Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Bc. Lukáš Topinka

Mezinárodní dvojí zdanění

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 29.6.2011

Prohlášení

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

V Praze dne 19.6.2011

Bc. Lukáš Topinka

Poděkování

Rád bych na tomto místě poděkoval vedoucímu této diplomové práce, JUDr. Petru Novotnému, za ochotu a pomoc při vedení a vypracovávání této diplomové práce. Rád bych také poděkoval své rodině a přátelům za pomoc v průběhu celého studia a tvorby této práce.

Obsah:

1. Úvod ... 1
1.1 Cíl práce ... 2
1.2 Popis práce ... 2
1.3 Použité metody ... 3
2. Dvojí zdanění ... 5
2.1 Základy právní konstrukce zdanění ... 5
2.2 Prameny daňového práva relevantní pro ČR ... 6
2.2 Dvojí zdanění ... 7
2.2.1 Definice pojmu dvojího zdanění ... 7
2.2.2 Vnitrostátní dvojí zdanění ... 7
2.2.3 Mezinárodní dvojí zdanění ... 8
2.3 Metody eliminace dvojího zdanění ... 10
2.3.1 Metoda vynětí ... 10
2.3.2 Metoda započtení ... 10
2.3.3 Metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů snižujících základ daně ... 11
2.4 Rozsah daňové povinnosti subjektu ... 11
2.4.1 Neomezená daňová povinnost ... 11
2.4.2 Omezená daňová povinnost ... 11
2.4.3 Kritéria pro určení rozsahu ... 12
2.5 Daňový domicil (Rezidentství) ... 13
2.5.1 Definice daňového domicilu ... 13
2.5.2. Daňový domicil dle zákona o daních z příjmů ... 14
2.6 Transfer pricing – převodní ceny ... 18
2.6.1 Úvod ... 18
2.6.2 Definice ... 18
2.6.2 Princip tržního odstupu ... 20
2.7 Mezinárodní daňová optimalizace a daňově zvýhodněné lokality ... 20
2.8 Transparentní entity ... 22
3. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění ... 24
3.1 Význam smluv o zamezení dvojího zdanění ... 24
3.2 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění ... 24
3.3 Základní principy smluv o zamezení dvojího zdanění ... 25
3.4 Vzorová smlouva OECD ... 26
3.5 Vzorová smlouva OSN ... 26

3.6 Vzorová smlouva USA 27
3.7 Rozbor českého modelu vzorové smlouvy OECD 27
3.7.1 Osobní rozsah smluv 27
3.7.2 Věcný rozsah smluv 28
3.7.3 Definice 28
3.7.4 Rezident 28
3.7.5 Stálá provozovna 29
3.7.6 Příjmy z nemovitého majetku 29
3.7.7 Zisky podniků 29
3.7.8 Mezinárodní doprava 30
3.7.9 Sdružené podniky 30
3.7.10 Dividendy 30
3.7.11 Úroky 31
3.7.12 Licenční poplatky 31
3.7.13 Zisky ze zcizení majetku 32
3.7.14 Příjmy ze závislé činnosti 32
3.7.15 Tantiémy 33
3.7.16 Umělci a sportovci 33
3.7.17 Penze 34
3.7.18 Státní služba 34
3.7.19 Studenti a žáci učilišť 35
3.7.20 Ostatní příjmy 35
3.7.21 Majetek 35
3.7.22 Vyloučení dvojího zdanění 36
3.7.23 Zásada rovného nakládání 36
3.7.24 Řešení případů dohodou 36
3.7.25 Výměna informací 37
3.7.26 Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů 38
3.7.27 Vstup v platnost 38
3.7.28 Výpověď 38
4. Mezinárodní dvojí zdanění v evropském právu 39
4.1 Právní základy evropského daňového práva 39
4.2 Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností 39
4.3 Směrnice o zdanění fúzí 40
4.3.1 Fúze 41
4.3.2 Rozdělení 41
4.3.3 Převod aktiv 41
4.3.4 Výměna akcií 42
4.4 Směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků 42
4.5 Směrnice o zdanění úrokových příjmů z úspor 43

4.7 Arbitrážní úmluva 45
5. Příklady aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se Spolkovou republikou Německo 47
5.1 Daňový domicil 47
5.2 Stálá provozovna 48
5.3 Příjmy z nemovitého majetku 48
5.4 Zisk podniku 49
5.5 Příjmy z provozování lodní dopravy 49
6. Závěr 51
7. Seznam použité literatury 55
8. Seznam použitých zkratek 56
9. Přílohy 57
9.1 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku 57
10. Abstrakt 62
11. Summary – International double taxation 64
12. Klíčová slova 66
13. Keywords 66

1. Úvod

V dnešní době globalizované ekonomiky se již těžko dá představit svět bez mezinárodní spolupráce na ekonomickém poli. Mezinárodní obchod, mezinárodní investice, vysílání pracovníků do zahraničí, nadnárodní koncerny a jiné pojmy se již staly natolik běžné, že s nimi nejen v podnikatelské praxi, ale i v běžném životě setkáváme každodenně. Mezinárodní dělba práce a rozvoj mezinárodního obchodu a investic by však těžko mohly být na takové úrovni, na jaké dnes jsou, bez podpory států v různých formách, zejména v podobě dohod o ochraně investic a o zamezení dvojího zdanění. Tyto dohody přináší stimul investorům z obou smluvních států, který ulehčuje rozhodování o jednotlivých investicích a obchodech. Naopak státům, pro které jsou daně největším zdrojem příjmů, přináší tyto transakce dodatečné příjmy, které by bez uzavření dohod byly obtížněji realizovatelné. Důležitost zamezování dvojího zdanění dokládá i fakt, že ke dni vypracování této diplomové práce má Česká republika uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění v některé z jejich podob se 77 státy světa[1], a to zejména se státy považovanými za nejvýznamnější obchodní partnery. Nadto význam této oblasti dokládá fakt, že se jí zabývají význačné mezinárodní organizace, z nejznámějších například Evropská unie, Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) a Organizace spojených národů (dále jen OSN). Spolupráce na tomto poli má pak pozitivní přínos nejen v soukromém sektoru formou rozvoje mezinárodního obchodu a investic, ale i ve veřejném sektoru formou zvýšení příjmů veřejných rozpočtů. Také vzhledem k tomu, že česká ekonomika je v posledních desetiletích považována za ekonomiku otevřenou, je mezinárodní spolupráce s partnerskými státy na tomto poli nejen nevyhnutelná, ale také velmi žádoucí a vítaná.

[1] *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2011 [cit. 2011-04-21]. Přehled smluv. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html>.

1.1 Cíl práce

Tato diplomová práce se zabývá dvojím zdaněním, nejprve obecně a poté se zaměřuje na oblast dvojího zdanění mezinárodního, a to jak tzv. dvojího zdanění ekonomického, tak tzv. právního. Dále by měla popisovat základy mezinárodního daňového práva relevantního pro Českou republiku, nejen tedy již uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ale taktéž evropskou legislativu. Práce si taktéž klade za cíl reflektovat změny související s účinností daňového řádu, který nahradil zákon o správě daní a poplatků. Práce je primárně určena ke splnění studijní povinnosti diplomanta na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze, ale zároveň by měla sloužit jako základní přehled pojmů a metod v této daňově-právní oblasti. Práce by měla sloužit zájemcům o danou problematiku, jak z řad laické, tak i odborné podnikatelské a vědecké veřejnosti.

1.2 Popis práce

Tato diplomová práce se ve svém úvodu zabývá obecně významem zamezování dvojího zdanění, významem a rozšířeností tohoto jevu a taktéž jeho ekonomickým přínosem. V dalších částech se pak zabývá cílem práce, jejím popisem a vlastní strukturou a použitými metodami.

V druhé kapitole popisuje základní prvky zdanění obecně, poté samotný pojem dvojího zdanění. Následně pak popisuje jeho druhy a základní terminologické pojmy v této oblasti. Tato část taktéž popisuje základní a nejpoužívanější metody zamezení dvojího zdanění tak, jak je upravují smlouvy o zamezení dvojího zdanění a národní právní řády.

Ve třetí kapitole se práce zabývá vzorovými smlouvami organizací OECD a OSN, které jsou nejčastěji používané státy při kontraktačním procesu o zamezení dvojího zdanění. Práce se taktéž zabývá vzorovou smlouvou sui generis, která je používána Spojenými státy americkými (dále jen USA), touto smlouvou se však zabývá

pouze okrajově, neboť v tuzemské literatuře nenajdeme mnoho informací týkajících se této smlouvy. V dalších částech si klade za cíl podrobně popsat jednotlivá ustanovení vzorové smlouvy používané jako podklad pro vyjednávání Českou republikou, byť pak výsledné smlouvy často obsahují různé odchylky.

Čtvrtá kapitola popisuje mezinárodní zdanění v evropském právu, zejména právní základy evropského práva v této oblasti s důrazem na základní svobody v EU (volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu) a dále jednotlivé směrnice upravující tuto oblast (směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností, směrnice o zdanění fúzí, směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků a směrnice o zdanění úrokových příjmů z úspor.). Taktéž jedna část této kapitoly je věnována tzv. Arbitrážní úmluvě.

V páté kapitole je na příkladech demonstrováno praktické použití smlouvy o zamezení dvojího zdanění v pěti příkladech týkajících se určení daňového domicilu, existence a okamžiku vzniku stálé provozovny, příjmů z nemovitého majetku (konkrétně z pronájmu nemovitosti), zisků z podnikání a příjmů z provozování lodní dopravy.

V závěru, tedy v šesté kapitole, je záměrem autora zhodnotit výsledek této práce a opětovně zdůraznit význam této problematiky v globalizované světové ekonomice současné doby.

Diplomová práce je vypracována dle právního stavu ke dni 19. 6. 2011.

1.3 Použité metody

Základní a nejpoužívanější metodou je literární rešerše v oblasti literatury zabývající se finančním právem obecně, mezinárodním dvojím zdaněním, národními daňovými předpisy České republiky a v neposlední řadě evropskými daňovými předpisy. Vzhledem k relativnímu nedostatku literatury v této oblasti bylo nutno velmi

často pracovat přímo s texty jednotlivých zákonů, mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, směrnic, pokynů a sdělení Ministerstva financí České republiky a jiných relevantních dokumentů.

V seznamu použité literatury jsou uvedeny zdroje, z nichž bylo čerpáno v průběhu zpracovávání této diplomové práce. Nejčastěji používanými zdroji byly knihy Finanční právo, 5. upravené vydání, autor prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc. a kolektiv, poté Mezinárodní zdanění příjmů od Ing. Vlastimila Sojky a kniha Mezinárodní dvojí zdanění od Ing. Zuzany Rylové, PhD. Taktéž bylo čerpáno z materiálů poskytnutých vyučujícími na výběrovém předmětu Mezinárodní zdanění podniků, vyučovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze. Tyto materiály nemají charakter publikace a byly určeny spíše k doplnění procvičení přednášené látky na seminářích z tohoto předmětu. Taktéž jsem čerpal z internetových zdrojů a v některých časopisech. Některé informace, pokyny a sdělení, byly získávány z internetových stránek Ministerstva financí České Republiky..

V příloze je obsažen seznam platných uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění ke dni vypracování této práce, získaný z internetových stránek Ministerstva financí ČR.

2. Dvojí zdanění

2.1 Základy právní konstrukce zdanění

Daně jsou z právního hlediska platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.[2] Právo vybírat daně a určovat kritéria pro jejich výpočet a placení patří k elementárním projevům suverenity států. Zapojení České republiky do evropských integračních procesů a následný vstup do EU v roce 2004 vedl k jejímu omezení a částečnému předání kompetencí do sféry komunitárního práva. Toto bylo umožněno novelizací ústavy v roce 2002, kdy byl do textu ústavy včleněn článek 10a.[3] Evropské právo velmi výrazně ovlivňuje sféru nepřímých daní, zejména DPH a spotřebních daní, a to pomocí procesu harmonizace. Do daní přímých zasahuje taktéž, např. směrnicemi týkajícími se společného systému zdanění mateřských a dceřiných společností, zdanění fúzí, zdanění úrokových příjmů z úspor a zdanění úroků a licenčních poplatků. Evropské právo také pomocí směrnice o vzájemné pomoci mezi orgány upravuje některé procesní aspekty daňového práva. Tyto shora uvedené směrnice budou podrobněji popsány ve čtvrté kapitole této diplomové práce.

Příjmy z daní jsou nejvýznamnějším zdrojem financí pro státní rozpočty, např. v prvním čtvrtletí roku 2009 tvořily příjmy z níže popsaných daní 42 % veškerých příjmů státního rozpočtu ČR. [4]

---

[2] BAKEŠ, M. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, s. 155

[3] SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 11

[4] Státní rozpočet – od přebytku k rekordnímu deficitu. *Finance.cz* [online]. 3.9.2009, 1, [cit. 2011-04-21]. Dostupný z WWW: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/232678/>.

2.2 Prameny daňového práva relevantní pro ČR

Již Listina základních práv a svobod v článku 11 odst. 5 stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Na úrovni ústavního práva je ovšem také nutné zmínit článek 10 Ústavy České republiky, který říká, že 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. Tímto článkem jsou do právního řádu inkorporovány veškeré smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které budou podrobněji popsány v dalších částech této diplomové práce.

Systém zákonů tvořících v ČR daňovou soustavu je následující: základním procesněprávním předpisem je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který s účinností od 1. ledna 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Na hmotněprávní úrovni je pak systém daňové soustavy tvořen těmito hlavními zákony:

1. zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu,
2. zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti,
3. zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitosti,
4. zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční,
5. zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
6. zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Některé další hmotněprávní i procesněprávní instituty daňového práva jsou upraveny v řadě dalších zákonů (např. „energetické a ekologické“ daně upravené v rámci zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, nebo např. některé aspekty doručování upravené v zákoně č.

99/1963 Sb., občanský soudní řád apod.).

2.2 Dvojí zdanění

2.2.1 Definice pojmu dvojího zdanění

Ke dvojímu zdanění dochází tehdy, pokud je stejná hospodářská skutečnost (nejčastěji příjem nebo majetek) zdaněna dvakrát. Rozlišujeme dvojí zdanění vnitrostátní a mezinárodní podle toho, zda ke zdanění dochází na úrovni jednoho nebo dvou států.

2.2.2 Vnitrostátní dvojí zdanění

Vnitrostátní dvojí zdanění vzniká zásadně uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Příkladem vnitrostátního dvojího zdanění může být zdanění podílu na zisku. Společnost, která generuje zisk a rozhodne se pro výplatu podílů na zisku, nejprve své výnosy zdaní daní z příjmu právnických osob. Výplata podílu není daňově účinný náklad, takže se výplata realizuje ze zdaněného zisku. Je-li příjemcem podílu na zisku fyzická osoba, podléhá vyplacený podíl dani z příjmu fyzických osob. Je-li příjemcem podílu na zisku právnická osoba, podléhá vyplacený podíl na zisku dani z příjmu právnických osob. (Výplata podílu na zisku nepodléhá zdanění jen v případě, že je podíl vyplácen mateřské společnosti, neboť u ní je tento příjem od zdanění osvobozen.)[5] Dále lze za vnitrostátní dvojí zdanění považovat případ, kdy prodej nemovitosti je zdaněn jak daní z převodu nemovitosti, tak výnos z prodeje nemovitosti je zdaněn daní z příjmu. Taktéž je v některých státech běžné dvojí zdanění z důvodu víceúrovňové organizace veřejných rozpočtů. Zisk může být například zatížen daní na centrální úrovni státu (např. federace) a zároveň daní na úrovni nižší územně

[5] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 12

samosprávní jednotky, a to až na úroveň obcí. V České republice se v současnosti takovéto zdanění nevyskytuje, byť se o něm někdy hovoří, například v souvislosti se zajištěním financování vyšších územně samosprávních celků. [6]

2.2.3 Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodním dvojím zdaněním se rozumí současné zdanění téhož příjmu nebo majetku (včetně darů a dědictví) u téhož poplatníka ve dvou i více státech. Problematika mezinárodního dvojího zdanění se nejpalčivěji projevuje v oboru přímých důchodových daní důchodového typu (daní z příjmu), a proto se také na ni soustředí jak vnitrostátní, tak i mezinárodní daňové právo. Po právní stránce je mezinárodní dvojí zdanění výsledkem kolize daňových předpisů dvou nebo více států. K této kolizi dochází např. proto, že táž osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti současně ve dvou státech. Druhým obvyklým důvodem je střet osobní a věcné daňové příslušnosti ve dvou státech ohledně téže osoby a téhož příjmu.[7]

Základem pro vyjednávání různých zemí o tom, jak dvojímu zdanění zabránit, jsou dnes dvě vzorové konvence, a to Vzorová smlouva OECD v oboru daní z příjmů a majetku (OECD Model Tax Convention on Income and Capital), která upravuje zejména vztahy mezi vyspělými zeměmi OECD, a druhou je Vzorová smlouva OSN (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries), která zpravidla upravuje vztahy mezi rozvinutými a rozvojovými zeměmi.[8]

---

[6] SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 30an.

[7] BAKEŠ, M. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, s. 277

[8] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 13

2.3.3.1 Právní dvojí zdanění

Právní dvojí zdanění je dle definice OECD charakterizováno jako vymáhání srovnatelných daní od jednoho daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období ve dvou nebo více daňových jurisdikcích. K právnímu dvojímu zdanění dochází tam, kde dva státy zdaňují u téhož subjektu totožný zisk, popřípadě příjem (v některých případech podléhá zdanění již samotný příjem, bez ohledu na to, zda je činnost zisková nebo ztrátová). Jedná se o případy, kdy jeden stát zdaní příjmy z titulu jejich zdroje na svém území, druhý stát pak zdaní celosvětové příjmy daňového subjektu z titulu toho, že daňový subjekt je podle vnitrostátních zákonů daného státu jeho rezidentem. [9]

Jako příklad tohoto typu dvojího zdanění je možné uvést případ příhraničního dělníka (pendlera), kterého dle svého národního práva považují za svého daňového rezidenta obě země, tj. jak země, ve které má bydliště, tak země, ve které je zaměstnán. Tento problém je nazýván jako duální rezidence.

2.2.3.2 Ekonomické dvojí zdanění

Ekonomické dvojí zdanění, někdy též nazývané nepravé, je charakterizováno jako vymáhání shodného nebo obdobného druhu daní, za shodné období, ze shodného příjmu, který je předmětem takové daně, avšak oproti předchozímu případu je tento příjem v dispozici různých daňových poplatníků. Příkladem takovéhoto dvojího zdanění je například úprava zisků správcem daně při kontrole převodních cen (transfer pricing). Blíže k tomuto tématu viz kapitola 2.6 této práce. [10]

[9] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 13

[10] SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 30an.

2.3 Metody eliminace dvojího zdanění

2.3.1 Metoda vynětí

Plného vyloučení dvojího zdanění může být docíleno při použití metody vynětí (anglicky „exemption“), jejíž podstata spočívá v tom, že příjem zdaněný v zahraničí se nezahrne do daňového základu ve státě příjemce. Metoda vynětí se může uplatňovat buď plně, nebo s výhradou progrese, která znamená, že ve státě příjemce se sice do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, avšak pro výpočet daně se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o tento příjem. Výhrada progrese, která ovlivňuje výši daňové sazby, má pochopitelně význam jen v případě, že se daň vybírá za použití poměrné progresivní sazby. [11]

2.3.2 Metoda započtení

Metoda započtení, která je modernější metodou k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění (anglicky „credit“), znamená, že ve státě příjemce se zahrnou do daňového základu veškeré příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů a za takto stanoveného základu se vyměří daň, od níž se odečte daň zaplacená v zahraničí. [11]

2.3.2.1 Započtení plné

Započtení je plné, jestliže se od celkové daně ve státě příjemce odečte celá daň zaplacená v zahraničí bez ohledu na její výši. [11]

2.3.2.1 Započtení prosté

Zpravidla se ve státě příjemce odečítá od celkové daně daň zaplacená v zahraničí jen do výše, která odpovídá tuzemské dani připadající na tu část příjmu (daňového základu) příjemce, jež podléhá zdanění v zahraničí. Tento způsob je pak označován jako

[11] BAKEŠ, M. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, s. 279

započtení prosté. [11]

2.3.3 Metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů snižujících základ daně

Spíše než za metodu zamezující dvojímu zdanění je možné zahrnutí daně do nákladů považovat za způsob, jak dvojí zdanění zmírnit. Zásadně nelze zahrnout do nákladů daň, která byla v zahraničí zaplacena v případě, že dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění se vztahuje k příjmům, které podléhají metodě vynětí. Toto vyplývá přímo z §24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, který k tomu uvádí, že daň z příjmů zaplacená v zahraničí je nákladem pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně podle §20b ZDP, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle §38f ZDP.

2.4 Rozsah daňové povinnosti subjektu

2.4.1 Neomezená daňová povinnost

Termín neomezená daňová povinnost znamená, že poplatník je povinen v určitém státě zdanit své celosvětové příjmy bez ohledu na to, odkud pocházejí. Jedná se o aplikaci principu univerzality.

2.4.2 Omezená daňová povinnost

Termínem omezená daňová povinnost se myslí povinnost poplatníka zdanit pouze příjmy pocházející ze zdrojů v určitém státě. Definici pojmu „zdroje v tuzemsku“ pak lze nalézt jak v národních zákonech (v ČR například §22 zákona o daních z příjmů), tak i pro některé druhy příjmů ve smlouvách o ZDZ (například pro úroky v čl. 11/5 Vzorové smlouvy OECD). Tyto daňové povinnosti jsou ukládány na základě principu teritoriality. Jako příklad této povinnosti lze uvést situaci, kdy zahraniční společnost má v daném státě organizační složku, pobočku či reprezentaci, takzvanou „stálou provozovnu“ (blíže viz kapitola 3.7.5. této práce). Zdanění v daném státě pak podléhají pouze příjmy, které jsou přiřaditelné této provozovně.

2.4.3 Kritéria pro určení rozsahu

Kritéria pro určení rozsahu daňové povinnosti stanovují národní předpisy. V ČR je tento rozsah stanoven pro fyzické osoby v §2 ZDP, neomezená daňová povinnost v odstavci 2, který říká:

„*Poplatníci, kteří 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*.“

Omezená daňová povinnost je pro fyzické osoby stanovena v odstavci třetím, který tuto problematiku upravuje následujícím způsobem:

„*Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.*“

Pro právnické osoby je rozsah daňové povinnosti stanoven v §17 ZDP, který v odstavci 3 definuje neomezenou daňovou povinnost právnických osob takto:

„*Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen "sídlo"), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.*“

Omezená daňová povinnost právnických osob je pak upravena v odstavci čtvrtém, a to následujícím způsobem:

„*Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.*“

V případě, že dle národních předpisů dojde ke kolizi, určí se rezidentství (a tím také stát s neomezenou daňovou povinností) dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Bližší informace o určování daňového domicilu lze nalézt v kapitolách 2.5 a

3.7.4 této práce.

2.5 Daňový domicil (Rezidentství)

2.5.1 Definice daňového domicilu

Daňověprávní vztah subjektu ke státu vzniká obvykle tím, že se na území daného státu zdržuje určitou dobu, má zde sídlo nebo místo vedení, nebo že zde dosahuje příjmů, případně má v tomto státě umístěn majetek. Zákony o daních z příjmů a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění rozlišují jak u fyzických osob, tak i u právnických takzvané daňové tuzemce (rezidenty) a daňové cizozemce (nerezidenty).

V terminologii daňových zákonů se toto rozlišení nepoužívá, pro oba druhy daňových subjektů však zákony stanovují odlišný rozsah daňových povinností. Zákon o daních z příjmu pak v §2 pro fyzické osoby a v §17 pro právnické osoby stanoví, které subjekty mají daňovou povinnost omezenou a které neomezenou. Daňové rezidentství je vymezeno rozdílně právními normami jednotlivých států a také mezinárodními smlouvami.

Obecně však platí, že daňový rezident je poplatník s neomezenou (celosvětovou) daňovou povinností vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí z území tohoto státu, tak i na příjmy pocházející ze zahraničí. Ve starších smlouvách a literatuře je občas možné nalézt pojem osoba s daňovým domicilem, který odpovídá pojmu daňový rezident.

Daňový nerezident je pak poplatník s tzv. omezenou daňovou povinností, která je omezena na pouze na příjmy ze zdrojů na území státu, kde není daňovým rezidentem, na majetek nacházející se na území tohoto státu, případně na další hospodářské skutečnosti.

Jedním z hlavních významů smluv o zamezení dvojího zdanění je vyloučení situací, kdy bude jeden subjekt považován za daňového rezidenta dvou států. Je však potřeba brát v úvahu, že národní zákony definují daňové rezidentství často odlišně od mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

2.5.2. Daňový domicil dle zákona o daních z příjmů

Daňové rezidentství je zákonem o daních z příjmů upraveno odlišně pro fyzické a právnické osoby. Proto je i další výklad rozdělen pro fyzické a právnické osoby zvlášť. Daňové rezidentství je upraveno odlišně i ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, proto je této úpravě věnována samostatná podkapitola 3.7.4 této práce.

2.5.2.1 Daňový domicil u fyzických osob

V §2 zákona o daních z příjmů je stanoveno, že daňovým rezidentem je fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště, nebo osoba, která se zde obvykle zdržuje. Pod pojmem obvykle se myslí alespoň 183 dní v jednom kalendářním roce. Doslova pak zákon o daních z příjmů s účinností pro rok 2011 daňové rezidentství vymezuje v §2 takto:

(2) Poplatníci, kteří 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.

(*4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.*

Pojem bydliště v daňověprávním smyslu nelze zaměňovat s pojmy jako například trvalý pobyt, přechodný pobyt, případně trvalé bydliště či přechodné bydliště. Z hlediska daňového práva má význam zejména fakt, že poplatník má skutečně úmysl mít na příslušném místě bydliště, a to soustavné nebo střídavé a zda existují okolnosti, které tomu nasvědčují. Pro určení této skutečnosti v praxi má velký význam úprava dokazování v §92 daňového řádu.

Tyto podmínky však platí pouze pro fyzické osoby ze států, se kterými nemá

Česká republika uzavřenou smlouvu o ZDZ. V těchto smlouvách je rezidentství upraveno odlišně a tato úprava má přednost před zákonem o daních z příjmů.

Oproti tomu zákon definuje taktéž daňového nerezidenta a omezenou daňovou povinnost pro nerezidenty, a to v §2 odst. 3) takto:

(3) Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.

Jedná se tedy o negativní vymezení, neboť za daňového nerezidenta označuje každou osobu, kterou nelze podřadit pod definici daňového rezidenta v odstavcích 2 a 4 §2 ZDP.

2.2.2.2 Daňový domicil u právnických osob

U právnických osob je dle §17 odst. 3 zákona o daních z příjmů určen jako daňový rezident takový poplatník, který má v České republice své reálné sídlo nebo místo svého vedení. Zákon k tomuto uvádí:

(3) Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen "sídlo"), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Termín „místo vedení“ je podrobněji vysvětlen ve sdělení Ministerstva financí České republiky č.j. 251/122 867/2000.[12] Je definováno jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídící a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k

[12] Blíže viz Sdělení č.j. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, FZ, 2001, č. 1

provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina představitelů (např. představenstvo, správní rada) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem. Ještě obecněji je lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost.
Termín „místo vedení“ byl zakotven novelou č. 492/2000 Sb., která vstoupila v účinnost 1. ledna 2011. Zavedením tohoto institutu se česká právní úprava přiblížila úpravě v jiných státech, zejména v rámci zemí OECD. Hlavním důvodem bylo dle Ministerstva financí poskytnutí dalšího nástroje v postupu správců daně proti daňovým únikům formou spekulací či zastřeného stavu, jejichž podstatou je, že formálně je subjekt zaregistrován podle jiného právního řádu v jiném místě, než ve kterém ve skutečnosti působí a jehož prostřednictvím jsou generovány zdanitelné příjmy. Tato novelizace cílí zejména na daňově zvýhodněné lokality („daňové ráje“).

Daňoví nerezidenti – právnické osoby jsou opět vymezeni negativně jako v případě fyzických osob. Zákon o daních z příjmů k tomuto v §17 odst. 4 definuje jako „*Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.*

2.5.2.4 Daňový domicil fyzických osob dle smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají vesměs shodný postup pro určení daňového rezidentství. Tento postup má přednost před národními zákony. V dalším textu bude popsán postup pro určení daňového rezidentství dle mezinárodní smlouvy OECD z důvodu shodnosti s většinou smluv uzavřených Českou republikou.

V první řadě smlouva odkazuje na vymezení daňového rezidentství pomocí národních zákonů. Pokud z národní legislativy daňová rezidence určitému poplatníku nevzniká, nemůže mu vzniknout ani ze smlouvy.

Pro fyzické osoby existuje posloupnost hodnotících pravidel:

1. Poplatník je rezidentem státu, kde má stálý byt. Tímto pojmem se rozumí takové

bydliště, které má poplatník k dispozici pro dlouhodobé bydlení. Nezáleží na užívacím titulu (vlastnictví, nájem apod.) ani na druhu bydlení (místnost, byt či dům). Smlouva k tomuto uvádí: „*Bude se předpokládat, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k své dispozici stálý byt*“. Za takovýto byt nelze považovat nemovitost pořízenou pro účely krátkodobých pobytů, jako je např. rekreace či pracovní cesta.

2. Pokud má osoba stálý byt v obou smluvních státech, určí se daňové rezidentství pomocí kritéria střediska životních zájmů. Za stát daňového rezidentství je pak považován ten, ke kterému má osoba užší osobní a hospodářské vztahy. Zde smlouva uvádí: „*Jestliže má stálý byt k dispozici v obou státech, bude se předpokládat, že je rezidentem toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů)*“. Pro určení takového státu je nutno vzít v úvahu rodinné a společenské vztahy, místo, kde má poplatník rodinu, kde je vykonáváno zaměstnání, místo podnikání, místo, ze kterého osoba spravuje majetek, kde má zřízeny své bankovní účty apod. Tyto skutečnosti musí být zkoumány komplexně.

3. Není-li možné určit daňové rezidentství podle dvou předcházejících kritérií, smlouva stanovuje, že je rozhodující, kde se poplatník obvykle zdržuj**e**. Toto je ve smlouvě upraveno následujícím způsobem: „*Jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má osoba středisko životních zájmů, nebo jestliže nemá stálý byt ve své dispozici v žádném z obou států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje*“.

4. Pokud se nepodaří zjistit daňové rezidentství třemi výše popsanými způsoby, je osoba považována za rezidenta toho státu, jehož je občanem. Vzorová smlouva k tomuto říká: „*Jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním občanem*“. Odlišnou úpravu používá smlouva s USA.

5. Pokud nepostačují shora uvedená kritéria, musí dojít k dohodě na úrovni ministrů financí, resp. jejich zástupců. Viz ustanovení vzorové smlouvy: „*Jestliže taková osoba je státním občanem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou*“. Blíže k tomuto tématu viz kapitola 3.7.24.

2.5.2.5 Daňový domicil PO dle smluv o zamezení dvojího zdanění

U právnických osob je smlouvami o zamezení dvojího zdanění daňový domicil určen podle sídla, tedy obdobně, jako v ZDP. Vzorová smlouva toto upravuje v čl. 4 odst. 3 takto:

„*Jestliže podle ustanovení odstavce 1 osoba jiná než fyzická je rezidentem obou smluvních států, bude se předpokládat, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém je její sídlo nebo místo skutečného vedení*".

V praxi toto přináší problémy s dokazováním skutečného místa vedení, neboť každý stát se snaží si udržet ve své fiskální sféře daňový domicil subjektů, které mají formálně sídlo na území jiných států, zejména z důvodu zvýhodněného daňového režimu. [13]

2.6 Transfer pricing – převodní ceny

2.6.1 Úvod

Pojem transfer pricing (neboli převodní ceny) se uplatňuje zejména v oblasti koncernů a jejich daňové optimalizace. Termín „převodní ceny" je používán pro označení cen nebo úroků, za které osoba převádí zboží a nehmotný majetek nebo za které poskytuje služby či úroky spojené osobě. Vzhledem ke složitosti definice těchto pojmů je přesná definice dle zákona o daních z příjmů uvedena níže.

2.6.2 Definice

Zákon o daních z příjmu upravuje tuto problematiku v §23 odst. 7 takto „*Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných*

[13] Blíže také viz Sdělení MF ČR č.j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení" a „skutečný vlastník"

podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.[14] *V případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky*[15] *a úvěru mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nezávislými osobami, a věřitelem je poplatník uvedený v § 2 odst. 3 nebo v § 17odst. 4 nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, ustanovení věty první se nepoužije. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí*

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,

2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,

2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké[16] *podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,*

3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,

4.blízké,

5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako

[14] Tímto právním předpisem je myšlen zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)
[15] Blíže viz zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, §657 a násl.
[16] Blíže viz zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, §116.

aritmetický průměr měsíčních stavů.

Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.“

2.6.2 Princip tržního odstupu

Základním pravidlem pro určování těchto převodních cen je tzv. princip tržního odstupu. Tento princip říká, že transakce mezi spojenými osobami by měly být uskutečněny za srovnatelných cenových podmínek, jako transakce se zcela nezávislými subjekty. Tento princip je definován ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations).

Problémy týkající se správného nastavení převodních cen mezi spřízněnými osobami se v současné době stávají jedním z nejsledovanějších mezinárodních daňových témat a také oblastí, na kterou se stále více zaměřují české finanční úřady. Daňová správa v České republice doporučuje, aby subjekty měly připravenou dokumentaci převodních cen v souladu s Kodexem chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro sdružené podniky v EU *(Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU)*, který je v zemích EU běžně uplatňován.[17] [18] [19]

2.7 Mezinárodní daňová optimalizace a daňově zvýhodněné lokality

Různorodost daňových režimů v jednotlivých státech je dlouhodobě a často využívána při daňové optimalizaci příjmů. Z podnikatelského hlediska jsou daně

[17] *Deloitte Česká republika: Převodní ceny* [online]. 2011 [cit. 2011-04-25]. Dostupné z WWW: <http://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/sluzby/dane/prevodni-ceny/index.htm>.

[18] Srovnej Pokyn MF ČR D-258 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

[19] JELÍNEK, Michal. Připravenost je namístě : Daňová kontrola transferových cen. *EURO*. 14.3.2011, 11, s. 73

nákladem a snaha o jejich snížení je tedy snadno pochopitelná. Takzvané off-shore lokality (jinak též daňové ráje) bývají využívány pro snížení daňových základů, snížení zdanění jednotlivých příjmů, ukrytí majetku nebo další činnosti. V literatuře je popsáno mnoho způsobů daňových úspor za použití společností založených v těchto lokalitách, sahajících od primitivních fakturačních podvodů až po snižování dividend prostřednictví praní kuponů nebo sofistikované využití derivátů, účelově založených zahraničních finančních institucí apod. Problémem však je, že tato nabízená řešení jsou legální jen výjimečně. Význam řešení daňové optimalizace pomocí daňových rájů většinou nespočívá v silné právní opoře takovýchto řešení, ale spočívá spíše na velmi obtížné identifikovatelnosti skutečného vlastníka příjmů. I zde ovšem může zapůsobit faktor náhody nebo např. práce tajných služeb, jako byl únik informací z lichtenštejnské investiční banky LGT, který v roce 2008 vyvolal daňové skandály v celé řadě evropských zemí. Pracovníci daňových orgánů jsou si většinou vědomi omezených prostředků a informačních zdrojů, kterými disponují. Příznaky neobvyklých, či dokonce fiktivních obchodů však většinou dokáží rozpoznat velmi dobře. V důsledku toho pak často dochází k rozsáhlému dokazování, které i když ne vždy skončí usvědčením z krácení daní, je pro poplatníka natolik ekonomicky, psychicky a časově náročné, že to stírá zamyšlený ekonomický efekt.

V současné době stoupá tlak velkých světových ekonomik na daňové ráje, kterým reálně hrozí ekonomická a politická izolace. Také v souvislosti s bojem proti terorizmu stále větší počet těchto států přistupuje na určitý rozsah poskytování informací a omezuje tak dřívější naprostou anonymitu vlastníků společností registrovaných na jejich území.

Efektivní a legální využití těchto daňových jurisdikcí bez shora uvedených rizik vyžadují nejen dobré daňové plánování, ale také reálné zásahy do organizace podnikání. Pokud má takovýto model obstát způsobem, který nevyžaduje zastírání žádného aspektu uskutečňovaných transakcí, nestačí formálně zaregistrovaná firma se zmocněným zástupcem. Je nutné v těchto státech zakládat zcela reálné subjekty, ve kterých jsou fyzicky přítomni řídící pracovníci. Také je nutné nadnárodní strukturu podřídit daňovým hlediskům. Takovýto postup je však velmi náročný a dostupný jen

ekonomicky mimořádně silným subjektům.

Jako nejlepší způsob využití zvýhodněných lokalit je považováno promyšlené umístění investic. Už během přípravy podnikatelského záměru je potřeba pečlivě vybrat lokalitu nejen z hlediska provozního, ale i z hlediska daňového. Současná konkurence v oblasti přímých daní vede k jejich snižování nejen v ČR, ale i v ostatních státech. V situacích, kdy se daň z příjmu právnických osob pohybuje kolem 20% a níže, není ekonomicky účelné vytvářet účelové organizační konstrukce pouze z daňových důvodů. Snaha dosáhnout ještě nižšího zdanění ve vzdáleném státě bývá provázena jinými náklady (transportními apod.), které stírají efekt daňové úspory. Český daňový systém má v řadě ohledů srovnatelné parametry s daňovými ráji.

Za daňové ráje nejsou považovány jen některé tichomořské či karibské ostrovy, ale i některé evropské lokality, jako např. ostrovy Man, Jersey, Guernsey, Madeira či Kypr, tak i některé evropské pevninské lokality, jako například Švýcarsko, Gibraltar, Andorra, Monako, Lichtenštejnsko apod. Taktéž některé státy USA či EU mají prvky off-shore jurisdikce nebo tvrdé daňové konkurence, například americké státy Delaware, Wyoming a Florida, či evropské Irsko, Velká Británie, Maďarsko nebo pobaltské státy. Při obchodech uvnitř EU již nelze spoléhat na anonymitu. Využívají se spíše mechanismy přesunu zisků pomocí převodních cen[20] mezi nadnárodními podniky. Ani zde však nelze spoléhat na toleranci daňových orgánů, pokud zjistí výrazné porušení principu tržního odstupu.

Využití států s výhodným daňovým režimem a anonymními obchodními rejstříky nemusí mít vždy za cíl získání daňové výhody. Obchodní společnosti se zde jako majetkové trusty zakládají s cílem snížit nebezpečí ztráty majetku, případně za účelem zachování anonymity vlastníka či investora.[21]

2.8 Transparentní entity

[20] K tématu blíže kapitola 2.6 Transfer pricing - převodní ceny

[21] SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 215 an.

Jako transparentní entita je označován subjekt bez vlastní daňové povinnosti k dani z příjmů, základ daně se pak rozděluje na jednotlivé společníky nebo členy. Tito členové či společníci jsou pak subjekty daně namísto entity samotné. Příkladem takovéto transparentní entity v České republice je veřejná obchodní společnost, která ač má jakožto obchodní společnost právní subjektivitu, není poplatníkem daně z příjmu právnických osob (s výjimkou daní vybíraných srážkou). Pokud je společníkem nebo členem takovéto entity zahraniční osoba, musí plátce příjmů identifikovat, kterého státu je rezidentem. Pro účely zdanění není podstatné, kdo je příjemcem příjmů, ale to, kdo je jejich skutečným vlastníkem. Toto je nutné určit v případě, kdy zahraniční osoba vyžaduje na plátci uplatnění výhod plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Plátce příjmů je při daňové kontrole prokázat skutečného vlastníka příjmů.

Transparentními entitami se zabývají dva pokyny a jedno sdělení MFČR, a to Pokyn D-269 k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmBH&Co. KG (Finanční zpravodaj č. 7/2004), dále Sdělení k Pokynu D-269 k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmBH&Co. KG (publikováno ve Finančním zpravodaji č.11/2004) a Pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky (Finanční zpravodaj č. 10/1/2005).[22]

[22] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 48 an.

3. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

3.1 Význam smluv o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od fyzické nebo právnické osoby.

3.2 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění

Historie smluv o zamezení dvojího zdanění sahá až do 19. století, kdy v roce 1869 byla uzavřena první smlouva, která je považována za smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a to smlouva mezi Saskem a Pruskem.

V období po první světové válce ovlivnila smluvní praxi tehdejší Společnost národů. Její hospodářská a finanční komise vypracovala vzory smluv, rozbor problematiky a metody rozdělení zisků podniků aktivních ve více státech pro účely zdanění a založila sbírku smluv. Od svého založení v roce 1961 se touto oblastí zabývá Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD), jejíž vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu, majetku a dědictví a o právní pomoci při vymáhání daní se staly základem většiny smluv o zamezení dvojího zdanění platných v současné době. K této aktivitě se připojila taktéž Organizace spojených národů (United Nations Organization, UNO, UN, OSN), která vyhotovila směrnice pro jednání mezi rozvinutými a rozvojovými státy a vzorovou smlouvu vhodnou pro vztahy mezi těmito státy.

První smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřela Československá republika již v meziválečném období. V letech 1922 až 1923 byly uzavřeny smlouvy s Rakouskem, Německem, Itálií, Polskem a Rumunskem. V období poválečném nastal z politických důvodů útlum a další jednání o uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění nastala až počátkem sedmdesátých let, a to jako pokus o zvýšení konkurenceschopnosti

ekonomiky prostřednictvím jejího částečného otevření.[23] V této době byly uzavřeny smlouvy s Nizozemím, Francií a Finskem, které byly vypracovány na základě vzorové smlouvy OECD. Oproti tomu smlouvy např. se Srí Lankou, Kyprem, Čínou, Nigérií a Tunisem, uzavřené počátkem osmdesátých let, byly vypracovány za použití vzorové smlouvy OSN.

Počátkem devadesátých let byl však počet smluvních států nedostačující pro rozvoj otevřené tržní ekonomiky, a tak byla zahájena jednání s mnoha státy světa k odstranění překážek vzájemných investic. Například ke dni 31.12.1992 bylo vyhlášeno ve sbírce zákonů 25 smluv o zamezení dvojího zdanění.[24] Ke dni 1.1.2011 pak počet sjednaných smluv dosáhl počtu 77.

3.3 Základní principy smluv o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se řadí mezi takzvané prezidentské smlouvy, pravomoc ke sjednávání těchto smluv má ve smyslu čl. 63 odst. 1 písmene b) Ústavy prezident republiky. Prezident republiky může sjednávání těchto smluv delegovat na vládu, v případě souhlasu vlády pak i na jednotlivého jejího člena. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění tak obvykle sjednává a podepisuje ministr financí. Tyto mezinárodní smlouvy dle čl. 49 Ústavy jakožto smlouvy upravující práva osob, hospodářské smlouvy všeobecné povahy a smlouvy o věcech, jejichž úprava je vyhrazena zákonu, pak podléhají před svou ratifikací souhlasu Parlamentu České republiky, a to v obou jeho komorách.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány v režimu Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. května 1969 (ve sbírce zákonů uvedené pod číslem 15/1988 Sb.), která upravuje uzavírání smluv včetně pravidel výkladu. Tato pravidla

[23] Srovnej SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 218.
[24] Srovnej Tůma J., Báča J.: Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, Praha, Management Press, s. 20.

jsou obsažena v čl. 31-33 této úmluvy. Smlouvy mají být vykládány v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům použitým ve smlouvě v jejich celkové souvislosti a s přihlédnutím k předmětu a k účelu smlouvy. Pro účely výkladu smlouvy se kromě textu, preambule a příloh smlouvy rozumí celkovou souvislostí jakákoliv dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi smluvními stranami v souvislosti s jejím uzavřením, a jakákoliv listina vztahující se ke smlouvě a přijatá smluvními stranami. Při výkladu smlouvy je nutno přihlížet i k pozdějším dohodám, které se vztahují na výklad smlouvy nebo provádění jejich ustanovení, k pozdější praxi při provádění smlouvy i k příslušným pravidlům mezinárodního práva.

Dle praxe v České republice zajišťuje výklad mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění Ministerstvo financí ve spolupráci s Ministerstvem zahraničních věcí. MFČR taktéž ve Finančním zpravodaji uveřejňuje pokyny pro provádění smluv.[25] Znění vzorových smluv, zejména vzorové smlouvy OECD, bývá průběžně aktualizováno. Informace o takovýchto aktualizacích jsou taktéž zveřejňovány ve Finančním zpravodaji.

3.4 Vzorová smlouva OECD

Vzorová smlouva OECD – „Model Tax Convention on Income and Capital“ je určena pro sjednávání tohoto typu mezinárodní smlouvy mezi státy obdobné hospodářské úrovně. Tato vzorová smlouva upřednostňuje zdanění příjmů ve státě bydliště nebo sídla daňového poplatníka, neboť se předpokládá vyrovnaný tok příjmů mezi příslušnými státy. V současné době již ČR uzavírá smlouvy zásadně na bázi vzorové smlouvy OECD, v některých případech s prvky vzorové smlouvy OSN.

3.5 Vzorová smlouva OSN

Vzorová smlouva OSN – „United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries“ je používána především v případech, kdy se sjednává smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi zeměmi s výrazně odlišným

[25] Blíže viz. BAKEŠ, M. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, s. 280 an.

stupněm hospodářského rozvoje, tj. většinou mezi rozvinutými a rozvojovými zeměmi. Zdůrazňuje ochranu daňových příjmů smluvní strany, která má nesrovnatelně nižší ekonomickou výkonnost. Tento model dává přednost zdanění příjmů ve státě jejich zdroje.[26]

3.6 Vzorová smlouva USA

Některé státy dávají přednost vycházet při vyjednávání o uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění z vlastního vzoru. K takovým státům se řadí např. USA. Dostupné odborné zdroje o smlouvě o zamezení dvojího zdanění s USA pojednávají pouze okrajově, z tohoto důvodu zde nebude podrobně popsána.

3.7 Rozbor českého modelu vzorové smlouvy OECD

Česká republika má jako podkladový materiál k uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění vlastní verzi vzorové smlouvy OECD, která se od oficiální verze mírně liší. Pro větší přehlednost budou čísla podkapitol číslovány shodně jako jednotlivé články podkladového modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění používané Ministerstvem financí. Oficiální verze této smlouvy je k dispozici pouze v anglickém jazyce, oficiální překlad ještě nebyl vydán. Taktéž ještě nebyl v českém jazyce vydán žádný komentář k této vzorové smlouvě.

3.7.1 Osobní rozsah smluv

Osobní rozsah smluv je v čl. 1 české vzorové smlouvy definován tak, že smlouva se vztahuje na fyzické a právnické osoby, které jsou daňovými rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. O pojmu daňový rezident blíže pojednávají kapitoly 3.5.4 a 2.5.

[26] Blíže viz SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 218

3.7.2 Věcný rozsah smluv

V článku 2 vzorové smlouvy je upraven věcný rozsah smlouvy. Tímto se rozumí okruh daní, na které se smlouva vztahuje. Smlouvy zde obsahují vymezení přímých daní obou smluvních států k datu jejich podpisu a potvrzují, že se budou smluvní ujednání aplikovat i na jakékoliv obdobné daně, pokud dojde ve smluvních státech ke změnám.[27]

3.7.3 Definice

Pro účely výkladu smluv jsou výrazy, významné pro jejich aplikaci, definovány přímo ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění buď v samostatném článku (všeobecné definice), nebo v článku přímo upravujícím konkrétní zdanění určité hospodářské skutečnosti.

Všeobecné definice jsou uvedeny v čl. 3 vzorové smlouvy, kde je vymezen obsah základních pojmů smlouvy. Tyto pojmy budou popsány v následujících podkapitolách. Pro případ, že nějaký pojem není smlouvou definován, má pro použití smlouvy smluvním státem ten význam, který mu náleží podle právních předpisů toho státu, které upravují daně, na něž se smlouva vztahuje.

3.7.4 Rezident

Pojem daňového rezidenta byl již jednou v této práci zmíněn, v této části však bude podrobně popsán z hlediska vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Správné určení daňového domicilu je klíčovou otázkou správné aplikace daňových předpisů a smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Dle čl. 4 české vzorové smlouvy se jedná o osobu, která podléhá zdanění z důvodu bydliště, stálého pobytu, sídla, místa registrace, místa vedení nebo obdobného kritéria v jednom ze smluvních států.[28]

[27] SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 226

[28] K tématu blíže viz kapitola 2.5

3.7.5 Stálá provozovna

Článek 5 vzorové smlouvy definuje stálou provozovnu jako trvalé místo nebo zařízení k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku. Výrazem „stálá provozovna“ se rozumí zejména místo vedení části podniku, pobočka, kancelář, továrna, dílna nebo místo, kde se těží přírodní zdroje (důl, lom apod.). Taktéž se tím rozumí staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než 12 měsíců. Dále ve čtvrtém odstavci tento článek obsahuje negativní vymezení, kdy uvádí případy, které se za stálou provozovnu nepovažují (např. sklady).

3.7.6 Příjmy z nemovitého majetku

Zdanění příjmů z nemovitého majetku je upraveno čl. 6 vzorové smlouvy. Těmito příjmy se rozumí příjmy z užívání majetku (přímé užívání, nájem nebo jiný způsob užívání). Příjmy ze zcizení takového majetku jsou pak upraveny v čl. 13. Ustanovení článku 6 platí rovněž pro příjmy z nemovitého majetku podniku.

Podle tohoto článku příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z nemovitého majetku (a to i včetně příjmů ze zemědělství a lesnictví) umístěného ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě. Výraz „nemovitý majetek“ se posuzuje dle právních předpisů státu, ve kterém je tento majetek umístěn. V každém případě však zahrnuje příslušenství takového majetku, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví, práva dle občanského práva vztahující se k pozemkům, právo požívání nemovitého majetku a práva na pevné nebo proměnlivé platby za těžení nebo přivolení k těžbě nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů.

3.7.7 Zisky podniků

Zdanění zisků podniku je upraveno článkem 7 smluv o zamezení dvojího

zdanění. Zisky podniků jednoho smluvního státu mohou být podle smlouvy zdaněny pouze v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny[29]. Zisky podniku mohou být ve druhém státě zdaněny pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně. Další ustanovení tohoto článku se zabývají stanovením zisků stálé provozovny podle různých kritérií.

3.7.8 Mezinárodní doprava

Zisky z mezinárodní dopravy, tj. z provozování lodí, člunů, letadel, železničních nebo silničních vozidel, podléhají zdanění jen ve smluvním státě, v němž se nachází místo skutečného hlavního vedení podniku.

3.7.9 Sdružené podniky

Článek 9 vzorové smlouvy se zabývá zejména zdaňováním nadnárodních společností a stanovuje kritéria, na základě kterých jsou tyto sdružené (spřízněné) podniky zdaňovány. Obsahuje zakotvení takzvaného principu tržního odstupu (blíže viz kapitola 2.6. Transfer pricing), což je mezinárodně uznávaný standard pro stanovení převodních cen. Podstatou tohoto principu je právo zahrnout do zisků sdruženého podniku a následně i zdanit tyto zisky podnikem nevykázané, pokud se zjistí, že tyto podmínky se liší od těch, které by byly stanoveny mezi nezávislými subjekty. Takováto úprava se nedotkne vlastních smluvních závazků a může být použita i v případech, kdy není prokázán úmysl daň minimalizovat nebo se jí vyhnout. [30]

3.7.10 Dividendy

Desátý článek vzorové smlouvy upravuje zdanění příjmů z dividend, jakožto příjmů z investovaného kapitálu. Stát rezidenta má právo na zdanění těchto příjmů, tyto příjmy však podléhají zdanění i ve státě zdroje. Sazba, kterou mohou být zatíženy, je

[29] Blíže viz kapitola 3.7.5
[30] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 250 an.

závislá na výši majetkového podílu ve společnosti, která dividendy vyplácí. U těchto příjmů pak dochází k dělení daňového výnosu mezi oba smluvní státy. V některých uzavřených smlouvách (např. ve smlouvě se Slovenskem) je sazba daně vybírané srážkou v zemi zdroje závislá na velikosti drženého podílu ve společnosti vyplácející dividendy. [31]

3.7.11 Úroky

Úrokem se dle čl. 11 vzorové smlouvy rozumí příjem z pohledávek jakéhokoliv druhu, zejména vklady v hotovosti, záruky v penězích, vládní cenné papíry, obligace a dluhopisy všeho druhu. Za úroky se však nepovažuje penále placené za pozdní úhrady a úroky, které se považují za dividendy dle čl. 10 této smlouvy. Úroky jsou osvobozeny od zdanění ve státě zdroje, pokud nejsou příjmem stálé provozovny umístěné v tomto státě. Podmínkou však je, že pohledávka, z níž jsou úroky placeny, se skutečně vztahuje k této stálé provozovně. V odstavci čtvrtém je stanoveno, že státem zdroje úroků je stát, jehož rezidentem je plátce úroků. K zamezení daňových úniků pak bylo přijato opatření, že v případě, že byl mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků účtován vyšší úrok než přiměřený, bude osvobození aplikováno pouze na tu částku, která odpovídá přiměřené tržní výši úroků.

3.7.12 Licenční poplatky

Článek 12 smlouvy se zabývá licenčními poplatky, které mají zdroj v jednom smluvním státě a jsou vypláceny rezidentu druhého smluvního státu. Výrazem „licenční poplatky“ se pak rozumí platby obdržené jako náhrada za užití, nebo za právo na užití průmyslových nebo autorských práv. Příjmy za počítačové programy (software) jsou klasifikovány jako licenční poplatky pouze v případě, že se nejedná o úplný převod práv nebo o tzv. krabicový software. Licenční poplatky obecně podléhají zdanění ve státě příjemce, nicméně mohou být zdaněny taktéž ve státě zdroje, a to sazbou dohodnutou během vyjednávání o uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pokud se právo

[31] Tématem se taktéž zabývá Pokyn MF ČR D-177 k uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů

nebo majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům, váže ke stálé provozovně, neuplatní se osvobození od daně nebo sazba daně uvedená v tomto článku, ale platby za licence se zahrnou do příjmů stálé provozovny.[32] [33]

3.7.13 Zisky ze zcizení majetku

Pod pojmem „zcizení majetku“ se rozumí kapitálové zisky z prodeje nebo směny majetku, z částečného zcizení, vyvlastnění, převodu, vkladu do společnosti, prodeje práva, daru i přechodu majetku, které podléhají dani z příjmů. [34]

Dle odst. 1 se zisky ze zcizení nemovitého majetku se zdaňují ve státě, ve kterém je tento majetek umístěn, pokud nejsou od daně z příjmů osvobozeny. Oproti tomu se zisky ze zcizení movitých věcí zdaňují ve státě, kde je zcizitel rezidentem. Výjimkou je opět, jako v řadě předchozích případů, situace, kdy příjem pochází z majetku náležejícího stálé provozovně. V takovémto případě pak náleží právo zdanit tento příjem státu, ve kterém se tato provozovna nachází. Zisky ze zcizení některých dopravních prostředků provozovaných v mezinárodní dopravě se zdaňují ve státě, ve kterém je umístěno skutečné vedení podniku, který mezinárodní dopravu provozuje.

3.7.14 Příjmy ze závislé činnosti

Zdanění příjmů ze zaměstnání probíhá dle vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v tom státě, kde je práce skutečně vykonávána. Za určitých podmínek může být příjem ve státě, ve kterém je vykonáván, od daně osvobozen. Podmínky pro osvobození jsou tyto:

1) pobyt zaměstnance nesmí přesáhnout 183 dní v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období,

2) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem, který není rezidentem státu, kde je

[32] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 252 an.
[33] Srovnej Opatření MF ČR č.j. 251/17 117/93, kterým se podává výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky
[34] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 258 an.

vykonávána práce,

3) mzda nejde k tíži stálé provozovny, kterou má tento zaměstnavatel ve státě, kde je práce vykonávána. (Tyto podmínky musí být splněny současně.)

Za zaměstnavatele se považuje každá osoba, která má právo na vykonanou práci a která nese odpovědnost a riziko spojené s vykonáním práce. Opět je zde specifická úprava pro zaměstnance společností zabývajících se mezinárodní přepravou, pracující na palubách dopravních prostředků (netýká se tedy pozemního personálu). Jejich příjmy podléhají zdanění ve státě, v němž má společnost provozující přepravu skutečné místo vedení podniku.[35]

3.7.15 Tantiémy

V článku 15 vzorové smlouvy je upraveno zdaňování tantiém, tj. příjmů z titulu výkonu činnosti v orgánu společnosti, plynoucí rezidentům jednoho smluvního státu z výkonu takové činnosti ve druhém smluvním státě, jsou zdaňovány ve státě, jehož je vyplácející společnost rezidentem. Člen takového orgánu společnosti může mít v této společnosti i jiné funkce, např. zaměstnanec ve vedoucí pozici, poradce apod. [36]

3.7.16 Umělci a sportovci

Zdanění umělců a sportovců, kteří jsou rezidenty jednoho smluvního státu a svou sportovní či uměleckou činnost vykonávají ve státě druhém, podléhají zdanění v tomto druhém smluvním státě. Zde se jedná o výjimku z ustanovení čl. 7 a čl. 14 vzorové smlouvy. Pojmy umělec a sportovec jsou ve vzorové smlouvě uvedeny pouze demonstrativně a pod tyto pojmy se řadí široká skupina osob. Dle Komentáře k Vzorové smlouvě OECD je tento článek aplikován také na činnosti politické, sociální, náboženské nebo charitativní povahy, pokud tyto činnosti zahrnují zábavnou složku. Oproti tomu se ustanovení tohoto článku neaplikuje na osoby přednášející na

[35] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 260 an.
[36] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 261

konferencích, administrativní, technický a pomocný personál. Taktéž se neaplikuje na příjem, který plyne za uspořádání uměleckých představení. Za sportovce jsou pak považovány osoby, které provozují nejen tradiční sporty (fotbal, hokej, atletika, plavání apod.), ale i golfisté, automobiloví závodníci, hráči kulečníku apod. Při zdanění příjmů z osobně vykonávané činnosti dle tohoto článku se nepřihlíží k tomu, komu uvedené příjmy plynou, ale kdo je vyplácí. Pokud například umělec pobírá příjmy prostřednictvím jiné osoby (např. umělecké agentury), je stát zdroje oprávněn příjem zdanit stejně, jako by jej pobíral sám umělec.[37] [38]

3.7.17 Penze

Penze a obdobné platby, plynoucí rezidentovi jednoho smluvního státu z titulu jeho dřívějšího zaměstnání ve druhém smluvním státě, nepodléhají zdanění ve státě zdroje, ale mohou být zdaněny ve státě, kde je příjemce rezidentem. Toto ustanovení se vztahuje i na vdovské a sirotčí důchody a jiné obdobné platby. Na penze vyplácené z fondů zřízených smluvním státem, jeho nižším správním útvarem nebo místním úřadem se však toto ustanovení nevztahuje, použije se čl. 18 odstavec 2 Vzorové smlouvy. [39] Vzhledem k tomu, že často je velmi těžké určit, zda se jedná o takovou penzi či nikoliv, je mimo jiné důvodem velmi obsáhlého komentáře k MS OECD k tomuto článku.

3.7.18 Státní služba

Platy, mzdy a podobné odměny, vyplácené jedním smluvním státem nebo jeho útvarem či místními úřady jsou upraveny v č. 18 Vzorové smlouvy. Právo na zdanění takovýchto příjmů je přiznáno státu, který tyto platby vyplácí. Toto se nevztahuje na osoby, které jsou vzhledem k vyplácejícímu státu daňovými nerezidenty a výkon veřejných funkcí provádějí mimo jeho území. Také podle Vídeňských úmluv je

---

[37] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 262

[38] K tématu blíže viz Pokyn MF ČR D-79 k jednotnému postupu při zdaňování příjmů výkonných umělců

[39] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 263

přijímající stát oprávněn podrobit zdanění odměny vyplácené určitým kategoriím personálu zahraničních diplomatických misí a konzulárních úřadů, pokud jde o rezidenty nebo státní občany tohoto státu. Pro zdanění penzí z výkonu veřejných funkcí se použijí obdobná pravidla, upravená článkem 18 odst. 2 Vzorové smlouvy. Tyto penze podléhají zdanění ve státě, který je vyplácí, což ovšem neplatí, pokud je příjemce rezidentem a státním občanem druhého státu.[40] Pravidla stanovená tímto článkem se neuplatní tehdy, je li příjem vyplácen v souvislosti s podnikatelskou činností státu v zahraničí. V těchto případech se podle článku 18 odst. 3 použije ustanovení článků 15, 16, 17 a 18.

3.7.19 Studenti a žáci učilišť

Tento článek Vzorové smlouvy slouží k usnadnění situace zahraničních studentů a žáků učilišť. Stanovuje, že příjmy, které jsou určeny na studium (stipendia a obdobné podpory) a jsou přijaté z jiného státu, než ve kterém studují, nebudou podrobeny zdanění. Není přitom důležité, jak dlouho se na území státu zdržují či zda se z nějakého hlediska (typicky bydliště nebo střediska životních zájmů) stane rezidentem.[41]

3.7.20 Ostatní příjmy

Příjmy rezidenta jednoho smluvního státu, ať mají zdroj kdekoliv, které nejsou upraveny v předchozích článcích Vzorové smlouvy, podléhají zdanění pouze ve státě, ve kterém je jejich příjemce rezidentem. Toto pravidlo se aplikuje bez ohledu na to, zda právo ke zdanění je skutečně státem rezidenta využíváno. Stejně jako v případech jiných druhů příjmů však platí, že pokud je příjem dosažen prostřednictvím stálé provozovny, je možné jej zdanit ve státě zdroje.

3.7.21 Majetek

Tento článek se aplikuje na daně z majetku, s výjimkou dědické daně, daně

[40] O tématu blíže pojednává kapitola 3.5.1.7 Penze

[41] SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 143

darovací a z převodu nemovitosti a obecně upravuje právo na zdanění všech druhů majetku specifikovaného v tomto článku smlouvy. Příslušná daň však musí být upravena vnitrostátními daňovými předpisy. Nemovitý majetek podléhá zdanění ve státě, ve kterém je umístěn, oproti tomu všechen ostatní majetek. Výjimku opět představuje majetek náležící ke stálé provozovně, který může být zdaněn ve státě, ve kterém se tato provozovna nachází. Dopravní prostředky, používané k mezinárodní přepravě, mohou být zdaněny pouze ve státě, kde má provozující společnost místo svého skutečného vedení.[42]

3.7.22 Vyloučení dvojího zdanění

Pro ty druhy příjmů, které jsou podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění přiřazeny ke zdanění v obou smluvních státech, určuje toto ustanovení pro každý stát, jehož je majitel takového příjmu rezidentem, postup, jímž se vylučuje (či alespoň zmírňuje) dvojí zdanění.

3.7.23 Zásada rovného nakládání

Tato zásada je upravena v čl. 24 vzorové smlouvy. Obsahem této zásady je pravidlo, že státní příslušníci a stálé provozovny podniků smluvního státu nesmí být v daňové oblasti podrobeny tíživějšímu zacházení, než státní příslušníci druhého státu. Nesmí také docházet k diskriminaci podniků, které jsou plně nebo zčásti vlastněny osobami s bydlištěm nebo sídlem v druhém smluvním státě. V odstavci 6 tohoto článku je pak upraveno, že ustanovení tohoto článku se vztahují na daně všeho druhu a označení, bez ohledu na čl. 2 smlouvy (viz kapitola 3.7.2, Věcný rozsah smluv).

3.7.24 Řešení případů dohodou

Různorodost výkladu určitých pojmů dle vnitrostátních předpisů mohou vést k rozdílné interpretaci jednotlivých daňověprávních pojmů, obsažených ve smlouvě o

[42] RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 266 an.

zamezení dvojího zdanění, v jednotlivých státech. Dle čl. 24 smlouvy je daňový subjekt oprávněn žádat v zemi své rezidence, aby došlo k nápravě jeho zdanění ve smluvním státě, pokud je takové zdanění v rozporu s uzavřenou smlouvou. Toto ustanovení bývá v jednotlivých smlouvách uzavřeno s různými odchylkami, většinou je zde však dáno časové omezení pro uplatnění tohoto práva do 3 let od okamžiku, kdy mu bylo sporné zdanění oznámeno. Nejdříve stát, jemuž byla taková žádost daňového subjektu podána, pokusí vyřešit situaci přiměřeným způsobem jednostranně. Pokud se toto nepodaří, zahájí takzvané dohadovací řízení, ve kterém se obrací na druhý smluvní stát a na úrovni pověřených úřadů hledají řešení odpovídající textu a duchu smlouvy. Vzorová smlouva stanovuje, že příslušné úřady smluvních států se mají snažit dohodou vyřešit obtíže nebo pochybnosti, které mohou vzniknout při výkladu nebo aplikaci smlouvy. Taktéž se mohou poradit za účelem vyloučení dvojího zdanění, které smlouva neupravuje.

V praxi k dohadovacímu řízení dochází zejména v následujících situacích:

1. v případech, kdy nedostatek informací o skutečné situaci poplatníka vedl k nesprávné aplikaci smlouvy, a to obzvláště z hlediska určení bydliště, sídla, existence stálé provozovny nebo např. dočasné povahy činnosti zaměstnance,
2. při posuzování problémů přičtení poměrné části výloh vedení a všeobecných správních výloh vzniklých stálé provozovně,
3. při posuzování zdanění souvisejících s transakcemi spojených osob a nesprávným použitím převodních cen.

Komentář k tomuto článku MS OECD obsahuje podrobná doporučení k průběhu dohadovacího řízení. Na rozdíl od Arbitrážní úmluvy [43] nezaručuje tento článek, že bude dosaženo dohody.[44]

3.7.25 Výměna informací

Vzorová smlouva v článku 25 obsahuje ujednání, které zavazuje obě smluvní

[43] K tématu blíže viz kapitola 4.7

[44] SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 222 an.

strany k tomu, aby si navzájem poskytovaly informace nezbytné k uplatňování smlouvy nebo vnitrostátních právních předpisů, které se vztahují na daně jakéhokoliv druhu, ukládané jménem smluvních států nebo jeho orgánů, pokud takové zdanění není v rozporu se smlouvou.

V této souvislosti je také vhodné zmínit směrnici č. 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní v rámci EU, která je podrobněji popsána v kapitole 4.6 této práce.

3.7.26 Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů

Vzorová smlouva ve článku 26 obsahuje potvrzení postavení a výsady členů diplomatických misí a konzulárních úřadů dle obecných pravidel mezinárodního práva nebo na základě zvláštních dohod.

3.7.27 Vstup v platnost

Článek 27 řeší otázky vstupu smlouvy v platnost. Smlouva vstupuje v platnost dnem výměny ratifikačních listin. Její ustanovení se však budou provádět v případě daně vybírané srážkou až od prvního dne kalendářního roku následujícího po roce. Taktéž může rušit platnost předcházejících smluv o zamezení dvojího zdanění mezi smluvními státy.

3.7.28 Výpověď

V článku 28 je pak upravena možnost výpovědi smlouvy. Smlouva se zásadně uzavírá na dobu neurčitou, každý stát však může smlouvu písemně vypovědět, a to nejméně šest měsíců před koncem každého kalendářního roku následujícího po období pěti let ode dne vstupu smlouvy v platnost. V takovém případě pozbude smlouva platnosti k 1. lednu v kalendářním roce následujícím po roce, v němž byla dána výpověď, nebo později.

4. Mezinárodní dvojí zdanění v evropském právu

4.1 Právní základy evropského daňového práva

Legislativa EU v této oblasti má svůj základ již v primárním právu, a to v zakládajících smlouvách, smlouvách o přistoupení, v mezinárodních smlouvách a v základních právních principech EU. Dále je upraveno sekundárním právem, nařízeními, směrnicemi, rozhodnutími ESD, doporučeními a stanovisky, mezinárodními smlouvami (společenství se třetími státy nebo mezinárodními organizacemi) a akčními programy. V této souvislosti je vhodné zmínit již základní svobody, které jsou definovány již ve smlouvě o založení Evropského společenství. Jedná se o volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu. K uplatňování těchto svobod je třeba odpovídající legislativy, a to samozřejmě i v daňové oblasti. Taktéž je nutné zajistit, aby využívání těchto svobod nemělo nepřiměřený negativní vliv na příjmovou stránku rozpočtů jednotlivých členských států.

4.2 Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností

Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23.7.1990 o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států a směrnice Rady 2003/123/EHS ze dne 22.12.2003, kterou se mění směrnice 90/435/EHS si kladou za cíl odstranit znevýhodnění daňových rezidentů při repatriaci zisku od jejich dceřiných společností v jiných členských státech. Jako způsob provedení upravují odstranění stupňovitého zdanění kapitálových výnosů a daňové zatížení až při výplatě konečnému příjemci. Výsledkem pak je v zemi rezidence mateřské společnosti vynětí příjmů z dividend vyplácených dceřinou společností a zápočet příslušné části daně splatné dceřinou společností. V zemi rezidence dceřiné společnosti pak dochází k osvobození vyplácených podílů na zisku mateřské společnosti od srážkové daně.

-srážková daň

- náklady související s držbou dceřiné společnosti

Podmínky pro aplikaci této směrnice jsou následující: mateřská a dceřiná společnost se musí nacházet v různých členských státech, minimální podíl mateřské společnosti na společnosti dceřiné musí být 25%. Doba držby minimálního podílu musí být 24 měsíců. Směrnice byla implementována do zákona o daních z příjmu, a to konkrétně do ustanovení §19. Tento paragraf v odst. 1 písm. ze) upravuje osvobození dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností (rezident ČR) mateřské společnosti. Dále §19 v odst. 1 písm. zi) upravuje osvobození příjmů z dividend a jiných podílů na zisku plynoucích od dceřiné společnosti (rezident jiného členského státu EU) mateřské společnosti, která je rezidentem ČR. V odstavci třetím je pak definice mateřské a dceřiné společnosti, minimálního podílu a doby, po kterou musí být tento podíl v držení mateřské společnosti. Odstavec čtvrtý pak říká, že podmínku držby 10% podílu po dobu 12 měsíců lze splnit i následně. [45]

4.3 Směrnice o zdanění fúzí

Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23.7.1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy si klade za cíl vytvoření podmínek ve Společenství obdobných podmínkám vnitřního trhu, tedy vytvoření a účinné fungování společného trhu. Zavádí daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Dále si klade za cíl odstranit znevýhodnění oproti obdobným tuzemským operacím.

[45] Blíže viz *EUR-Lex* [online]. 2011 [cit. 2011-06-19]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:cs:HTML> a zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů

Využití najde zejména při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií, jichž se účastní společnosti ze dvou a více členských států.

4.3.1 Fúze

Dle této směrnice je fúze definována jako situace, kdy jedna nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na jinou existující společnost, přičemž jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této jiné společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů. Dále je jako fúze definována situace, kdy dvě nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, kterou vytvoří, přičemž jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této nové společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů. Fúzí se taktéž rozumí situace, kdy společnost, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, jež vlastní veškeré cenné papíry představující její základní kapitál.

4.3.2 Rozdělení

Rozdělením se rozumí operace, při které společnost, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na dvě nebo více existující nebo nově vytvořené společnosti, přičemž jejím společníkům jsou poměrným dílem vydány cenné papíry představující základní kapitál společností přijímajících tato aktiva a pasiva a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů.

4.3.3 Převod aktiv

Za převod aktiv je touto směrnicí považována operace, při které

společnost, aniž by byla zrušena, převádí veškeré nebo jednu nebo více oblastí své činnosti do jiné společnosti výměnou za cenné papíry představující základní kapitál společnosti přijímající převáděnou činnost.

4.3.4 Výměna akcií

Výměnou akcií se rozumí operace, při které společnost nabývá podíl na základním kapitálu jiné společnosti, a tím získává většinu hlasovacích práv v této společnosti, přičemž společníkům této jiné společnosti jsou výměnou za jejich cenné papíry vydány cenné papíry první společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty cenných papírů vydaných výměnou.[46]

4.4 Směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států má za cíl zamezení nevýhodnějšího daňového režimu u transakcí mezi společnostmi z různých členských států ve srovnání s transakcemi mezi subjekty stejného státu. Tato směrnice volí jednodušší systém, zdanění probíhá výhradně v zemi sídla vlastníka příjmu, stát zdroje tedy nemá nárok na zdanění. Jako způsob provedení pak volí zdanění plateb úroků a licenčních poplatků pouze v jednom členském státě a odstranění zdanění úroků a licenčních poplatků v členském státě, v němž mají zdroj. Týká se plateb mezi přidruženými společnostmi z různých členských států EU i mezi stálými provozovnami těchto společností. Pro účely této směrnice se:

[46] *EUR-Lex* [online]. 2011 [cit. 2011-04-21]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0434:cs:HTML>.

a) "úroky" rozumějí příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště, příjmy z cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémií a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále za opožděnou platbu se za úroky nepovažuje;

b) "licenční poplatky" rozumějí platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a počítačových programů, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, vzoru nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Za licenční poplatky se považují platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

Platby považované dle státu zdroje za rozdělení zisku se nepovažují za úroky či licenční poplatky, stejně jako platby vyplývající z pohledávek, u kterých je právo na účasti zisku dlužníka, možnost výměny práva na úroky za právo na účasti zisku dlužníka, případně splatnost delší než 50 let nebo není splatnost stanovena. Taktéž se za úroky nebo licenční poplatky nepovažují částky přesahující hodnotu úroků či licenčních poplatků sjednaných v rámci běžného obchodního styku.

Směrnice byla implementována do ZDP v §19 odst. 1 písm. zj), kde je upraveno osvobození licenčních poplatků plynoucích společnosti z jiného členského státu, dále v §19 odst. 1 písm. zk), kde je upraveno osvobození úroků plynoucích společnosti z jiného členského státu.[47]

4.5 Směrnice o zdanění úrokových příjmů z úspor

[47] *EUR-Lex* [online]. 2011 [cit. 2011-06-19]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:cs:HTML>.

Směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb byla přijata za účelem zdanění příjmů z úspor vyplácených v jedné zemi EU skutečným vlastníkům – daňovým rezidentům v jiné zemi EU pouze v zemi daňové rezidence. Zároveň byla touto směrnicí zavedena automatická výměna informací. Tato směrnice zavedla dva možné systémy, automatickou výměnu informací a EU srážkovou daň jako alternativní systém. Tato směrnice definuje pro své účely pojem „skutečný vlastník“ jakožto každou fyzickou osobu, v jejíž prospěch jsou vypláceny úroky. K výjimce dochází, předloží-li osoba doklad, že tyto neinkasuje pro sebe nebo že nebyly vyplaceny v její prospěch, neboť jedná z pověření či jako platební zprostředkovatel. Není li zjištěn skutečný vlastník, je platba přiřazena příjemci. Co se týče výměny informací, stanovuje směrnice provádění výměny informací ohledně skutečných vlastníků a platebních zprostředkovatelů v elektronické podobě. V přechodném období je Rakousku, Belgii a Lucembursku (vzhledem k bankovním tajemstvím) povoleno namísto výměny informací vybírat srážkovou daň. S odpočtem srážkové daně se dále počítá ve všech dohodách EU s následujícími třetími zeměmi: Andorra, Lichtenštejnsko, Monako, San Marino, Švýcarsko. Základem této srážkové daně pak je výše vyplaceného úroku. Sazba této daně je časově odstupňována. Příjmy z této daně jsou rozděleny, 25% příjmu si ponechá členský stát vybírající srážkovou daň, 75% pak převede státu, v němž je skutečný vlastník daňovým rezidentem.

Směrnice byla implementována do ZDP §38f odst. 12, který stanovuje, že je-li celková daňová povinnost nižší než daň sražená v souladu s právním předpisem Evropských společenství, vznikne poplatníkovi ve výši rozdílu přeplatek. Dále §38fa upravuje otázky týkající se platebního zprostředkovatele.[48]

4.6. Směrnice o vzájemné pomoci mezi orgány

Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19.12.1977 o vzájemné pomoci mezi

[48] Blíže viz *EUR-Lex* [online]. 2011 [cit. 2011-06-19]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:cs:HTML> a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu

příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a pojistného si klade za cíl odstranění daňových úniků překračujících hranice členských států a posílení spolupráce mezi správci daně uvnitř Společenství. Jako formy pomoci volí výměnu informací a přímou spolupráci pracovníků daňových správ. Mezi způsoby výměny informací patří výměna informací na dožádání, automatická výměna údajů, kde se předpokládá vzájemnost mezi oběma státy, a spontánní výměna údajů, která není vázána na žádné předchozí ujednání daňových správ a je prováděna v případech předpokladu zkrácení daně, umělého přesunu zisku ve skupině podniků a ovlivnění výše vyměřené daně. Tato směrnice je implementována do českého práva zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní. Při mezinárodní pomoci jedná jménem České republiky Ministerstvo financí ČR, může však pověřit jiného správce daně. Jako formy pomoci se uplatňují výměna informací, přímá spolupráce daňových správ a souběžná (simultánní) daňová kontrola.[49] [50]

4.7 Arbitrážní úmluva

V rámci mezinárodní spolupráce při posuzování cen mezi spojenými podniky byla mezi členskými státy EU uzavřena tzv. Arbitrážní úmluva č. 90/436/EHS (Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises). Jedná se o multilaterální smlouvu, uzavřenou v roce 1990, která má za cíl vyloučit dvojí zdanění, které vzniká jako důsledek použití různých pravidel tykajících se převodních cen (cen obvyklých) v právních řádech jednotlivých členských států. Hlavním důvodem pro přijetí úmluvy byl fakt, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění neposkytují uspokojivou záruku toho, že pokud jeden smluvní stát provede úpravu zisků u sdružené společnosti, že i druhý smluvní stát provede zrcadlovou úpravu. Příslušným orgánům pak ukládá za povinnost dosáhnout řešení sporů vzniklých úpravou zisků vzájemnou dohodou. Podnik, který se cítí dotčen

[49] *EUR-Lex* [online]. 2011 [cit. 2011-06-19]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0799:CS:HTML>.

[50] Při vypracovávání této kapitoly byly použity materiály poskytnuté na seminářích z výběrového předmětu Mezinárodní zdanění podniků.

takovýmto dvojím zdaněním, musí tento případ předložit příslušným orgánům ve lhůtě do 3 let od oznámení prvního úkonu ve věci úpravy zisků. [51]

[51] Blíže SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 223 an.

5. Příklady aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se Spolkovou republikou Německo

5.1 Daňový domicil

V jakém státě budou zdaněny příjmy z podnikání na území České republiky za rok 2010 u fyzické osoby, která má bydliště na území ČR, ale na území Spolkové republiky Německo pobývá déle než 183 dní v roce? Tato osoba má k dispozici byt v Praze a v Kolíně nad Rýnem, nemá rodinu a přátele má v obou těchto městech. Osoba v ČR podniká a v SRN je zaměstnána.

Toto je upraveno ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění se Spolkovou republikou Německo, vyhlášené pod č. 18/1984 Sb., která k tomuto ve čl. 4 uvádí: „

(1) Výraz „osoba mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě“ [52]*označuje ve smyslu této smlouvy osobu, která je podrobena zdanění podle právních předpisů tohoto státu z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení, nebo jiného podobného kritéria.*

(2) Jestliže fyzická osoba má podle ustanovení odstavce 1 bydliště v obou smluvních státech, postupuje se takto:

a) Předpokládá se, že tato osoba má bydliště v tom smluvním státě, ve kterém má stálý byt. Jestliže má stálý byt v obou smluvních státech, přepokládá se, že má bydliště v tom smluvním státě, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy.

b) Jestliže nemůže být určeno, ke kterému smluvnímu státu má tato osoba užší osobní a hospodářské vztahy, nebo jestliže nemá stálý byt v žádném smluvním státě, předpokládá se, že má bydliště v tom smluvním státě, ve kterém se obvykle zdržuje.“

Z výše uvedeného vyplývá, že daňový domicil nelze určit podle odst. 2 písm. a) tohoto článku, neboť osoba má stálý byt v obou smluvních státech. Taktéž z faktu, že rodinu nemá a přátele má v obou těchto městech, nelze určit, ke kterému státu má užší osobní vztahy. Vzhledem k tomu, že pobírá příjmy ze zaměstnání v SRN a z podnikání v ČR, nelze ani určit, ke kterému státu má užší vztahy hospodářské. Zbývá tedy určení daňového domicilu dle odst. 2 písm. b), který říká, že pokud nemůže být určeno, ke

[52] V novějších smlouvách je tento pojem nahrazen pojmem „rezident smluvního státu“, viz např. smlouva o ZDZ č. 89/2007 Sb.m.s. uzavřená s Republikou Tádžikistán

kterému smluvnímu státu má tato osoba užší osobní a hospodářské vztahy, nebo jestliže nemá stálý byt v žádném smluvním státě, předpokládá se, že má bydliště v tom smluvním státě, ve kterém se obvykle zdržuje. Z tohoto tedy vyplývá, že daná osoba má daňový domicil ve Spolkové republice Německo.

5.2 Stálá provozovna

Společnost, která je daňovým rezidentem ve Spolkové republice Německo, bude provádět stavební práce v České republice. Vznikne této společnosti v ČR stálá provozovna, a pokud ano, tak kdy?

Smlouva o zamezení dvojího zdanění upravuje problematiku stálé provozovny v čl. 5, odstavci druhém, pro staveniště pak konkrétně pod písmenem g). Za stálou provozovnu se ve smyslu této smlouvy považuje trvalé zařízení pro podnikání, v němž podnik zcela nebo zčásti vykonává svojí činnost. Výraz „stálá provozovna“ zahrnuje i staveniště nebo montáž, pokud trvají déle než 12 měsíců. Český zákon o daních z příjmů pak staveniště nebo místo provádění stavebně montážních projektů považuje za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Dochází zde tedy k rozporu mezinárodní smlouvy a vnitrostátního právního předpisu a dle čl. 10 Ústavy ČR se v tomto případě použije norma vyšší právní síly, tedy mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění. Stálá provozovna by tedy vznikla až při době trvání, která by přesáhla 12 měsíců. Otázka okamžiku vzniku stálé provozovny je složitější, dle některých soudních rozhodnutí by stálá provozovna vznikla až poté, co by byl naplněn časový test dvanácti měsíců. Dle názoru ministerstva financí by však stálá provozovna vznikla ihned po zahájení činností směřujících k jejímu vzniku.

5.3 Příjmy z nemovitého majetku

Německá společnost vlastní nemovitost v ČR a tuto nemovitost pronajímá. Jak bude příjem z tohoto pronájmu zdaněn v České republice?

Dle čl. 6 odst. 1 mohou být příjmy z nemovitého majetku zdaněny ve smluvním státě, v němž je takový majetek umístěn. Dle odstavce 2 je pak výraz nemovitý majetek definován ve shodě s právem toho smluvního státu, v němž je tento majetek umístěn. V tomto případě předpokládáme, že tato nemovitost je dle českých právních předpisů za takovouto nemovitost považována. Odstavec 3 pak říká, že ustanovení odstavce 1 se použije mimo jiné i na příjmy z nájmu. Vzhledem k tomu, že dle zákona o daních z příjmů je nutné příjmy z pronájmu nemovitosti zdanit, německé společnosti tedy vznikne povinnost tuto daň v ČR zaplatit.

5.4 Zisk podniku

Česká společnost provede montáž zařízení ve Spolkové republice Německo. Doba této montáže činí 4 měsíce. Ve kterém státě tato společnost zdaní příjem z této montáže?

Tuto problematiku upravuje čl. 7 smlouvy o ZDZ. Ten k danému tématu říká, že zisky podniku jednoho smluvního státu mohou být zdaněny jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Vzhledem k tomu, že dle článku 5 odstavce 2 písm. g) se za stálou provozovnu považuje pouze montáž trvající déle než 12 měsíců, ke vzniku stálé provozovny nedojde a příjem bude zdaněn pouze ve státě rezidence této společnosti, tedy v České republice.

5.5 Příjmy z provozování lodní dopravy

Společnost se sídlem na Slovensku s místem skutečného vedení podniku na palubě lodi s domovským přístavem v ČR provozuje námořním lodní dopravu po celé Evropě, mimo jiné i v SRN. Kde budou zdaněny příjmy této společnosti dosažené ve Spolkové republice Německo?

Tuto problematiku upravuje článek 8 smlouvy. Tento článek stanovuje, že zisky

plynoucí z provozování námořních lodí nebo letadel mohou být zdaněny jen ve smluvním státě, ve kterém je místo skutečného vedení podniku. Odstavec 3 pak stanoví, že pokud je místo skutečného vedení podniku námořní nebo vnitrozemské plavby na palubě lodi nebo člunu, považuje se za umístěné v tom smluvním státě,

Taktéž dle českého zákona o daních z příjmů bude tato společnost považována za daňového rezidenta ČR a tudíž osobu s neomezenou daňovou povinností.

6. Závěr

Ve své diplomové práci „Mezinárodní dvojí zdanění“ jsem popsal základní pojmy a instituty této daňověprávní oblasti, historii, význam a jednotlivá ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění a dále evropskou legislativu v předmětné oblasti.

V první kapitole, v úvodu, jsem si kladl za úkol vysvětlit čtenáři, proč je téma této práce, mezinárodní dvojí zdanění, významné a je nutné se jím zabývat po odborné daňověprávní a národohospodářské stránce. Je zde zmíněn hospodářský význam a taktéž počet států, se kterými má v současné době ČR uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V dalších podkapitolách je vysvětlena struktura práce, její členění dle jednotlivých tematických oblastí, cíl práce a použité metody.

V kapitole druhé byly popsány základní pojmy dvojího zdanění. Pro úplný začátek byl též popsán význam zdanění obecně a základy jeho právní konstrukce v českém a evropském právním řádu. Byly popsány zákony tvořící daňovou soustavu v České republice a procesní daňové předpisy. Dále byl definován pojem dvojího zdanění, taktéž bylo krátce zmíněno vnitrostátní dvojí zdanění, i když jako takové nebylo přímým tématem této práce. Dále se již práce věnuje pouze dvojímu zdanění mezinárodnímu, popisuje rozdíl mezi dvojím zdaněním ekonomickým a právním. V následující, třetí části, byly popsány metody zamezení dvojího zdanění, tedy metody vynětí a započtení. Navíc popisuje metodu zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů, která je obecně považována nikoliv za metodu zamezení dvojího zdanění, ale pouze jeho zmírnění. Další, čtvrtá část, se zabývá rozsahem daňové povinnosti subjektu, termínem velice důležitým pro pochopení následujícího textu. Pátá část se zabývá tematikou daňového domicilu (rezidentství), což je velmi důležitý pojem zejména pro pochopení výkladu ve třetí kapitole. Šestá část se pak zabývá problematikou převodních cen (transfer pricing), což je v současnosti velice diskutovaná otázka ve spojitosti s

daňovými úniky.[53] Sedmá část pojednává o mezinárodní daňové optimalizaci v souvislosti s daňově zvýhodněnými lokalitami. Poslední, osmá část pojednává o tzv. daňově transparentních entitách.

Kapitola třetí pak pojednává o smlouvách o zamezení dvojího zdanění, jejich významem a historií, jejich základními principy. Dále se zabývá konkrétními typy těchto smluv, zejména vzorovou smlouvou OECD, ale také vzorovou smlouvou OSN a smlouvou o zamezení dvojího zdanění používanou USA. V části páté pak práce popisuje jednotlivá ustanovení vzorové smlouvy používané Českou republikou a jejími konkrétními ustanoveními, v pořadí v jakém jsou tato ustanovení v této smlouvě. Je zde popsán osobní a věcný rozsah těchto smluv, definice uvedené v těchto smlouvách, pojem daňového rezidenta, stálé provozovny, zdaňování jednotlivých příjmů (z nemovitého majetku, zisků podniků, z mezinárodní dopravy, dividend, úroků licenčních poplatků, zisků ze zcizení majetku, příjmů ze závislé činnosti, tantiém, příjmů z umělecké a sportovní činnosti, penzí, příjmů ze státní služby, příjmů studentů a žáků učilišť a ostatních příjmů), principy převodních cen, principy zdaňování majetku. V závěru této části jsou pak popsány metody vyloučení dvojího zdanění tak, jak jsou popsány v této vzorové smlouvě, zásada rovného nakládání, řešení případů dohodou, výměny informací, zdanění členů diplomatických misí a otázky týkající se vstupu smluv o zamezení dvojího zdanění v platnost a otázky možnosti výpovědi takových smluv.

Kapitola čtvrtá pojednává o této daňové otázce v kontextu evropského práva. Jsou zde popsány právní základy evropského daňového práva a cíle, kam toto právo směřuje v souvislosti se základními svobodami EU. Jsou zde popsány směrnice týkající se zdaňování, a to konkrétně Směrnice Rady 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností, Směrnice Rady č. 90/434/EHS o zdanění fúzí, Směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb,

[53] Viz např. JELÍNEK, Michal. Připravenost je namístě : Daňová kontrola transferových cen. *EURO*. 14.3.2011, 11, s. 73.

Směrnice Rady č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a pojistného. Taktéž je zde popsána tzv. Arbitrážní úmluva č. 90/436/EHS.

V kapitole páté je pak uvedeno několik příkladů aplikace mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V případech, kde to bylo účelné, byla zmíněna i vnitrostátní právní úprava, případné konflikty těchto právních norem a jejich řešení. Použití mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění bylo demonstrováno na smlouvě uzavřené se Spolkovou republikou Německo, a to z důvodu, že SRN je jedním z hlavních obchodních partnerů České republiky a tak lze důvodně předpokládat, že tato smlouva je a do budoucna také bude jednou z nejpoužívanějších smluv o zamezení dvojího zdanění.

V poslední, šesté kapitole, tedy v závěru je shrnut obsah této práce, její zhodnocení a závěrečné zhodnocení významu opatření vedoucích k zamezování dvojího zdanění. Tato práce popsala a vysvětlila velkou většinu základních pojmů této oblasti, právní normy platné a používané, a to jak národní, tak i evropské. Taktéž byly v samostatné části popsány smlouvy o zamezení dvojího zdanění, včetně jednotlivých ustanovení vzorové smlouvy tak, jak ji v současné době používají orgány České republiky jakožto podkladový materiál pro vyjednávání směřující k uzavírání nových smluv o zamezení dvojího zdanění. Po přečtení této práce by se čtenář měl orientovat v základních pojmech této oblast, v právních normách tuto oblast upravujících a v evropském právu týkajícím se zamezování dvojího zdanění.

Při vzniku tradičních daňových systémů panovaly odlišné politické a ekonomické podmínky od podmínek dnešních. Státy a jejich ekonomiky byly víceméně odděleny, pohyb zboží přes hranice byl omezen, kapitál byl prakticky bez pohybu. Lidé většinou pracovali ve své zemi a firmy působily v zemi vlastníků. V posledních několika stoletích, zejména pak ve století dvacátém, však dochází k takovému technickému a ekonomickému rozvoji, který zapříčiňuje „zmenšování světa“. Není

neobvyklé, aby se zboží ještě před pár lety vyráběné tradičně v některé zemi, do této země nyní dováželo přes půl světa. V souvislosti s tímto rozvojem dochází také k prohlubování mezinárodní spolupráce formou mezinárodních organizací, zejména pak po světových válkách. Tyto organizace a státy samotné pak mimo jiné řeší současné problémy daňových systémů, které vznikají z konfliktu globalizace jakožto propojení ekonomik a trhů a volného pohybu daňových základů (kapitál, zboží, společnosti, fyzické osoby a jejich příjmy) a zahrnují daňové úniky, daňovou konkurenci a dvojí zdanění. V důsledku postupující globalizace je třeba mezinárodní spolupráce ve slaďování postupu v daňových záležitostech. Do tohoto postupu je třeba zahrnout nejen harmonizaci daňových systémů, zamezování dvojího zdanění, ale také zamezování daňovým únikům.

7. Seznam použité literatury

BAKEŠ, M. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha, C. H. Beck, 2009, 548 s.

RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, 423 s.

SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, 328 s.

TŮMA J., BÁČA J.: Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, Praha, Management Press, 1994, 191 s.

JELÍNEK, Michal. Připravenost je namístě : Daňová kontrola transferových cen. *EURO*. 14.3.2011, 11, s. 73.

Ministerstvo financí České republiky [online]. 2011 [cit. 2011-04-21]. Přehled smluv. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html>.

Státní rozpočet – od přebytku k rekordnímu deficitu. *Finance.cz* [online]. 3.9.2009, 1, [cit. 2011-04-21]. Dostupný z WWW: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/232678/>.

Deloitte Česká republika : Převodní ceny [online]. 2011 [cit. 2011-04-25]. Dostupné z WWW: <http://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/sluzby/dane/prevodni-ceny/index.htm>.

EUR-Lex [online]. 2011 [cit. 2011-06-19]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:cs:HTML>
EUR-Lex [online]. 2011 [cit. 2011-04-21]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0434:cs:HTML>.

EUR-Lex [online]. 2011 [cit. 2011-06-19]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:cs:HTML>.

EUR-Lex [online]. 2011 [cit. 2011-06-19]. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0799:CS:HTML>.

8. Seznam použitých zkratek

ČR – Česká republika

DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

EU – Evropská Unie

FO – fyzická osoba

MFČR – Ministerstvo financí České republiky

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

OSN – Organizace spojených národů (United Nations Organization)

PO – právnická osoba

SRN – Spolková republika Německo

USA – Spojené státy americké (United States of America)

ZDP – zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmu

9. Přílohy

9.1 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku

platný od 1. ledna 2011

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15.07.2009	86/2009 Sb.m.s.		
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č. 2/96	
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001 , č. 9-10/2003, č.6-7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98 , č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.	č. 12/96	č. 12/96
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.		
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.	č. 6/88, č. 11/97, č. 3/2000	
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.	č. 4/83	Protokol č. 249/93 Sb.
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb.m.s.		
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	

Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č. 1/2005
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005, č.11/12/2006
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007, č. 3/2010
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.	č. 5/98, č. 4/2009
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.	
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003, č.6/2010
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.	
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000, č. 4/2009
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.	
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.	
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.	č. 4/2010
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.	
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95,

			č. 12/97	
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.	č.1//2/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004, č. 8-9/2007	
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/97 Sb.
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.	č. 4/2009	
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.	č. 2/96	Protokol č. 64/94 Sb.
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	

SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003	
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.	č.10/1/2005, č.8-9/2007, č.1-2/2009	
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.		
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.		
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

Zdroj: MF - 15 - odbor Daně z příjmů; 153 - odd. Mezinárodní daňové vztahy, aktualizováno 8. února 2011 [54]

[54] *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2011 [cit. 2011-04-21]. Přehled smluv. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html>.

10. Abstrakt

Tato diplomová práce popisuje základní pojmy a instituty této daňověprávní oblasti, historii, význam a jednotlivá ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, dále popisuje evropskou legislativu v oblasti zamezení dvojího zdanění.

První úvodní kapitola popisuje význam zamezování mezinárodního dvojí zdanění, v dalších podkapitolách je vysvětlena struktura práce, její členění do kapitol dle jednotlivých tematických oblastí, cíl práce a použité metody.

Druhá kapitola popisuje základní pojmy dvojího zdanění, obecný význam zdanění a jeho prameny v České republice a v evropském právu. Dále definuje dvojí zdanění, vnitrostátní dvojí zdanění, mezinárodní dvojí zdanění, dvojí zdaněním ekonomické a právní. V třetí části, popisuje metody zamezení dvojího zdanění, metodu vynětí a započtení. Čtvrtá část se zabývá rozsahem daňové povinnosti subjektu. Pátá část se zabývá tematikou daňového domicilu (rezidentství), Šestá část se zabývá problematikou převodních cen (transfer pricing), sedmá část pojednává o tzv. daňově zvýhodněných lokalitách. Poslední, osmá část pojednává o tzv. daňově transparentních entitách.

Kapitola třetí pojednává o smlouvách o zamezení dvojího zdanění, jejich významem a historií, jejich základními principy. Dále se zabývá konkrétními typy těchto smluv, vzorovou smlouvou OECD a vzorovou smlouvou OSN. V části páté popisuje jednotlivá ustanovení vzorové smlouvy.

Kapitola čtvrtá pojednává o této daňové otázce v kontextu evropského práva. Jsou zde popsány právní základy evropského daňového práva a cíle, kam toto právo směřuje v souvislosti se základními svobodami EU. Jsou zde popsány směrnice týkající se zdaňování, a to konkrétně směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností, směrnice o zdanění fúzí, směrnice o zdanění příjmů z úspor v podobě

úrokových plateb, směrnice o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a pojistného. Taktéž popisuje tzv. arbitrážní úmluvu.

V kapitole páté je pak uvedeno několik příkladů aplikace mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, konkrétně se Spolkovou republikou Německo. Je zde uveden příklad na téma daňového domicilu, stálé provozovny, příjmů z nemovitého majetku, zisků podniků a příjmů z provozování lodní dopravy.

V poslední, šesté kapitole, tedy v závěru je shrnut obsah této práce, její zhodnocení a závěrečné zhodnocení významu opatření vedoucích k zamezování dvojího zdanění.

11. Summary – International double taxation

The purpose of this thesis is to describe basic terms, history and importance of double taxation agreements and it also describes European law of double taxation. This thesis is composed of five chapters.

Chapter one is an introductory part and describes importance of elimination of international double taxation. Following parts describes structure of this thesis, aim of this thesis and used methods.

The second chapter deals with basic terms of double taxation, general meaning of double taxation, tax legislation in Czech Republic and EU law concerning taxation. In following parts, it defines the term of double taxation, both intra national and international and its types. The third part describes the methods of elimination of double taxation, exemption and credit. The fourth part of describes limited and unlimited tax liability. The fifth part deals with tax residents and non-residents, the sixth part deals with transfer pricing. The seventh part discusses tax havens. The last, eight, part is concerned with transparent entities.

The third chapter analyzes the international double taxation treaties, their history, importance and basic principles. In following parts, it describes types of these agreements, and in the last part, it describes the provisions of model agreement used by Czech Republic.

The fourth chapter describes this topic in European law, with regard to basic freedoms of EU. This parts also describes the most important directives, e.g. Directive on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, Directive on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, Directive on taxation of savings income in the

form of interest payments, Directive concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation. This chapter also describes Transfer Pricing and the Arbitration Convention.

Chapter five contains examples of utilization of double taxation agreement between Czech Republic and Germany. It contains example of determination of tax residency, permanent establishment, incomes from immovable property, business profits and incomes from shipping.

Conclusions are drawn in Chapter six. In this chapter, there is a summary of content of this thesis and final evaluation of importance of elimination of double taxation.

12. Klíčová slova

DVOJÍ ZDANĚNÍ, DOHODY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ, PŘEVODNÍ CENY

13. Keywords

DOUBLE TAXATION, INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION AGREEMENTS, TRANSFER PRICING