

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Jan Kubeš

**Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
se zvláštním ohledem na koncept stálé
provozovny**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce: 1. 4. 2019

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

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 138 314 znaků včetně mezer.

V Praze dne 1. dubna 2019

Jan Kubeš

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval JUDr. Romanu Vybíralovi, Ph.D. za odborné vedení diplomové práce a za cenné připomínky při jejím zpracování.

Obsah:

Úvod.....	1
1. Systém vnitrostátního a mezinárodního zdanění	4
2. Dvojí zdanění.....	7
2.1. Právní dvojí zdanění.....	9
2.2. Ekonomické dvojí zdanění.....	10
2.3. Nepravé dvojí zdanění.....	10
2.4. Důsledky dvojího zdanění.....	11
2.5. Metody vyloučení dvojího zdanění.....	11
2.6. Zamezení dvojího zdanění	12
2.6.1. Vnitrostátní opatření	13
2.6.2. Dvoustranná opatření.....	14
2.6.3. Mnohostranná opatření	15
2.6.4. Regulace v rámci Evropské unie a vliv Evropského soudního dvora.....	16
2.7. Komparace verzí Modelové smlouvy Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj	22
2.7.1. Článek 1 – Dotčené osoby	24
2.7.2. Článek 4 – Rezidenti.....	24
2.7.3. Článek 5 – Stálá provozovna	26
2.7.4. Článek 29 – Nárok na výhody	26
2.8. Přehled platných smluv	27
3. Stálá provozovna.....	27
3.1. Umístění	29
3.2. Stálost.....	30
3.3. Účel	30
3.4. Význam konceptu stálé provozovny	30
3.4.1. Demonstrativní příklady existence stálé provozovny	34
3.4.2. Práce z domova jako skutečnost rozhodná pro vznik stálé provozovny... 34	
3.4.3. Demonstrativní příklady neexistence stálé provozovny	36
4. Význam Komentářů.....	38
4.1. Komentáře k Modelové smlouvě z pohledu Nejvyššího správního soudu	38
4.2. Dynamický a statický výklad Komentářů	39
4.2.1. Statický přístup k interpretaci Komentářů	40
4.2.2. Dynamický přístup k interpretaci Komentářů	40
5. Vyhýbání se daňové povinnosti a reakce na tento fenomén.....	42
5.1. Projekt o snižování daňového základu a přesun zisku (BEPS).....	44
5.1.1. Akční body Finálního balíčku projektu o snižování daňového základu a přesunu zisku (BEPS)	45
6. Mnohostranná úmluva o opatření k boji proti snižování daňového základu ve vztahu k daňovým smlouvám	48
6.1. Článek 12 - Umělé vyhýbání se statusu stálé provozovny skrze komisionářské struktury a podobné strategie	49
6.2. Článek 13 – Vyhýbání se vzniku stálé provozovny skrze výjimky na specifické aktivity.....	49
6.3. Článek 14 – Umělé rozdělování kontraktů.....	50
6.4. Článek 15 – Definice spřízněného podniku	51

6.5.	Vstup Mnohostranného nástroje v platnost.....	51
6.6.	Mechanismus aplikace Mnohostranného nástroje	51
6.6.1.	Omezení výhod (LOB)	52
6.6.2.	Princip prvotního účelu (PPT)	52
6.6.3.	Implementace Mnohostranného nástroje	53
6.7.	Česká republika a Mnohostranný nástroj.....	54
6.8.	Praktické dopady na ČR	55
6.9.	Komparace implementace Mnohostranného nástroje vybranými státy OECD ...	56
	Závěr	58
	Seznam zkratek	60
	Přehled použité literatury a pramenů	61
	Odborné publikace a periodika	61
	Právní předpisy	63
	Internetové zdroje	64
	Soudní rozhodnutí.....	68
	Ostatní zdroje	68
	Další použitá literatura.....	69
	Abstrakt.....	70
	Klíčová slova	70
	Abstract.....	71
	Název práce v anglickém jazyce:.....	71
	Key words	72

Úvod

Mezinárodní zdanění je pro velké množství aktérů s často odlišnými zájmy složité odvětví a dosáhnout právní jistoty je obtížné. Za určitých okolností může být totiž daňový poplatník z jednoho příjmu či majetku zdaněn stejnou či obdobnou daní dvakrát i vícekrát. V takovém případě hovoříme o dvojitým a vícetím zdanění. Dvojitým zdanění snižuje příjmy nebo zvyšuje náklady, a tím působí nepříznivě na rozvoj mezinárodních ekonomických vztahů i kulturních a politických styků. Nejrozšířenější způsob jeho zamezení jsou smlouvy uzavírané mezi státy dle vzoru od Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále též „OECD“), přičemž téměř výhradně tyto smlouvy budou v rámci rozsahu této diplomové práce popsány.

Daňové smlouvy v globalizovaném světě, kde daňové subjekty často mají příjmy z více jurisdikcí, jsou zárukou právní jistoty pro daňové subjekty. Vzorové smlouvy OECD procházejí v posledních deseti letech dynamickou proměnou i kvůli „Base Erosion and Profit Shifting“ projektu (iniciativa OECD a G20 proti snižování daňového základu a umělého přesouvání zisků, dále též „BEPS“). Jelikož žijeme v post-BEPS éře a cíle z BEPS zpráv jsou postupně implementovány do daňových smluv i vnitrostátních daňových předpisů, je proto v zájmu daňových subjektů i finančních autorit poznat k jakým konkrétním změnám došlo a porozumět současným směrům vývoje obecně.

Cílem této práce je analyzovat smlouvy o zamezení dvojitého zdanění, identifikovat změny, ke kterým došlo, a popsat praktické aspekty určování jednotky zdanění pro daňové nerezidenty – stálou provozovnu. Právě koncept stálé provozovny je akcentován a skrze celou tuto práci je na něj odkazováno. V 21. století prochází změnou nejen kvůli rozvoji technologií, ale i vynalézavosti daňových subjektů v jeho obcházení. Toto z něj činí podnětné, dynamicky se rozvíjející odvětví práva, které jsem si zvolil i proto, že umožňuje práci se zahraniční literaturou, neboť překlady bývají poněkud opožděné. Právě stálým provozovnám, jakožto daňově relevantní přítomnosti daňových nerezidentů je věnována samostatná kapitola.

V této práci bych rád odpověděl na aktuální otázku, zdali je smyslem současného vývoje daňových smluv zamezení dvojitého zdanění, či zamezení dvojitého nezdanění a zamezení umělému snižování daňové povinnosti. Má hypotéza je, že vývoj směřuje k druhé možnosti.

V rámci této práce je analyzována otázka vztahu mezinárodního daňového práva a vnitrostátní úpravy daňového práva, a rovněž interpretace komentářů ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění, kterým se věnuje část věnovaná významu komentářů.

Právo vybírat daně a určovat podmínky pro jejich výpočet a placení patří k základním projevům státní suverenity, bude proto rovněž zmíněn i vliv Evropské unie na daňové právo. V mezinárodním daňovém právu panuje přesvědčení, jak se ostatně ukázalo během rozboru BEPS zpráv, že dosavadní definice stále provozovny přestává dostačovat. V dobách, kdy byly daňové smlouvy uzavírány, byla úprava adekvátní, koncept stále provozovny však ve světle rozvoje služeb a informačních technologií prodělal značný posun. Toto bylo vynuceno situacemi, které původní smlouvy nepředvíдалy, což umožňovalo snižování daňového základu a přesun zisků. Jako přímý důsledek BEPS, a to konkrétně Akce 15, byla přijata v OECD Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám (dále též „MLI“ či „Mnohostranný nástroj“), která bude také rozebrána v rámci této diplomové práce. V rámci této práce podávám krátkou zprávu o legislativním procesu této úmluvy.

Velké mezinárodní korporace budou v rámci zjednodušení brány jako jednolitě celky bez ohledu na korporátní strukturu, toto bude projevem aplikace tzv. „look-through approach“, tedy pohled na skutečnou podstatu podnikatelských uskupení, bez ohledu na jejich právní formu a nalezení skutečného beneficenta. Administrativní a procesní postupy jsou v rámci této práce rozebrány minimálně, cílem poznání je hmotné právo, byť např. různé jurisdikce přistupovaly v minulosti procesně svérázně¹.

Z pramenů práva jsou v oblasti mezinárodního zdanění zásadní mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, základním kamenem pro tuto práci je Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění od OECD („Modelová smlouva OECD“), kdy bylo nezbytné pracovat s více verzemi (2014 a 2017). Z národní právní úpravy je pak důležitým pramenem práva především zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tuzemská soudní rozhodnutí jsou rovněž uvedena. Problematika si vyžádala práci se zahraniční literaturou, obzvláště vydané pod hlavičkou OECD, kde jsem přistoupil při absenci českých překladů k autorským překladům, například

¹ Srov. První nařízení o přenosu pravomoci na finanční úředníky z 24. ledna 1935, Třetí říše, publikované v Říšském zákoníku, tento výnos znamenal přesun veškerých pravomocí v oblasti zdanění včetně soudního přezkumu na exekutivu a tím i zásah do práva na spravedlivý proces.

u *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report*, nebo u Komentáře z roku 2015 k Modelové smlouvě OECD. Anglicky psaná literatura byla stěžejním základem. Z české literatury jsem vycházel hlavně v obecném úvodu ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění, tuzemské judikatury o dvojím zdanění a součástí zdrojů je i reflexe novinek z legislativy. Z německé literatury a právní teorie za podklad a námět sloužily hlavně přednášky profesora Heidelbergské univerzity Ekkeharta Reimera (kde jsem v roce 2017/2018 studoval) a komentáře k dvojímu zdanění od dnes již zesnulého profesora Klause Vogela. Ve vztahu k daňovému právu na půdě Evropské unie zdroje pocházejí jak z mého působení v Evropském parlamentu (podzim 2018), tak z knihovny zdrojů Evropského parlamentu.

Vědecká metoda, která bude v této práci použita, je převážně induktivní, analýzou aspektů jednotlivých smluv, vzorové smlouvy od OECD, vývoje v daňové oblasti v Evropské unii, projektu BEPS a výstupů z něj, Mnohostranného nástroje MLI; bude dosaženo alespoň částečné poznání této komplikované problematiky a potenciální vývoj v příštích letech. Další vědecké metody použité při zpracování diplomové práce, jsou v úvodních kapitolách především metoda deskripce a analýzy. Metodu deskripce využívám ve vztahu ke stěžejním konceptům, základním pojmům a rovněž ve vztahu k obecnému přehledu o tomto odvětví práva. Ve zbytku práce jsou pak nejčastěji využívány metody indukce, analýza a syntéza. Jelikož jsou v této práci porovnávány různé verze Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD, je v neposlední řadě zásadní vědeckou metodou i metoda komparace.

1. Systém vnitrostátního a mezinárodního zdanění

Prameny práva vymezuje právní teorie obecně jako formy, v nichž je právo obsaženo. Aby se pravidlo chování stalo právní normou, musí tedy splňovat předpoklad určité formy. Pramenem práva jsou tak zvláště předpisy obsahující právní normy, jejichž společným znakem je struktura, závaznost a právní vynutitelnost, přičemž v kontinentální právní kultuře jsou tyto znaky obvykle spojeny s publikací v právním předpisu².

V České republice je vnitrostátně ještě možné s určitou jistotou identifikovat správný postup a relevantní prameny práva, při přistoupení mezinárodního prvku se hranice a jistota více rozplývají. Děje se tak jednak dle ditochomie monismu a dualismu, kdy u dualistických právních řádů jsou pouze plně ratifikované mezinárodní dokumenty závazné, kdežto u monistických má mezinárodní právo vždy přednost³.

Povinnosti daňových subjektů primárně upravují domácí zákony, kde ústavní základ tvoří článek 11 odstavec 5 Listiny základních práv a svobod, avšak nelze opominout význam judikatury a metodických pokynů Ministerstva financí⁴. V souladu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí tento ústavní základ stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, což působí jako korektiv proti státní svévůli⁵.

Ovšem pouze tuzemské právní předpisy pro problematiku mezinárodního zdanění samy o sobě nedostačují. Prostor pro snazší zapojení do nadnárodních vazeb umožnil v roce 2002 přijatý článek 10a Ústavy České republiky, který postavil řádně ratifikované a odsouhlasené smlouvy nad úroveň zákonů. Základní principy, kterými se daňové právo řídí, jsou princip spravedlnosti a proporcionality, princip neutralnosti, princip srozumitelnosti a v neposlední řadě i princip vyloučení duplicity zdanění⁶.

² KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 79. ISBN 978-80-7552-935-0.

³ TRIEPEL, Heinrich, *Völkerrecht und landesrecht* [online]. Lipsko: C.H. Hirschfeld, 1899, s. 207. [cit. 15.1.2018]. Dostupné z <https://archive.org/details/vlkerrechtundla00triegoog/page/n9>.

⁴ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky. Pozn. metodické pokyny Ministerstva financí nejsou právně závazné pro daňové subjekty, avšak pro daňovou správu ano.

⁵ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7. vydání, Praha, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017, s.28-38. ISBN 978-80-7380-652-1

⁶ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 144, 145. ISBN 978-80-7552-935-0.

Daňové právo se obecně řadí do práva veřejného, jehož specifikem je nerovnost subjektů (nadřízený a podřízený), která vychází z odlišné kvality právního vztahu a okruhu práv, pravomocí a povinností subjektů právního vztahu. V takovém nadřízeném postavení se bude vždy typicky nacházet správce daně vůči daňovému subjektu. Nadřazený subjekt je v takovémto daňověprávním vztahu obdařen rozhodovací pravomocí, tedy možností vlastní rozhodovací činností určovat či specifikovat rozsah práv a povinností subjektu podřízeného⁷. V širším kontextu se řadí daňové právo pod finanční vědu.

Již autor samotného pojmu „Finanzwissenschaft“ (finanční věda) Joseph von Sonnenfels ve své knize *Grundsätze der Polizei: Handungs und Finanzwissenschaft* z roku 1764 definoval předmět zkoumání finanční vědy, jako:

„*Finanční vědy ukazují, jakým způsobem mohou být výhodně zvýšeny a používány státní příjmy.*“⁸ Tato definice postihuje podstatu problému a je aplikovatelná i na dnešní prostředí. Měřítkem zde je právě ona vhodnost zvolených způsobů, kde proti sobě stojí maximalizace krátkodobých příjmů, kdy stát zdaní vše „co se mu dostane pod ruku“, tedy bez ohledu, zdali byl příjem zdaněn už předtím, a efektivně tak zvýší míru zdanění, ale na druhou stranu odláká do budoucna investory a postaví takto obtížnou překážku podnikání, čímž v souladu s Laffaerovou křivkou bude nakonec vybráno stejně méně peněz do státního rozpočtu⁹.

Jak již bylo zmíněno v úvodu, pravomoc státu rozhodovat v daňové oblasti je z vůle zákonodárce na základě mezinárodních dohod v zájmu smluvních stran i občanů těmito mezinárodními smlouvami omezena¹⁰. Aby mohl pramen mezinárodního práva být rovněž pramenem práva vnitrostátního, a zakládat tak přímo práva a povinnosti osob nebo jednotek práva soukromého, je zapotřebí, alespoň v právním prostředí ČR, provést recepci čili převzetí do práva vnitrostátního¹¹. V socialistickém Československu byly

⁷ KARFÍKOVÁ a kol., *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 63.

⁸ SONNENFELS Joseph von. *Grundsätze der Polizei: Handungs und Finanzwissenschaft.*, Vídeň: Grobott, 1764, s. 309.

⁹ Státní rozpočet bývá rovněž nazýván fiskus, z latinského fiscus - košík, synonymum pro veřejné finance od dob principátu Římské říše, kdy se císařská pokladna nazývala „fiscus Caesaris“.

¹⁰ SOJKA Vlastimil. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 1, ISBN 978-80-7552-689-2

¹¹ MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné: obecná část*. Brno: Masarykova univerzita, 1997, s. 55. ISBN 1997. 80-210-1536-5. Zmíněnými osobami a jednotkami mohou být například daňových poplatníci, zahraniční investoři, plátcí a příjemci plateb v mezinárodním platebním styku a podobně.

mezinárodní a vnitrostátní normy, v souvislosti s tehdejší převládající dualistickou koncepcí při konstrukci vztahu mezi právem vnitrostátním a mezinárodním, důsledně oddělovány. Recepce mezinárodních smluv, pokud byla vůbec prováděna, měla jen zřídka podobu inkorporace, tedy vtažení mezinárodní smlouvy do vnitrostátního práva¹². Významnou skupinou těchto smluv jsou i smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které mají za cíl zamezit případům, kdy bude daňový subjekt na základě jednoho příjmu zdaněn vícekrát¹³.

¹² MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné: obecná část*. Brno: Masarykova univerzita, 1997, s. 55. V současné době lze v České republice pozorovat poměr mezinárodního a vnitrostátního práva, jako kombinaci monismu a dualismu.

¹³ RAMUSSEN, Mogens. *International Double Taxation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011, s.1. ISBN 978-90-411-3410-3

2. Dvojití zdanění

Dvojnásobné zdanění příjmu, který má z ekonomického hlediska jediný zdroj, není jen problém mezinárodního zdaňování, běžně se při aplikaci zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů pracuje i s vnitrostátním dvojitím zdaněním, např. při zdanění dividend, resp. podílů na ziscích společností, které byly již jednou zdaněny daní z příjmu právnických osob; toto je však takzvaně ekonomické dvojití zdanění (bude mu věnována část dále), je přípustné, neboť nezdaňuje jediný ekonomický subjekt vícekrát¹⁴. Vznik mezinárodního dvojitího zdanění na druhou stranu není záměrem zákonodárce, rovněž pro něj nejsou ekonomické důvody. Mezinárodní dvojití zdanění vyplývá z široce pojaté konstrukce daňové rezidence občanů a podniků v jednotlivých státech, jakož i vymezení zdrojů zdanitelných příjmů daňových nerezidentů¹⁵. Kromě toho mezinárodní dvojití zdanění vzniká rovněž v důsledku střetu věcné a osobní daňové příslušnosti téže osoby ve více státech. Inherentním rizikem přeshraničních aktivit je daňová nejistota, a proto jsou k minimalizaci tohoto rizika přijímány daňové smlouvy¹⁶. Vůbec první takovou na světě byla smlouva z roku 1899 mezi Rakousko-Uherskem a Pruskem, na území dnešní České republiky tedy má dvojití zdanění velice dlouhou tradici¹⁷.

Cílem smluv o zamezení dvojitího zdanění je však také zamezit dvojitímu nezdanění, zajistit daňovým subjektům, aby nebyly diskriminovány, a rovněž snížit možnosti daňových úniků postavených na smlouvách o zamezení dvojitího zdanění (tento aspekt daňových smluv bude v rámci této práce dále akcentován). Dalším cílem je zajistit objektivní rozdělení výnosů mezi smluvními státy¹⁸.

K problematice dvojitího zdanění a daňových úniků rozhodl (po zodpovězení předběžné otázky Soudním dvorem EU) High Court of Justice, Chancery division v prosinci 2004 v případě *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* proti Commissioners of Inland Revenue (dále „Thin Cap“)¹⁹. V tomto rozhodnutí judikoval, že pouhá skutečnost, že daňový rezident obdrží půjčku od spřízněné společnosti, která je

¹⁴ SOJKA Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojitího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 32. ISBN 978-80-7552-689-2.

¹⁵ SOJKA Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojitího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 33. ISBN 978-80-7552-689-2.

¹⁶ DJANANI, Christiana. *Internationales Steuerrecht*. 2. vydání, Vídeň: Linde, 1998, s. 56.

¹⁷ GASSNER, Wolfgang. *Die Zukunft den Internationalen Steuerrechts*. Vídeň, Linde, 1999, s. 33.

¹⁸ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. aktualizované vydání, vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 257. ISBN 978-80-7478-626-6.

¹⁹ Spojené království, rozsudek High Court of Justice v Halifaxu, C-524/04 z 21. prosince 2004.

inkorporovaná v jiném členském státě, nemůže být základem obecného předpokladu, že dochází ke zneužití práva. Tato skutečnost nemůže vést k ospravedlnění opatření, která by ohrozila základní svobody garantované Smlouvou o fungování Evropské unie (dále též „SFEU“). Národní opatření však mohou omezit tato práva daňových subjektů v případech, kdy dochází ke zneužití práva za předpokladu, že jsou tato opatření specificky zaměřena na zcela umělá uspořádání, která nemají odpovídající ekonomickou substanci a mají za účel obejít legislativní ustanovení dotčených členských států. Obzvláště mohou národní opatření cílit na takováto uspořádání v případech, kdy by za normálních okolností vznikla daňová povinnost na zisky vzešlé z aktivit na území takového členského státu²⁰.

Dvojití zdanění není zakázáno mezinárodním zvykovým právem, a tudíž je, jak bylo výše naznačeno, v zásadě povoleno za předpokladu, že neexistuje skutečná spojitost mezi příjmem a státem, který daň uvaluje. Toto spojení může být založeno na bázi osobní (daňové rezidenství nebo občanství) nebo na základě spojitosti teritoriální. Obecně lze podotknout, že státy nezacházejí tak daleko, aby zdaňovaly vše, co by bylo možné na základě mezinárodního práva veřejného²¹.

Ekonomické subjekty při zvažování, zdali expandovat své aktivity do jiných států či zdali vůbec začít provádět ekonomické činnosti, potřebují v neposlední řadě zvážit, jaké daňové důsledky takové rozhodnutí může mít. Tuto otázku pomáhá řešit mezinárodní daňové plánování, které má kořeny v první polovině 20. století v Karibiku, kdy tamější předpisy umožňovaly zakládat společnosti od daně osvobozené. V 60. letech prodělaly plány daňové optimalizace velký rozvoj, na což byly nuceny jurisdikce reagovat. Takovéto jurisdikce s nulovou nebo velice nízkou daňovou sazbou, absencí srážkových

²⁰ Spojené království, rozsudek High Court of Justice v Halifaxu, C-524/04 z 21. prosince 2004. „The mere fact that a resident company is granted a loan by a related company which is established in another Member State cannot be the basis of a general presumption of abusive practices and justify a measure which compromises the exercise of a fundamental freedom guaranteed by the Treaty. However, a national measure restricting freedom of establishment may be justified on the ground of prevention of abusive practices where it specifically targets wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality and are designed to circumvent the legislation of the Member State concerned and, in particular, to escape the tax normally due on the profits generated by activities carried out on national territory.“

²¹ RUST, Alexander. *Double Taxation withing the European Union*. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2011, s. 3.

daní nebo minimem regulací a omezení se obvykle populárně nazývají daňové ráje či daňové oázy²².

2.1. Právní dvojí zdanění

Právní dvojí zdanění dnes vzniká tím, že valná většina států (kromě uvalování daní na domácí aktiva a vnitrostátní hospodářské transakce), zdaňuje kapitál a transakce v zahraničí v rozsahu zvýhodňujícím daňové rezidenty²³.

Mezinárodní právní dvojí zdanění vzniká dnes hlavně proto, že velká většina států kromě vybírání daní z domácích aktiv a domácích ekonomických transakcí vybírá daně z kapitálu a transakce uskutečňované v jiných zemích v rozsahu, v němž z nich mají prospěch daňoví poplatníci – rezidenti. Například zahraniční příjem nebo cizí kapitál fyzické či právnické osoby rezidenta je často předmětem zdanění založeného na „principu bydliště“ (zdanění celosvětových příjmů nebo celosvětového kapitálu)²⁴. V důsledku se daňové nároky různých států nutně překrývají²⁵.

Je nutno uvést, že termíny „rezident státu“ a „daňový rezident státu“ nejsou identické, zatímco obecné právo používá termínu „rezident“ zpravidla v souvislosti s určením státní příslušnosti nebo trvalého pobytu, pro daňové účely se vymezuje pojem „daňový rezident“ pouze ve vztahu k daňové povinnosti, která obvykle souvisí s pobytem nebo ekonomickými aktivitami poplatníka na území určitého státu. Pojmy související s rezidentstvím jsou v rámci této diplomové práce vždy považovány jako „daňové rezidentství“. Více o smlouvách o zamezení dvojího zdanění uvádí prof. Bakeš:

„Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby [...], která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu. Tím mezinárodní smlouva mění ustanovení daňových zákonů, a proto obecně vyžaduje schválení podle ústavněprávních předpisů smluvních států. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají nové právo státu požadovat placení daně. Mohou pouze měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, a to v zásadě jen ku prospěchu daňových subjektů.

²² KLEIN Štěpán, ŽÍDEK Karel. *Mezinárodní daňové plánování*. Praha: Grada Publishing, 2002, s. 13.

²³ VOGEL Klaus. *Treatise on Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International, 2015 s.31.

²⁴ Příkladem státu, který praktikuje zdanění celosvětových příjmů svých rezidentů je USA.

²⁵ VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*. 1965 str. 13, 14.

Jestliže určitý příjem není podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, nemůže tento smluvní stát takový příjem zdanit, ani když mu mezinárodní smlouva tento příjem vyhrazuje ke zdanění [...] Vnitrostátní daňové předpisy určují i nadále, kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.²⁶

Je rovněž citován Nejvyšším správním soudem (dále též „NSS“) v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, čj. 6 Afs 52/2015-29, kde je uváděno, že cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je stanovit, kterým právním řádem se má zdanění určitého subjektu řídit. Cílem těchto smluv tak dle NSS nemá být sjednocení právních režimů smluvních států v oblasti daní ani určení, že národní právní úprava daní jednoho smluvního státu se má uplatnit na území jiného smluvního státu²⁷.

2.2. Ekonomické dvojí zdanění

Ekonomické dvojí zdanění nebude dopodrobna rozebráno, jelikož se nejedná z pohledu nauky o „pravé dvojí zdanění“. O ekonomické mezinárodní dvojí zdanění jde tehdy, pokud stejná ekonomická transakce, příjem či obecně daňový předmět je zdaněn ve dvou nebo více státech (obvykle, ale nikoliv nezbytně v průběhu jednoho zdaňovacího období) v rukách různých daňových poplatníků²⁸. Jedná se o ně například, když tuzemská společnost zdaní svůj zisk sazbou daně z příjmu právnických osob, načež jej rozdělí mezi společníky či akcionáře. Tento jejich příjem bude poté zatížen daní z příjmu fyzických osob.

2.3. Nepravé dvojí zdanění

O dvojí zdanění se však nejedná v případě, kdy z jedné transakce vzniknou dva základy daně, a tato transakce je v tedy v důsledku podrobena více daním. Příkladem budiž povinnost zaplatit při nákupu alkoholických výrobků spotřební daň i DPH²⁹.

²⁶ BAKEŠ, M.; Karlíková, M.; Kotáb, P.; Marková, H. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 549 s., s. 282 – 283. ISBN 978-80-7400-440-7.

²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, čj. 6 Afs 52/2015-29.

²⁸ KRISHNA, Vern, *Income Tax Law* [online]. 2. vydání, Toronto: Irwin Law Inc., 2012, [cit. 18.3.2018] dostupné z https://www.irwinlaw.com/economic_double_taxation.

²⁹ Dalším příkladem je daň z minerálních olejů, kterou jsou zatíženy pohonné hmoty.

2.4. Důsledky dvojího zdanění

Ke dvojímu zdanění ani k jiné újmě, které se snaží smlouvy o zamezení dvojího zdanění předejít, nedochází, pokud je daňový rezident České republiky (§ 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) ve státě zdroje povinen zdanit příjem, který je v České republice od daně osvobozen (§ 19 odst. 1 téhož zákona).

Účelem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění totiž není harmonizovat příslušnou daňovou úpravu, ale pouze určit, který stát je příslušný ke zdanění daného příjmu, a v případě dvojího zdanění stanovit způsob zamezení takovému zdanění³⁰.

2.5. Metody vyloučení dvojího zdanění

Články 23A a 23B Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění od OECD, řeší způsob zamezení dvojího zdanění v případě, kdy je příjem či kapitál daňového subjektu zdanitelný ve více než jednom státě³¹.

2.5.1. Metoda vynětí („*exemption method*“)

Tato metoda zamezení dvojího zdanění funguje na principu, že příjem zdaněný v zahraničí již nebude zahrnut do daňového základu ve státě příjemce. V německé literatuře se tato metoda nazývá „*Befreiungsmethode*“, tedy metoda osvobození³². Je historicky starší metodou a má buď podobu úplného vynětí, nebo vynětí s výhradou progresu, která znamená, že ve státě příjemce se sice do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, avšak pro výpočet daně ze zbylého příjmu se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o tento vyňatý příjem.

2.5.2. Metoda započtení (*credit method*)

³⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017, čj. 2 Afs 166/2016-35, Nové ASPI [online], Wolters Kluwer, [cit. 29.10.2018] dostupné z <https://www.noveaspi.cz/products/lawText/4/341889/1/2?vtextu=166/2016-35#lema0>.

³¹ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version*. Amsterdam: IBDF Publications BV, 2003, ISBN 90-76078-54-8, str. 231.

³² WASSERMAYR F., LANG M., SCHUCH J., *Doppelbesteuerung OECD-Musterabkommen Kommentar*. Mnichov: C. H. Beck, 2004, str. 1656.

Německy nazývaná „*Anrechnungsmethode*“ spočívá v možnosti započíst si již v jiném státě zaplacenou daň vůči daňové povinnosti daňového subjektu ve státě příjemce³³.

Kupříkladu ve smlouvě mezi Českou republikou, Srbskem a Černou Horou se uplatňuje dle článku 23 při vyloučení dvojího zdanění z hlediska rezidentů České republiky zejména metoda prostého zápočtu. Ta funguje na takovém principu, že lze odečíst nejvýše takovou část daně, která připadá na příjem ze zahraničí podle domácí daňové sazby). Metoda vynětí s výhradou progresse (rozebraná v předchozí subkapitole o metodě vynětí) se bude týkat jen těch příjmů, kterou budou u rezidentů České republiky podléhat zdanění pouze v Srbsku nebo v Černé Hoře, kupříkladu příjmy plynoucí z veřejné funkce vykonávané v těchto zemích bývalé Jugoslávie)³⁴. V praxi lze předpokládat, že tato metoda bude přicházet v úvahu zcela minimálně³⁵. Jedním z cílů BEPS je dle mého soudu mimo jiné i eliminace metody vynětí, a proto se v nově uzavíraných smlouvách přistupuje k metodě zápočtení.

2.6. Zamezení dvojího zdanění

Mezi dvěma státy je typickou metodou zamezení dvojího zdanění uzavření bilaterální mezinárodní smlouvy. Děje se tak buď dle Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD, která bývá uzavírána hlavně mezi rozvinutějšími státy Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, nebo dle druhé koncepce, jíž je Modelová smlouva OSN, která upravuje především vztahy mezi vyspělými a rozvojovými státy, avšak tato nebude v rámci rozsahu této práce reflektována³⁶. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj je mezivládní organizace sdružující 36 ekonomicky rozvinutých států světa, vzniklá v roce 1961 k ekonomické a politické koordinaci členských zemí. Vznikla transformací poválečné Organizace pro Evropskou hospodářskou spolupráci. Česká republika je členem již od roku 1995³⁷. Od té doby má

³³ WASSERMAYR F., *Doppelbesteuerung OECD-Musterabkommen Kommentar*. Mnichov: C. H. Beck, 2004, s. 1753 a násl.

³⁴ Tato partikulární smlouva bude ještě dále zmíněna v části věnované mnohostranným opatřením.

³⁵ KYSELÁK Pavel, *Nová smlouva se Srbskem a Černou horou* [online]. Daně a právo v praxi 2006/3, 2006, [cit. 23.12.2018] dostupné z <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d387v363-nova-smlouva-se-srbskem-a-cernou-horou/>.

³⁶ Česká republika dle vzoru OSN totiž neuzavřela žádnou smlouvu. Srov. OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění a OSN, modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění*.

³⁷ VEBER, Václav. *Dějiny sjednocené Evropy*. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2004, s. 197.

uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění se všemi členy této mezinárodní organizace³⁸.

2.6.1. Vnitrostátní opatření

První možností zamezení dvojího zdanění je jednostranné prohlášení, že již zdaněné příjmy plynoucí z jiné jurisdikce nepodléhají druhému zdanění. Příkladem budiž například Nizozemský jednostranný dekret „Besluit voorkoming dubbele belasting 2001“³⁹. Tyto jednostranná prohlášení slouží jako korektivy pro případy, kdy nelze použít smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Zpravidla očekávají reciprocitu takovéhoho vstřícného chování od ostatních jurisdikcí, obzvláště ve vztahu k novým daním, jako například u bankovní daně⁴⁰. Protože však v centru zájmu této práce stojí smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nebude těmto unilaterálním opatřením věnován další prostor.

Za zmínku ještě stojí opatření, kdy není politická vůle uzavřít s určitým teritoriem klasickou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, protože by to znamenalo konkludentní uznání nezávislosti. Tyto politické důvody mohou nabývat různých podob, například jako obava z odvetných opatření ze strany státu, který si na území, se kterým by jinak byla pravděpodobně daňová smlouva sjednána, činí nárok. Dobrým případem tohoto je vztah mezi Českou republikou a Tchaj-wanem, kde nelze pro ekonomickou a diplomatickou sílu Čínské lidové republiky, která považuje Tchaj-wan za své území, uzavřít klasickou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Rozdíl v textaci je sice minimální, avšak z diplomatických důvodů významný. Tchaj-wan není nazván „státem“, avšak „územím“, na první pohled jde o minimální lingvistický rozdíl, na druhou stranu je toto indikátorem politické vůle české reprezentace nepřivodit si případné sankce od Říše středu⁴¹. Od druhé

³⁸ Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Chile z 21.12.2016, publikovaná pod 5/2017 Sb. m. s. byla poslední takto uzavřenou smlouvou.

³⁹ NIZOZEMSKÉ KRÁLOVSTVÍ, *Dekret Generálního finančního ředitelství, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001* [online]. 20. listopadu 2000, IFZ2000/1293M, [cit. 19.12.2018] dostupné z <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2000-642.html>.

⁴⁰ ZELDIN, Wendy. *Netherlands: Unilateral Decree on Avoidance of Double Taxation Amended Due to Introduction of New Tax on Banks* [online]. Knihovna Kongresu USA, 30. srpna 2012, [cit. 19.12.2018] dostupné z <http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/netherlands-unilateral-decree-on-avoidance-of-double-taxation-amended-due-to-introduction-of-new-tax-on-banks/>.

⁴¹ Viz vyjádření prezidenta ČR Miloše Zemana z 27.10.2014 v Pekingu: „Přicházíme s úmyslem rozvíjet společné vztahy s plným respektem zájmů našich zemí. Proto já ani vláda neuznáváme samostatný Tibet a nehodláme se jakkoliv vměšovat do vašich záležitostí. Věříme, že se vám v dohledné době podaří sjednotit s Tchaj-wanem, který považujeme za integrální součást Číny.“ Srov. s KLEZL Tomáš.

strany se na oplátku očekává reciproční přijetí podobného opatření. Vláda České republiky dne 18. 3. 2019 schválila návrh zákona o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu⁴². Cílem návrhu je úprava zamezení dvojímu zdanění, zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmů ve vztahu k Tchaj-wanu a spolupráce příslušných úřadů při správě daní. Česká republika však neuznává Tchaj-wan za stát, a tudíž s územím Tchaj-wanu nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Příjmy daňových rezidentů České republiky plynoucí ze zdroje na území Tchaj-wanu jsou tedy v současné době zdaňovány v České republice bez ohledu na to, zda podléhají zdanění i na území Tchaj-wanu, a naopak. Ministerstvo financí vyhlásí ve Sbírce zákonů sdělení, ve kterém oznámí, že byly splněny podmínky pro provádění, pozastavení, ukončení nebo obnovení těchto opatření⁴³.

Relativně obdobný, minimálně z hlediska geografického, je případ Hongkongu, kde byla smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřena ještě v době, kdy byl pod správou Spojeného království, avšak poté, co správa tohoto specifického území přešla na Čínskou lidovou republiku, se tato smlouva aplikovala nadále. V roce 2011 však byla uzavřena Smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu - zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky⁴⁴.

2.6.2. Dvoustranná opatření

Mezi dvěma státy, jak již bylo uvedeno, je typickou metodou zamezení dvojího zdanění uzavření bilaterální dohody dle Modelové smlouvy OECD v oboru daní z příjmů a majetku, nebo dle druhé koncepce, již je Modelová smlouva OSN, která upravuje

Tchajwanský zástupce musel odejít z jednání s ministryní Novákovou - vadil Číňanům [online].

Aktuálně.cz, 2019, [cit. 29.3.2019] dostupné z <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/tchaj-wansky-zastupce-musel-odejit-z-jednani-s-ministryni-no/r~a31742e6515311e9b9980cc47ab5f122/?redirected=1553860568>.

⁴² TOMANOVÁ, Tereza a kol., *Nový návrh zákona má zamezit dvojímu zdanění transakcí s Tchaj-wanem* [online]. D-report, 2018, [cit. 25.3.2019] dostupné z <https://www.dreport.cz/blog/novy-navrh-zakona-ma-zamezit-dvojimu-zdaneni-transakci-s-tchaj-wanem/>.

⁴³ C.H.BECK, *Dvojí zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu* [online]. Právní zpravodaj 94/2019, [cit. 21.3.2019] dostupné z <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nrptembrhfpxa6s7he2a&tocid=nrptembrhfpxa6s7he2a>.

⁴⁴ GENERÁLNÍ KONZULÁT ČESKÉ REPUBLIKY V HONGKONGU, *Česká republika a Hongkong podepsaly smlouvu o zamezení dvojího zdanění* [online], 2011, [cit. 25.3.2019] dostupné z https://www.mzv.cz/hongkong/cz/obchod_a_ekonomika/aktuality_z_ekonomického_useku/ceska_republika_a_hongkong_podepsaly_1.html.

především vztahy mezi vyspělými a rozvojovými státy. Jedním z rozdílů mezi těmito smlouvami je, že zatímco Modelová smlouva OECD upřednostňuje zdanění příjmů ve státě, v němž je jejich příjemce daňovým rezidentem, Modelová smlouva OSN klade důraz na zdanění těchto příjmů ve státě jejich zdroje.

Princip priority dodržování daňových smluv je zakotven přímo v samotném zákoně o dani z příjmů, jenž říká, že ustanovení zákona se použije jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak⁴⁵. Klíčová je však pro aplikaci těchto smluv Ústava České republiky, jejíž čl. 10a praví:

„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“⁴⁶.

Situace podobná té mezi ČR a Tchaj-wanem ovšem bez identifikovatelné třetí strany je ve vztahu ke Kosovu. Smlouva, která byla podepsaná v Prištině výrazem „Republika Kosovo“, označuje území, včetně vzdušného prostoru nad ním, kde má Republika Kosovo jurisdikci nebo svrchovaná práva pro účely průzkumu, těžby nebo zachovávání přírodních zdrojů, a to v souladu s mezinárodním právem, zatímco výraz „Česká republika“ označuje území České republiky, na kterém jsou, podle českých právních předpisů a v souladu s mezinárodním právem, vykonávána svrchovaná práva České republiky⁴⁷. Od roku 2013, kdy smlouva byla podepsána, nedošlo k ratifikaci českým parlamentem. Oba státy jsou ovšem v relativně odlišné situaci, neboť důsledky uznání Republiky Kosovo by se pravděpodobně příliš neodrazilily v obchodní bilanci České republiky.

2.6.3. Mnohostranná opatření

Příkladem vícestranné úpravy zamezení dvojího zdanění je Smlouva mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé hory o zamezení dvojímu zdanění

⁴⁵ ČR, zákon 586/1992 Sb, o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů, § 37.

⁴⁶ ČR, Ústavní zákon č.1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, čl. 10a. Novela zákona o daních z příjmů od roku 2020 (ve stavu současného návrhu) již bude používat jen legislativní zkratku „mezinárodní smlouva“. V době psaní této práce byla tato novela v připomínkovém řízení.

⁴⁷ ČR, Sněmovní tisk 52/0, část č. 5/7, Sml. mezi ČR a Rep. Kosovo o zamezení dvojímu zdanění [online]. [cit. 15.2.2019] dostupné z <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=133281>.

v oboru daní z příjmu a z majetku vstoupivší v platnost 27. června 2005⁴⁸. Tato smlouva nahradila starší smlouvu mezi státními útvary, které předcházely signatářům této smlouvy, tedy Československem, předchůdcem České republiky, a Jugoslávií, která se následně rozdělila na Srbsko a Černou horu. Tato mezinárodní smlouva byla původně uzavřena mezi dvěma státy, dle vzoru od OECD. Rozhodným jazykem tohoto dokumentu je anglický jazyk. Ještě lepším příkladem je tzv. Severská smlouva, což je mnohostranná smlouva o zamezení dvojího zdanění ve vztahu k příjmu a bohatství uzavřená v září 1996 roku mezi Dánskem, Islandem, Finskem, Švédskem a Norskem. Účinnost této smlouvy byla od května 1997, byla novelizována v letech 1997 a 2008, avšak Grónsko a přilehlé ostrovy nebyly do působnosti zahrnuty⁴⁹.

2.6.4. Regulace v rámci Evropské unie a vliv Evropského soudního dvora

Evropská integrace je založena na smlouvách primárního práva, jako je Smlouva o Evropské unii či Smlouva o fungování Evropské unie⁵⁰. Zatímco eurofederalistické skupiny v čele s Jean-Claude Junckerem volají po možnosti rozhodovat o některých daňových otázkách kvalifikovanou většinou, jsem zastáncem názoru, že kompetence rozhodovat o daňových otázkách má zůstat v nejvyšší možné míře v kompetenci členských států, protože zásah do této sféry, která neodmyslitelně patří do státní suverenity, by znamenal porušení zásady subsidiarity. Balance mezi proporcionalitou a subsidiaritou je dle mého názoru vyvážená ve prospěch proporcionality, avšak takto změna v daňové regulaci, jako například unifikace daní z příjmu, by znamenala zásadní přepracování primárního práva a de facto by si vynutila transformaci EU na Evropskou federaci. V nedávné době však Evropský soudní dvůr rozhodl spor mezi dvěma

⁴⁸ ČESKÁ REPUBLIKA, Smlouva mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, Sbírnka mezinárodních smluv, 88/2005, strana 5674, část 41. Toto je zajímavý příklad smlouvy o zamezení dvojího zdanění, byla uzavřena, když byly oba zmíněné státy na Balkáně součástí jednoho právního státu a nyní se uplatňuje ve dvou právně samostatných státech. Není ojedinělé, že se k různým příjmům přistoupí jinou metodou zamezení dvojího zdanění.

⁴⁹ VALKAMA, Maria. *The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* [online]. Linde, 2013, s. 200, [cit. 18.3.2019] dostupné z <https://www.lindeverlag.at/buch/exchange-of-information-for-tax-purposes-5478/b/leseprobe/B03918.pdf>. Tato smlouva byla dále novelizována, aby zahrnula další území do své působnosti, avšak Grónsko, na rozdíl od Severské smlouvy o předávání informací z roku 1972, novelizované v letech 1976, 1981 a 1987 v ní nebylo zahrnuto.

⁵⁰ Kvůli problematice postoje Evropské unie ke dvojímu zdanění a daňové politice obecně jsem jel na stáž k Evropskému parlamentu na podzim 2018.

členskými státy ohledně smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a tím se jeho působnost (tyto státy si jej zvolily jako arbitra dle SFEU) rozšířila v tomto případě i na daňové smlouvy. V současné době je daňová regulace členských států ponechaná z velké části v diskreci jednotlivých členských států, avšak v této oblasti stále více dochází k sjednocování směrnicemi⁵¹. Úprava zamezení dvojího zdanění je ponechána zcela v dispozici členských států. Specifikem regulace daní v Evropské unii je, že koordinace či dokonce harmonizace musí probíhat v prostředí, ve kterém je nutný jednomyslný souhlas všech 28 členských států (popřípadě v režimu tzv. posílené spolupráce dle čl. 326 až 334 SFEU)⁵². Právo vybírat daně a určovat podmínky pro jejich výpočet a placení patří k základním projevům státní suverenity⁵³. Zatímco vstup České republiky do Evropské unie znamenal vzdání se části kompetencí, obzvláště v oblasti nepřímých daní, jako například DPH, v otázce přímých daní státní suverenity významně dotčena nebyla⁵⁴.

Co se týká daní v EU obecně, obecný podklad pro jejich poznání lze nalézt v článku 110 SFEU, který stanoví: „*Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoliv vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí. Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiných výrobků.*“⁵⁵ Z tohoto plyne zásada, že výrobci mají mít své výrobky v rámci Evropské unie zdaněny v souladu se zásadou zákazu daňové diskriminace. Toto je obecným pravidlem pro daňové subjekty a daně z příjmů a kapitálu, že nesmí být diskriminovány. Například Irsko mělo v minulých letech problémy s Evropskou komisí, například za poskytování daňových výhod společnosti Apple ve výši 13,1 miliard Euro⁵⁶.

⁵¹ EVROPSKÁ UNIE. Taxation [online]. Europa.eu, [cit. 4.12.2018] Dostupné na https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en

⁵² ŠIROKÝ, Jan, Daně v Evropské unii, 7. vydání, Praha, Leges, s. 123.

⁵³ SOJKA Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 1. ISBN 978-80-7552-689-2.

⁵⁴ SOJKA Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 11. ISBN 978-80-7552-689-2. Myslím, že smlouva o fungování Evropské unie, na základě které je postaven jednotný vnitřní trh (pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu), tvoří základ pro výklad směrnic, které v EU ovlivňují přímé daně (např. Parent-Subsidiary, Interest-Royalty a Merger Directive). Česká republika však i nadále má relativní volnost, v jaké výši nastaví daňové sazby.

⁵⁵ EVROPSKÁ UNIE. Smlouva o fungování Evropské unie [online], 2012, čl. 110. [cit. 6.12.2018] dostupné z http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj.

⁵⁶ TOMAN Petr, ATAD - opatření proti agresivnímu daňovému plánování [online], KPMG, 2016, [cit. 10.1.2018] dostupné z <https://home.kpmg/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2016/10/atad-opatreni-proti-agresivnimu-danovemu-planovani.html>.

Struktura a princip této neoprávněné výhody je znázorněn na níže uvedené grafice. Důsledkem BEPS byl na úrovni OECD Mnohostranný nástroj (MLI), zatímco na úrovni evropské tomu je Směrnice proti vyhýbání se daňové povinnosti (dále též „ATAD“). ATAD znamená (kromě dalších oblastí, které reguluje) konec neomezené uznatelnosti nákladů na dluhové financování, neboť dle této směrnice mají být náklady na financování společnosti daňově uznatelné jen do výše třiceti procent zisku před započtením úroků, daní a odpisů⁵⁷.

Současný vývoj v oblasti BEPS jsem konzultoval s poslancem Evropského parlamentu Lud'kem Niedermayerem. Jako krajní řešení v boji proti daňovým únikům připouští možnost daně z obratu pro nespolupracující korporace, které se odmítají podřídit daňovým pravidlům EU. Podle něj byl důvod, proč výše zmíněné společnosti Apple byla dle Komise poskytnuta nedovolená daňová výhoda, že celý systém byl „šit na míru“ právě dotčené společnosti⁵⁸. Zmínil například také franšízovou společnost McDonalds, která údajně má efektivní procento zdanění svých zisků na úrovni jednoho procentního bodu. Během slyšení Výboru Evropského parlamentu pro daňová rozhodnutí ohledně daní z příjmu společností Facebook a Google panovala napříč zástupci fiktivního evropského lidu⁵⁹ shoda, že disparita mezi daní zaplacenou v USA a UK na jednoho uživatele (kteří mají zhruba stejnou hodnotu co do jim ročně zobrazené reklamy) je 15 USD v USA a zhruba 0,3 USD v UK. Facebook se však na rozdíl od např. Google zavázal přistoupit k systému lokálního zdanění a dle europoslance Lud'ka Niedermayera je nutno uzavírat v podobných případech jasné dohody o určení nákladů v oblasti převodních cen („*transfer pricing*“).

Hrozba daně z obratu v tomto ohledu pravděpodobně funguje, byť dle mého názoru není spravedlivým, ani právně elegantním řešením. Dotázaný europoslanec také poukázal na bezprecedentní úvahy v USA o poskytnutí daňového kreditu společnosti Google v případě, že by na ně byla uvalena v zahraničí daň z obratu, tedy by se použila

⁵⁷ TOMAN Petr, ATAD - opatření proti agresivnímu daňovému plánování [online], KPMG, 2016, [cit. 10.1.2018] dostupné z <https://home.kpmg/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2016/10/atad-opatreni-proti-agresivnimu-danovemu-planovani.html>.

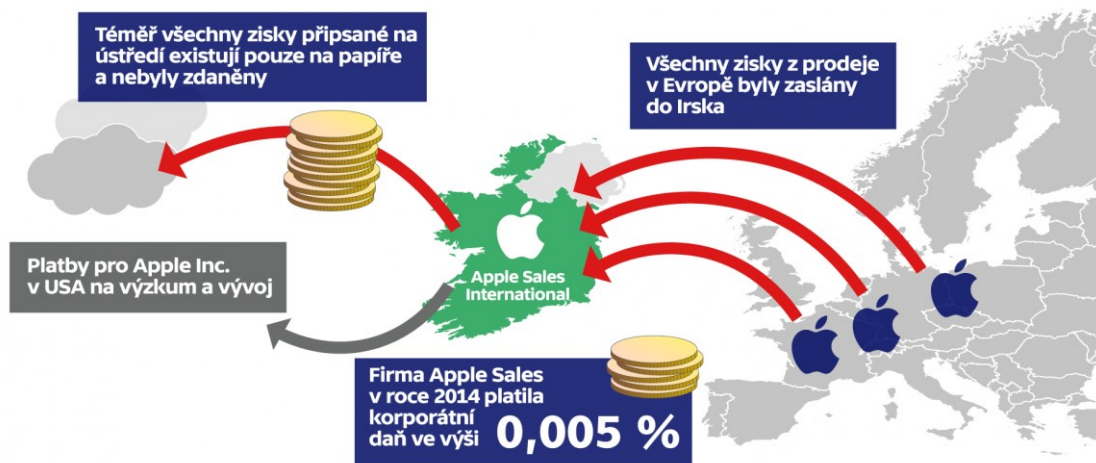
⁵⁸ Osobní rozhovor s Lud'kem Niedermayerem 28.11.2018 v Bruselu, Otázkou je, zdali česká společnost za 20 let nebude nahlížet na přidělované investiční pobídky (zejména montovná, které se pak přesunou jinam) obdobnou optikou.

⁵⁹ ISENSEE, Josef. *Zweckverband oder Wertegemeinschaft*. Frankfurter Allgemeine Zeitung, č. 12 z 15.1.2007, s. 8. Dle této eseje prof. Josefa Isenseeho (univerzita v Bonnu) o Evropské unii nazvané „Účelový spolek nebo společenství hodnot“ z roku 2007 je hlavním problémem evropské integrace skutečnost, že neexistuje evropský lid.

vnitrostátně metoda zamezení dvojího zdanění v podobě započtení daně zaplacené mimo USA, kde daňový systém funguje na základě zdanění celosvětových příjmů a metody zápočtu.

K výše zmíněné otázce společnosti Apple a Evropské unie uvádím grafiku ukazující nízkou míru zdanění zisků:

Jak Irsko poskytlo neoprávněnou daňovou podporu firmě Apple



Zdroj: Evropská komise

⁶⁰Grafika znázorňující daňovou strukturu společnosti Apple a transakce ve vztahu k poskytnuté daňové výhodě.

V září 2018 však Komise svoji žalobu u Evropského soudního dvora stáhla, neboť Irsko vzniklý rozdíl na dani od Apple vybralo⁶¹.

Dle rektorky Mendelovy univerzity v Brně Danuše Nerudové: „*Současný (evropský) systém je na pokraji kolapsu a politici pro něj vytvářejí velmi složité záplaty, které mohou být zdrojem dalších problémů. Musíme začít přemýšlet o zásadní reformě hlavně u daní právnických osob. Jde o to, mít model zdanění co nejjednodušší.*“⁶²

⁶⁰ ČESKÁ TELEVIZE. Komise posílá Irsko k soudu, nevyšlo od Apple nelegální daňovou výhodou [online]. 2016, [cit. 20.12.2018] dostupné z <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2262748-komise-posila-irsko-k-soudu-nevymohlo-od-apple-nelegalni-danovou-vyvodu>. K zamyšlení: pokud by to nebylo politicky a mediálně citlivé téma, měl by Apple právo vést dle mezinárodního práva vůči Irsku arbitráž pro porušení podmínek investice?

⁶¹ MCDERMOTT, Matt. European Commission withdraws ECJ case against Ireland after €13.1 billion Apple tax is recovered [online]. The Journal.ie, 2018, [cit. 3.12.2018] dostupné z <https://www.thejournal.ie/european-commission-apple-tax-court-case-4293555-Oct2018/>.

⁶² NERUDOVA, Danuše. Od křížení hrachu k reformě daní. Hospodářské noviny, číslo 003, 4.-6. ledna, 2019.

V rámci Evropské unie je veden seznam nespolupracujících jurisdikcí v daňových věcech, který byl v březnu 2019 rozšířen na:

- Aruba
- Barbados (S Barbadosem má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nejspíše však v praxi umístění na seznam nepřinese změny.)
- Belize
- Bermudské ostrovy
- Dominica
- Fiji
- Marshallovy ostrovy
- Omán
- Spojené arabské emiráty
- Vanuatu⁶³

Pokud je stát uveden na tomto seznamu, příjmy do něj z EU plynoucí mohou být zdaněny srážkovou daní i v případě, že již byly jednou zdaněny. Tímto opatřením vzniká jistá forma nátlaku na tyto státy, aby začaly spolupracovat například ve výměně informací. Za dobu fungování tohoto institutu se tento přístup zřejmě osvědčil, neboť množství států s Evropskou unií začalo spolupracovat a bylo tak ze seznamu vyškrtnuto.

V rámci Evropské unie je regulováno zdanění spřízněných společností směrnicí Rady Evropské unie 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, která upravuje, aby byly v rámci Unie zajištěny stejné podmínky pro zdanění mateřských a dceřiných společností i s ohledem na stálou provozovnu. Byl to logický a vítaný počín, neboť předchozí směrnice z roku 1990 přestávala dostačovat. V roce 2015 byla přidána doložka o zamezení zneužití z této směrnice plynoucích výhod při uzavírání tzv. „umělých“ dohod. Těmito dohodami jsou myšleny dohody a smlouvy uzavřené čistě za účelem získání daňových výhod, nemající žádné ekonomické opodstatnění. Doložka v podstatě shrnuje výše uvedené, tzn., že členský stát nesmí umožnit výhody na základě směrnice v případě umělých dohod uzavřených bez obchodního opodstatnění⁶⁴.

⁶³ EVROPSKÁ UNIE. *Seznam nespolupracujících jurisdikcí v daňových věcech* [online]. 2019, [cit. 25.3.2019] dostupné z <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#>.

⁶⁴ SMĚRNICE RADY č. 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění pozměňovacích aktů [online]. 2011, [cit. 3.12.2018], dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2015/121/oj>. Každý členský stát použije tuto směrnici: a) na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto členského státu, který pochází od jejich dceřiných společností

Z iniciativ v oblasti přímých daní, které je možné v současné době pozorovat v rámci Evropské unie, europoslanec Luděk Niedermayer poukázal na koncept společného konsolidovaného základu daně z příjmu právnických osob („Common Consolidated Corporate Tax Base“ nebo krátce „CCCTB“) a společného základu daně z příjmu právnických osob („Common Corporate Tax Base“ nebo „CCTB“). Účelem směrnice CCCTB a CCTB je vytvořit jednotný soubor pravidel pro výpočet základu daně z příjmů právnických osob na vnitřním trhu EU. Směrnice CCCTB pak přidává pravidla pro konsolidaci a rozdělení konsolidovaného základu daně mezi členské státy⁶⁵. Evropský parlament již tyto směrnice schválil a budou do budoucna pravděpodobně velice vlivným hybatelem vývoje finanční vědy v rámci Evropské unie, pokud budou přijaty Radou Evropské unie a Evropskou komisí⁶⁶. Předpokládané datum implementace je 1. ledna 2020⁶⁷.

Evropské instituce mohou rovněž mít vliv na rozhodování sporů z daňových smluv. Zajímavý z pohledu mezinárodního zdanění je výklad Evropského soudního dvora („ESD“) pojmu „*participation on profits*“ v rozsudku *Austria vs. Germany*, C-648/15 (ESD 2017), respektive jeho zapojení do situace dvojího zdanění, kdy se státy mezi sebou nebyly schopny dohodnout⁶⁸. Evropskému soudnímu dvoru byl předložen spor na základě článku 273 SFEU, podle něhož má „pravomoc rozhodovat všechny spory mezi členskými státy, které souvisejí s předmětem Smluv, jsou-li mu tyto spory předloženy na základě rozhodčí smlouvy“⁶⁹.

ostatních členských států; b) na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto členského státu společně s ostatními členskými státy, jichž jsou dceřinými společnostmi; c) na rozdělování zisku obdrženého v tomto státě se nacházejícími stálými provozovny společností jiných členských států, který pochází od jejich dceřiných společností jiného členského státu, než ve kterém se stálá provozovna nachází; d) na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto členského státu v jiném členském státě se nacházejícím stálým provozovnou společností stejného členského státu, jichž jsou dceřinými společnostmi.

⁶⁵ AKONT. *Evropský parlament schválil směrnice CCTB a CCCTB* [online]. 2018, [cit. 30.3.2019] dostupné z https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_2256-evropsky-parlament-schvalil-smernice-cctb-a-ccctb/0.

⁶⁶ Koncept konsolidovaného základu daně byl diskutován již od roku 2011.

⁶⁷ AKONT. *Evropský parlament schválil směrnice CCTB a CCCTB* [online]. 2018, [cit. 30.3.2019] dostupné z https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_2256-evropsky-parlament-schvalil-smernice-cctb-a-ccctb/0.

⁶⁸ Rozsudek Evropského soudního dvora, *Austria vs. Germany*, C-648/15 (CJEU 2017) [online], [cit. 26.3.2019] dostupné z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=A4F2A1E8419F0442D9632DBAA815C518?text=&docid=194281&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6427173>.

⁶⁹ Rozsudek Evropského soudního dvora, *Austria vs. Germany*, C-648/15 (CJEU 2017) [online], [cit. 26.3.2019] dostupné z

Jedná se o první případ, kdy ESD řešil „neschopnost“ smluvních států dospět k dohodě ohledně vyloučení dvojího zdanění. Jednalo se o situaci dvojího zdanění plateb mezi finančními institucemi, kdy (zjednodušeně) německé úřady považovaly úrokové platby za podíl na zisku zdanitelný ve státě zdroje (tj. v Německu), zatímco Rakousko tyto platby považovalo za úroky, které by podle daňové smlouvy mezi Rakouskem a Německem měly být daněny ve státě rezidenta (tj. v Rakousku). Vzhledem k chybějící definici termínu „*participation on profits*“ ESD vyjádřil, co by se mělo rozumět výkladem podílu na zisku podle německo-rakouské smlouvy, a uzavřel, že by se v kontextu smlouvy mělo na toky nahlížet jako na úrokové platby zdaněné ve státě rezidenta⁷⁰.

2.7. Komparace verzí Modelové smlouvy Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

V této části budou rozebrány a porovnány vybrané články Modelové smlouvy. Výchozím zněním bude Modelová smlouva OECD z roku 2014 a z roku 2017 (nejnovější vydaná), tedy verze před BEPS a po BEPS zprávách, neboť je na nich nejnvýrazněji vidět celkový posun v koncepci a účelu. Již v preambuli je deklarován záměr nejnovější Modelové smlouvy, jak se lze dočíst v jejím novém pododstavci 16.1:

*„Komise se v důsledku práce vykonané v průběhu projektu OECD/G20 proti snižování daňového základu a umělému přesunu zisků rozhodla v roce 2014, že by mělo dojít ke změně názvu Modelové smlouvy a přidat preambuli. Tyto změny výslovně vyjadřují, že cíle Modelové smlouvy nejsou omezené na zamezení dvojího zdanění a že smluvní státy nezamýšlejí vytvářet skrze ustanovení Modelové smlouvy příležitosti pro nezdanění či snížené zdanění skrze daňové úniky a vyhýbání se daňové povinnosti. Zvláště na základě obav ze snižování daňové povinnosti a přesouvání zisků, které vznikají z „*treaty shopping*“⁷¹ uspořádání, bylo rovněž rozhodnuto označovat výslovně takovoto*

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=A4F2A1E8419F0442D9632DBAA815C518?text=&docid=194281&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6427173>.

⁷⁰ STADLER, Eva. *First Arbitration Procedure Under a Double Tax Treaty Decided by the ECJ* [online]. Wolf Theiss International Tax Newsletter Austria, duben 2017, [cit. 26.3.2019] dostupné z <https://s3.amazonaws.com/documents.lexology.com/808fe0aa-8e10-42ed-b079-8f971000e6ca.pdf>

⁷¹ Fenomén „*treaty shopping*“ označuje situace, kdy subjekt ze třetí země (která nemá daňovou smlouvu se státem, kam chce investovat) založí ve státě, který má smlouvu o zamezení dvojího zdanění se zamýšlenou a poté skrze ni podniká či investuje do země, ve které od samého počátku chtěl provádět svou ekonomickou či investiční činnost. Tímto způsobem tento subjekt ze třetího státu získá výhodu z daňové smlouvy, která by mu za normálních okolností nenáležela, jelikož není daňovým rezidentem.

*uspořádání jako jeden případ vyhýbání se daňové povinnosti, který by neměl vycházet z daňových smluv*⁷².“

Tímto se rozumí, že toto je příklad daňových úniků, kterému smluvní státy zamýšlejí zabránit⁷³. Novější smlouvy o zamezení dvojího zdanění deklarují úmysl zabránit daňovým únikům již ve svém názvu či tomuto mají věnovaný samostatný článek.

Co se týče změn, které přinesla Modelová smlouva z roku 2017, které by měly daňové poplatníky zajímat nejvíce, jedná se o předcházení umělému vyhýbání se vzniku stálé provozovny (čl. 5), ustanovení cílící na transparentní subjekty (čl. 1), pravidlo omezení výhod a pravidlo testu hlavního účelu transakce (čl. 29). Tato ustanovení jsou v podstatě pravidla proti zneužití práva, což potvrzuje v úvodu zmíněnou premisu, že cílem rozvoje smluv o zamezení dvojího zdanění již není zamezení dvojího zdanění (které se ostatně již stalo prakticky samozřejmostí), ale zamezení dvojího nezdanění. Verze Modelové smlouvy z roku 2017 čistě v oblasti zamezení dvojího zdanění totiž nepřináší žádnou podstatnou změnu, na rozdíl od změn směrem k zpřísnění podmínek udílení výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění.

Česká republika dle vzoru Modelové smlouvy z roku 2017 v době psaní této práce neměla ještě uzavřenou žádnou smlouvu, jelikož od roku 2016 nedošlo k ratifikaci nové smlouvy o zamezení dvojího zdanění⁷⁴.

V následujících subkapitolách jsou porovnány verze Modelové smlouvy OECD 2014 a 2017 ve vztahu ke konkrétním ustanovením.

⁷² OECD. *Update to the Model Tax Convention* (autorský překlad). 2017, s. 7. V originálním znění: „16.1 *As a result of work undertaken as part of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, in 2014 the Committee decided to amend the title of the Convention and to include a preamble. The changes made expressly recognise that the purposes of the Convention are not limited to the elimination of double taxation and that the Contracting States do not intend the provisions of the Convention to create opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion and avoidance. Given the particular base erosion and profit shifting concerns arising from treaty-shopping arrangements, it was also decided to refer expressly to such arrangements as one example of tax avoidance that should not result from tax treaties, it being understood that this was only one example of tax avoidance that the Contracting States intend to prevent.*“

⁷³ Viz např. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie z 14.7.2018, C-440/17, kde soud rozhodl, že Spolková republika Německo porušuje právo Evropské unie svými opatřeními proti „treaty shopping“. Skvěle propracovanou metodiku na „treaty shopping“ má Německo, nicméně muselo reagovat na to, zda jejich opatření nejsou proti základním svobodám jednotného vnitřního trhu EU.

⁷⁴ MINISTERSTVO FINANCÍ České Republiky. *Přehled platných smluv* [online]. 2019, [cit. 20.3.2019] dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>. Jaký vliv bude mít vzor Modelové smlouvy z roku 2017 na nově uzavírané smlouvy, není proto zatím jisté.

2.7.1. Článek 1 – Dotčené osoby

Pojmy „rezident státu“ a „daňový rezident státu“ nejsou identické, zatímco obecné právo používá termínu „rezident“ zpravidla v souvislosti s určením státní příslušnosti nebo trvalého pobytu, pro daňové účely se vymezuje pojem „daňový rezident“ pouze ve vztahu k daňové povinnosti, která obvykle souvisí s pobytem nebo ekonomickými aktivitami poplatníka na území určitého státu. Dle Modelové smlouvy OECD z roku 2017 se nově počítají mezi dotčené osoby i „uznané fondy“, tj. fondy důchodového spoření a investiční fondy, které slouží podobnému účelu⁷⁵. Starší verze uznaným fondům výhody neposkytovaly.

2.7.2. Článek 4 – Rezidenti

Výraz „rezident jednoho smluvního státu“ označuje pro účely Modelové smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa založení, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného⁷⁶. Jestliže fyzická osoba je rezidentem obou smluvních států, bude dle obou verzí Modelové smlouvy její postavení určeno následujícím způsobem:

a) „Předpokládá se, že tato osoba je rezidentem toho státu, ve kterém má stálý byt; jestliže má stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);

b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;

⁷⁵ OECD. 2017 Update Model Tax Convention [online]. 2017, [cit. 15.2.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

⁷⁶ Toto ustanovení je velice důležité, řeší totiž nárok dovolat se smlouvy. Například fondy či organizační složky na základě tohoto ustanovení nemohly dříve výhod ze smlouvy využít.

c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, jehož je státním příslušníkem;

d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou⁷⁷.“

Zatímco článek 4 odstavec 3. Modelové smlouvy 2014 definuje v případě dvojí rezidence rozhodujícím kritériem místo skutečného vedení společnosti:

„Jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, v němž se nachází místo jejího skutečného vedení (dále též „place of effective management“)⁷⁸.“

Verze z roku 2017 svým článkem 4 odstavec 3. Modelové smlouvy oproti tomu přináší menší výhody pro daňové poplatníky:

„Jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, kompetentní daňové úřady Smluvních států se pokusí určit společnou dohodu, jaký bude pro účely Smlouvy jeho předpokládaný stát rezidence, s ohledem na jeho místo skutečného vedení, místo inkorporace ... či další relevantní faktory. V případě absence takové dohody, tato osoba nebude mít nárok na jakékoliv osvobození či vyloučení, které tato Smlouva poskytuje, s výjimkou případů, na kterých se dohodnou příslušné finanční úřady Smluvních států⁷⁹.“

V případě dvojitého rezidenství, podle tohoto změněného odstavce v případě nekomunikace a neaktivity spolupráce mezi úřady, mohou být dvojí rezidenti zjevně zdaněni dvakrát, než aby došlo k dvojímu nezdanění⁸⁰.

⁷⁷ OECD. *2017 Update Model Tax Convention* [online]. 2017, [cit. 15.2.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

⁷⁸ OECD. *Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění*. 2014. Koncept „place of effective management“ drží i Ministerstvo Financí ve svých metodických pokynech.

⁷⁹ OECD. *2017 Update Model Tax Convention* [online]. 2017, [cit. 15.2.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

⁸⁰ Toto omezení poněkud narušuje původní cíl smluv o zamezení dvojího zdanění – zamezit dvojímu zdanění.

2.7.3. Článek 5 – Stálá provozovna

Článek 5 Modelové smlouvy OECD je věnována samostatná kapitola, jakož i tato diplomová práce, jak plyne z jejího názvu. Aktuální úprava z roku 2017 oproti staré obsahuje nová pravidla proti obcházení vzniku statusu stálé provozovny.

2.7.4. Článek 29 – Nárok na výhody

Verze Modelové smlouvy OECD z roku 2017 oproti předchozí verzi přidává nový článek 29, který upravuje nárok na výhody ze smlouvy a efektivně tak zmenšuje rozsah Modelové smlouvy⁸¹. V odstavci 9 tohoto článku je obsaženo pravidlo prvotního účelu,

⁸¹ Překlad článku 29: NÁROK NA VÝHODY

„1. Ustanovení, že s výhradou odstavců 3 až 5 omezují výhody plynoucí pro rezidenta smluvního státu, který je „kvalifikovanou osobou“ ve smyslu odstavce 2

2. Definice situací, kdy je rezidentem kvalifikovaná osoba, které se vztahují na

- jednotlivce; - smluvní stát, jeho politické útvary a jejich agentury a nástroje; - některé veřejně obchodované společnosti a subjekty; - určité přidružené společnosti veřejně kótovaných společností a subjektů; - některé neziskové organizace a uznané penzijní fondy; - jiné subjekty, které splňují určité požadavky na vlastnictví a erozi základu daně; - některé nástroje kolektivního investování.

3. Ustanovení, které poskytuje smluvní výhody určitým příjmům, které pocházejí od osoby, která není kvalifikovanou osobou, pokud se tato osoba zabývá aktivním podnikáním ve státě svého bydliště a příjem pochází z, nebo je spojen, s tímto podnikáním

4. Ustanovení, které poskytuje smluvní výhody osobě, která není kvalifikovanou osobou, pokud přinejmenším více než dohodnutá část tohoto subjektu je vlastněna určitými osobami, které mají nárok na rovnocenné výhody.

5. Ustanovení, která poskytuje smluvní výhody osobě, která se kvalifikuje jako „ústřední společnost“

6. Ustanovení, které umožňuje příslušnému orgánu smluvního státu přiznat určité smluvní výhody osobě, kde by jinak byly výhody podle odstavce 1 odmítnuty

7. Definice použitelné pro účely odstavců 1 až 7

8. a) Kde i) podniku z jednoho smluvního státu plynou příjmy z druhého smluvního státu a první uvedený stát zachází s takovými příjmy, které lze přičíst stále provozovně podniku, který se nachází ve třetí jurisdikci, a ii) zisky připadající této stále provozovně jsou osvobozeny od daně v prvním uvedeném státě, výhody z této úmluvy se nevztahují na žádnou položku příjmu, na kterou je daň ve třetí jurisdikci nižší než nižší z [sazby, která má být stanovena dvoustranně] částky této položky příjmu a 60% daně, která je stanovena na základě této smlouvy; v uvedeném státě by byla uložena v této položce příjmu, kdyby se tato stálá provozovna nacházela v prvním uvedeném státě. V takovém případě zůstávají veškeré příjmy, na které se vztahují ustanovení tohoto odstavce, zdaněny podle vnitrostátního práva druhého státu, bez ohledu na jakákoli jiná ustanovení Modelové smlouvy. b) Předchozí ustanovení tohoto odstavce se nepoužijí, pokud příjmy plynoucí z jiného státu pocházejí z aktivního podnikání, které je provozováno prostřednictvím stálé provozovny (jiné než podnikání, řízení nebo jednoduše činnost podniku), nebo jsou s nimi spojeny. držet investice na vlastní účet podniku, pokud se nejedná o činnosti v oblasti bankovníctví, pojišťovnictví nebo cenných papírů, které provádí banka, pojišťovna nebo registrovaný obchodník s cennými papíry). c) Pokud jsou výhody podle této smlouvy podle předchozích ustanovení tohoto odstavce zamítnuty, pokud jde o položku příjmu, které pobírá rezident jednoho smluvního státu, může příslušný orgán druhého smluvního státu tyto výhody přiznat s ohledem na výše uvedené ustanovení. K této položce příjmu, pokud příslušný orgán na základě žádosti takového rezidenta rozhodne, že poskytnutí takových výhod je odůvodněno s ohledem na okolnosti, dle kterých takový rezident nesplňoval požadavky tohoto odstavce (např. existence ztrát). Příslušný orgán smluvního státu, kterému byla podána žádost podle předchozí věty, konzultuje s příslušným orgánem druhého smluvního státu ještě před udělením nebo zamítnutím žádosti.“

kteřé zkoumá, zdali daňový poplatník sledoval svým chováním od počátku získání daňové výhody, tento test bude dále blíže rozebrán v části věnované Mnohostrannému nástroji (MLI). Odstavec 9: „*Bez ohledu na ostatní ustanovení této smlouvy se výhoda podle této smlouvy neposkytuje ve vztahu k položce příjmů nebo kapitálu, je-li rozumné s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti dospět k závěru, že získání této výhody bylo jedním z hlavních účelů jakéhokoli ujednání nebo transakce, které vyplývají přímo nebo nepřímo z této smlouvy, pokud není prokázáno, že poskytnutí této výhody za těchto okolností by bylo v souladu s předmětem a účelem příslušných ustanovení této smlouvy*⁸².“

Verze Modelové smlouvy OECD z roku 2017, jak bylo výše ukázáno, je mnohem více zaměřena na zamezení dvojího zdanění, než smlouva předchozí z roku 2014. Dle mého názoru je na ní zřetelně vidět vliv BEPS zpráv.

2.8. Přehled platných smluv

Ministerstvo financí pravidelně aktualizuje tabulku smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. S jedinou výjimkou se jedná o dvoustranné smlouvy, z nich některé jsou dědictvím po Československé socialistické republice, nejstarší je dosud platná smlouva s Nizozemím a nejnovější s republikou Chile. Jak již bylo řečeno, Česká republika sjednává své smlouvy dle Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD, avšak v jednotlivých případech, kdy z politických důvodů nelze uzavřít běžné mezinárodní smlouvy (jak bylo výše rovněž uvedeno v části této práce věnující se vnitrostátním opatřením), je dvojímu zdanění zamezeno přijetím unilaterálních opatření, které jsou recipročně druhým teritoriem opětovány⁸³. Těmto jednostranným opatřením se věnuji v části věnované vnitrostátnímu zamezení dvojího zdanění⁸⁴.

3. Stálá provozovna

Tato část diplomové práce je věnována konceptu stálé provozovny, praktickým aspektům a změnám v jeho konstrukci. Koncept stálé provozovny je postaven na

⁸² OECD. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění*. 2017, čl. 29, autorský překlad

⁸³ Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a USA je kombinací vzoru OECD a vzoru USA, drtivě však převládají smlouvy dle vzoru OECD.

⁸⁴ Toto se týká například Tchaj-wanu. Viz zmíněná kapitola.

základním principu, že právo zdaňovat příjmy svědčí nejen státu, jehož je subjekt rezidentem, ale i smluvnímu státu, na jehož území se stálá provozovna nachází⁸⁵. Na takto zdaněný příjem, který je přiřítelný stálé provozovně, bude ve státě rezidenství aplikována v daňové smlouvě zvolená metoda zamezení dvojího zdanění, tj. metoda započtení nebo vynětí⁸⁶.

Na úvod zmíním úpravu z jiného právního odvětví. Zatímco český zákon č. 445/1991 sb. o živnostenském podnikání v § 17 odst. 1) definuje provozovnu jako:

„(1) Provozovnou se pro účely tohoto zákona rozumí prostor, v němž je živnost provozována. Za provozovnu se považuje i automat nebo obdobné zařízení sloužící k prodeji zboží nebo poskytování služeb (dále jen „automat“) a mobilní provozovna⁸⁷.“

V rámci smluv o zamezení dvojího zdanění výraz „stálá provozovna“ označuje pro účely modelových smluv trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku⁸⁸. Tento koncept v hrubých obrysech koresponduje, avšak cílem právní úpravy je identifikovat jednotku zdanění.

Směrnice Rady Evropské unie o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států definuje stálou provozovnu jako:

„Stálou provozovnou (je) trvale umístěné zařízení určené k podnikání, jež se nachází v členském státě a jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost společnosti jiného členského státu, pokud zisky z tohoto zařízení podléhají dani v členském státě, v němž se nachází, podle příslušné dvoustranné smlouvy o zdanění, nebo neexistuje-li taková smlouva, podle vnitrostátních právních předpisů.⁸⁹“

V německy mluvící literatuře se pro stálou provozovnu používá jednoduše termín „Betriebsstätte“ bez dodatku trvalý či stálý, který nalezneme v české literatuře, anglofonní výraz je „permanent establishment“. Význam je shodný.

⁸⁵ Tento stát je také nazýván státem zdroje, tj. stát, kde nerezident koná svou výdělečnou činnost.

⁸⁶ Metoda započtení, „credit method“ je obecně častější variantou. Metoda vynětí, jak bylo výše uvedeno, nebývá v nových smlouvách volena.

⁸⁷ Zákon č. 445/1991 sb. Živnostenský zákon, § 17 odst. 1.

⁸⁸ Zákon 31/2007 Sb. m. s. Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskem, str. 4.

⁸⁹ SMĚRNICE RADY 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění pozměňovacích aktů [online]. 2011, [citace 3.12.2018], dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2015/121/oj>.

Článek 5 odstavec 1. Modelové smlouvy podává obecnou definici pojmu „stálá provozovna“, který uvádí nezbytné charakteristiky takové stálé provozovny pro potřeby Smlouvy. Tento odstavec definuje termín „stálá provozovna“ jako stálé místo provozu podnikání, skrze které podnikatel zcela nebo částečně provozuje svou činnost⁹⁰. Tři základní atributy stálé provozovny jsou umístění, stálost a účel.

3.1. Umístění

Umístěním se rozumí skutečné, stálé a fixní (*fixed place of business, feste Geschaefteinrichtung*) místo, to jest určitý „situs“ - místo, kde je provozováno podnikání⁹¹. Může jít o spojení s nemovitostí, nebo prostě s určitým geografickým bodem či prostorem⁹². Může se jednat o jakýkoliv prostor, kde daňový nerezident uskutečňuje své podnikání⁹³.

Stálá provozovna může bezpochyby vzniknout i v jiných než vlastních prostorách, jak také potvrdil NSS v rozsudku čj. 2 Afs 29/2012-18 z 29. května 2012.

„Podle čl. 5 odst. 1 SZDZ (smlouvy o zamezení dvojího zdanění) pro účely této smlouvy výraz „stálá provozovna“ označuje trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik zcela nebo zčásti vykonává svou činnost. Zde je podstatné, že stěžovatel byl v rozhodném zdaňovacím období držitelem živnostenského oprávnění, byl zapsán v obchodním rejstříku na adrese v České republice, kde konal práce, kde fakturoval a kde za ně přebíral platby... provozovna nemusí být zařízením ve vlastnictví podnikatelem může být součástí výrobních prostor jiného subjektu⁹⁴.“

⁹⁰ OECD. *Commentary on article 5: concerning the definition of permanent establishment* [online]. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, Paříž: OECD Publishing, 2014, str. 1, [cit. 26.11.2018] dostupné z https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-39-en.

⁹¹ OECD. *Commentary on article 5: concerning the definition of permanent establishment Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014* [online]. Paříž: OECD Publishing, 2014, str. 1, [cit. 26.11.2018] dostupné z https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-39-en.

⁹² SOJKA Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 3. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 65.

⁹³ SOJKA Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 3. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 65.

⁹⁴ NSS v rozsudku čj. 2 Afs 29/2012-18 z 29. května 2012.

3.2. Stálost

Tímto atributem se dle Komentáře k Modelové smlouvě OECD (dále též „Komentář“) rozumí „fixnost“ výše zmíněného umístění na určitém místě⁹⁵. Ta se určuje testem času pro služby a stavby, který například v nejnovější smlouvě mezi ČR a Chile činí 183 dnů v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období⁹⁶. Zde je nutno zmínit, že do tohoto období se počítají v nových smlouvách i činnosti vykonané přidruženými podniky.

3.3. Účel

V neposlední řadě je třeba posoudit také účel, ke kterému provozovna slouží.⁹⁷ Prostřednictvím takového „místa podnikání“⁹⁸ jsou vykonávány činnosti podniku daňového nerezidenta, který jej zřídil, a tyto činnosti jsou vykonávány ve stálé provozovně nebo z ní řízeny aktivně, zpravidla pomocí vlastního personálu, který příslušné místo pro podnikání fyzicky využívá.⁹⁹ Dle verze Modelové smlouvy OECD z roku 2017 se však již celé uspořádání má posuzovat jako celek a omezuje se tímto formalismus verzí předchozích, dle kterého bylo možné vyhnout se vzniku stálé provozovny komisionářskými uspořádáními.

3.4. Význam konceptu stálé provozovny

Koncept stálé provozovny je nezbytný, neboť v případě subjektů, které mají sídlo svého obchodního vedení v zahraničí, by neměly v dané daňové jurisdikci status daňového subjektu, neboť by v takovém případě nebyly daňovými rezidenty. Tyto stálé provozovny nemají a ani nemusí mít právní subjektivitu, což jak již bylo v této práci

⁹⁵ WASSERMAYER/LANG/SCHUCH. *Doppelbesteuerung*. Vídeň, Beck/Linde, 2004, s. 303. ISBN 978-3707306897.

⁹⁶ Smlouva mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, Sbíрка mezinárodních smluv č. 5/2017, čl. 5 odst. 3., „Výraz „stálá provozovna“ rovněž zahrnuje: a) staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá více než 183 dnů; b) poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných osob najatých podnikem pro tento účel, pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.

⁹⁷ SOJKA Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 3. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 65. ISBN 97-88074780356.

⁹⁸ *Place of business*.

⁹⁹ SOJKA Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 3. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 65. ISBN 97-88074780356.

uvedeno, není na překážku zdanění takové ekonomické jednotky. Stálá provozovna je tak spojená se zahraničním zřizovatelem a skrze něj se stává účastníkem právních vztahů, může být sice například pobočkou s jistou funkční a organizační samostatností, avšak výše zmíněná právní subjektivita je navázaná na daňového nerezidenta. Význam je zásadní v tom, že daňový rezident zdaňuje v zemi rezidence své celosvětové příjmy, daňový nerezident má skrze stálou provozovnu takovou povinnost jen ve vztahu k příjmům vyšlým z území, ze kterého mu příjmy plynou. Stálá provozovna tak představuje výjimku z principu, že se příjmy nerezidentů ze zdrojů v ČR zdaňují srážkovou daní (tak je tomu vždy u nerezidentů ze států, s nimiž nebyla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění), a kdy se jedná o příjmy ze zdrojů na území ČR, a tyto podléhají srážkové dani, což vyplývá z § 22 a § 36, zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a rovněž z principu, že ČR nemá na zdanění zisků z podnikání nerezidentů právo (tak je tomu v případě nerezidentů ze států, s nimiž ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění a kterým zde nevznikne stálá provozovna¹⁰⁰). Toto koresponduje se čl. 7 OECD Modelové smlouvy, dle které jsou zisky zdanitelné ve státě, kterého je jejich příjemce daňovým rezidentem, pokud nedošlo ke vzniku stálé provozovny ve státě, ve kterém se nacházejí zdroje těchto zisků. Porozumění konceptu stálé provozovny znamená pochopení, kde má konkrétní daňový subjekt, vykonávající ekonomické aktivity v jiných státech, se kterými má stát jeho rezidence uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, daňovou povinnost ve vztahu k ziskům z těchto provozoven.

Ohledně případů, kdy je ekonomická činnost provozována v jiném státě, aniž by došlo ke vzniku stálé provozovny, rozhodl Městský soud v Praze:

„Aby mohl být příjem vyňat ze zdanění v České republice, musí se jednat o příjem, který může být v Rakouské republice zdaněn podle této Smlouvy, tedy o příjem, kde má Rakouská republika oprávnění příjem podle smlouvy zdanit. Vzhledem k tomu, že v daném případě se jednalo o zisk žalobce, který nevykonával svoji činnost v Rakouské republice prostřednictvím stálé provozovny, nemohl být tento zisk v Rakouské republice zdaněn, podléhal zdanění v České republice.“¹⁰¹

¹⁰⁰ SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. Vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2016, s. 45. ISBN 978-80-7552-401-0.

¹⁰¹ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 1. 2000, č. j. 38 Ca 113/99-33, tento byl později přezkoumáván Ústavním soudem, spisová značka ÚS 262/2000 ze dne 3. 8. 2000, kdy tento rozsudek Městského soudu obstál, když nebylo shledáno porušení ústavních práv subjektu.

Tento výklad posléze aproboval i Ústavní soud, který v něm neshledal porušení ústavou chráněných práv a svobod.

Zásadním dokumentem pro porozumění konceptu stálé provozovny jsou kromě samotných smluv o zamezení dvojího zdanění i Komentáře od OECD, které ve snaze osvětlit problematiku sahají ke kazuistice. V roce 2010 byl například do Komentáře k článku 5 přidán odstavec 5.5, který řeší otázku, zdali geostacionární družice může dát vzniknout stálé provozovně provozovatele takového satelitu¹⁰². Autoři Komentářů se shodně se všemi členskými státy OECD kloní k názoru, že dle mezinárodního práva se v takovém případě družice na území státu, nad kterým krouží, nenachází. Tato problematika souvisí s tím, jak daleko do kosmu se rozkládá území státu, avšak panuje všeobecná shoda, že území, na kterém je možno zachytit signál z takové družice, je irelevantní a nezakládá proto trvalou provozovnu provozovatele takového zařízení ve vesmíru. Uvádím tento příklad, protože demonstruje, jak komplikované je konstruovat přesnou definici stálé provozovny, která ve své šíři zahrne všechny relevantní ekonomické aktivity, avšak nepovede k zjevně nespravedlivým nebo nesprávným závěrům. Proto se tedy kloním k závěru, že jistá kazuističnost Komentáře je namístě, avšak si pravděpodobně vynutí časté úpravy s ohledem na rozvoj technologií.

Tato kazuističnost a s ní spojená nutnost stále aktualizovat, nahrává dynamickému přístupu k interpretaci OECD modelových komentářů, protože dle statického přístupu (jehož jsem zastáncem) by jediný relevantní Komentář byl ten, který byl uveřejněn v době uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Více dopodrobna je tato problematika výkladu rozebrána v kapitole „Význam Komentářů“.

Co do přiřazení příjmu ke stálé provozovně, obecně platí následující: „*The authorised OECD approach is that the profits to be attributed to a PE are the profits that the PE would have earned at arm's length ... if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the*

¹⁰² Z podstaty věci by se toto týkalo všech zemí vyjma polárních oblastí, neboť geostacionární orbita je možná právě jen v oblasti rovníku. U geostacionární orbity je úhlová rychlost stejná jako na povrchu, takže z pohledu pozorovatele je družice stále nad stejným územím. Stálé a spolehlivé pokrytí polárních oblastí satelitním signálem je proto obtížnější než u rovníkových zemí.

enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise¹⁰³.”

Tedy že se na stálou provozovnu de facto hledí jako na samostatnou entitu a je nutné posuzovat nejen aktivity, které byly skrze ni vykonány, avšak i na použitá aktiva a v neposlední řadě na podstoupené riziko. Toto koresponduje se zprávou OECD na přiřazení zisků ke stálým provozovnám:

“When an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State, the authorities of that second State have to ask themselves two questions before they levy tax on the profits of the enterprise: the first question is whether the enterprise has a permanent establishment in their country; if the answer is in the affirmative the second question is what, if any, are the profits on which that permanent establishment should pay tax. It is with the rules to be used in determining the answer to this second question that Article 7 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital (OECD Model Tax Convention) is concerned. Rules for ascertaining the profits of an enterprise of a Contracting State which is trading with another enterprise of another Contracting State when both enterprises are members of the same group of enterprises or are under the same effective control are dealt with in Article 9 of the OECD Model Tax Convention¹⁰⁴”

Toto lze vyložit následujícím způsobem: Když má podnik, resident smluvního státu, podnikání v druhém smluvním státě, úřady tohoto druhého státu si musí položit dvě otázky, než na tento podnik uvalí daň: první otázka je, zdali tento podnik má v této druhé zemi stálou provozovnu. Pokud odpověď na tuto otázku je kladná, musí si položit otázku druhou a to, zdali mají být vzhledem k této provozovně, pokud vůbec existuje, přiřazeny nějaké zdanitelné zisky. Právě touto druhou otázkou se zabývá článek 7 Modelové smlouvy OECD. Pravidlo pro přiřazení těchto zisků mezi spřízněnými podniky je v článku 9 Modelové smlouvy OECD.

¹⁰³ KHOONMING, Ho, Yusheng Jiang, Conrad Turley, David Chamberlain, Mario Petriccione. *A New Dawn for the International Tax system*. Amsterdam: IBDF, 2017, s. 273. ISBN 978-90-8722-390-8.

¹⁰⁴ OECD. *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment* [online]. 2001, s. 6, [cit. 15.3.2019] dostupné z <https://doi.org/10.1787/9789264184527-en>, nové světlo na toto vrhá Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7 z roku 2018, kde je konstatováno, že doporučené pravidlo na zabránění fragmentace aktivit je již součástí nové modelové smlouvy.

3.4.1. Demonstrativní příklady existence stálé provozovny

Tato subkapitola má velký význam pro MLI (čl. 12 a následující), neboť daňové subjekty velice dobře znají způsoby, jak se uměle vzniku stálé provozovny vyvarovat. Tyto demonstrativní příklady jsou v článku 5 Modelové smlouvy.

- Sídlo managementu
- Pobočka
- Kancelář
- Továrna
- Dílna
- Důl, zdroj ropy či zemního plynu, kamenolom či jiné místo získávání nerostných surovin¹⁰⁵

Právě na důsledky, které tyto výjimky s sebou nesou, byl zaměřen i BEPS, Akce 7, závěrečná zpráva¹⁰⁶.

Demonstrativním příkladem situace, která může dát vzniknout stálé provozovně je provozování ekonomické činnosti přes Internet. Aby byla založena stálá provozovna při prodeji přes internet, vyžaduje se pevné hmotné spojení, typicky může být založeno umístěním serveru. Rozdíl mezi serverem a webovou stránkou tkví v tom, že webová stránka je na serveru uložená a skrze něj přístupná¹⁰⁷.

3.4.2. Práce z domova jako skutečnost rozhodná pro vznik stálé provozovny

Práce z domova (dále též „home office“) představuje v době sdílené ekonomiky a sdílených kancelářských prostor potvrzení trendu, že stálá provozovna může nabývat skutečně rozmanitých podob.

Dle advokátní kanceláře Wolf Theiss Rakouské Ministerstvo financí vydalo v roce 2017 závazné posouzení (dále též „EAS“), kde rozhodlo, že Německá společnost, poskytující poradenské služby v oblasti risk managementu pro zdravotnictví, má v Rakousku stálou provozovnu vzniklou prostřednictvím zaměstnance pracujícího z domova. Německá společnost zaměstnala rezidenta Rakouska. Tento zaměstnanec měl v popisu práce poradenské projekty na bezpečnost pacientů, kontrolu rizika ve

¹⁰⁵ OECD. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění*, 2014, Paříž: OECD Publishing. čl. 5.

¹⁰⁶ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paříž, ISBN 978-92-64-24121-3, s. 28-39.

¹⁰⁷ GÖRL, Maximilian. *Vogel/Lehner DBA*. Mnichov: C.H.Beck, 2003, s. 496. ISBN 978-3-406-48373-8.

zdravotnických zařízeních v Itálii, Německu, Rakousku a Švýcarsku, kromě toho působil jako školitel¹⁰⁸. Aby tyto úkoly mohl zmíněný zaměstnanec vykonávat, bylo mu umožněno pracovat z domova, z jeho bydliště v Rakousku. Tyto úkoly se však sestávaly z kancelářské práce, ke které mu byl přidělen mobilní telefon a osobní počítač, zaměstnanec neměl oprávnění uzavírat jménem zaměstnavatele smlouvy, ani v průběhu své práce v Rakousku nekontaktoval klienty. Ministerstvu byla tato žádost o závazné posouzení předložena s otázkou, zdali tedy zaměstnavateli vznikne v Rakousku omezená daňová povinnost¹⁰⁹. Odstavec 18 OECD Modelového komentáře 2017 k článku 5 Modelové smlouvy OECD uvádí, že práce z domova („*home office*“) jednotlivého zaměstnance může dát vzniknout stálé provozovně, pokud takovéto místo výkonu práce je k dispozici podniku, který zaměstnance pracujícího z domova zaměstnává. Korektivem zde je, že pouhá skutečnost, že takové místo je k dispozici zaměstnanci, samo o sobě nepostačuje, aby bylo považováno za použitelné pro podnik¹¹⁰. Ve výše zmíněném řízení o závazném posouzení muselo rakouské Ministerstvo financí určit, zdali úkoly vykonávané z domova zaměstnance byly vykonávány po delší časové období, nebo jen příležitostně. V konkrétním posuzovaném případě by dle ministerstva ke vzniku stálé

¹⁰⁸ DIMITROV, Melanie. *A „Home Office“ May Constitute a Permanent Establishment* [online], Wolf Theiss International Tax Newsletter Austria, č.4/2017, 2017, [cit. 26. 3. 2019] dostupné z <https://s3.amazonaws.com/documents.lexology.com/808fe0aa-8e10-42ed-b079-8f971000e6ca.pdf>. Srov. rozhodnutí Ministerstva financí Spolkové republiky Německo z 6.11.2017 ohledně práce z domova a stálé provozovny: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&segmentId=85ed01e2-d54c-4fe9-ad4b-04bdce1d0586>.

¹⁰⁹ DIMITROV, Melanie. *A „Home Office“ May Constitute a Permanent Establishment* [online], Wolf Theiss International Tax Newsletter Austria, č.4/2017, 2017, [cit. 26. 3. 2019] dostupné z <https://s3.amazonaws.com/documents.lexology.com/808fe0aa-8e10-42ed-b079-8f971000e6ca.pdf>.

¹¹⁰ OECD. *2017 Update Model Tax Convention* [online]. 2017, [cit. 15.2.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>. Odstavec 18 článku 5: „Even though part of the business of an enterprise may be carried on at a location such as an individual's home office, that should not lead to the automatic conclusion that that location is at the disposal of that enterprise simply because that location is used by an individual (e.g. an employee) who works for the enterprise. Whether or not a home office constitutes a location at the disposal of the enterprise will depend on the facts and circumstances of each case. In many cases, the carrying on of business activities at the home of an individual (e.g. an employee) will be so intermittent or incidental that the home will not be considered to be a location at the disposal of the enterprise (see paragraph 12 above). Where, however, a home office is used on a continuous basis for carrying on business activities for an enterprise and it is clear from the facts and circumstances that the enterprise has required the individual to use that location to carry on the enterprise's business (e.g. by not providing an office to an employee in circumstances where the nature of the employment clearly requires an office), the home office may be considered to be at the disposal of the enterprise“.

provozovny došlo¹¹¹. Dle odstavce 12 Modelového komentáře 2017 k článku 5 Modelové smlouvy OECD by práce z domova, pokud je vykonávána nahodile a přerušovaně, nedala pravděpodobně vzniknout stálé provozovně zaměstnavatele, neboť by mu nebyla k dispozici.

Dle prof. Langa (Universität Wien) takovéto procesní postupy o závazném posouzení před Ministerstvem financí, ve kterém se daňové subjekty mohou ptát na praktické dotazy, pomáhají společně s judikaturou směřovat ke konstantní rozhodovací praxi¹¹². V České republice mohou daňové subjekty od 1. 1. 2018 rovněž požádat správce daně o závazné posouzení způsobu stanovení základu daně stálé provozovny na území České republiky. Žádost o posouzení je zpoplatněna, avšak jeho výhodou je, že výsledné rozhodnutí je platné po tři následující daňová období¹¹³.

3.4.3. Demonstrativní příklady neexistence stálé provozovny

Již byly popsány příklady, kdy stálá provozovna vznikne, tato subkapitola se věnuje případům, kdy dle Modelové smlouvy nevznikne. Dle Modelové smlouvy z roku 2014 stálou provozovnu nezaloží aktivity vyjmenované v článku 5 odstavec 3. Tyto aktivity zahrnují kupříkladu využívání prostor za účelem skladování a doručování zboží, udržování stálého místa k provádění aktivit přípravného či pomocného charakteru, nebo jakoukoliv kombinaci aktivit vyjmenovaných v pododstavcích a) až e), pokud jsou přípravného či pomocného charakteru¹¹⁴.

MLI a verze Modelové smlouvy z roku 2017 tuto problematiku adresují, neboť některé daňové subjekty znají způsoby, jak se uměle vzniku stálé provozovny vyvarovat. Typickým příkladem je označení aktivit jako přípravné či použití smluv komisionářského typu, na které reaguje například v dalších kapitolách uvedený čl. 13 MLI, ke kterému však ČR uplatňuje výhradu. Některé z problémů, které aplikace tohoto článku přinášela, jsou dle mého názoru překlenuty verzí Modelové smlouvy z roku 2017.

¹¹¹ DIMITROV, Melanie. *A „Home Office“ May Constitute a Permanent Establishment* [online], Wolf Theiss International Tax Newsletter Austria, č.4/2017, 2017, [cit. 26. 3. 2019] dostupné z <https://s3.amazonaws.com/documents.lexology.com/808fe0aa-8e10-42ed-b079-8f971000e6ca.pdf>.

¹¹² LANG, Michael. *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. Vídeň: Kluwer Law International, 2010, s.75. ISBN 978-9041133762.

¹¹³ BAŇKA, Václav. *Závazné posouzení pro stálé provozovny* [online]. Daňové a právní aktuality KPMG, 2017, [cit. 30.1.2019] dostupné z <https://danovky.cz/cs/zavazne-posouzeni-pro-stale-provozovny>.

¹¹⁴ OECD. *2017 Update Model Tax Convention* [online]. 2017, [cit. 15.2.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

Pokud tedy aktivity daňového nerezidenta jsou dle Modelové smlouvy přípravného nebo pomocného charakteru, nevzniká mu tak na základě modelové smlouvy stálá provozovna. Rozlišení, jaké aktivity jsou ještě přípravného a pomocného charakteru je klíčem k nastavení správné strategie a organizační struktury ekonomických subjektů z daňového hlediska, avšak také v současnosti zajímavou oblastí, ve které se jak jurisprudence, tak právní teorie dynamicky vyvíjí. Relativně nedávný případ z Japonska určil, že i sklad může založit stálou provozovnu, ačkoliv dle standardního znění modelové smlouvy je sklad příkladem její neexistence¹¹⁵. Toto má však své limity, například Česká republika má historicky výhradu k přípravnému a pomocnému charakteru. Tato výhrada tkví v tom, že musí být splněn i kontext výjimek uvedených ve výše zmíněném článku.

Výjimky z článku 5 (3) DTC (verze 2014), které se vztahují na staveniště, daly vzniknout praxi zneužití práva skrze dělení kontraktů mezi úzce spojenými podniky. Test prvotního účelu takto bude implementován do příští verze OECD Modelové smlouvy, jako důsledek Akce 6 (zamezení udělení výhod ze smlouvy v nevhodných případech)¹¹⁶. Toto mělo za účel adresovat problematiku BEPS do budoucna a skutečně se ve verzi z roku 2017 již tyto anti-fragmentační změny promítly. Pro státy, které na BEPS nebyly schopné zareagovat včas přijetím domácího GAAR, slibovala OECD vytvoření více automatického pravidla, které bude obsaženo v Komentáři, aby bylo použito v případech, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění neobsahuje PPT či když dotčené země potřebují specificky reagovat na problematiku fragmentace kontraktů¹¹⁷.

¹¹⁵ NAOKI, Oka, *Court Ruling on Whether the Warehouse of an Online Sales Business Constitutes a Permanent Establishment*. *International Transfer Pricing Journal*, květen/červen 2016, s. 250. V roce 2018 jsem se účastnil simulovaného soudního řízení o mezinárodním daňovém právu „International Tax Law Moot Court“, kde jsem reprezentoval Heidebergskou univerzitu. Projednávaný případ se mj. zaobíral právě skladem, který v modelovém případě byl právě jediným místem, skrze které modelový daňový nerezident prováděl své aktivity. Použití MLI by bylo v takovém případě nasnadě, avšak pro potřeby moot courtu nebyla ještě účinná.

¹¹⁶ Viz odstavec 14 Komentáře na PPT pravidlo obsažené v odstavci 26 této Zprávy: OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [online], Paříž, OECD Publishing, [cit. 14.3.2019] dostupné z <https://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

¹¹⁷ OECD. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paříž: OECD Publishing, s.11., ISBN 978-92-64-24121-3.

4. Význam Komentářů

Podle čl. 31 odst. 1 Vídeňské úmluvy o smluvním právu (vyhlášenou pod č. 15/1988 Sb.) platí pro výklad mezinárodních smluv následující pravidlo: „Smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy.¹¹⁸“

Jelikož je Česká republika členem OECD a při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění vychází z Modelové smlouvy OECD, měl by být při výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění používán Komentář OECD. Nejedná se o mezinárodní smlouvu, která by měla přednost před zákonem, ale o doporučení co do výkladu ustanovení Modelové smlouvy¹¹⁹. Právní zásada *in claris non fit interpretatio* se zde nepochybně uplatní, avšak jelikož mezinárodní prvek a dynamicky se měnící prostředí mezinárodního obchodu a transakcí s sebou přinášejí množství nejasností, interpretace je často na místě¹²⁰. Proto by se v případě interpretačních obtíží mělo postupovat způsobem předpokládaným výše zmíněnou Vídeňskou úmluvou o smluvním právu tak, že doplňkovým prostředkem výkladu v daňové oblasti může být právě Komentář k Modelové smlouvě OECD.

4.1. Komentáře k Modelové smlouvě z pohledu Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud rozhodl v případě 6 Afs 52/2015-29 ve věci společnosti „ALPEX“ Przedsiębiorstwo Budownictwa Górniczego, z 27. 5. 2015, o kasační stížnosti týkající se daně z příjmu a smluv o zamezení dvojího zdanění tak, že napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc k dalšímu rozhodnutí. Pro tuto práci je toto rozhodnutí přínosné, neboť se vyjádřil k otázce postavení Komentářů v systému práva. Výchozím podkladem pro toto rozhodnutí byl čl. 7 odst. 3 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Polské

¹¹⁸ Vídeňská úmluva o smluvním právu (č. 15/1988 Sb.), čl. 31 odst. 1.

¹¹⁹ SKALICKÁ, Hana, *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. vydání, Praha, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2016, s. 280. ISBN 978-80-7552-400-3.

¹²⁰ V praxi často řešenou otázkou může být například: jaké aktivity jsou pomocného a přípravného charakteru ve vztahu ke stálé provozovně? Viz FUCÍK A PARTNEŘI. *Stálá provozovna – definice, vznik, zdanění – 2. díl* [online]. 2010, [cit. 14.3.2019] dostupné z <https://www.fucik.cz/publikace/stala-provozovna-definice-vznik-zdaneni-2-dil/>.

republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 31/1994 Sb.¹²¹.

Soud využil pro výklad ustanovení česko-polské smlouvy Komentář Výboru OECD pro fiskální záležitosti k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Za rozhodné znění vzal českou verzi sedmého vydání Komentáře z července 2008, jež vyšla v překladu D. Nerudové a K. Šimáckové v roce 2009 u nakladatelství Wolters Kluwer, přičemž zastal názor, že pro výklad předmětného ustanovení je česká verze plně využitelná, neboť od června 1993, kdy byla uzavřena česko-polská smlouva, do července 2008, kdy bylo zpracováno sedmé vydání Komentáře, prošel předmětný článek 7 modelové smlouvy OECD pouze jedinou významnou změnou. Došlo k ní na základě zprávy Výboru pro finanční záležitosti „*Přičítání příjmů stálým provozovněm*“ z listopadu 1993, přičemž tato zpráva se dle soudu třetího odstavce ani jeho výkladu nijak nedotkla¹²².

Tímto přístupem se Nejvyšší správní soud blíží dynamickému přístupu k interpretaci Komentářů a nakročil k budoucí aplikaci vždy jediného, v době aplikace zrovna aktuálního Komentáře.

Nejvyšší správní soud se přitom odvolává na předmluvu k výše citovanému českému vydání komentáře k modelové smlouvě OECD od rakouského univerzitního profesora Dr. Michaela Langa, podle něhož interpretace smlouvy o zamezení dvojího zdanění má vycházet především ze smlouvy samotné, přičemž v kontextu smlouvy je třeba zhodnotit historické, systematické a teleologické argumenty (včetně citovaného komentáře). K vnitrostátnímu právu jako výkladové pomůcce by se mělo přistoupit teprve tehdy, vyžaduje-li souvislost odlišný výklad¹²³.

4.2. Dynamický a statický výklad Komentářů

Výše citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu předestírá otázku, která verze Komentáře je rozhodující. Zatímco úvod Komentáře, verze z roku 2014, uvádí, že by se při výkladu smluv měla využít nejaktuálnější verze, dle smluvní podstaty je Modelová smlouva OECD pouze pomůckou ve smyslu čl. 31 a čl. 32 Vídeňské úmluvy

¹²¹ S účinností od 11. 6. 2012 nahrazena Smlouvou mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 102/2012 Sb. m. s.).

¹²² Nejvyšší správní soud, rozsudek 6 Afs 52/2015-29 z 27.5.2015.

¹²³ srov. též čl. 3 odst. 2 česko-polské smlouvy, jež odpovídá čl. 3 odst. 2 modelové smlouvy OECD.

o smluvním právu při uzavírání konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tedy k tomuto účelu sloužila ve verzi, která byla aktuální v době uzavření smlouvy, tudíž i komentář by se měl použít ve verzi odpovídající tomuto datu¹²⁴.

4.2.1. Statický přístup k interpretaci Komentářů

Statický způsob interpretace Komentářů je aplikačně nejjednodušší, použije se komentář z doby, kdy byla daná smlouva uzavřena. Daní za to je jistá rigidnost a těžkopádnost úpravy, kdy je obtížné aplikovat zastaralý komentář na nové, smlouvou a starým komentářem nepředvídané situace, velkou výhodou je však právní jistota. Jsem zastáncem této byť na první pohled konzervativní koncepce, která ovšem ve svém čirém formalismu zajišťuje konstantní rozhodování a stabilitu daňového systému. Argumentem pro aplikaci tohoto způsobu je ten, že to byl jediný komentář, se kterým smluvní strany mohly v době uzavírání smlouvy počítat, a bylo by jistě pošetilé, aby byla vůle smluvních stran následně překrucována interpretačními pomůckami, se kterými ani jedna strana nesouhlasila, ani o její existenci nemohla vědět, ledaže by s tím explicitně a dopředu obě strany ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, již uzavíraly, souhlasily. Aplikace nového komentáře bez takového předchozího souhlasu s dynamickým přístupem tak porušuje vůli, kterou stany při uzavírání smlouvy měly.

4.2.2. Dynamický přístup k interpretaci Komentářů

Na druhé straně stojí dynamický přístup k interpretaci Komentářů¹²⁵. Argumentem pro tuto dle mého názoru nevhodnou teorii je skutečnost, že veškeré případy, které nastanou, nelze dopředu předvídat, a proto se má vždy použít Komentář užívaný v době, kdy je třeba aplikovat. Toto znamená, že finanční úřady se mají neustále seznamovat s novými trendy a hlavně novým zněním komentářů¹²⁶. Výhodou však může být skutečnost, že v souladu s takovýmto přístupem není rovněž nejistota, jaký Komentář aplikovat, ba naopak, na všechny případy by se použil stejný aktuální Komentář¹²⁷. Výhodou dynamického přístupu je rovněž skutečnost, že by instituce, které by měly

¹²⁴ SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. vydání, Praha, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2016, s. 281. ISBN 978-80-7552-400-3.

¹²⁵ Dynamický přístup k interpretaci komentářů bývá také někdy nazýván přístupem evolučním, již tento název v sobě nese jistý progresivistický nádech.

¹²⁶ V konečném důsledku by toto pravděpodobně vedlo k průběžnému vzdělávání úředníků.

¹²⁷ Podvědomí soudců a úředníků o takovémto vždy jednotném komentáři by mohlo mít za efekt větší konstantnost rozhodování v mezích konkrétního komentáře napříč smlouvami za stejné období.

smlouvy o zamezení dvojího zdanění interpretovat, nemusely mít k dispozici často desetiletí staré komentáře ke smlouvám.

5. Vyhýbání se daňové povinnosti a reakce na tento fenomén

Na úvod je nutno odlišit daňovou optimalizaci, agresivní daňovou optimalizaci a daňový únik. Zatímco daňová optimalizace je dovolená a může mít podobu například upřednostnění určité formy právnické společnosti pro podnikání oproti živnosti, agresivní daňové optimalizace lze již postihnout pokutou a daňové úniky, které jsou úmyslné, znamenají dokonce aplikaci trestního práva, a tudíž i zájem nejen finančních úřadů, ale i policejních složek. Snahy o minimalizaci daňového břemene vedou daňové subjekty ke krokům, které by za jiných okolností, například z ekonomických či logistických důvodů, nepřistoupily. Žádný předpis totiž není dokonalý, a proto i v daňových zákonech jsou místa, takzvané „díry“, které je možné využít v zájmu daňového poplatníka k „optimalizaci“ jeho daňové povinnosti, aniž by byl zákon formálně porušen. Tomuto postupu se říká vyhýbání se dani („*tax avoidance*“) a není to (což je jeho podstatou) trestný čin, na rozdíl od „*tax evasion*“ (daňového úniku, také překládaného jako daňový podvod, v českém právu trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník), který spočívá v porušování daňových zákonů jedné nebo více zemí¹²⁸.

Trestný čin zkrácení daně je velice nežádoucí, jelikož za něj neodpovídají jen statutární osoby, ale může jej spáchat i osoba právnická a být tak postihnuta na základě § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim¹²⁹. Hranice mezi těmito dvěma hlavními kategoriemi, daňovou optimalizací a daňovým únikem, je přitom mnohdy velmi tenká a nejasná. Tato oblast případů, kdy nedochází ke stanovení a placení daně v souladu se zákonem, je skutečně velice široká a lze se setkat i s termíny, jako daňový únik, daňový podvod, daňová optimalizace, krácení daně

¹²⁸ KLEIN, Štěpán, *Daňové ráje ... aby nebyly daňovým peklem*. Sagit, Praha 1998, s. 9. ISBN 80-7208-074-1.

¹²⁹ Zákon 40/2009 Sb. Trestní zákoník, § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby „(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti. (2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami, b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu. (3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. (4) Příprava je trestná.“

a vyhýbání se dani, kdy intenzita porušení povinnosti je, jak již bylo výše zmíněno, často obtížně zjistitelná¹³⁰.

Oblíbené způsoby snížení daňového břemene jsou pro společnosti například mediálně zpopularizovaná tzv. „Dvojitá irská“ a „Holandský sendvič“, přičemž kupříkladu společnost Google, použitím obou způsobů ušetřila jen za rok 2016 16 miliard Euro¹³¹.

Struktura těchto komplexních aktivit obnáší přesun zisku z irské dceřiné společnosti do nizozemské mateřské společnosti bez zaměstnanců a z té do prázdné schránky, společnosti na Bermudských ostrovech, která patří další společnosti registrované v Irsku. Byť Irsko neumožňuje novým subjektům toto schéma využít, společnosti založené či usídlené v Irsku před rokem 2015 mohou fungovat v tomto režimu do roku 2020¹³².

Způsobů obrany proti obcházení daňové povinnosti existuje celá řada, podnětný koncept přináší Anne Michele Bardopoulos, když navrhuje, aby digitální ekonomika byla zdaněna na základě daně z přidané hodnoty, jelikož by to bylo nejvíce konceptuální a efektivní řešení¹³³. Daň z obratu se zdá být nekoncepčním a těžkopádným řešením. Vzhledem ke skutečnosti, že zahrnutí daně z přidané hodnoty není vzhledem k určenému rozsahu práce možné, budou dále rozebrány převážně různé podoby institutu zneužití práva.

¹³⁰ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 169-171. ISBN 978-80-7552-935-0.

¹³¹ KAHN, Jeremy. *Google's 'Dutch Sandwich' Shielded 16 Billion Euros From Tax* [online]. Bloomberg, 2018, [cit. 12.1.2019] dostupné z: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2018-01-02/google-s-dutch-sandwich-shielded-16-billion-euros-from-tax>.

¹³² Člen Evropského parlamentu za Sinn Féin Matt Carthy však v roce 2016 varoval, že tento systém („Dvojitou irskou“) bude nadále možné využívat, společnosti však budou muset poslat své obchodní vedení na dovolenou například do Panamy, jelikož smlouvy o zamezení dvojího zdanění s tradičními prostředníky, jako třeba Bahamskými ostrovy již nepůjde po roce 2020 využít.

¹³³ BARDOPOULOS, Anne Michele. *eCommerce and the Effects of Technology on Taxation* Springer. International Publishing Switzerland, s. 7, ISBN 978-3319154480. Tato publikace podává řadu aktuálních případů z praxe a rozebírá řadu digitálních gigantů, jako Amazon, iTunes, Microsoft, Google, eBay a další.

5.1. Projekt o snižování daňového základu a přesun zisku (BEPS)

Projekt o snižování daňového základu a přesun zisku (BEPS), byl spojenou iniciativou OECD a G20¹³⁴ za přispění Evropské komise, která započala roku 2013 projektem „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ a identifikovala nebezpečí daňových úniků a navrhla způsoby jejich mitigace. Celkově byl vydán balíček patnácti opatření, které dle očekávání mají přinést přizpůsobení daňových pravidel potřebám současnosti¹³⁵.

Základním kamenem pro poznání projektu BEPS, ve vztahu ke konceptu stálé provozovny, je pro tuto práci „Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report“, protože tento dokument si bere na zřetel právě otázky situací, kdy by za normálních okolností vznikl status stálé provozovny, avšak kvůli fiktivním transakcím a strukturování aktivit daňových subjektů by při čistě formální aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění nevznikl. Metody, které tato zpráva o zabráňování umělému zamezování vzniku statusu stálé provozovny vyjmenovává, jsou zejména: umělé vyhýbání se vzniku stálé provozovny skrze komisionářské smlouvy a podobné strategie, extenzivní výklad výjimek dle článku 5 (4) Modelové smlouvy, fragmentace aktivit mezi spřízněnými entitami, umělé rozdělování kontraktů a strategie pro prodej pojištění v jiných státech, nemaje v takovém státě stálou provozovnu¹³⁶. Tato zpráva se rovněž zabývá vztahem přiřazení zisků ke stálým provozovnám vůči převodním cenám, avšak převodní ceny jsou v této práci ponechány stranou, ač hrají důležitou roli v daňovém plánování.

¹³⁴ G20 je skupina 20ti největších ekonomik na světě představovaná ministry financí a guvernéry centrálních bank. Členy tvoří 19 států a zástupce Jednotného vnitřního trhu Evropské unie.

¹³⁵ Podle například Algirdase Šemety, bývalého litevského Eurokomisaře pro daně, cla, statistiky, audit a proti podvodům je BEPS vítaným, avšak dlouho opožděným krokem k potírání vyhýbání se daňové povinnosti bezskrupulozními mezinárodními korporacemi. Zmiňoval daňové praktiky např. společnosti Google a Amazon, které se stále velice aktivně řešily (a jsem přesvědčen, že nadále budou) i během výkonu funkce jeho nástupce, Pierra Moscovici.

¹³⁶ OECD. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Action 7 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paříž, ISBN 978-92-64-24121-3, s. 5.

5.1.1. Akční body Finálního balíčku projektu o snižování daňového základu a přesunu zisku (BEPS)

Akční plán BEPS, společná iniciativa OECD a zemí G20, obsahuje 15 klíčových opatření, které jsou uvedeny níže:

1. Daňové výzvy v digitální ekonomice – identifikace problémů, které představuje digitální ekonomika pro stávající daňové systémy, včetně situací, kdy má společnost významnou digitální přítomnost, aniž by byla povinná k dani. Technologie a přístroje daly vzniknout prostředí, ve kterém majetek, činnosti a transakce mohou být více než kdy dříve flexibilně umístěny na různých místech po světě. Obtížnost aplikace daňových zákonů a smluv na obchodování přes internet (například přeshraniční prodej zboží) vychází z odlišnosti postupu dle konvenčních pravidel a principů, které nemohou plně obstát v důsledku vývoje technologií a přístrojů. Konečná zpráva k Akci 7 vydaná OECD v říjnu 2015 se zabývá umělým vyhýbáním se statusu stálé provozovny skrze specifické vyňaté aktivity (čl. 5 Modelové smlouvy)¹³⁷. Tento první krok zastává celostní přístup ke zdanění přeshraničního digitálního obchodu. Aktuálně se na půdě OECD zpracovávají připomínky, jak k digitálním ekonomikám přistupovat, jako důsledek otevřeného připomínkového řízení¹³⁸.

2. Neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání – má za cíl vyhnout se dvojitému nezdanění, dvojitým daňovým odpočtům, klíčové pro boj proti daňovým únikům.

3. Posilování pravidel pro kontrolování zahraničních společností

4. Omezení narušování daňového základu přes odpočty úroků a jiné finanční platby (pravidla nízké kapitalizace)

¹³⁷ NAOKI, Oka, *Court Ruling on Whether the Warehouse of an Online Sales Business Constitutes a Permanent Establishment*. International Transfer Pricing Journal, květen/červen 2016, str. 250.

¹³⁸ OECD. *OECD invites public input on the possible solutions to the tax challenges of digitalisation* [online]. 2019, [cit. 27.3.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>.

5. Boj proti škodlivým daňovým praktikám se zaměřením na transparentnost a podstatu

6. Prevence zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění – Tato prevence se již promítá například v přidání článku 29 (zabývá se zneužitím práva) do Modelové smlouvy z roku 2017.

7. Umělé obcházení vzniku statutu stálé provozovny – zásadním pramenem pro poznání této akce je dokument „Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, vydaný OECD v roce 2015.

8 - 10. Transferové ceny a tvorba hodnot – Věnováno zdanění v místě, kde dochází k vytváření a zhodnocení aktiv.

11. Vytvoření metodik pro shromažďování a analýzu dat o BEPS a akcích pro řešení problematiky

12. Požadavek, aby daňové subjekty zveřejňovaly svá opatření v oblasti agresivního daňového plánování

13. Dokumentace k transferovým cenám

14. Zefektivnění mechanismu pro řešení mezinárodních daňových sporů

15. Vytvoření vícestranného nástroje k implementaci opatření BEPS¹³⁹ – Důsledkem je v následující kapitole popsána Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám.

Hlavním předmětem zájmu BEPS byly historicky korporátní daně, nicméně důsledkem kauzy Panama Papers z roku 2016 se Akční plán zaměřuje na fyzické osoby také¹⁴⁰. ATAD na druhou stranu míří pouze na právnické osoby. BEPS je společným

¹³⁹OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [online]. Paříž: OECD Publishing, [cit. 7.12.2018] dostupné z <https://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

¹⁴⁰ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání, Praha, Leges, 2018, s. 133. ISBN 978-80-7502-274-5.

základem pro MLI i ATAD, může tedy sloužit jako interpretační pomůcka dle článku 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. BEPS bych zařadil jako kontext těchto dokumentů ve smyslu Vídeňské úmluvy o smluvním právu.

6. Mnohostranná úmluva o opatření k boji proti snižování daňového základu ve vztahu k daňovým smlouvám

Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám, vydaná OECD, je mocným nástrojem v rukou finančních úřadů v zemích, které jej ratifikovaly v plném znění bez výhrad¹⁴¹. Podepsána byla v Paříži během slavnostní ceremonie 7. června 2017 za hojné účasti ministrů a politických hodnostářů¹⁴². MLI působí tak, že aktualizuje znění dotčených daňových smluv. Každý stát byl povinen před podpisem odevzdat seznam platných daňových smluv, které zamýšlí pokrýt MLI, a předběžný seznam výhrad a notifikací. Tyto seznamy jsou pravidelně aktualizované k dispozici na stránkách OECD. Signatáři při podpisu uvedli celkem 2362 samostatných smluv, které jsou pokryty MLI. Z toho 1103 smluv bylo uvedeno oběma smluvními stranami. To znamená, že tyto „spárované“ smlouvy budou modifikovány¹⁴³.

Na první pohled paradoxní situace však poté nastává v momentě, kdy samotné státy a finanční správa nemají o aplikaci MLI zájem z důvodu značné nejistoty, a dávají proto přednost smlouvám o zamezení dvojího zdanění jako takovým. Zástupci ČR podepsali tento instrument, avšak zvolili minimální standard, stejně jako většina ostatních zemí¹⁴⁴.

Stálé provozovny se týká v MLI část IV., články 12 až 15 a znamená pro jurisdikce, které tyto články aplikují, významnou změnu. Česká republika má vůči těmto článkům výhrady.

¹⁴¹ Multilateral Instrument, česky „mnohostranný instrument“.

¹⁴² CORWIN, Manal a kol., KPMG analysis: Multilateral instrument implementing the treaty-related BEPS provisions [online]. 2017, [cit. 29.3.2019] dostupné z <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2017/06/tnf-kpmg-analysis-mli-implementing-treaty-related-beps.html>.

¹⁴³ FRELICH, Rostislav. MLI: Jak a kdy budou modifikovány smlouvy o zamezení dvojímu zdanění?. *Epravo.cz* [online], 2017, dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/mli-jak-a-kdy-budou-modifikovany-smlouvy-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-106346.html>.

¹⁴⁴ KUBEŠ, Jan, Mnohostranná úmluva o boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků (MLI) – aktuální stav (nejen) v ČR. *D-report.cz* [online], 2019, [cit. 22.3.2019] dostupné z <https://www.dreport.cz/blog/mnohostranna-umluva-o-boji-proti-snizovani-danoveho-zakladu-a-presouvani-zisku-mli-aktualni-stav-nejen-v-cr/>. Jak ve článku uvádím, ač je boj proti daňovým únikům politicky populární téma (zpravodaj Jirí Kobza, kterého jsem kontaktoval je přesvědčen, že MLI bude dobrým nástrojem pro finanční úřady), finanční úřady raději nejspíše dají přednost vnitrostátní úpravě zneužití práva a MLI bude plnit spíše subsidiární úlohu ve sporných případech, kdy se jí bude dokládat ospravedlnitelnost aplikace domácího pravidla proti zneužití práva.

6.1. Článek 12 - Umělé vyhýbání se statusu stálé provozovny skrze komisionářské struktury a podobné strategie

1. „Kde osoba jedná ve smluvním státě daňové smlouvy za podnik a při tom obvykle uzavírá smlouvy či obvykle hraje klíčovou roli směřující k uzavírání smluv, které jsou rutinně uzavírány bez materiální modifikace tímto podnikem a tyto smlouvy jsou: jménem tohoto podniku; na převod vlastnictví či na udílení práva užívat vlastnictví, které podniku náleží, nebo které má podnik právo užívat, nebo; na poskytování služeb takovým podnikem, tento podnik bude považován, že v takovém smluvním státě stálou provozovnu vzhledem k aktivitám, které za něj provádí taková osoba, pokud by tyto aktivity byly provozovány skrze stálé místo podnikání, nedaly vzniknout na základě takového stálého místa podnikání domněnce stálé provozovny na základě dotčené smlouvy.
2. *Paragraf 1 se nepoužije na případy, kdy osoba (dle předchozího paragrafu) jedná ve smluvním státě za podnik jako nezávislý zástupce v rámci svého běžného podnikání*¹⁴⁵.“

Toto má za důsledek rozšíření pojmu stálé provozovny i na případy, když je podnik přímo či nepřímo zastoupen, avšak toto zastoupení by se dále dělo v podstatě na principu adhezní smlouvy, tj. s minimální modifikací od komisionáře či zástupce. Tento zástupce může mít například formu správce skladu a dodavatele, v případě, kdy je zboží prodáváno online, prostřednictvím serveru, který v dané jurisdikci nezakládá stálou provozovnu.

6.2. Článek 13 – Vyhýbání se vzniku stálé provozovny skrze výjimky na specifické aktivity

Článek 13 MLI cílí na praktiky, kterými nerezidenti využívají specifických výjimek z daňových smluv při nastavování svých transakcí, strategií a aktivit, aby jim při formální aplikaci daňové smlouvy nevznikla stálá provozovna¹⁴⁶. Takovéto výjimky

¹⁴⁵ POSLANECKÁ SNĚMOVNA ČESKÉ REPUBLIKY, Sněmovní tisk 264/0, část č. 1/12 Úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu, 2018. Státy, které ustanovení článku 12 aplikují, jsou např. Argentina, Chile, Kolumbie, Kostarika, Mexiko, Uruguay, Francie, Indie, Indonésie, Japonsko, Nizozemí, Nový Zéland a Španělsko.

¹⁴⁶ Specifické výjimky na aktivity zakládající stálou provozovnu, a změna v nahlížení na ně, jsou zmíněny v části věnované demonstrativním příkladům neexistence stálé provozovny.

specifikuje například článek 5 odstavec 3 Modelové smlouvy OECD, zabývá se jimi v části věnované příkladům neexistence stálé provozovny.

Článek 13 MLI umožňuje volbu dvou variant. Možnost A omezuje tyto specifické výjimky, kdy určité aktivity nebudou považovány za pomocného či přípravného charakteru¹⁴⁷. Tuto variantu zvolilo například Rakousko, Německo či Nizozemí. Možnost B článku 13 v zájmu právní jistoty ponechává stávající podmínky, kdy na základě určitých aktivit stálá provozovna i nadále nevznikne¹⁴⁸. V tomto článku je rovněž pravidlo proti fragmentaci aktivit „*anti fragmentation*“, které je například součástí DTC s Chile a spočívá zjednodušeně ve vzniku stálé provozovny v případě, že společná aktivita posuzovaného nerezidenta a spřízněných podniků by ve svém souhrnu takovou provozovnu založila. Tento paragraf takto může překonat překážku v podobě specifických výjimek ze statusu stálé provozovny dle Modelové smlouvy.

6.3. Článek 14 – Umělé rozdělování kontraktů

Článek 14 se zabývá tím, za jaký časový úsek dojde ke vzniku stálé provozovny ve vztahu ke stavbám, instalacím, konstrukčním projektům a podobně. Časy, které spřízněné podniky¹⁴⁹ strávily prováděním stavby či stavebním dozorem a podobnými aktivitami, se po třiceti dnech sčítají¹⁵⁰. Tento článek spolu se články 12 a 13 zabraňuje umělé fragmentaci kontraktů¹⁵¹.

¹⁴⁷ OECD. *Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků* (MLI), 2017, čl 12 a 13. Publikováno rovněž jako sněmovní tisk č. 264.

¹⁴⁸ CORWIN Manal a kol., KPMG analysis: Multilateral instrument implementing the treaty-related BEPS provisions [online], 2017, [cit. 29.3.2019] dostupné z <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2017/06/tnf-kpmg-analysis-mli-implementing-treaty-related-beps.html>.

¹⁴⁹ Definice v článku 15 MLI.

¹⁵⁰ *Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků* (MLI), 2017, čl 12 a 13. Publikováno rovněž jako sněmovní tisk č. 264.

¹⁵¹ CORWIN Manal a kol., KPMG analysis: Multilateral instrument implementing the treaty-related BEPS provisions [online]. 2017, [cit. 29.3.2019] dostupné z <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2017/06/tnf-kpmg-analysis-mli-implementing-treaty-related-beps.html>.

6.4. Článek 15 – Definice spřízněného podniku

Článek 15 definuje pro účely MLI pojem „spřízněný podnik“, prostřednictvím testu aplikovaného na beneficianta, hranice je postavena na 50% přímé či nepřímé účasti, popřípadě efektivního ovládnutí¹⁵².

6.5. Vstup Mnohostranného nástroje v platnost

MLI stojí na principu vstupu v platnost závislém na počtu států, které jej ratifikovaly. Po třech měsících od konce kalendářního měsíce, ve kterém pátý smluvní stát složil ratifikační instrument, vstupuje MLI v platnost. Je proto důležité při určování platnosti dbát i na ratifikační postup v ostatních smluvních státech. Uložení ratifikačních dokumentů je rozhodnou událostí pro běh tříměsíční lhůty, která se počítá od konce měsíce, kdy k takovému uložení došlo.

6.6. Mechanismus aplikace Mnohostranného nástroje

MLI slouží k odepření výhod plynoucích z dotčené daňové smlouvy¹⁵³ subjektu, který by za normálních okolností těchto výhod dosáhnout nemohl. Jedná se o jistý projev přístupu, který preferuje princip skutečnosti a substance před formou, tzv. „*substance-over-form principle*“¹⁵⁴. Podle *substance-over-form* principu je dohoda nebo transakce charakterizována v souladu se svou hospodářskou podstatou či „realitou“ bez ohledu na formu¹⁵⁵. MLI obsahuje dvě hlavní varianty aplikace na případy, kdy došlo ke zneužití práva v podobě *treaty shoppingu*, (umělé využívání výhod ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, na které by za normálních okolností nebyl nárok) ustanovení o limitaci výhod (*limitation on benefits*, dále „LOB“) a princip prvotního účelu (*Principal purpose*

¹⁵²OECD. *Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků (MLI)*. 2017, čl. 15. Publikováno rovněž jako sněmovní tisk č. 264.

¹⁵³ Tímto myslím smlouvu, na kterou se MLI vztahuje.

¹⁵⁴ Tento přístup by se dal nazvat právní vatou, jelikož je problematický z pohledu právní jistoty. Cíl GAAR i substance-over-form je však stejný a je jen otázkou výkladu legislativy, tedy soudní aplikační praxe, na jaké situace budou tyto přístupy aplikovány.

¹⁵⁵ RAJALA, Katja, Blum/Seiler (Eds.). *Preventing Treaty Abuse*. 2016, Mnichov: Linde Verlag, s. 518. ISBN 9783707335422.

test, dále „PPT“), popřípadě jejich kombinaci, jenž však v rámci této práce nebude popsána¹⁵⁶.

6.6.1. Omezení výhod (LOB)

LOB spočívá v tom, že podmiňuje udělení výhod daňovým rezidentům splněním určitého testu uplatněného na tohoto rezidenta. Pokud rezident tímto testem neprojde, nebudou se na něj takto ustanovení smlouvy vztahovat¹⁵⁷. Takovéto testy zkoumají objektivní kritéria, jako je právní forma rezidenta, jeho vlastnická struktura, charakteristika hrubých příjmů, popřípadě aktivita tohoto daňového subjektu ve smluvních státech atd.¹⁵⁸. Pokud dojde k aplikaci LOB, smluvní stát, jenž toto ustanovení aplikuje, v podstatě zužuje rozsah smlouvy na menší množství subjektů. Ráciem zavádění LOB je fakt, že se smlouvy stojí na kritériu daňového rezidentsví, popřípadě stálé provozovny, což jsou obejitelné statusy, smlouvy jsou tak potenciálně zneužitelné. Aby tomuto nebezpečí zneužití práva bylo zamezeno, musí daňový rezident splnit další objektivní podmínky, které jsou obsaženy v ustanoveních o minimalizaci výhod. V MLI je toto pravidlo obsaženo v článku 7 a jeho aplikace je podmíněna bilaterální dohodou smluvních stran, které stanoví znění takového testu¹⁵⁹. Tento institut má za účel zajistit, aby výhody ze smlouvy byly poskytnuty jen osobám, které mají ke svému státu rezidence skutečně úzký vztah a že účelem jejich rezidentství není například *treaty shopping*¹⁶⁰.

6.6.2. Princip prvotního účelu (PPT)

Podmínkou limitace výhod plynoucích ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění je úspěšná aplikace testu prvotního účelu (dále též „PPT“). Ten sleduje důvod, pro který

¹⁵⁶ EY. Multilateral Instrument-BEPS, *Tax Flash* [online], 2017, [cit. 4.3.2019] dostupné z [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/\\$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf).

¹⁵⁷ EY. Multilateral Instrument-BEPS, *Tax Flash* [online], 2017, [cit. 4.3.2019] dostupné z [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/\\$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf).

¹⁵⁸ COTRUT, Madalina. *International tax structures in the BEPS era: an analysis of anti-abuse measures*. Amsterdam, IBFD, 2015, s. 309. ISBN 978-90-8722-333-5.

¹⁵⁹ EY. Multilateral Instrument-BEPS, *Tax Flash* [online], 2017, [cit. 4.3.2019] dostupné z [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/\\$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf).

¹⁶⁰ Problematice *treaty shopping* se věnuji v předchozí kapitole.

byla transakce či uspořádání uskutečněna, a hodnotí jej, zdali v takovém případě bylo hlavním sledovaným cílem dosáhnout neoprávněné výhody. Nutno podotknout, je to silně subjektivní institut, který dává autoritě, která o jeho aplikaci rozhoduje, velice široký prostor pro správní uvážení a interpretaci. PPT je obsažen v MLI pod článkem 7, odstavec 1¹⁶¹.

Docházím však k závěru, že v případě, že aplikací PPT dojde správce daně ke zjištění, že transakce či uspořádání nemá reálný ekonomický základ, na základě čehož subjektu vyměří vyšší daň, bude žádoucí, aby soudy kladly v následujících sporech (takoveto případy bezpochyby daňové subjekty přimějí k domáhání se soudní ochrany) důkazní břemeno k tíži správce daně. Pokud by toto důkazní břemeno bylo obrácené a subjekt by takto musel nejprve prokazovat, že jeho aktivity mají ekonomický základ, kladlo by to neúměrné nároky na daňové poplatníky. Řešením v této oblasti je uložení tohoto důkazního břemene poplatníkovi na základě skutečnosti, že správce daně osvědčil s vysokou mírou pravděpodobnosti, že takoveto uspořádání nebo transakce nemá ekonomické opodstatnění.

Na vyřešení této aplikační otázky je i vzhledem k tomu, že MLI v době odevzdání této práce nebyla účinná (daňový balíček pro rok 2019, jenž obsahuje taktéž obdobné GAAR, byl v době odevzdání práce čerstvě účinný), proto je nutné sečkat na rozhodovací praxi ve správním soudnictví¹⁶². Toto nové pravidlo proti zneužití práva je obsažené v tomto daňovém balíčku a jeho účinnost nastane od 1. dubna 2019. Tato novela, zasahující mimo jiné do § 8, zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, doplňuje odstavec 4, který zní:

„(4) Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu¹⁶³.“

6.6.3. Implementace Mnohostranného nástroje

MLI má charakter mezinárodní smlouvy, a proto je třeba vzít v potaz vždy předpisy státu, vůči kterému je stav implementace zkoumán. Implementace závisí to

¹⁶¹ EY. Multilateral Instrument-BEPS, *Tax Flash* [online], 2017, [cit. 4.3.2019] dostupné z [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/\\$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf).

¹⁶² Dovolují si v této záležitosti poukázat na nevhodně krátkou legisvakační dobu těchto novel zákonů.

¹⁶³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

na skutečnosti, zdali je smluvní stát monistický či dualistický ve vztahu k mezinárodnímu právu a v jakém stavu je proces jeho vnitrostátní ratifikace, kde v ČR má kupříkladu charakter prezidentské smlouvy. Pro všechny státy je však společné, že obecně je třeba zkoumat, kdy byl uložen ratifikační instrument pátým smluvním státem, jak bude níže popsáno.

6.7. Česká republika a Mnohostranný nástroj

MLI vstoupila v platnost 1. července 2018, poté co uplynula tři měsíční lhůta od konce kalendářního měsíce, v němž MLI ratifikoval pátý smluvní stát¹⁶⁴. Tento poslední potřebný ratifikující stát bylo Slovinsko, které dovršilo ratifikaci MLI v březnu 2018. Senát udělil souhlas s ratifikací 20. prosince 2018. Česká republika se v rámci MLI zavázala k minimálnímu standardu, co se týká limitace nespravedlivých výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění. Podmínkou omezení těchto výhod je aplikace testu prvotního účelu. Množství výhrad, která ČR vůči MLI uplatnila, sice znamená její určitou neúčinnost, avšak vzhledem ke skutečnosti, že výhrady nelze přidávat, pouze stahovat, chtěl si zákonodárce pravděpodobně ponechat „volnou ruku“. Daňový poplatník je ten, kdo na tomto množství výhrad získá právní jistotu a výhody. Při podpisu ČR deklarovala úmysl pokrýt jí všechny daňové smlouvy¹⁶⁵. Realita však je taková, že pokrývá takových smluv více než padesát¹⁶⁶.

21. února 2019 doporučil rozpočtový výbor a den poté zahraniční výbor Poslanecké sněmovně ČR, aby dala souhlas s ratifikací Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám („MLI“). Česká republika k MLI přistoupila roku 2017 v Paříži, avšak rámci této úmluvy ČR zvolila režim minimálních standardů, tedy nejmírnější variantu. Česká republika se totiž rozhodla rezervovat si právo téměř všechny články, které by měly novelizovat patřičná ustanovení ve vztahu k dotčeným daňovým

¹⁶⁴ KUBEŠ, Jan, Mnohostranná úmluva o boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků (MLI) – aktuální stav (nejen) v ČR [online]. *D-report*, 2019, [cit. 22.3.2019] dostupné z <https://www.dreport.cz/blog/mnohostranna-umluva-o-boji-proti-snizovani-danoveho-zakladu-a-presouvani-zisku-mli-aktualni-stav-nejen-v-cr/>.

¹⁶⁵ PRCHAL, Tomáš a kol., MLI: Česká republika volí minimalistický přístup [online]. *KPMG – Daňové a právní aktuality*, 2017, [cit. 15.2.2019] dostupné z <https://danovky.cz/cs/mli-ceska-republika-voli-minimalisticky-pristup>.

¹⁶⁶ OECD, *MLI Matching Database* [online]. pozice České republiky vzhledem k MLI, 2019, [cit. 3.3.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-czech-republic.pdf>.

smlouvám neaplikovat. Dále jsou součástí minimálního standardu pravidla pro efektivnější řešení sporů dohodou (dispute resolution)¹⁶⁷.

Senát již, jak bylo výše zmíněno, souhlas s ratifikací dal 20. prosince 2018, ratifikační proces tedy závisel v době psaní této práce na rozhodnutí pléna PS ve druhém čtení. Ač například rozpočtovému výboru tento návrh přikázán nebyl, přesto se jím zabýval a doporučil jeho ratifikaci, lze proto předpokládat jeho přijetí. Dle informací od zpravodaje tohoto zákona, by druhé čtení mělo proběhnout mezi květnem a červnem 2019 a dále, jelikož se jedná o prezidentskou smlouvu, bude k účinnosti ještě nutný podpis prezidenta republiky¹⁶⁸.

6.8. Praktické dopady na ČR

Faktické dopady bude možné zhodnotit, až tento nástroj začnou finanční úřady využívat. Do této doby lze spekulovat, že potenciálně naroste možnost boje finančních úřadů bojovat s agresivním daňovým plánováním založeným na neoprávněném přístupu k smlouvám o zamezení dvojího zdanění a umělému vyhnutí se vzniku statusu stálé provozovny. Dle mého názoru by svědomitá práce finančních úřadů byla silnou motivací, aby transakce a ekonomické uspořádání daňových subjektů mělo reálný hospodářský základ, a pokud tento nástroj bude používán pouze na zřejmé excesy, využívající mezery v právu, zlepší v konečném důsledku systém výběru daní. Při svévolné aplikaci, kdy každý subjekt bude považován za daňového agresora či neplatiče bude však významně narušen princip právní jistoty. V konečném důsledku by v případě extenzivního výkladu byla významně poškozena konkurenceschopnost českého trhu jako celku, neboť by vstup na něj byl spojen s neúměrnými náklady a rizikem. Již zmíněná problematika právní jistoty bude však nepochybně mírně narušena, jelikož toto GAAR včetně korektivu v podobě PPT pracuje s neurčitými právními pojmy, pro jejíž výklad by bylo vhodné vydat metodické pokyny¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Srov. s již zmíněným případem, kdy došlo ke sporu ohledně výkladu daňové smlouvy mezi Rakouskem a Německem, řešení sporu postupem dle smlouvy nevedlo k výsledku, nakonec rozhodoval Evropský soudní dvůr na základě arbitrážní dohody, která ESD ve spojení se SFEU dala příslušnost.

¹⁶⁸ KUBEŠ, Jan, *Mnohostranná úmluva o boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků (MLI) – aktuální stav (nejen) v ČR* [online], *D-report*, [cit. 26.3.2019] dostupné z <https://www.dreport.cz/en/blog/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-base-erosion-and-profit-shifting-mli-current-situation-not-only-in-the-czech-republic/>.

¹⁶⁹ Výkladově si právnická obec bude muset počkat na soudní rozhodnutí, které výkladem překlene otázku, zdali je GAAR a PPT totožný institut, nebo zda se oba koncepty odlišují. Jak bylo již dříve zmíněno, pokyny ministerstev nejsou pro daňové subjekty právně závazné.

Vzhledem ke skutečnosti, že MLI byla v platnosti v době psaní tohoto odstavce již přes půl roku a její existence nebyla od vstupu v platnost znovu reflektována ani v médiích, lze dospět ke třem závěrům: prvním z nich je, že v ČR nedochází k obcházení daňové povinnosti prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění. Druhým závěrem je, že se tak děje, protože finanční úřady nemají kapacitu postihnout takovéto přeshraniční agresivní daňové optimalizace a podvody, které stojí na užívání neoprávněných výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění. Třetím (a dle mého názoru nejpravděpodobnějším) závěrem je, že finanční úřady k postihování takového jednání užívají jiných institutů než MLI. Dle informací z Ministerstva financí preferuje finanční správa při postihování takovýchto nedovolených daňových optimalizací užívání institutu zneužití práva.

Institut zneužití práva byl během psaní této práce vytvořen pro daňovou oblast pouze judikatorně, avšak těsně před uzávěrkou přijala Poslanecká sněmovna ČR návrh daňového balíčku pro rok 2019, když přehlasovala návrh Senátu ČR, který obsahoval právě tento institut zneužití práva v zákonné podobě¹⁷⁰.

6.9. Komparace implementace Mnohostranného nástroje vybranými státy OECD

29. ledna 2019 uložilo Irsko ratifikační instrument, čímž se 1. února spustila tři měsíční lhůta pro platnost. Jelikož Irsko bylo v minulých letech z hlediska mezinárodního zdanění velice často skloňovanou zemí, bude zajímavé sledovat v příštích měsících vývoj v přístupu daňových autorit v této zemi sv. Patrika.

Je důležité mít na zřeteli, že všechny státy nepřistoupily k MLI ve stejné míře a proto v ostatních státech, kde došlo k implementaci, může mít mnohem větší praktický dopad na správu daní. V některých případech MLI podstatně změnilo znění dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění, například v sousedním Polsku a Slovensku byla v době psaní této práce již účinná¹⁷¹. Z tohoto důvodu bude pro hlubší poznání tohoto

¹⁷⁰ V této oblasti by podnětem k dalšímu zkoumání mohlo být zasazení daňového balíčku pro rok 2019 do kontextu dvojího zdanění, neboť tato novela daňových zákonů vrhá nové světlo na celou tuto oblast aplikace pravidel proti zneužití práva v České republice.

¹⁷¹ KUBEŠ, Jan, Mnohostranná úmluva o boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků (MLI) – aktuální stav (nejen) v ČR [online], *D-report*, [cit. 26.3.2019] dostupné z <https://www.dreport.cz/en/blog/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-base-erosion-and-profit-shifting-ml-i-current-situation-not-only-in-the-czech-republic/>.

Mnohostranného nástroje nutné sledovat dění v ostatních zemích OECD. Užitečným nástrojem pro porovnávání implementace a znění jednotlivých smluv je MLI Matching Database od OECD¹⁷².

¹⁷² OECD, MLI Matching Database [online], 2019, [cit. 10.1.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>.

Závěr

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou přínosné jak pro samotné daňové poplatníky, tak pro smluvní státy, neboť v důsledku jejich uzavření se státy stanou atraktivnějšími pro investory kvůli stabilnímu daňovému prostředí. Jak bylo nastíněno v této práci, samotné smlouvy představují riziko pro zneužití práva a tím důsledkem například může dojít k dvojímu nezdanění, se kterým bojují iniciativy, jako BEPS. Právě tyto iniciativy, které se promítly do přijetí MLI nebo novely daňového práva v ČR v podobě daňového balíčku pro rok 2019 (sněmovní tisk 80/2019 Sb.), budou v blízké budoucnosti formovat směřování rozhodování soudů a teorie finančního práva.

K velice podstatné změně došlo v samotném znění Modelové smlouvy OECD mezi lety 2014 a 2017. Tato změna ovlivnila i koncept stálé provozovny, jako jednotky zdanění daňových nerezidentů. Tradiční formalistický přístup, kde byly využívány specifické výjimky a hybridní nesoulady na základě jednoho jediného ustanovení Modelové smlouvy OECD a státy měly omezené možnosti touto postupem zabránit, je minulostí za předpokladu, že dané státy přijaly opatření proti těmto praktikám. Změna jistě potřebná byla, i vzhledem k množství skandálů z posledních let, kdy velké korporace měly často minimální efektivní míru zdanění, ačkoliv jim plynuly z území EU příjmy v řádek stovek milionů až miliard dolarů. Nyní nastává otázka, jak a kdy se k aplikaci těchto pravidel postaví finanční úřady a zdali nebudou tato pravidla zneužívána ke škodě daňových poplatníků. Je totiž nebezpečné, když je institut zneužití práva využíván s použitím extenzivního výkladu.

Koncept stálé provozovny prodělal zásadní změnu v důsledku rozvoje technologií, přičemž lze s vysokou mírou pravděpodobnosti očekávat významné změny, například ve vzniku digitální stálé provozovny. Nedávná rozhodnutí ze sousedních zemí ukázala, že i zaměstnanec pracující z domova může dát vzniknout stálé provozovně.

Z tohoto vývoje je zřejmé, že mnohem větším problémem než dvojí zdanění se stalo dvojí nezdanění a obcházení daňové povinnosti. Na tyto negativní jevy byl v minulých několika letech soustředěn zrak daňových autorit, kdy množství států přijalo opatření proti zneužívání práva. Hypotéza uvedená v úvodu, že vývoj v oblasti daňových smluv směřuje spíše k zamezení dvojího nezdanění, se potvrdila.

Jsem přesvědčen, že koncept zneužití práva není ani žádoucí, ani elegantní, ale postihnout veškeré jednotlivé případy právními předpisy, či mezinárodními smlouvami

je v praxi nemožné. Vzhledem ke skutečnosti, že daně jsou odvěkou metodou politického boje a konkurence, dokonalá spravedlnost v daních je podle mého názoru ambiciózní, avšak nerealizovatelnou myšlenkou.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a koncept stálé provozovny jsou prostředky, jak nalézt cestu k dílčímu řešení, které vyhoví státům i daňovým subjektům při určování daňové povinnosti. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jak praxe ukazuje, svoji tradiční úlohu plní. Zabraňují, aby příjmy daňových subjektů byly zdaněny vícekrát.

Seznam zkratek

- ATAD – Směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem
- BEPS – Snižování daňového základu a přesun zisku
- CCCTB – společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob
- CCTB – společný konsolidovaný základ daně
- CJEU – Evropský soudní dvůr
- ČR – Česká republika
- DTC – Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění od OECD
- DTT – Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění od OECD
- EAS – řízení o závazném posouzení
- ESD – Evropský soudní dvůr
- EU – Evropská unie
- GAAR – Obecné pravidlo proti zneužití (práva)
- Komentář – Komentář k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění
- LOB – omezení výhod
- MLI – Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám
- Mnohostranný nástroj – Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám
- Modelová smlouva – Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění od OECD
- NSS – Nejvyšší správní soud
- OECD – Organizace pro Ekonomickou Spolupráci a Rozvoj
- OSN – Organizace Spojených národů
- PE – Stálá provozovna
- PPT – Test prvotního účelu, též test hlavního účelu
- SFEU – Smlouva o fungování Evropské unie
- SZDC – Smlouva o zamezení dvojího zdanění
- USA – Spojené státy americké
- ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Přehled použité literatury a pramenů

Odborné publikace a periodika

1. Bakeš, M.; Karlíková, M.; Kotáb, P.; Marková, H. a kol. Finanční právo. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7.
2. BARDOPOULOS, Anne Michele. eCommerce and the Effects of Technology on Taxation Springer. International Publishing Switzerland, ISBN 978-3319154480.
3. DJANANI, Christiana. Internationales Steuerrecht. 2. vydání, Vídeň: Linde, 1998,
4. GASSNER, Wolfgang. Die Zukunft den Internationalen Steuerrechts. Vídeň, Linde, 1999, ISBN 978-3707328851.
5. GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 7. vydání, Praha, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017, ISBN 978-80-7380-652-1
6. GÖRL, Maximilian. Vogel/Lehner DBA. Mnichov: C.H.Beck, 2003, ISBN 978-3-406-48373-8.
7. KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, ISBN 978-80-7552-935-0.
8. KHOONMING, Ho, Yusheng Jiang, Conrad Turley, David Chamberlain, Mario Petriccione. A New Dawn for the International Tax systém. Amsterdam: IBDF, 2017, ISBN 978-90-8722-390-8.
9. KLEIN Štěpán, ŽÍDEK Karel. Mezinárodní daňové plánování. Praha: Grada Publishing, 2002, ISBN 80-247-0563-X.
10. KLEIN, Štěpán, Daňové ráje ... aby nebyly daňovým peklem. Sagit, Praha 1998, ISBN 80-7208-074-1.
11. LANG, Michael. Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law. Vídeň: Kluwer Law International, 2010, ISBN 978-9041133762.
12. MALENOVSKÝ, Jiří. Mezinárodní právo veřejné: obecná část. Brno: Masarykova univerzita, 1997. ISBN 80-210-1536-5.
13. NAOKI, Oka, Court Ruling on Whether the Warehouse of an Online Sales Business Constitutes a Permanent Establishment. International Transfer Pricing Journal, květen/červen 2016.

14. NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. aktualizované vydání, vyd. Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7478-626-6.
15. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version. Amsterdam: IBDF Publications BV, 2003, ISBN 90-76078-54-8.
16. OECD. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění, 2014, Paříž: OECD Publishing.
17. OECD. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění. 2017, autorský překlad
18. OECD. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paříž, ISBN 978-92-64-24121-3,
19. OECD. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paříž: OECD Publishing, ISBN 978-92-64-24121-3.
20. OECD. Update to the Model Tax Convention (autorský překlad). 2017
21. RAJALA, Katja, Blum/Seiler (Eds.). Preventing Treaty Abuse. 2016, Mnichov: Linde Verlag, ISBN 978-3707335422.
22. RAMUSSEN, Mogens. International Double Taxation. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011, ISBN 978-90-411-3410-3
23. RUST, Alexander. Double Taxation withing the European Union. Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2011.
24. SKALICKÁ, Hana, Mezinárodní daňové vztahy. 3. vydání, Praha, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2016, ISBN 978-80-7552-400-3.
25. SOJKA Vlastimil a kol. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, ISBN 978-80-7552-689-2.
26. SOJKA Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, ISBN 97-88074780356.
27. SONNENFELS Joseph von. Grundsätze der Polizei: Handungs und Finanzwissenschaft. Vídeň: Grobett, 1764.
28. ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 7. vydání, Praha, Leges, 2018, ISBN 978-80-7502-274-5.

29. VEBER, Václav. Dějiny sjednocené Evropy. Praha: Nakladatelství Lidové noviny, 2004, ISBN 978-80-7422-183-5.
30. VOGEL Klaus. Treatise on Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, 2015.
31. VOGEL, Klaus. Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm. 1965.
32. WASSERMAYR, Franz, Doppelbesteuerung OECD-Musterabkommen Kommentar. Mnichov: C. H. Beck, 2004, ISBN 978-3707306897.

Právní předpisy

1. Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků (MLI), 2017. Publikováno rovněž jako sněmovní tisk č. 264/0.
2. NIZOZEMSKÉ KRÁLOVSTVÍ, Dekret Generálního finančního ředitelství, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 [online]. 20.listopadu 2000, IFZ2000/1293M, [cit. 19.12.2018] dostupné z <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2000-642.html>.
3. POSLANECKÁ SNĚMOVNA ČESKÉ REPUBLIKY, Sněmovní tisk 264/0, část č. 1/12 Úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu, 2018.
4. SMĚRNICE RADY 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění pozměňovacích aktů [online]. 2011, [cit. 3.12.2018], dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2015/121/oj>.
5. Smlouva mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, Sbírka mezinárodních smluv č. 5/2017 z 21.12.2016, publikovaná pod 5/2017 Sb. m. s.
6. Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
7. Smlouva mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 102/2012 Sb. m. s.).

8. Smlouva mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.
9. Smlouva o fungování Evropské unie.
10. Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskem.
11. TŘETÍ ŘÍŠE, První nařízení o přenosu pravomoci na finanční úředníky z 24. ledna 1935, publikované v Říšském zákoníku.
12. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.
13. Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
14. Vídeňská úmluva o smluvním právu č. 15/1988 Sb. m. s.
15. Zákon 586/1992 Sb, o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů.
16. Zákon č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník.
17. Zákon č. 445/1991 Sb. Živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů.
18. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

1. AKONT. Evropský parlament schválil směrnice CCTB a CCCTB [online]. 2018, [cit. 30.3.2019] dostupné z https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_2256-evropsky-parlament-schvalil-smernice-cctb-a-ccctb/0.
2. BAŇKA, Václav. Závazné posouzení pro stálé provozovny [online]. Daňové a právní aktuality KPMG, 2017, [cit. 30.1.2019] dostupné z <https://danovky.cz/cs/zavazne-posouzeni-pro-stale-provozovny>.
3. C.H.BECK, Dvojí zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu [online]. Právní zpravodaj 94/2019, [cit. 21.3.2019] dostupné z <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nrptembrhfxa6s7he2a&tocid=nrptembrhfxa6s7he2a>.
4. CORWIN Manal a kol., KPMG analysis: Multilateral instrument implementing the treaty-related BEPS provisions [online], 2017, [cit. 29.3.2019] dostupné z <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2017/06/tnf-kpmg-analysis-mli-implementing-treaty-related-beps.html>.

5. ČESKÁ TELEVIZE. Komise posílá Irsko k soudu, nevymohlo od Apple nelegální daňovou výhodu [online]. 2016, [cit. 20. 12. 2018] dostupné z <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2262748-komise-posila-irsko-k-soudu-nevymohlo-od-apple-nelegalni-danovou-vyvodu>.
6. ČR, Sněmovní tisk 52/0, část č. 5/7, Sml. mezi ČR a Rep. Kosovo o zamezení dvojímu zdanění [online]. [cit. 15. 2. 2019] dostupné z <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=133281>.
7. DIMITROV, Melanie. A „Home Office“ May Constitute a Permanent Establishment [online], Wolf Theiss International Tax Newsletter Austria, č.4/2017, 2017, [cit. 26. 3. 2019] dostupné z <https://s3.amazonaws.com/documents.lexology.com/808fe0aa-8e10-42ed-b079-8f971000e6ca.pdf>.
8. EVROPSKÁ UNIE. Seznam nespolupracujících jurisdikcí v daňových věcech [online]. 2019, [cit. 25.3.2019] dostupné z <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#>.
9. Evropská unie. Taxation [online]. Europa.eu, [cit. 4.12.2018] Dostupné na https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en
10. EY. Multilateral Instrument-BEPS, Tax Flash [online], 2017, [cit. 4.3.2019] dostupné z [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/\\$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-instrumento-multilateral-beps-ing/$FILE/ey-instrumento-multilateral-beps-ing.pdf).
11. FRELICH, Rostislav. MLI: Jak a kdy budou modifikovány smlouvy o zamezení dvojímu zdanění?. Epravo.cz [online], 2017, dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/mli-jak-a-kdy-budou-modifikovany-smlouvy-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-106346.html>.
12. Fučík a partneři. Stálá provozovna – definice, vznik, zdanění – 2. díl [online]. 2010, [cit.14.3.2019] dostupné z <https://www.fucik.cz/publikace/stala-provozovna-definice-vznik-zdaneni-2-dil/>.
13. GENERÁLNÍ KONZULÁT ČESKÉ REPUBLIKY V HONGKONGU, Česká republika a Hongkong podepsaly smlouvu o zamezení dvojího zdanění [online], 2011, [cit. 25.3.2019] dostupné z

- https://www.mzv.cz/hongkong/cz/obchod_a_ekonomika/aktuality_z_ekonomickeh_o_useku/ceska_republika_a_hongkong_podepsaly_1.html.
14. KAHN, Jeremy. Google's 'Dutch Sandwich' Shielded 16 Billion Euros From Tax [online]. Bloomberg, 2018, [cit. 12.1.2019] dostupné z:
<https://www.bloomberg.com/news/articles/2018-01-02/google-s-dutch-sandwich-shielded-16-billion-euros-from-tax>.
 15. KLEZL Tomáš. Tchajwanský zástupce musel odejít z jednání s ministryní Novákovou - vadil Číňanům [online]. Aktuálně.cz, 2019, [cit. 29.3.2019] dostupné z <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/tchaj-wansky-zastupce-musel-odejit-z-jednani-s-ministryni-no/r~a31742e6515311e9b9980cc47ab5f122/?redirected=1553860568>.
 16. KRISHNA, Vern, Income Tax Law [online]. 2. vydání, Toronto: Irwin Law Inc., 2012, [cit. 18.3.2018] dostupné z https://www.irwinlaw.com/economic_double_taxation.
 17. KUBEŠ, Jan, Mnohostranná úmluva o boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků (MLI) – aktuální stav (nejen) v ČR [online], D-report, [cit. 26.3.2019] dostupné z <https://www.dreport.cz/en/blog/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-base-erosion-and-profit-shifting-mli-current-situation-not-only-in-the-czech-republic/>.
 18. KYSELÁK Pavel, Nová smlouva se Srbskem a Černou horou [online]. Daně a právo v praxi 2006/3, 2006, [cit. 23.12.2018] dostupné z <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d387v363-nova-smlouva-se-srbskem-a-cernou-horou/>.
 19. MCDERMOTT, Matt. European Commission withdraws ECJ case against Ireland after €13.1 billion Apple tax is recovered [online]. The Journal.ie, 2018, [cit. 3.12.2018] dostupné z <https://www.thejournal.ie/european-commission-apple-tax-court-case-4293555-Oct2018/>.
 20. MINISTERSTVO FINANCÍ České Republiky. Přehled platných smluv [online]. 2019, [cit. 20.3.2019] dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.
 21. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [online], Paříž, OECD Publishing, [cit. 14.3.2019] dostupné z <https://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

22. OECD. 2017 Update Model Tax Convention [online]. 2017, [cit. 15.2.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.
23. OECD. Commentary on article 5: concerning the definition of permanent establishment [online]. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, Paříž: OECD Publishing, 2014, [cit. 26.11.2018] dostupné z https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-39-en.
24. OECD. MLI Matching Database [online]. pozice České republiky vzhledem k MLI, 2019, [cit. 3.3.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-czech-republic.pdf>.
25. OECD. OECD invites public input on the possible solutions to the tax challenges of digitalisation [online]. 2019, [cit. 27.3.2019] dostupné z <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>.
26. OECD. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment [online]. 2001, [cit. 15.3.2019] dostupné z <https://doi.org/10.1787/9789264184527-en>.
27. PRCHAL, Tomáš a kol., MLI: Česká republika volí minimalistický přístup [online]. KPMG – Daňové a právní aktuality, 2017, [cit. 15.2.2019] dostupné z <https://danovky.cz/cs/mli-ceska-republika-voli-minimalisticky-pristup>.
28. STADLER, Eva. First Arbitration Procedure Under a Double Tax Treaty Decided by the ECJ [online]. Wolf Theiss International Tax Newsletter Austria, duben 2017, [cit. 26.3.2019] dostupné z <https://s3.amazonaws.com/documents.lexology.com/808fe0aa-8e10-42ed-b079-8f971000e6ca.pdf>
29. TOMAN Petr, ATAD - opatření proti agresivnímu daňovému plánování [online], KPMG, 2016, [cit. 10.1.2018] dostupné z <https://home.kpmg/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2016/10/atad-opatreni-proti-agresivnimu-danovemu-planovani.html>.
30. TOMANOVÁ, Tereza a kol., Nový návrh zákona má zamezit dvojímu zdanění transakcí s Tchaj-wanem [online]. D-report, 2018, [cit. 25.3.2019] dostupné z <https://www.dreport.cz/blog/novy-navrh-zakona-ma-zamezit-dvojimu-zdaneni-transakci-s-tchaj-wanem/>.

31. VALKAMA, Maria. *The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* [online]. Linde, 2013, [cit. 18.3.2019] dostupné z <https://www.lindeverlag.at/buch/exchange-of-information-for-tax-purposes-5478/b/leseprobe/B03918.pdf>.
32. ZELDIN, Wendy. *Netherlands: Unilateral Decree on Avoidance of Double Taxation Amended Due to Introduction of New Tax on Banks* [online]. Knihovna Kongresu USA, 30. srpna 2012, [cit. 19.12.2018] dostupné z <http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/netherlands-unilateral-decree-on-avoidance-of-double-taxation-amended-due-to-introduction-of-new-tax-on-banks/>.

Soudní rozhodnutí

1. Rozsudek Evropského soudního dvora, Austria vs. Germany, C-648/15 (CJEU 2017) [online], [cit. 26.3.2019] dostupné z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=A4F2A1E8419F0442D9632DBAA815C518?text=&docid=194281&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6427173>.
2. Rozsudek nejvyššího správního soudu, čj. 2 Afs 29/2012-18 z 29. května 2012.
3. SPOJENÉ KRÁLOVSTVÍ, rozsudek High Court of Justice v Halifaxu, C-524/04 z 21. prosince 2004.
4. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, čj. 6 Afs 52/2015-29.
5. Nejvyšší správní soud, rozsudek 6 Afs 52/2015-29 z 27.5.2015.
6. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2017, čj. 2 Afs 166/2016-35, Nové ASPI [online], Wolters Kluwer, [cit. 29.10.2018] dostupné z <https://www.noveaspi.cz/products/lawText/4/341889/1/2?vtextu=166/2016-35#lema0>.
7. Rozhodnutí Evropského Soudního dvora z 14.7.2018, C-440/17, zobrazeno z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=196325&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=914912>.
8. Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie z 14.7.2018, C-440/17.
9. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 1 2000, č. j. 38 Ca 113/99-33.

Ostatní zdroje

1. E-mailová komunikace s poslancem Jiřím Kobzou.

2. ISENSEE, Josef. Zweckverband oder Wertegemeinschaft. Frankfurter Allgemeine Zeitung, č. 12 z 15. 1. 2007.
3. NERUDOVÁ, Danuše. Od křížení hrachu k reformě daní. Hospodářské noviny, číslo 003, 4.-6. ledna, 2019.
4. Osobní konzultace s europoslancem Luděkem Niedermayerem 28. 11. 2018 v Bruselu.
5. TRIEPEL, Heinrich, Völkerrecht und landesrecht [online]. Lipsko: C.H. Hirschfeld, 1899, [cit. 15.1.2018]. Dostupné z <https://archive.org/details/vlkerrechtundla00triegoog/page/n9>.
6. ZEMAN, Miloš, Vyjádření prezidenta ČR z 27.10.2014 v Pekingiu.

Další použitá literatura

1. HENDRYCH, Dušan a kol., Správní právo, 9. vydání, Praha, C.H.Beck, 2016, ISBN 978-80-7400-624-1.
2. IBDF, European Tax Law Handbook, 2017, ISBN 978-90-8722-407-3
3. KARFÍKOVÁ, Marie a Radim BOHÁČ. Considerations about the System of Financial Law and Financial Science. Systém finančního práva: obecná část. Brno:Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7826-0.
4. Khoonming Ho, Yusheng Jiang, Conrad Turley, David Chamberlain, Mario Petriccione, A New Dawn for the International Tax system, IBDF Amsterdam, 2017
5. Michael Lang/Pasquale Pistone/Josef Schuch/Claus Staringer, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 3. vydání, Vídeň 2013
6. OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paříž, ISBN 978-92-64-24121-3.
7. ŠOUŠA, Jirí. Daně a poplatky v 19. století a za Československé republiky v letech 1918- 1938. In: STARÝ, Marek a kol. Dějiny daní a poplatků. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, ISBN 978-80-87109-15-1.

Abstrakt

Dvojitý zdanění příjmů je z hlediska daňových poplatníků nežádoucím fenoménem, kdy nejrozšířenější způsob jeho zamezení jsou bilaterální smlouvy uzavírané mezi státy dle Modelové smlouvy OECD. Obecně podmínkou zdanění je buď daňové rezidentství, nebo existence stálé provozovny, která může nabývat různých podob. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a v nich obsažený koncept stálé provozovny, kterým je tato práce věnována, v posledních letech procházejí dynamickou proměnou kvůli Base Erosion and Profit shifting zprávám (BEPS) i Mnohostrannému nástroji OECD (MLI). Tuto proměnu dokládá v této diplomové práci provedená komparace vybraných ustanovení Modelové smlouvy OECD z roku 2014 a 2017. Tato práce se dále zabývá aktuální otázkou, zda je smyslem současného vývoje daňových smluv zamezení dvojího zdanění, či zamezení dvojímu nezdanění a umělému snižování daňové povinnosti. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jak praxe ukazuje, svoji tradiční úlohu plní. První kapitola se věnuje obecně systému vnitrostátního a mezinárodního zdanění. Kapitola druhá se věnuje problematice dvojího zdanění, metodám jeho zamezení a komparaci verzí Modelové smlouvy OECD z roku 2014 a 2017. Třetí kapitola se zabývá konceptem stálé provozovny, jakožto daňově relevantní přítomnosti daňového nerezidenta. Dokonce i zaměstnanec pracující z domova může dát nově vzniknout stálé provozovně, vzhledem k rozvoji technologií. Problematika výkladu komentářů k Modelové smlouvě OECD je nastíněna v kapitole čtvrté. Kapitola pátá se věnuje problematice vyhýbání se daňové povinnosti, BEPS a konceptu zneužití práva. Kapitola šestá popisuje změny, které MLI přináší pro koncept stálé provozovny, podává zprávu o legislativním procesu a analyzuje dopad, který MLI bude mít na Českou republiku. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a koncept stálé provozovny jsou prostředky, jak nalézt cestu k dílčímu řešení, které vyhoví státům i daňovým subjektům při určování daňové povinnosti.

Klíčová slova

Dvojitý zdanění, stálá provozovna, smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Abstract

Double tax treaties aim to prevent double taxation. Double taxation of income is an undesirable phenomenon from the taxpayers' point of view. The most widespread way of preventing it is through bilateral agreements concluded between states under the OECD Model Agreement. In general, a prerequisite of taxation is either tax residency or the existence of a permanent establishment, which can take various forms. Double taxation treaties and the concept of a permanent establishment in which this master thesis is dedicated, have undergone a dynamic transformation over the past few years due to both Base Erosion and Profit Shifting reports (BEPS) and the Multilateral Instrument by OECD (MLI). This transformation is demonstrated in this thesis by comparing selected provisions of the OECD Model Agreement 2014 and 2017. This thesis addresses the current question of whether the current development of tax treaties is to avoid double taxation or avoid double non-taxation and artificial tax reduction. Double tax treaties, as practice shows, fulfill their traditional role. The first chapter deals with the system of national and international taxation in general. The second chapter deals with the issue of double taxation, methods of its avoidance and comparison of versions of the OECD Model Agreement 2014 and 2017. The third chapter deals with the concept of a permanent establishment as a tax-relevant presence of a non-resident. Even an employee working from a home office can give a rise to a permanent establishment, given the development of technology. The issue of interpreting Commentaries on the OECD Model Agreement is outlined in Chapter Four. Chapter Five deals with tax avoidance, Base Erosion and Profit Shifting and the concept of abuse of law. Chapter Six describes the changes the MLI brings to the permanent establishment concept, reports on the legislative process and analyzes the impact that the MLI will have on the Czech Republic. Double tax treaties and the concept of a permanent establishment are means to find a way to a partial solution that meets needs of both states and taxpayers in determining their tax liability.

Název práce v anglickém jazyce:

Double taxation treaties with particular regard to the concept of a permanent establishment

Key words

Double taxation, permanent establishment, treaties on double taxation