám), a byly zdaněny v zahraničí (stát zdroje), zásadně vyjímají ze zdanění v České republice, má-li Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění s takovým státem zdroje; podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se tak v tomto případě nepostupuje, leda že by to bylo pro takového poplatníka výhodnější.

Úplné vynětí je „metodou zamezení dvojího zdanění, která se ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění vyskytuje zcela marginálně. Její podstatou je, že příjem se zcela vyjímá ze zdanění a vůbec se nezohledňuje při výpočtu daňové povinnosti. V podstatě to znamená, že se v daňovém přiznání zahraniční příjem pouze ‚vydeklaruje‘ (přizná), ale následně je vyňat a při výpočtu daňové povinnosti se vůbec nebere v potaz.“<sup>112</sup> Při úplném vynětí se tedy zahraniční příjem nezohledňuje v základu daně v souladu s ustanovením § 38f odst. 6 ZDP.

Jako příklad lze uvést: Poplatník měl příjem v zahraničí ve výši 200 000 Kč a jeho celkový celosvětový příjem byl 1 000 000 Kč. Daň byla stanovena v České republice i v zahraničí ve výši 15 %.

Celosvětový příjem daňového poplatníka	1 000 000 Kč
Z toho příjmy ze zahraničí	200 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí	30 000 Kč
Základ daně v ČR	800 000 Kč
<u>Daňová povinnost v ČR by činila</u>	<u>120 000 Kč</u>

Druhý případ, kdy je využita metoda s výhradou progrese „se sice ve státě rezidenta vyjímány příjmy do základu daně skutečně nezahrne, ovšem při stanovení míry zdanění ostatních příjmů se k němu přihlédne. Jedná-li se tedy o poplatníka, který podléhá dani stanovené progresivní sazbou podle výše příjmu, zvýší se míra zdanění jeho tuzemských příjmů podle toho, jak vysoký příjem plynoucí ze zdrojů na území

<sup>111</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 43.

<sup>112</sup> BRYCHTA, Karel, Vlastimil SOJKA a Pavel SVIRÁK. Zdaňování příjmů daňových rezidentů – metody zamezení dvojího zdanění a jejich aplikace (úvod do problematiky) [ASPI, cit. 18. 10. 2016]. *Daně a právo v praxi*, 2015, 2015(8).

jiného státu podle této metody vykazuje.“<sup>113</sup> Musí však existovat ve státě, kde je příjem daněn progresivní zdanění, jinak tato metoda pozbývá smysl.

Další metodou je metoda zápočtu a i v tomto případě lze volit dvě metody. Metodu úplného i prostého zápočtu zmiňuje ustanovení § 38f odst. 2 ZDP.

Metoda úplného zápočtu snižuje daňovou povinnost o celou částku, kterou zaplatil daňový poplatník na dani v zahraničí. Tato metoda má však minimální využití.

Jako příklad lze uvést: Poplatník měl příjem v zahraničí ve výši 200 000 Kč a jeho celkový celosvětový příjem byl 1 000 000 Kč. Daň byla stanovena v České republice i v zahraničí ve výši 15 %.

Celosvětový příjem daňového poplatníka	1 000 000 Kč
Z toho příjmy ze zahraničí	200 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí	30 000 Kč
Základ daně v ČR	1 000 000 Kč
Daň z příjmu	150 000 Kč
<u>Daňová povinnost v ČR by činila</u>	<u>120 000 Kč</u>

Metoda prostého zápočtu se naopak asi v současnosti využívá nejvíce. Tato metoda neumožňuje snížit daňovou povinnost o celou daň zaplacenou v zahraničí. Snižuje se pouze o takovou částku, „*kteřá odpovídá tuzemské dani připadající na tu část příjmu příjemce, jež podléhá zdanění v zahraničí.*“<sup>114</sup>

Jako příklad lze uvést: Poplatník měl příjem v zahraničí ve výši 200 000 Kč a jeho celkový celosvětový příjem byl 1 000 000 Kč. Daň byla stanovena v České republice ve výši 15 % a 25 % v zahraničí.

Celosvětový příjem daňového poplatníka	1 000 000 Kč
Z toho příjmy ze zahraničí	200 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí	50 000 Kč
Základ daně v ČR	1 000 000 Kč
Daň z příjmu	150 000 Kč
Daň z příjmů ze zahraničí, která by byla vypočtena v ČR	30 000 Kč
Neuznaná část daně	20 000 Kč

<sup>113</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 41.

<sup>114</sup> BAKEŠ, Milan. 2012. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C.H. Beck. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 9788074004407. S. 282.

Jak uvádí Sojka,<sup>115</sup> čeští daňoví rezidenti mají povinnost při využití metod zamezení dvojího zdanění podat daňové přiznání. Dále uvádí, že legálně lze toto obejít pouze v případě, že lze využít ustanovení § 38g ZDP, což předpokládá, že v zahraničí rezident dosáhl příjmů, které by se podrobily metodě vynětí, ale zároveň v České republice neměl žádné příjmy, které by podléhaly zdanění prostřednictvím daňového přiznání.

U příjmů jejichž zdroj byl ve státě, se kterým Česká republika nemá uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se postupuje na základě ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Dvojí zdanění je tak zmírněno možností daň zaplacenou v zahraničí použít jako způsobilý výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stane se tak odečitatelným nákladem pro další zdaňovací období.<sup>116</sup>

### 3.2.2 Zdaňování příjmů nerezidentů ze zdrojů v České republice

Zahraníční fyzické a právnické osoby, které nejsou rezidenty České republiky, mají také daňovou povinnost z příjmů, jejichž zdroj se nachází na území České republiky a odpovídají ustanovení § 22 ZDP. Výběr daní v tomto případě není jednoduchý, protože „*tyto subjekty se vůbec nemusí zdržovat na území České republiky, zpravidla zde nemají žádný hodnotný majetek, který by zaručoval, že dostojí daňovým povinnostem, protože jinak by jim hrozila daňová exekuce na tento majetek.*“<sup>117</sup>

Daňová praxe využívá dvě metody výběru daně od nerezidentů:<sup>118</sup>

- srážkou daně z příjmu plátcem daně u zdroje,
- výběr daně prostřednictvím přiznání k dani se zajištěním daně.

Metoda zdanění příjmu srážkou daně u zdroje využívá výběru daně přímo u zdroje příjmu. „*Obecně platí, že pokud nerezidentovi na území České republiky nevznikne stálá provozovna a smlouva o zamezení dvojího zdanění nedává právo na*

<sup>115</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 43.

<sup>116</sup> VYBÍHAL, Václav. 2005. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2005: praktický průvodce*. Praha: Grada. Účetnictví a daně. ISBN 8024712326. S. 147.

<sup>117</sup> DĚRGEL, Martin. Zajištění daně z příjmů nerezidentů v ČR. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2008, roč. 16, č. 19, s. 1 – 7. ISSN 1210–6739.

<sup>118</sup> VYBÍHAL 2005 op. cit., s. 150.

*zdanění příslušných příjmů státu jeho rezidentství, jsou příjmy nerezidentů ze zdrojů v České republice zdaňovány srážkovou daní.*<sup>119</sup>

V ustanovení § 36 ZDP jsou jmenovitě uvedeny veškeré příjmy, které podléhají tzv. srážkové dani, která činí ve všech uvedených případech 15 %, vyjma nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí věci. Tam je sazba daně stanovena na 5 %. Při tomto způsobu danění je to pro nerezidenta konečná daň. Pokud nemá další příjmy, nemusí podávat daňové přiznání, ovšem nemůže také uplatnit prakticky žádné daňové výdaje.

Metoda zajištění daně znamená, že je uplatňováno „jednostranné opatření s cílem zamezit fiskální nekázní daňových nerezidentů. Tímto opatřením si státy snaží zdanění příjmů daňových nerezidentů pojistit.“<sup>120</sup> Plátce při zajišťování daně vyplácí nižší úhrady nerezidentům a část, o kterou je výplata ponížena, je zasílána na účet místně příslušného správce daně. Tato metoda je popsána v ustanovení § 38e ZDP. Sazba v tomto případě činí 10 % a to pro příjmy z prodeje investičních nástrojů; pro příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením je to 1 %. Tento způsob se nevyužívá u nerezidentů - občanů členského státu Evropské unie, Islandu, Lichtenštejnska a Norska.

### **3.3 Daňový řád**

Pro oblast dvojího zdanění je důležitý také zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jako „daňový řád“ nebo jen jako „DŘ“). Pro dvojí zdanění je důležitá přesná definice určitých pojmů. V ustanovení § 20 DŘ jsou vymezeny pojmy daňový subjekt, poplatník a plátce daně. Vlastní definice plátce a poplatníka daně však daňový řád neobsahuje na rozdíl od předcházejícího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Za plátce daně se obecně považuje osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Za poplatníka je pak považována osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo daněny. Toto rozlišení je důležité kvůli tomu, že i daně jsou rozdělené a to na přímé a nepřímé. Termín plátce daně se používá také při výběru daní prostřednictvím srážky podle zvláštní sazby, kterou stanovuje zákon dani z příjmů.

<sup>119</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. 2005. *Cizinci a daně: zdaňování příjmů fyzických osob - cizích státních příslušníků v České republice*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI. Téma. ISBN 8073571188. S. 51.

<sup>120</sup> SOJKA 2013 op. cit., s. 48.



V ustanovení § 125 a násl. DŘ jsou ustanovení o registrační povinnosti daňových subjektů. Ohledně registrační povinnosti obsahuje daňový řád pouze procesní úpravu, ohledně důvodů registrace odkazuje daňový řád na daňové zákony, které upravují jednotlivé daně. V případě, že je daňový subjekt registrován a dojde u něj ke změně registračních údajů, má oznamovací povinnost a musí změněné údaje sdělit správci daně, zpravidla do 15 dnů ode dne příslušné změny.

### 3.3.1 Administrace zamezení dvojího zdanění

Pro uplatnění metody zamezení dvojího zdanění musí tuzemský poplatník splnit určité administrativní úkony a podmínky. V první řadě musí nutně doložit to, že ze svých zahraničních příjmů zaplatil v zahraniční daň, což je možné učinit prostřednictvím potvrzení o zaplacení zahraniční daně. Protože tato daň je placená v jiné měně, než v českých korunách, musí být podle nějakého pravidla přepočítána na její korunový ekvivalent (viz níže). A aby po splnění předchozích bodů mohlo dojít k využití metody zamezení dvojího zdanění, je potřeba řádně podat daňové přiznání.

Při prokazování je tedy na poplatníkovi, aby prokázal:<sup>121</sup>

- zdroj příjmů

protože jeho prostřednictvím je pak možné dovodit, že je možné použít postup podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tato podmínka se dá splnit dodáním potvrzení od zahraničního plátce příjmů, které je doplněné o potvrzení o jeho vlastním daňovém domicilu, který vydává zahraniční správce daně. Dále je možné využít vlastní potvrzení o zdanění od příslušného zahraničního správce daně. Pokud by byla využita metoda vynětí, pak by stačilo prokázat, že ve smyslu příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohl být příjem v zahraničí zdaněn.

- výši základu daně

protože je potřeba určit, jaká částka bude podrobena některé z metod zamezení dvojího zdanění. Také v tomto případě je potřeba potvrzení, které poskytne zahraniční správce daně, nebo plátce příjmu.

Daň zaplacená v zahraničí se většinou prokazuje potvrzením, které vydá zahraniční správce daně, ale tento důkazní prostředek je možné vyžadovat nejdříve 30 dní po dni, kdy bylo doručeno potvrzení zahraničního správce daně daňovému

---

<sup>121</sup> *Tamtéž*, s. 49 – 50.

subjektu. Prokázat zaplacenou daň lze i potvrzením plátce příjmu nebo depozitáře o sražení daně.

Ovšem je možné, že prokázat daň není možné z důvodu, že některé státy nemají zdaňovací období sladěné s kalendářním rokem. Pak je možné uvést v daňovém přiznání předpokládanou výši příjmů, nebo daně, která by odpovídala tomuto zdaňovacímu období nebo období, za něž je daňové přiznání podáváno. Rozdíl mezi uplatněnou částkou a skutečnou se pak zohlední ve zdaňovacím období, kdy je podáváno další daňové přiznání a poplatník již má potvrzení zahraničního správce daně.<sup>122</sup>

Aby se mohlo zdanění příjmů v zahraničí uplatnit při výpočtech v České republice, je nutné dodržovat pravidla, která jsou stanovena pro přepočtení zaplacených daní na českou měnu. Podrobně je přepočtení upraveno v ustanovení §38 ZDP, které uvádí několik situací podle druhu příjmu a také podle toho, zda je příjemce účetní jednotkou. Příjemce, který je účetní jednotkou, se řídí devizovým kurzem České národní banky. Ten je uplatňovaný i v jeho účetnictví. Stejný postup mohou volit i příjemci, kteří účetní jednotkou nejsou.

Pokud poplatníci nevedou účetnictví, mají možnost využít jednotný kurz, který je stanoven jako průměr směnného kurzu, který vydává Česká národní banka v posledním dni měsíce během zdaňovacího období. Tento způsob je jednodušší, ale ne vždy výhodný. Tyto jednotné kurzy pro každý rok jsou publikovány prostřednictvím příslušného pokynu generálního finančního ředitelství. Přepočtení je tedy možností k daňové optimalizaci, protože je možné vybrat si ze dvou způsobů a zvolit ten, který je pro poplatníka výhodnější.

Posledním administrativním úkonem je podání daňového přiznání. Čeští daňoví rezidenti, příjemci zahraničních příjmů, kteří chtějí použít některou z metod zamezení dvojího zdanění, musí podat daňové přiznání a při tom použít příslušné přílohy pro zpracování zahraničních příjmů. Jak metodu vynětí, tak i zápočtu lze provést pouze prostřednictvím tiskopisů Ministerstva financí ČR platných pro příslušné období. Jak bylo již uvedeno výše, existuje výjimka, kdy není potřeba daňové přiznání podávat, a to v případech, že příslušná daň v České republice byla nerezidentovi sražena plátcem daně

---

<sup>122</sup> FOJTÍKOVÁ, Jarmila. 2012. *Mezinárodní zdanění*. 1. vyd. MU, ESF, Brno. ISBN 97880210. 2012. Dostupné z: <http://docplayer.cz/12883174-Masarykova-univerzita-ekonomicko-spravni-fakulta-mezinarodni-zdaneni-jarmila-fojtikova.html>. S. 12.

a nerezident nemá v České republice jiné zdanitelné příjmy.

## Závěr

Ústředním tématem této předkládané práce je dvojí zdanění, a to jak ve formě dvojího zdanění mezinárodního, tak i vnitrostátního. Mezinárodní dvojí zdanění vzniká při nadnárodní spolupráci a soukromým sektorem je chápáno jako jev negativní, protože způsobuje větší zatížení příjmů, než k jakému by docházelo, pokud by se spolupráce odehrávala pouze na území jednoho státu. Stejně tak státy považují toto mezinárodní dvojí zdanění za negativum, což sice může být v prvním okamžiku překvapivé, ale po provedení hlubší analýzy situace z pohledu státu, již tomu tak není.

Česká republika je malá ekonomika, která je vysoce závislá na exportní ekonomice. To znamená, že je jednou ze zemí, které se tato problematika velmi úzce dotýká, protože díky již řečenému musí spolupracovat na mezinárodním poli. To ovšem přináší právě problematiku dvojího zdanění jako jeden z doprovodných jevů české otevřené ekonomiky. Česká republika je tedy jednou ze zemí, která se aktivně zasazuje o odstranění problémů s mezinárodním dvojitým zdaněním, protože takzvaný „český dvoreček“ je mnoha firmám malý a jejich jedinou možností jak se udržet na trhu a být úspěšný, je expanze na zahraniční trhy. Stejně tak, jak je důležité odstranění mezinárodního dvojího zdanění pro rezidenty, je to neméně důležité i pro subjekty, které na trhu podnikají a jsou naopak ze zahraničí.

Zahraniční subjekty podnikající v České republice jsou důležité pro rozvoj ekonomiky, přinášejí potřebné investice a ty generují další peníze v ekonomice státu. Důležité jsou také další doprovodné efekty jejich investic, jako je zvýšení zaměstnanosti, zvýšení příjmů státního rozpočtu jako důsledek zdanění spotřeby a stoupajících příjmů domácností i zdanění výnosů ze samotných investic. Proto každá překážka, která by mohla odradit tyto subjekty, je nežádoucí a dvojí zdanění nelze ani překážkou nazvat, to je spíše propast.

V současné době lze dvojímu zdanění nejlépe čelit prostřednictvím uzavíraných smluv o zamezení dvojího zdanění. Je to nejrozšířenější a nejefektivnější způsob jeho odstranění nebo alespoň zamezení. Jedná se zejména o smlouvy dvoustranné, které vždy uzavírají dva konkrétní státy. V tom je ovšem jejich největší nedostatek, protože mezinárodní spolupráce se dnes již neomezovat pouze na dvoustranné transakce, ale nadnárodní společnosti se rozrůstají do více států, podle své potřeby a vhodnosti ekonomických aktivit, které tam umísťují. Pokud tedy dochází k vícestranným

transakcím, dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění je nemusí vždy plně vystihovat. Mezi mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění lze nalézt i smlouvy vícestranné, které by mohly být ideálním řešením takové situace a této problematiky, protože by se smluvní státy držely jediné společné úpravy. Ovšem nalézt model, který by vyhovoval více státům, ne-li všem, je patrně hudba vzdálenější budoucnosti. Současné vícestranné smlouvy, které fungují, jsou zaměřené pouze na nějakou oblast, nejsou to smlouvy komplexní. Upravují například zamezení dvojího zdanění v mezinárodní letecké a vodní dopravě, ošetřena jsou tak například autorská práva.

Záporně na tvorbu takových smluv by působil vysoký počet smluvních států, které by se těmito smlouvami měly řídit. Finální text takové smlouvy je vždy výsledkem negociací a proto by byl nutně pro většinu států kompromisem, který by byly schopny akceptovat. Patrně by takové smlouvy nevyhovovaly nikomu, a proto jsou mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění sjednávány spíše výjimečně, a pokud ano, jejich smluvními stranami jsou státy, které mají nějaký společný základ.

Někdy se velké problémy vyskytují i při přípravách mezinárodních dvoustranných smluv, ale díky ustálenému vzoru a také možnosti využívat komentářů, které soustřeďují již vyřešené otázky a problémy, je jasné, že tento způsob je v současnosti schůdnější. Česká republika má uzavřeno již více než osmdesát smluv o zamezení dvojího zdanění se státy po celém světě. Většina smluv neexistuje dlouho, protože byly podepsány až po roce 1989. Z doby před změnou režimu jsou v platnosti nejstarší smlouva z roku 1974, kterou má Česká republika s Nizozemskem, dále platí smlouvy s Japonskem, Německem, Itálií, Srí Lankou, Španělskem, Švédskem a Řeckem, s kterým byla smlouva uzavřena právě v roce 1989. Jak je tedy vidět Česká republika se snaží, aby mezinárodní dvojí zdanění bylo spíše marginální záležitostí, která se v daňové problematice bude vyskytovat pouze ojediněle.

Osobně se domnívám, že ve většině případů budou i nadále spíše uzavírány mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění na dvoustranné bázi a postup v případě nedostatků úpravy v případě mezinárodní vícestranné interakce bude ad hoc řešen státy v okamžiku, když se jich tento problém dotkne. Ovšem pokud porostou problémy při vícestranné mezinárodní interakci a bude pocíťována absence její smluvní úpravy, nelze vyloučit, že bude zvyšován tlak vytvoření mezinárodní vícestranné

smlouvy, která by zavazovala smluvní státy ke spolupráci v těchto případech a stanovila by konkrétní postupy a ta nakonec v nějaké podobě vznikne.

## **Seznam zkratek**

zákon 586/1992, ZDP - zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj („*Organisation for Economic Co-operation and Development*“)

OSN - Organizace spojených národů („*United Nations*“)

Rada - Rada Evropské unie

CARICOM - Karibské společenství („*Caribbean Community*“)

Ústava České republiky - zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů

DŘ - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

ČR – České republika

## Seznam zdrojů

### Knižní zdroje:

BAKEŠ, Milan. 2012. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C.H. Beck. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 9788074004407.

BIRD, Richard M. a Oliver. OLDMAN. c1990. *Taxation in developing countries*. 4th ed. London: Johns Hopkins University Press. ISBN 0801839440.

FOJTÍKOVÁ, Jarmila. 2012. *Mezinárodní zdanění*. 1. vyd. MU, ESF, Brno. ISBN 97880210. 2012. Dostupné z: <http://docplayer.cz/12883174-Masarykova-univerzita-ekonomicko-spravni-fakulta-mezinarodni-zdaneni-jarmila-fojtikova.html>.

HOLMES, Kevin J. c2007. *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*. Amsterdam: IBFD. ISBN 9087220235.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. 2015. *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2015*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer. Meritum. ISBN 9788074786952.

KLEIN, Štěpán. 1998. *Daňové ráje: .. aby nebyly daňovým peklem*. Ostrava: Sagit. Daň a účetnictví (Sagit). ISBN 8072080741.

KUBÁTOVÁ, Květa. 2009. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 9788073574239.

LANG, Michael. c2010. *Tax treaties: building bridges between law and economics*. Amsterdam: IBFD. ISBN 9087220855.

NERUDOVÁ, Danuše. 2008. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI. Daňová řada. ISBN 9788073573867.

PELECH, Petr a Vladimír PELC. 2009. *Daně z příjmů s komentářem*. 10. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag. Daň (ANAG). ISBN 9788072635429.

RYLOVÁ, Zuzana. 2006. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 2. vyd. Olomouc: ANAG. Daň (ANAG). ISBN 8072633546.

RYLOVÁ, Zuzana. 2012. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag. Daň (ANAG). ISBN 9788072637249.

SKALICKÁ, Hana. 2010. *Mezinárodní daňové vztahy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788073574840.



SKALICKÁ, Hana. 2011. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 150 Otázek a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788073576776.

SOJKA, Vlastimil. 2013. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788074780356.

ŠIROKÝ, Jan. 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074000058.

ŠIROKÝ, Jan. 2009. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde. Praktické ekonomické příručky. ISBN 9788072017461.

THURONYI, Victor (ed.). 1998. *Tax law design and drafting*. Washington: International Monetary Fund. ISBN 1557756333.

TŮMA, Jan a BÁČA, Jan. 1994. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. Praha: Management Press. ISBN 8085603586.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. 2012. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. V Praze: Vox. ISBN 9788087480052.

VYBÍHAL, Václav. 2005. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2005: praktický průvodce*. Praha: Grada. Účetnictví a daně. ISBN 8024712326.

VYBÍHAL, Václav. 2010. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010: praktický průvodce*. 6. vyd. Praha: Grada. Účetnictví a daně. ISBN 9788024734262.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. 2010. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788073575502.

#### **Odborné články:**

BRYCHTA, Karel, Vlastimil SOJKA a Pavel SVIRÁK. Zdaňování příjmů daňových rezidentů - metody zamezení dvojího zdanění a jejich aplikace (úvod do problematiky) [ASPI]. *Daně a právo v praxi*, 2015, 2015 (8).

DĚRGEL, Martin. Zajištění daně z příjmů nerezidentů v ČR. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2008, roč. 16, č. 19, s. 1 - 7. ISSN 1210-6739.

DĚRGEL, Martin. Mezinárodní zdanění příjmů. *Daně a právo v praxi*. 2009, roč. 14, č. 12, s. 2 - 9. ISSN 1211-7293.

NERUDOVÁ, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, roč. 14, č. 6, s. 59 - 62. ISSN 1211-7293.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. 2005. *Cizinci a daně: zdaňování příjmů fyzických osob - cizích státních příslušníků v České republice*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI. Téma. ISBN 8073571188.

#### **Právní předpisy a jiné akty:**

Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie (2012/C326/01) In: Úřední věstník C 326/47 ze dne 26. 10. 2012. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=CS>.

Konvence č. 90/436/EHS o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky („*Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*“) In: Úřední věstník L 225 ze dne 20. 8. 1990. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV%3A126038>.

Modelová smlouva OECD („*Model convention with respect to taxes on income and on capital*“) z roku 2014. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.

Modelová smlouva OSN („*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries*“) z roku 2011. Dostupné z: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 32320/11-31 In: Finanční zpravodaj 2011, č. 7 ze dne 30. 11. 2011. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_\\_GFR\\_c\\_D\\_6.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn__GFR_c_D_6.pdf).

Pokyn GFŘ č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 5606/15/7100-10 In: Finanční zpravodaj 2015, č. 3 ze dne 25. 3. 2015. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D-22.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf).

Pokyn č. D-286 Ministerstva financí ČR ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j. 49/85 663/2005-493 In: Finanční zpravodaj 2005, č. 10/1 ze dne 13. 10. 2005.

Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 15/107 705/2006 In: Finanční zpravodaj 2006, č. 11-12 ze dne 14. 12. 2006.

První směrnice Rady č. 67/227/EHS ze dne 11. 4. 1967 o harmonizaci legislativy členských států zahrnující daň z obrátu („*First Council Directive 67/227/EEC of 11*

*April 1967 on harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes*“) In: Úřední věstník P 071 ze dne 14. 4. 1967. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31967L0227>.

Severská smlouva („*Convention between the Nordic Countries for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and on Wealth (the Nordic double tax treaty*“) ze dne 23. 9. 1996.

Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 200/1991 o podepsání Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu In: Sbíрка zákonů, částka 40, vydána dne 30. 5. 1991. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

Sdělení Ministerstva Financí České republiky č. j. 251/995 352/2000 In: Finanční zpravodaj 2001, č. 1 ze dne 29. 1. 2001.

Sdělení Ministerstva financí ČR k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000 In: Finanční zpravodaj 2001, č. 1 ze dne 29. 1. 2001. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/info/fz01013>.

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 266/1998 o přístupu České republiky ke Konvenci o Organizaci pro ekonomickou spolupráci rozvoj a Dodatkovým protokolům č. 1 a č. 2 In: Sbíрка zákonů, částka 94, vydána dne 20. 11. 1998.

Sdělení Ministerstva financí ČR k praktické aplikaci Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j. 15/32 567/2006-153 In: Finanční zpravodaj 2006, č. 3/2 ze dne 31. 3. 2006.

Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých i nepřímých daní („*Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation*“) In: Úřední věstník L 336 ze dne 27. 12. 1977. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0799>.

Směrnice Rady č. 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 o jednotném systému zdaňování při fúzích, rozdělení, převodech majetku a výměně akcií ve vztahu ke společnostem rozdílných členských států („*Council Directive 90/434/EEC of 23. July 1990 on the common system of taxation application to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States*“) In: Úřední věstník L 225 ze dne 20. 8. 1990. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:31990L0434>.

Směrnice Rady č. 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností („*Council Directive 90/435/EEC of 23. July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and*

*subsidiaries of different Members States*“) In: Úřední věstník L 225 ze dne 20. 8. 1990. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV%3A126037>.

Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („*Council Directive 2006/112/EEC of 28 November 2006 on the common of value added tax*“) In: Úřední věstník L 347/1 ze dne 11. 12. 2006. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>.

Smlouva o Evropských společenstvích. Dostupné z: [http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva\\_o\\_es\\_nice.pdf](http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf).

Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („*Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment*“) In: Úřední věstník L 145 ze dne 13. 6. 1977. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:31977L0388>.

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 ze dne 16. 12. 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti In: Sbírka zákonů, částka 1/1993, vydána dne 28. 12. 1992.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 138/1974 ze dne 22. 11. 1974 o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku In: Sbírka zákonů, částka 28, vydána dne 28. 12. 1974. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 132/1979 ze dne 12. 10. 1979 o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku In: Sbírka zákonů, částka 25, vydána dne 30. 11. 1979. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 30/1981 ze dne 26. 1. 1981 o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Kyperské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku In: Sbírka zákonů, částka 6, vydána dne 19. 3. 1981.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 18/1984 o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku In: Sbírka zákonů, částka 3, vydána dne 28. 2. 1984. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 ze dne 4. 9. 1987 o Vídeňské smlouvě o smluvním právu In: Sbírka zákonů, částka 2/1988, vydána dne 26. 2. 1988.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 98/1989 ze dne 19. 7. 1989 o smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů In: Sběrka zákonů, částka 24, vydána dne 25. 9. 1989. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů.

Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

Zákon č. 586/1992 sb., o daních z příjmů, v platném znění.

#### **Soudní rozhodnutí:**

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. dubna 2009, č.j. 2 Afs 42/2008 - 62.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. června 2009, č.j. 2 Afs 83/2008 - 58.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2005, č.j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2010, č.j. 1 Afs 1/2010 - 59.

#### **Další zdroje:**

<https://www.theguardian.com/news/series/panama-papers>.

## Shrnutí

Cílem této diplomové práce je přiblížit pojetí právní úpravy mezinárodního a vnitrostátního dvojího zdanění. Dále se diplomová práce zabývá pojmem daň a pokládá otázku, co daň představuje, co je předmětem daně, kdo je rezident a kdo nerezident. Zároveň se diplomová práce zaměřuje na historii mezinárodního dvojího zdanění, důsledky dvojího zdanění a v neposlední řadě i na vyhýbání se daňové povinnosti. Diplomová práce se skládá celkem ze tří kapitol rozdělených do podrobněji rozepsaných podkapitol.

První kapitola pojednává o dani jako takové v českém právním řádu a především jako o nejdůležitějším zdroji financování státních rozpočtů, díky nimž je financován celý veřejný sektor. Především však uvádí do problematiky dvojího zdanění jako negativního ekonomického jevu pro daňové poplatníky a do metod ingerence státu do jeho odstraňování ať už na poli vnitrostátním či mezinárodním. Obecně jsou rozebírány metody zamezení dvojího zdanění.

Druhá kapitola je věnována mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění. V současné době mají díky těmto smlouvám daňový poplatníci právní jistotu při svých mezinárodních transakcích, protože se mohou obeznámit s právním režimem, ve kterém bude transakce probíhat, a to ještě před jejím uskutečněním, což poskytuje poplatníkům ochranu před nesprávným postupem, který by mohl vést k problémům se správcem daně. Jde především o modelovou smlouvu Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj jako nejrozvinutější mezinárodní model.

Třetí kapitola je zaměřena na vnitrostátní aspekty dvojího zdanění a upozorňuje na rozdíly v rámci mezinárodního zdanění rezidentů České republiky ze zdrojů v zahraničí a zdaňování příjmů nerezidentů ze zdrojů v České republice. Další část této kapitoly se pomocí praktických příkladů zabývá metodami dvojího zdanění, které jsou využívány pro zamezení dvojího zdanění.

Dle mého názoru je česká právní úprava zdanění v zákoně o daních z příjmů neustále nepřehledná, právě díky vlivu častých novelizací. Jde především o systematické rozdělení ustanovení do jednotlivých paragrafů, odstavců a písmen, kdy pro pododstavce opětovaně nestačí ani veškerá písmena abecedy.

## Summary

This master's thesis aims to describe legislation of international and national double taxation. Furthermore, this paper deals with the term tax and puts down following questions: what does a tax represent; what is the subject of a tax; who is a resident and who is a non-resident. At the same time the master's thesis focuses on the history of international double taxation, consequences of double taxation and last but not least on the tax avoidance. The master's thesis is comprised of three chapters that are divided into more detailed subchapters.

The first chapter deals with a tax as such in the Czech legal system and primarily deals with a tax as the most important source of financing of state budgets because the whole public sector is funded by taxes. Furthermore, it introduces to the issue of double taxation as a negative economic phenomenon for taxpayers and to the methods of the state intervention into a removal of double taxation whether national or international. In general the methods of prevention of double taxation are analyzed.

The second chapter describes international treaties about prevention of double taxation. Nowadays taxpayers have a certainty due the international treaties about prevention of double taxation because they have a possibility to get to know the legal regime that will determine their transaction even before the transaction actually occurs. That gives a protection for taxpayers against incorrect process that could lead to problems with a tax administrator. This mainly concerns the model tax convention of the Organisation for Economic Co-operation and Development as the most developed international model convention.

The third chapter is directed at national aspects of double taxation and brings attention to differences in the scope of international taxation of Czech residents from the foreign sources and taxation of non-resident's income from the sources in the Czech Republic. Next part of this chapter deals with the practical examples of methods of prevention of double taxation that are used for prevention of double taxation.

In my opinion, the Czech legislation concerning taxation is constantly chaotic in the Act on income tax, due the frequency of amendments. This mainly concerns methodical division into particular sections, paragraphs and letters, when all of the letters of alphabet have been repeatedly insufficient for all of subparagraphs.

## **Klíčová slova**

dvojitá zdanění, daň, rezident

## **Keywords**

double taxation, tax, resident

## **Název práce v anglickém jazyce**

International and national aspects of double taxation