

Univerzita Karlova
právnícká fakulta
katedra finančního práva a financí

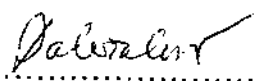
Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího zdanění

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný

Veronika Doležalová
5. ročník, magisterské studium
Leopoldova 2046, Praha 4,
149 00

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze dne 19. červen 2007


.....

Děkuji JUDr. Petru Novotnému za cenné připomínky, odborné vedení a vstřícnost při zpracování diplomové práce „Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího zdanění“.

Dále chci poděkovat všem, kteří mě podporovali v mém úsilí, a přispěli tak ke vzniku této diplomové práce.

Obsah:

Úvod	1
Kapitola 1. Dvojí zdanění	
1.1 Právní základ zdanění	2
1.2 Mezinárodní a vnitrostátní dvojí zdanění	3
1.2.1 Mezinárodní dvojí zdanění	3
1.2.2 Vnitrostátní dvojí zdanění	5
1.3 Prostředky vyloučení nebo omezení dvojího zdanění	5
1.3.1 Vnitrostátní jednostranná opatření	6
1.3.2 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	6
1.4 Metody vyloučení a omezení mezinárodního dvojího zdanění	8
1.4.1 Metoda vynětí (Exemption)	8
1.4.2 Metoda zápočtu (Credit System)	9
1.4.3 Metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů	11
1.5 Charakteristické znaky dvojího zdanění	11
Kapitola 2. Vnitrostátní aspekty dvojího zdanění	
2.1 Zákon o daních z příjmů	12
2.1.1 Osobní daňová příslušnost	12
2.1.2 Věcná daňová příslušnost	15
2.1.3 Zamezení dvojího zdanění	18
2.1.4 Další ustanovení související s dvojím zdaněním	20
2.2 Zákon o správě daní a poplatků	22
2.3 Vnitrostátní dvojí zdanění v České republice	23
Kapitola 3. Mezinárodní aspekty dvojího zdanění	
3.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	25
3.1.1 K historii smluv o zamezení dvojího zdanění	25
3.1.2 Charakteristika smluv o zamezení dvojího zdanění, jejich uzavírání a výklad	27
3.1.3 Vzorové smlouvy OECD a OSN	30
3.1.4 O jednotlivých ustanoveních smluv o zamezení dvojího zdanění	32
3.1.4.1 Osobní a věcný rozsah smlouvy	32
3.1.4.2 Definice	33
3.1.4.2.1 Všeobecné definice	33
3.1.4.2.2 Rezident	34
3.1.4.2.3 Stálá provozovna	35
3.1.4.3 Zdanění příjmů	37
3.1.4.3.1 Příjmy z nemovitého majetku	37
3.1.4.3.2 Zisky podniků	38
3.1.4.3.3 Mezinárodní doprava	39
3.1.4.3.4 Sdružené podniky	39
3.1.4.3.5 Dividendy	40
3.1.4.3.6 Úroky	41
3.1.4.3.7 Licenční poplatky	43
3.1.4.3.8 Zisky ze zcizení majetku	44
3.1.4.3.9 Příjmy ze zaměstnání	45
3.1.4.3.10 Tantiémy	46
3.1.4.3.11 Umělci a sportovci	47
3.1.4.3.12 Penze	47

3.1.4.3.13 Veřejné funkce	48
3.1.4.3.14 Studenti	49
3.1.4.3.15 Ostatní příjmy	49
3.1.4.4 Zdanění majetku	50
3.1.4.5 Vyloučení dvojího zdanění	51
3.1.4.6 Zákaz diskriminace	52
3.1.4.7 Řešení případů dohodou	53
3.1.4.8 Výměna informací	54
3.1.4.9 Závěrečná ustanovení	55
3.1.5 Některé závěry ze srovnání smluv o zamezení dvojího zdanění	56
3.1.5.1 Srovnání české vzorové smlouvy a Vzorové smlouvy OECD	56
3.1.5.2 Zvláštní ustanovení některých smluv	58
3.2 Ostatní mezinárodní smlouvy a další právní předpisy	62
Závěr	66
Seznam použitých pramenů	71
Seznam příloh	73
Příloha č. 1 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1.1. 2007	74
Příloha č. 2 Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	76
Příloha č. 3 Přehled časových lhůt a přehled sazeb srážkových daní pro zdaňování ve státě zdrojů	97
Příloha č. 4 Příklady použití jednotlivých metod vyloučení dvojího zdanění	100

Úvod

Zvolené téma předkládané diplomové práce náleží svou povahou k problematice dvojího zdanění. Přestože o dvojím zdanění je na knižním trhu nedostatek odborné literatury, skutečností zůstává, že především mezinárodnímu dvojímu zdanění věnuje velkou pozornost podnikatelská veřejnost, zejména důvodům jeho vzniku a odstraňování. Tento typ zdanění působí negativně na mezinárodní ekonomické vztahy, nepřímo ovlivňuje výkon státní suverenity a ekonomický rozvoj států tím, že snižuje příjmy, případně zvyšuje náklady, čímž se snižují podnikatelské zisky a konkurenceschopnost mezinárodních podnikatelských subjektů. Z hlediska podnikání jsou daně jedním z nákladů a snaha o jejich snížení je tedy přirozeným zájmem každého podnikatele.

Otevření české ekonomiky mezinárodní konkurenci patří k základním cílům aktivity České republiky v mezinárodním společenství, a je proto zapotřebí poskytnout podnikatelům záruky v daňové oblasti. V současné době tomu Česká republika velmi významně napomáhá uzavíráním smluv o zamezení dvojího zdanění.

Splnit všechna očekávání v naznačeném směru nicméně není snadnou záležitostí a předkládaná práce se o tom snaží informovaného čtenáře přesvědčit.

Obsahem první kapitoly je nástin některých teoretických východisek dvojího zdanění, jenž je navržen pomocí charakteristických znaků, které lze zjistit studiem dostupných pramenů a právních předpisů.

Druhá kapitola se věnuje vnitrostátním aspektům dvojího zdanění rozбором osobní a věcné daňové příslušnosti a dalších ustanovení právních předpisů souvisejících s dvojím zdaněním.

Třetí kapitola se zabývá mezinárodními aspekty dvojího zdanění se zaměřením na smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V závěru jsou shrnuty dosažené poznatky o zpracovaném tématu.

V seznamu použitých pramenů jsou uvedeny zdroje, ze kterých jsem vycházela při zpracování předkládané práce.

Kapitola 1. Dvojí zdanění

1.1 Právní základ zdanění

Právo státu ukládat daně je součástí výkonu státní suverenity. Jelikož každý stát ukládá daňové povinnosti nezávisle na ostatních státech, jsou daňové systémy jednotlivých států často odlišné. Liší se povaha a druhy daní, výše daňového zatížení, daňové řízení, způsoby placení, zajištění a splatnosti daní, důsledky vyplývající z neplnění daňových povinností i promlčení práva státu požadovat placení daně. Tyto rozdílnosti jsou výsledkem různého společenského, hospodářského a právního řádu, různého stupně dosaženého hospodářského rozvoje, historického vývoje a tradice.¹

Právní základ zdanění a rozsah daňové povinnosti je dán vztahem ke státnímu území. Tento vztah vzniká buď mezi státem a poplatníkem (tj. osobou, která má příjem) nebo státem a předmětem daně (příjem, majetek). Předpokladem vzniku daňové povinnosti je v každém případě určitý vztah povinné osoby (poplatníka) nebo předmětu daně (příjmu, majetku, právního jednání) k státnímu území.

Ve vztahu státu a poplatníka jde o tzv. *osobní daňovou příslušnost*. Tento vztah je založen u fyzické osoby tehdy, má-li na území státu bydliště, byt nebo se na území státu zdržuje po určitou minimální dobu.² Státní občanství není zpravidla rozhodující pro určení osobní daňové příslušnosti.³ U právnické osoby je osobní daňová příslušnost dána tím, že má na území státu své sídlo, místo skutečného vedení, je zde registrována nebo vykonává převážnou část své činnosti. Fyzické a právnické osoby, které podléhají na území státu zdanění na základě osobní daňové příslušnosti (bydliště, pobyt, sídlo), jsou tzv. *daňovými tuzemci* (residents), všechny ostatní osoby jsou tzv. *daňovými cizozemci* (non residents). Fyzické a právnické osoby jsou *daňovými tuzemci* státu, ve kterém splňují podmínky osobní daňové příslušnosti. Všechny ostatní osoby jsou *daňovými cizozemci* z hlediska daňového práva tohoto státu.

¹ Srov. Aleš (1993, s. 15 – 16)

² Viz dále v kap. 2.1.1

Daňoví tuzemci podléhají tzv. *neomezené daňové povinnosti* (unlimited tax liability), což znamená, že předmětem zdanění jsou veškeré příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů a případně i veškerý majetek ležící v tuzemsku i v cizině. Daňoví cizozemci podléhají pouze tzv. *omezené daňové povinnosti* (limited tax liability), která se vztahuje pouze na jejich příjmy z tuzemských zdrojů. V praxi se pak hovoří o *státu bydliště* či *sídla* (state of residence), jehož je poplatník daňovým tuzemcem, a o *státu zdroje* (state of source), ve kterém je zdroj příjmu nebo majetek. Zde dochází k uplatnění tzv. *věcné daňové příslušnosti*, která vyplývá ze vztahu státu a předmětu daně. Stát zde využívá svého práva zdanit příjem vznikající na jeho území (nebo majetek zde se nacházející).⁴

Daňová příslušnost (*daňový domicil*) rozhoduje o rozsahu daňové povinnosti. Podmínky osobní a věcné daňové příslušnosti a z toho vyplývající rozsah neomezené nebo omezené daňové povinnosti nejsou upraveny ve všech státech jednotně. Jedním z důsledků tohoto stavu je existence dvojího zdanění.

1.2 Mezinárodní a vnitrostátní dvojí zdanění

Dvojí zdanění se definuje jako situace, kdy se stejný předmět daně (příjem, majetek) podrobuje dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy.⁵

U dvojího zdanění se rozlišuje mezinárodní dvojí zdanění a vnitrostátní dvojí zdanění. O mezinárodní dvojí zdanění se jedná tehdy, jestliže určitý příjem téže osoby (téhož příjemce) je zdaněn ve dvou nebo více státech. Vnitrostátní dvojí zdanění vzniká naopak v rámci daňové legislativy jednoho státu.

1.2.1 Mezinárodní dvojí zdanění

U mezinárodního dvojího zdanění je zejména věnována pozornost důvodům jeho vzniku. Jelikož každý stát zakládá svůj daňový systém na

³ Daňové předpisy USA ukládají daňové povinnosti státním občanům USA, i když mají bydliště nebo pobyt v cizině, viz Sojka (2006, s. 13)

⁴ Srov. Kudlík (1994, s. 9)

⁵ Viz Sojka (2006, s. 29)

současné aplikaci osobní a věcné daňové příslušnosti, zdaňuje tedy jak všechny příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů a veškerý majetek svých daňových tuzemců, tak i všechny příjmy, jejichž zdroj je na území státu, ať je příjemce daňovým tuzemcem tohoto státu či je daňovým cizozemcem a veškerý majetek nacházející se na jeho území. V důsledku současné aplikace osobní a věcné daňové příslušnosti dochází k překrývání daňových soustav dvou i více států, jehož výsledkem je mezinárodní dvojí zdanění, tj. zdanění téhož příjmu téže osoby současně ve dvou i více státech (ve státě příjemce a ve státě zdroje).

Jiným důvodem vzniku mezinárodního dvojího zdanění je nejednotná úprava podmínek osobní a věcné daňové příslušnosti v jednotlivých státech. U jedné a téže osoby tak může dojít ke vzniku osobní daňové příslušnosti současně ve dvou státech (*dvojitá daňová domicil*). Například fyzická osoba má v jednom státě trvalé bydliště, v druhém státě se zdržuje trvale nebo po určitou minimální dobu a případně v dalším státě má ke své dispozici stálý byt. Právnícká osoba může být považována za daňového tuzemce v jednom státě proto, že má v tomto státě sídlo, v druhém státě je její skutečné vedení, nebo je zřízena podle práva tohoto státu.

V důsledku rozdílné právní úpravy věcné daňové příslušnosti může být původem mezinárodního dvojího zdanění nesejná definice zdroje příjmu v různých státech. Například zdroj příjmu z využívání práv (licenčních poplatků za využívání patentů) se podle práva jednoho státu považuje za umístěný ve státě bydliště nebo sídla dlužníka poplatků, podle práva druhého státu se považuje za umístěný ve státě, ve kterém se právo (patent) využívá.⁶

Je zřejmé, že nejčastějším případem mezinárodního dvojího zdanění je současné zdanění téhož příjmu téže osoby ve státě bydliště (sídla) příjemce a ve státě zdroje příjmu.

Mezinárodní dvojí zdanění působí negativně na mezinárodní ekonomické vztahy a ekonomický rozvoj států tím, že snižuje příjmy, případně zvyšuje náklady, čímž se snižují podnikatelské zisky a konkurenceschopnost mezinárodních podnikatelských subjektů.

⁶ Srov. Aleš (1993, s. 18 – 19)

1.2.2 Vnitrostátní dvojí zdanění

Problematika dvojího zdanění může existovat i uvnitř téhož státu. Rozlišuje se vnitrostátní dvojí zdanění u téhož poplatníka a dvojí zdanění téhož příjmu u různých poplatníků.⁷

V některých státech (např. ve státech s federálním uspořádáním) je běžné dvojí zdanění kvůli víceúrovňové organizaci daňových výnosů. Příjem je zatěžován daní na centrální úrovni státu a zároveň daní z nižších územně správních jednotek. Takovéto dvojí zdanění, které vyvolává vícenásobnou daňovou povinnost u téhož poplatníka, se označuje jako *dvojí zdanění právní*.

Ke dvojímu zdanění téhož příjmu u různých poplatníků dochází obvykle v případě kapitálových společností. Zde dochází ke dvojímu zdanění zdaněním dividend, resp. podílů na ziscích společností, které byly již jednou zdaněny daní z příjmů právnických osob. Jelikož se toto zdanění nesetkává u jednoho poplatníka a daňové povinnosti jsou uloženy dvěma nebo více poplatníkům, označuje se jako *dvojí zdanění ekonomické*.⁸

Jelikož propojení kapitálových společností podporuje obchodní spolupráci, považuje se dvojí zdanění zisků kapitálových společností za nežádoucí a pod tlakem mezinárodní konkurence podmínek pro investory je postupně omezováno. V některých státech proto existují daňová opatření, která toto dvojí a vícené zdanění za určitých podmínek vylučují nebo zmírňují.⁹

1.3 Prostředky vyloučení nebo omezení dvojího zdanění

Důsledkem mezinárodního i vnitrostátního dvojího zdanění je situace, v které výsledné daňové břemeno je nepřiměřeně vysoké, čímž odrazuje poplatníka od rozvoje svého podnikání. Státy se proto pokouší dvojímu zdanění zabránit nebo alespoň jeho dopady zmírnit, a to dvěma základními způsoby –

⁷ Vnitrostátní dvojí zdanění v České republice viz dále v kap. 2.1.4

⁸ Srov. Sojka (2006, s. 29 – 30)

⁹ V Řecku je rozdělený zisk kapitálové společnosti zdaněn pouze v rukou společníka, společnost sama zdaněna není. U společnosti je zdaněn pouze nerozdělený zisk. Viz Aješ (1993, s. 17)

přijetím vnitrostátních jednostranných opatření a sjednáváním mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.¹⁰

1.3.1 Vnitrostátní jednostranná opatření

Vnitrostátní jednostranné opatření znamená, že skutečnost, že příjem rezidenta určitého státu byl zdaněn v zahraničí, tento stát nějakým způsobem zohlední ve svých daňových zákonech. Může se tak učinit především vynětím zahraničních příjmů ze zdanění nebo započtením daně zaplacené v zahraničí.¹¹ Zde se jedná o vnitrostátní jednostranné opatření státu rezidenta. Vnitrostátní jednostranné opatření může provádět i stát zdroje příjmu, jestliže se vzdá zdanění příjmu plynoucího rezidentovi jiného státu. Jsou to např. úlevy zahraničním příjemcům licenčních poplatků, úroků nebo dividend. Z těchto úlev mají prospěch i tuzemské subjekty, neboť cena licence nebo úvěru může pak být pro ně nižší, nebo mohou motivovat zahraniční investory, aby investovali právě ve státě zdroje, který tyto úlevy poskytuje.

Vnitrostátní jednostranné opatření v každém případě není pro stát, který ho uplatňuje, příliš výhodné, neboť se jím vzdává části svého daňového výnosu z daného příjmu, aniž by byla zajištěna reciprocita ze strany kteréhokoli jiného státu, a tím zaručeno stejné zacházení s rezidenty tohoto státu v zahraničí. Dále takovéto opatření nemůže zabránit vzniku dvojího zdanění v důsledku rozdílné úpravy základních pojmů v jednotlivých zemích (např. zabránit tomu, aby byla jedna osoba považována za daňového tuzemce ve více státech). Proto se státy snaží uzavírat mezinárodní smlouvy, které odstraňují zmíněné nedostatky jednostranných opatření tím, že jejich nevýhody rovnoměrně rozdělují mezi smluvní státy a zaručují jednotný výklad používaných pojmů.

1.3.2 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví jednoznačná pravidla, podle nichž se právo na vybírání daně vyhradí buď pouze jednomu

¹⁰ Srov. Kudlík (1994, s. 11)

¹¹ O metodách vyloučení mezinárodního dvojího zdanění viz dále v kap. 1.4

státu, nebo se státy o daňový výnos v dohodnutém poměru rozdělí. Smlouvou o zamezení dvojího zdanění se smluvní státy zavazují ve smlouvou vymezených případech vzdát se práva požadovat placení daně uložené na základě vnitrostátního daňového zákona. Existující daňové zdroje se ve smlouvách rozdělují mezi státy tak, že je určeno, který ze smluvních států je oprávněn domáhat se placení daně z určitého zdroje příjmu nebo z majetku; tedy zda je toto právo přiznáno státu, kde má poplatník bydliště nebo sídlo, resp. kde se nalézá jeho majetek, anebo právo požadovat placení daně se vyhraduje státu zdroje příjmu či místa, kde se nachází majetek. Rozhodující ustanovení těchto smluv mají tudíž povahu kolizních norem, neboť stanoví, který ze smluvních států je oprávněn požadovat placení daně. Záležití však pouze na vnitrostátní daňové úpravě, zda stát, kterému smlouva přiznala určitý zdroj ke zdanění, může toto právo uskutečňovat a jakým způsobem může zdanění provést.¹²

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění vycházejí z vnitrostátních daňových předpisů smluvních států, přičemž tyto předpisy přizpůsobují s cílem zabránit dvojímu zdanění (resp. nezdanění) stejného příjmu u stejného poplatníka jak ve státě zdroje příjmu, tak ve státě jeho daňové rezidence. Smlouvy vymezují, který ze smluvních států a v jakém rozsahu má právo zdanit konkrétní druh příjmu, přičemž druhý smluvní stát, v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění, má povinnost vykonat opatření na zamezení dvojího zdanění.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zásadně nestanoví daňovým subjektům žádné nové povinnosti přesahující rámec vnitrostátního daňového předpisu. Tyto smlouvy nenahrazují vnitrostátní daňové zákonodárství, neboť právo požadovat placení daně může být založeno pouze na ustanovení vnitrostátního daňového zákona, který upravuje, kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně a kdy vzniká daňová povinnost. Jestliže určitý příjem nebo majetek nepodléhá podle vnitrostátní právní úpravy zdanění, nelze v tomto státě takovýto příjem zdanit ani tehdy, pokud by to umožňovala smlouva o zamezení dvojího zdanění. Smluvní stát je ve vztahu k druhému smluvnímu státu pouze oprávněný, ne však povinný placení daně vyžadovat. Zda toto oprávnění využije nebo ne, záležití výhradně na

¹² Srov. Aleš (1993, s. 20)

tuzemské právní úpravě. Jestliže lze zdanit podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění určitý příjem nebo majetek v jednom smluvním státě, druhý smluvní stát tento příjem zdanit nemůže ani v případě, že ke zdanění v prvním státě nedošlo, například z důvodu vynětí předmětu daně ze zdanění. Vylučuje se tak nejen skutečné dvojí zdanění, ale i potenciální dvojí zdanění.¹³

1.4 Metody vyloučení a omezení mezinárodního dvojího zdanění

Jak již bylo uvedeno v kap. 1.2.1, mezinárodní dvojí zdanění vzniká v důsledku střetu právní úpravy daňových systémů různých států – státu zdroje a státu, jehož je příjemce daňovým rezidentem. Ke způsobu zamezení dvojího zdanění se uplatňují různé metody v rozdílných formách, které mohou být upraveny jako vnitrostátní jednostranná opatření v daňových předpisech jednotlivých států, nebo jsou součástí mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. V obou možných způsobech může být aplikována buď jediná metoda všechny příjmy, anebo současně více metod pro jednotlivé druhy příjmů. Teorie rozeznává tři základní metody vyloučení a omezení dvojího zdanění, tj. metodu vynětí (Exemption), metodu zápočtu (Credit System) a metodu zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů.^{14 15}

1.4.1 Metoda vynětí (Exemption)

Podstatou *metody vynětí* (Exemption) je, že pro účel stanovení daňové povinnosti v zemi rezidenta se vyjme příjem, který podléhá zdanění (dosažený) v zahraničí, respektive se nezahrne do daňového základu. Stát rezidenta tudíž určité příjmy získané ve státě zdroje nepodrobí žádnému zdanění. Tato metoda má dvě formy: *metoda vynětí úplného* (Full Exemption) a *metoda vynětí s výhradou progresse* (Exemption with progression).

V případě použití *metody vynětí úplného* se příjem ze zdroje v zahraničí vůbec nebere v úvahu při zdanění dalších příjmů ve státě rezidenta, nezahrne se

¹³ Srov. Grůň (2000, s. 425 – 426)

¹⁴ Srov. Túma, Báča (1994, s. 57 – 64)

¹⁵ Příklady použití jednotlivých metod viz příloha č. 4

do daňového základu, bez ohledu zda byl či nebyl tento příjem v zahraničí skutečně zdaněn, ani neovlivní výši sazby daně.

Častěji využívaná *metoda vynětí s výhradou progresu* znamená, že ve státě rezidenta se vyjmutý zahraniční příjem nezahrne do základu daně, avšak při zdanění ostatních příjmů se k němu přihlédne, a pro výpočet daně je použita sazba daně odpovídající souhrnu všech příjmů poplatníka, tj. včetně zahraničních příjmů. Tato metoda má význam pouze v případech, kdy je daň stanovena progresivní sazbou podle výše příjmu. Podle postupu, jakým se zohlední zahraniční příjmy při výpočtu daňového zatížení, se rozlišují 2 varianty: *metoda vrchního dílku* (Top Slice) a *metoda zprůměrování* (Averaging).

Při *metodě vrchního dílku* se na tuzemské příjmy nahlíží jako na příjmy nabyté po příjmech zahraničních, jako na poslední dosažené příjmy. Daňová sazba, která odpovídá dané úrovni příjmů, je poté použita pro zdanění domácích příjmů. *Metoda zprůměrování* je založena na výpočtu průměrného daňového zatížení tak, že je stanovena daň připadající na celkové příjmy poplatníka, tj. na souhrn všech dosažených tuzemských i zahraničních příjmů, přičemž tato daň se následně dělí souhrnem veškerých příjmů. Výsledkem se stane sazba daně, která se použije pro výpočet daně z domácích příjmů poplatníka.

Metoda vynětí ve všech svých formách obsahuje v sobě nebezpečí vzniku mezinárodního dvojího nezdanění, k němuž dochází v případě, že ve státě příjemce vyjmutý příjem dosažený v zahraničí nebyl ve státě zdroje zdaněn. Tento problém nemůže vzniknout při užití metody zápočtu.¹⁶

1.4.2 Metoda zápočtu (Credit System)

Metoda zápočtu (Credit System) zohledňuje, zda byla daň zaplacená či nikoliv. Podle této metody se ve státě příjemce zahrnou do daňového základu jak příjmy z tuzemska, tak i ze zahraničí a z takto určeného základu se vypočítá celková daň, od které se poté odečte daň zaplacená v zahraničí. I u této metody se, podle způsobu zápočtu daně zaplacené v zahraničí, rozlišují dvě formy:

¹⁶ Srov. Túma, Bába (1994, s. 57 – 60)

metoda zápočtu úplného (Full Credit) a *metoda zápočtu prostého* (Ordinary Credit).

Podle jednodušší *metody zápočtu úplného* se od celkové daně vypočítané v tuzemsku odečte celá částka daně zaplacené v zahraničí bez ohledu na to, jaká byla v zahraničí uplatněna sazba daně na dané příjmy. Kvůli tomu, aby stát příjemce nedoplácel na vyšší zdanění příjmu ve státě zdroje,¹⁷ užívá se druhá forma metody, a sice *metoda zápočtu prostého*. Při metodě zápočtu prostého se daň zaplacená v zahraničí započte na daňovou povinnost ve státě příjemce pouze do výše, která odpovídá poměru zahraničního příjmu k celkovým příjmům (tj. tuzemským i zahraničním příjmům).

V případě použití obou uvedených forem lze uplatnit pouze částku daně, která měla být v zahraničí vybrána v souladu se zahraničními daňovými předpisy a případně mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění, nikoliv částku daně fakticky vybrané, i kdyby byla z různých důvodů vyšší. Například je-li podle uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění možné zdanit určitý příjem pouze sníženou daňovou sazbou, která je nižší než sazba domácí, nelze nárokovat zápočet daně vyšší, než mohla být sražena v souladu s mezinárodní smlouvou, i kdyby byla ve skutečnosti vyšší daň sražena. V tomto případě pak poplatníkovi vzniká nárok ve výši rozdílu vůči daňovým úřadům státu, ve kterém byla daň sražena v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění, a nikoli nárok na zápočet ve státě příjemce. Aplikace metody zápočtu je podmíněna předložením dokladu, potvrzeným daňovým úřadem druhého státu, který osvědčuje poplatníkovi výši zahraničního příjmu a výši zaplacené daně.

Lze shrnout, že zatímco u metody vynětí se zahraniční příjmy do daňového základu ve státě příjemce nezahrnují, resp. se z něj vyjímají (bez ohledu, zda z něj byla zaplacená daň či nikoliv), u metody zápočtu jsou naopak zahraniční příjmy v daňovém základu obsaženy, a to v brutto výši včetně případně zaplacené daně v zahraničí.¹⁸

¹⁷ Neboť jinak odpočet daně zaplacené ve státě zdroje sníží ve státě rezidenta i daň, která připadá na zcela jiné příjmy.

¹⁸ Srov. Tůma, Báča (1994, s. 60 – 64)

1.4.3. Metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů

Metodu zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů nelze považovat za metodu vyloučení dvojího zdanění, ale pouze za metodu k jeho zmírnění. Je aplikována především v případech, kdy není uzavřena s konkrétním státem smlouva o zamezení dvojího zdanění a ani v daňových předpisech není upraveno vnitrostátní jednostranné opatření, které by vylučovalo dvojí zdanění. Také je využívána v případech, kdy nebyla započtena celá v zahraničí zaplacená daň při uplatňování metody zápočtu prostého. V České republice je tato metoda upravena v § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení lze částku daně, kterou nelze uplatnit k zápočtu, uplatnit jako výdaj (náklad) v následujícím zdaňovacím období.¹⁹

1.5 Charakteristické znaky dvojího zdanění

Z podkapitol 1.1 až 1.4 se ukazuje, že dvojí zdanění vymezují pomocí charakteristických znaků. Za první z nich lze považovat základ zdanění, jenž je nejen předpokladem, nýbrž i výsledkem uskutečňování práva státu ukládat daně, které náleží k jeho výkonu státní suverenity. Za další znak považují rozlišování dvojího zdanění na mezinárodní dvojí zdanění a vnitrostátní dvojí zdanění. Jelikož s výkonem státní suverenity ukládáním daní vznikají státu právní následky, které nepřímo ovlivňují nezávislost státní suverenity jiných států v mezinárodním společenství, je snahou států eliminovat tyto nepřímé zásahy. S tím souvisí nejdůležitější charakteristický znak, o který se zajímá zejména podnikatelská veřejnost, neboť se týká prostředků, jenž státy přijímají k omezení či vyloučení dvojího zdanění. Za tyto lze označit přijímání vnitrostátních jednostranných opatření, dále uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a konečně vytvoření metod vyloučení či omezení mezinárodního dvojího zdanění.

¹⁹ Podrobně viz dále v kap. 2.1.3

Kapitola 2. Vnitrostátní aspekty dvojího zdanění

Oblast dvojího zdanění je v České republice upravena především v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a v jednotlivých mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených s jinými státy.²⁰

2.1 Zákon o daních z příjmů

Daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob jsou předmětem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP). Ministerstvo financí vydalo k zajištění shodné aplikace ZDP Pokyn D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen Pokyn D-300).²¹ Rozsah daňové povinnosti v České republice je určen úpravou osobní a věcné daňové příslušnosti.

2.1.1 Osobní daňová příslušnost

Právní základ zdanění a rozsah daňové povinnosti je založen vztahem ke státnímu území. U osobní daňové příslušnosti tento vztah vzniká mezi státem a poplatníkem. Daňový rezident (tuzemec) určitého státu je poplatník s neomezenou daňovou povinností vůči tomuto státu, tj. poplatníková daňová povinnost se vztahuje jak na jeho příjmy plynoucí z tohoto státu, tak i na příjmy pocházející ze zahraničí. Daňový nerezident (cizozemec) určitého státu je poplatník s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu, tj. poplatníková daňová povinnost je omezena výhradně na jeho příjmy ze zdrojů na území tohoto státu a na jeho majetek nacházející se na jeho území.

Za daňového rezidenta – fyzickou osobu se považuje podle § 2 odst. 2 ZDP poplatník,²² který má na území České republiky své bydliště nebo který se zde obvykle zdržuje. Pro účely zákona o daních z příjmů se bydlištěm rozumí

²⁰ O mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění viz dále v kap. 3

²¹ D-300 Pokyn ze dne 16.11.2006 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j.: 15/107 705/2006

podle § 2 odst. 4 věty druhé ZDP místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Pojem stálého bytu je také předmětem Pokynu D-300, podle kterého se jím rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby. Za takový byt lze považovat i byt pronajatý, který dokonce může být poplatníkem pronajímán jiné osobě pod podmínkou, že lze bez prodlevy obnovit jeho užívání poplatníkem podle jeho potřeb. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se podle Pokynu D-300 posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. bydlí-li zde rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda je byt využíván jako místo jeho ekonomických aktivit (podnikání, zaměstnání apod.). Za poplatníka obvykle se zdržujícího na území České republiky je považován ten, který zde pobývá alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, ať souvisle nebo v několika obdobích (§ 2 odst. 4 věta první ZDP). Do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Výjimkou jsou podle § 2 odst. 3 věty druhé ZDP poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze z důvodu léčení nebo studia, kteří i přesto, že se na českém území zdržují déle než 183 dnů v příslušném kalendářním roce, nejsou považováni za daňové rezidenty.

Pokud jde o právnické osoby jako daňové poplatníky, podle ustanovení § 17 odst. 1 ZDP jsou tyto osoby vymezeny negativně, tj. jako osoby, které nejsou fyzickými osobami. Daňovým rezidentem – právnickou osobou je podle § 17 odst. 3 ZDP poplatník se sídlem nebo místem svého vedení na území České republiky, přičemž místem vedení se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Pojem místo vedení byl do konce roku 2000 součástí českého daňového práva pouze prostřednictvím mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, vnitrostátní předpisy tento pojem neupravovaly a ani s ním nespojovaly žádné daňové důsledky. Ke změně došlo od 1. ledna 2001 zákonem č. 492/2000 Sb., který tento pojem zavedl do ZDP. Ministerstvo financí k výkladu pojmu místo vedení vydalo sdělení ve Finančním zpravodaji.²³

Daňové nerezidenty – fyzické osoby upravuje § 2 odst. 3 ZDP negativně, tj. jako osoby, které nelze považovat za daňové rezidenty nebo osoby, o nichž to

²² Pojem poplatník je upraven v § 6 odst. 2 ZSDP, viz dále v kap. 2.2

²³ 13/2001 FZ. Sdělení MF k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j.: 251/122 867/2000

stanoví mezinárodní smlouvy. Je jím tudíž poplatník fyzická osoba, která nemá na území České republiky bydliště a obvykle se zde nezdržuje, přičemž musí být splněny obě podmínky zároveň. Dále to jsou již výše uvedení poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení bez ohledu na délku jejich pobytu. Daňový nerezident – právnická osoba je také negativně vymezen. Podle ustanovení § 17 odst. 4 ZDP je jím poplatník, jenž nemá na území České republiky své sídlo.

Jestliže se změní u poplatníka fyzické osoby v průběhu zdaňovacího období rozsah jeho povinností vůči České republice v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho postavení pro příslušné části zdaňovacího období samostatně. Pokud vznikne poplatníkovi v průběhu roku neomezená daňová povinnost v České republice tím, že se zde obvykle zdržuje, potom se změna v daňové povinnosti uplatní na celé zdaňovací období. Problematika změn v rozsahu daňové povinnosti poplatníka v průběhu daňového období je ovšem obsažena pouze v Pokynu D-300, ZDP ji bezprostředně neupravuje.

Daňová povinnost daňových nerezidentů je omezená a vztahuje se pouze na příjmy, které plynou ze zdrojů na českém území podle § 22 ZDP. Pro zajištění jednotných postupů při zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky vydalo ministerstvo financí pokyn č. D-286 a Sdělení k praktické aplikaci Pokynu č. D-286.²⁴ Skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů na území ČR je osoba, která je daňovým rezidentem konkrétního druhého státu, pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, popř. ze zákona o daních z příjmů nepostačuje. Tato osoba musí být i skutečným vlastníkem těchto příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva tohoto druhého státu považovány za příjmy této osoby, popř. musí být splněny další podmínky. Výkladem pojmu skutečný vlastník se zabývá Sdělení ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“.²⁵

²⁴ 43/2005 FZ., Pokyn č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j.: 49/85 663/2005-493 a 3/2006 FZ., Sdělení k praktické aplikaci Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j.: 15/32 557/2006-153

²⁵ 13/2001 FZ. Sdělení MF k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j.: 251/122 867/2000

2.1.2 Věcná daňová příslušnost

Vztah ke státnímu území jako východisko pro daňovou povinnost je u věcné daňové příslušnosti založen na vztahu předmětu daně a státního území. Jedná se o případy poplatníků, kteří nejsou daňovými rezidenty určitého státu, ale dosahují příjmy ze zdrojů na území tohoto státu. Taková osoba je považována za poplatníka s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu a jeho daňová povinnost je omezena pouze na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu a na majetek nacházející se na jeho území. Příjmy ze zdrojů na území státu jsou přesně určeny v daňových zákonech.

Příjmy ze zdrojů na území České republiky jsou vymezeny taxativním výčtem v ustanovení § 22 ZDP. Pro určení zdroje příjmů je podstatné:

- a) kde je vykonávána činnost, ze které poplatník pobírá dani podrobené příjmy (§ 22 odst. 1 písm. a) až c), f) a § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP),
- b) kde je umístěn majetek, ze kterého příjem pochází (§ 22 odst. 1 písm. d), e) a některé příjmy uvedené v písm. g) ZDP) a
- c) kdo tento příjem vyplácí (§ 22 odst. 1 písm. g) ZDP).²⁶

Příjmy poplatníka mohou být jak peněžní, tak i nepeněžní (§ 22 odst. 4 ZDP).

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se podle ustanovení § 22 odst. 1 ZDP u poplatníků daňových nerezidentů považují:

- a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,
- b) příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území ČR nebo na palubách lodí či letadel provozovaných poplatníky – daňovými rezidenty,
- c) příjmy ze služeb (s výjimkou provádění stavebně montážních projektů), z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území ČR
- d) příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR, příjmy z práv s nimi spojených a příjmy z užívání nemovitostí včetně bytů umístěných na území ČR,
- e) příjmy z nezávislé činnosti (např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí) vykonávané na území ČR, příjmy z osobně vykonávané činnosti na území ČR

²⁶ Srov. Sojka (2006, s. 22)

nebo zde zhodnocované, veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu,

f) příjmy z úhrad od poplatníků daňových rezidentů a od stálých provozoven poplatníků daňových nerezidentů, kterými jsou

1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, software, know-how a náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,

2. podíly na zisku, za které se považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7 ZDP) a úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP,²⁷ vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi,

3. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, z vkladů a z investičních nástrojů kapitálového trhu,

4. odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

5. příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území ČR a příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny, příjmy z prodeje cenných papírů vydávaných poplatníky se sídlem na území ČR, majetkových práv registrovaných na území ČR a z prodeje podílu na obchodní společnosti nebo družstvu se sídlem na území České republiky,

6. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,

7. výživné a důchody,

8. příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,

9. příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením (factoring a forfaiting).

Významným pojmem ZDP je pojem stálá provozovna, neboť je vodítkem pro zdaňování některých příjmů daňových nerezidentů na území státu. Stálou

²⁷ Ve vztahu k daňovým rezidentům států, s nimiž je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, se překvalifikace takovýchto úroků na podíl na zisku uplatní pouze, pokud je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah, který záleží např. v tom, že půjčka (úvěr) značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku společnosti nebo byla poskytnuta k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryta likvidními aktivy; věřitel se podílí na zisku společnosti; splácení půjčky (úvěru) je podřízeno nárokům jiných věřitelů nebo výplatě dividend; výše nebo výplata úroků závisí na zisku společnosti; smlouva o půjčce (úvěru) neobsahuje žádné přesné ustanovení o lhůtě splatnosti. Srov. Pelech, Pelc (2006, s. 313)

provozovnou se podle § 22 odst. 2 ZDP rozumí místo k výkonu činnosti poplatníků daňových nerezidentů na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Citovaný paragraf dále stanoví, že se za stálou provozovnu považují staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP²⁸ poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka daňového nerezidenta a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, podle ZDP se má za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.²⁹

Pokud jsou podle § 22 odst. 3 ZDP daňoví nerezidenti společníky veřejné obchodní společnosti nebo komplementáři komanditní společnosti anebo jsou účastníky ve sdružení bez právní subjektivity a mají příjem z účasti v těchto společnostech nebo na tomto sdružení a z úvěrů a půjček poskytnutých těmto společnostem, jsou povinni tyto příjmy považovat za příjmy ze stálé provozovny.

Důsledkem rozlišování stálé provozovny je mimo jiné skutečnost, že příjmy z činností prováděných prostřednictvím stálé provozovny se u daňových nerezidentů výslovně považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky.

U stálé provozovny poplatníka daňového nerezidenta je podle ustanovení § 23 odst. 11 ZDP vyloučeno, aby byl základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl poplatník daňový rezident z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek.

²⁸ Příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky a příjmy z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky

²⁹ K úpravě stálé provozovny podle smluv o zamezení dvojího zdanění viz kap. 3.1.4.2.3

2.1.3 Zamezení dvojího zdanění

Ustanovením, které upravuje zamezení dvojího zdanění, je především § 38f ZDP.

Do roku 2000 bylo možné § 38f považovat za jednostranné vnitrostátní opatření k zamezení dvojího zdanění, neboť poskytovalo poplatníkovi výhody bez ohledu na to, zda mu příjmy ze zdrojů v zahraničí plynou ze státu, s kterým uzavřela Česká republika smlouvu o zamezení dvojího zdanění, anebo z nesmluvních států. Podle tehdy platné úpravy byla v § 38f odst. 1 stanovena metoda zápočtu prostého, tj. pokud plynuly poplatníkovi příjmy ze zdrojů v zahraničí, mohl si od této daně odečíst obdobnou daň zaplacenou v zahraničí, nejvýše však do částky daně z příjmů připadající na příjmy plynoucí ze zahraničí. Jestliže poplatníkovi plynuly příjmy ze státu, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, postupovalo se při vyloučení dvojího zdanění podle této smlouvy a daň zaplacená ve druhém smluvním státě se započítala na úhradu daně nejvýše částkou, která mohla být ve druhém smluvním státě vybírána v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění (tehdy platný § 38f odst. 2). Pro příjmy ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí, které plynou poplatníkům daňovým rezidentům od zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí nebo od zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v České republice, pokud příjmy ze závislé činnosti jdou k tíži stále provozovny v zahraničí, byla v § 38f odst. 3 určena metoda z výhradou progrese. V případě, že by bylo pro poplatníka výhodnější postupovat podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, mělo se i u těchto příjmů postupovat podle ní.

Na základě zákona č. 492/2000 Sb., kterým byl novelizován ZDP, české daňové právo umožňuje od 1. ledna 2001 vyloučit dvojí zdanění příjmů plynoucích českým daňovým rezidentům pouze u těch příjmů, které mají původ v zemích, s nimiž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Jestliže příjem poplatníka plyne ze státu bez uzavřené smlouvy, nebude se daň zaplacená v takovém státu započítávat na českou daň, nýbrž bude pouze výdajem poplatníka, který sníží výši jeho zahraničního příjmu (viz dále o § 24 odst. 2 písm. ch) a § 6 odst. 13 ZDP).

Východiskem platné úpravy vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům daňovým rezidentům, jsou tedy podle § 38f odst. 1 ZDP příslušná ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. Metoda vyloučení dvojího zdanění tudíž plyne z této smlouvy, jež určuje, která metoda se u jednotlivých druhů příjmů použije. Vlastní postup při aplikaci stanovených metod však smlouvy neupravují, proto jsou předmětem vnitrostátních právních předpisů, tj. ustanovení § 38f odst. 2 až 10 ZDP, jejichž obsahem jsou jednotlivé metody vyloučení dvojího zdanění i postup při jejich použití.

V § 38f odst. 3 ZDP jsou vymezeny příjmy ze zdrojů v zahraničí. Rozumí se jimi příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou a jsou snižené o související výdaje (náklady) stanovené podle ZDP. Odčitatelné položky a položky snižující základ daně stanovené v zahraničních daňových předpisech nelze při stanovení základu daně v tuzemsku uplatnit.

Vedle metod zápočtu a vynětí upravuje ZDP i metodu zahrnutí daně do nákladů. Zahrnutím daně zaplacené v zahraničí do nákladů se však mezinárodní dvojí zdanění nevyklučuje, ale pouze zmírňuje.

Podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP může poplatník daňový rezident uplatnit daň z příjmů zaplacenou v zahraničí jako výdaj (náklad) u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 16 odst. 2 ZDP nebo § 20b ZDP, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP. Tento výdaj (náklad) se uplatní v následujícím zdaňovacím období po období, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku. Metoda zahrnutí daně do nákladů je tedy metodou doplňkovou a použije se buď v případě, že celá daň zaplacená v zahraničí nebyla započtena při aplikaci metody zápočtu stanovené ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, anebo v případě, kdy poplatník zaplatil daň ve státě, s kterým neuzavřela Česká republika smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Metoda zahrnutí daně do nákladů je v ZDP upravena také pro příjmy ze závislé činnosti. Základem daně poplatníků daňových rezidentů je podle § 6

odst. 13 ZDP jejich příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. Zde se daň zaplacená v zahraničí uplatní jako náklad v příslušném zdaňovacím období, za které poplatník tyto příjmy obdržel.

2.1.4 Další ustanovení související s dvojitým zdaněním

Dalšími ustanoveními ZDP, která souvisí s dvojitým zdaněním, jsou ustanovení pro zvláštní sazbu daně, daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, zajištění daně a úpravu aplikační přednosti mezinárodních smluv.

Pro zvláštní sazbu daně a daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně jsou významná především ustanovení § 36 a 38d ZDP. Zajištění daně ze zdanitelných příjmů poplatníků, z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, se řídí ustanovením § 38e ZDP.

Srážkou se vybírá daň v případě, kdy ZDP stanoví zvláštní sazbu daně v § 36. Zvláštní sazba daně platí pro případy, kdy by stanovení daně běžným způsobem bylo těžko proveditelné a kdy je vzhledem k zabezpečení rozpočtových příjmů vybírána daň u zdroje. Sazba daně je nižší než sazba daně pro celkový daňový základ. Zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky je pro poplatníky daňové nerezidenty upravena v § 36 odst. 1 ZDP.³⁰ Zdanění příjmů zvláštní sazbou daně všech poplatníků, bez ohledu na to, zda jsou daňovými rezidenty či nerezidenty, které jim plynou ze zdrojů na území ČR, je dále upraveno v § 36 odst. 2. Stálá provozovna se považuje za tuzemský subjekt a podléhá zdanění podle odstavce 2.

Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně je (dále) upravena v § 38d ZDP. Daň se sráží určitým procentem z příjmů a srážku je povinen provést plátc. Na základě žádosti poplatníka daňového nerezidenta vydá podle § 38d odst. 7 ZDP správce daně potvrzení o sražení daně. O potvrzení může poplatník požádat i prostřednictvím plátce. Toto potvrzení je pro poplatníka významné především pro uplatňování výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění, neboť

³⁰ Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanoví jinak – úprava zdanění jednotlivých druhů příjmů stanovená v příslušných článcích smlouvy má přednost, viz dále o § 37 ZDP.

je podmínkou při použití metody zápočtu a slouží k prokázání zaplacení daně v zahraničí. Obecná úprava povinnosti srazit a odvést daň je obsažena v ustanovení § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění.

Zajištění daně je institut daňového práva, který se uplatní především v případě, kdy je vyplácen určitý příjem osobě, jež má bydliště nebo sídlo mimo území České republiky a u které není zabezpečeno, že ve stanoveném termínu podá daňové přiznání a uhradí daň. Je povinností plátce daně pod vlastní majetkovou odpovědností srazit z příjmu poplatníka toto zajištění a odvést je správci daně. K zajištění daně ze zdanitelných příjmů poplatníků, z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, jsou plátcí povinni srazit zajištění daně poplatníkům daňovým nerezidentům³¹ ve výši 1% z příjmů z prodeje investičních nástrojů kapitálového trhu a z úhrad pohledávky nabyté postoupením, a 10% z ostatních příjmů ze zdrojů na území ČR (§ 38e odst. 1 a 2 ZDP). V případě podílů společníků veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti na zisku je zajištění ve výši daně stanovené v § 16 resp. 21 ZDP. Jestliže byla sražena záloha na daň podle § 38h ZDP (Vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků), plátcí nejsou povinni zajištění daně srazit. Zajištění daně se na konci zdaňovacího období započte na daňovou povinnost poplatníka. Pokud poplatník nepodá daňové přiznání a nereaguje na výzvy správce daně, ze zajištění se stane daň.

Významným ustanovením je § 37 ZDP, jenž upravuje aplikační přednost mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána, před zněním zákona o daních z příjmů. Takovými mezinárodními smlouvami jsou především smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Českou republikou s jinými státy, a pokud tyto smlouvy stanoví jiné zásady zdaňování poplatníků, postupuje se podle nich.

³¹ Kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor.

2.2 Zákon o správě daní a poplatků

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen ZSDP), zahrnuje některá ustanovení významná pro oblast dvojího zdanění. Jsou to zejména legální definice pojmů poplatník a plátcé daně, dále ustanovení upravující registrační a oznamovací povinnost daňových subjektů a postup při vybírání daně srážkou.

Daňové subjekty poplatník a plátcé daně vymezuje ZSDP v ustanovení § 6. Za poplatníka je považována osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani (§ 6 odst. 2). Plátcem daně se podle § 6 odst. 3 rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Rozlišení daňových subjektů na poplatníky a plátcé daně je důsledkem rozdělení daní na daně přímé a daně nepřímé. Plátcé daně se užívá také v případě daní vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně stanovené ZDP.

Registrační a oznamovací povinnost daňových subjektů je upravena v § 33 a 34 ZSDP. Registrační povinnost mají podle ustanovení § 33 odst. 9 daňové subjekty se sídlem nebo bydlištěm v cizině, která nemají na území České republiky stálou provozovnu ani nemovitý majetek, a to do pěti dnů ode dne zahájení dani podrobené činnosti nebo činnosti směřující k získání dani podrobených příjmů.

Oznamovací povinnost má podle § 33 odst. 3 poplatník, který zřídil a umístil stálou provozovnu na území České republiky, a to do třiceti dnů. Zpravidla třicet dnů před zrušením této stálé provozovny také tuto skutečnost je povinen oznámit správci daně. Předběžná oznamovací povinnost je upravena v § 34 odst. 17, podle kterého jsou právnické a fyzické osoby se sídlem či bydlištěm na území České republiky a stálé provozovny subjektů se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, které jsou umístěné na území České republiky, povinny neprodleně oznámit příslušnému správci daně uzavření kontraktu se subjektem se sídlem či bydlištěm v zahraničí, na jehož základě může dojít ke vzniku stálé provozovny. Podmínky vzniku stálé provozovny jsou stanoveny v jednotlivých

smlouvách o zamezení dvojího zdanění, resp. v ustanovení § 22 odst. 2 ZDP (viz výše v kap. 2.1.2).

Postup při vybírání daně srážkou je upraven v § 69 ZSDP. Daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátcе daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, je povinen odvést správci daně v zákonem stanovené lhůtě, což provádí pod vlastní majetkovou odpovědností. Lhůty a sazby stanoví ZDP, resp. smlouva o zamezení dvojího zdanění v případě sazeb. Úprava obsažená v ustanoveních § 38d (Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně) a 38e (Zajištění daně) ZDP, jenž je zvláštním daňovým zákonem, má ve smyslu § 97 ZSDP přednost před úpravou v § 69 ZSDP.

2.3 Vnitrostátní dvojí zdanění v České republice

Jak jsem již uvedla výše v kap. 1.2.2, vnitrostátní dvojí zdanění může vzniknout u téhož poplatníka jako dvojí zdanění právní, nebo dvojitým zdaněním téhož příjmu u různých poplatníků jako dvojí zdanění ekonomické. V současné právní úpravě v České republice není stanovena vícenásobná daňová povinnost v podobě právního dvojího zdanění, avšak ekonomické dvojí zdanění je běžné při zdaňování příjmů z kapitálového majetku. V České republice dochází ke dvojímu zdanění v těchto případech:

1. Zisky vyprodukované akciovou společností nebo společností s ručením omezeným jsou nejprve zdaněny daní z příjmů společnosti. Dividendy vyplácené na akcionáře akcionářům z čistého zisku po zdanění akciové společnosti a podíly společníků na čistém zisku po zdanění společnosti s ručením omezeným jsou zdaněny jako příjem akcionáře nebo společníka. Zisky akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným jsou tudíž zdaněny dvakrát, a to sazbou 24% ze základu společnosti (§ 21 ZDP) a poté zvláštní sazbou 15% z dividendového příjmu (§ 8 odst. 1 písm. a) a § 36 odst. 2 písm. a) bod 1. ZDP) nebo podílu na zisku společníka (§ 8 odst. 1 písm. a) a § 36 odst. 2 písm. a) bod 2. ZDP). Stejným způsobem se zdaní podíly na zisku a obdobného plnění z členství v družstvu (§ 8 odst. 1 písm. a) a § 36 odst. 2 písm. a) bod 3. ZDP).

2. V případě komanditní společnosti se daňový základ komanditní společnosti dělí na část odpovídající podílům komplementářů a na část odpovídající podílům komanditistů. Část daňového základu odpovídající podílům komanditistů se zdaní jako příjem (zisk) společnosti a podíl na zisku komanditistů je po zdanění komanditní společnosti zdaněn podruhé u komanditistů podobně jako v případě akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným (§ 8 odst. 1 písm. a), § 20 odst. 4 a § 36 odst. 2 písm. a) bod 2. ZDP).

3. Podíl tichého společníka (smlouva o tichém společenství je upravena §§ 673 – 681 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku) na zisku podnikatele je vyplácen tichému společníku ze zisku po zdanění a v rukou tichého společníka je tudíž zisk podnikatele zdaněn podruhé (§ 8 odst. 1 písm. b) a § 36 odst. 2 písm. a) bod 4. ZDP)

4. Ke dvojímu zdanění dochází také při zdanění zisků kapitálových společností a jejich dceřiných společností. Akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným zakládají často nové společnosti, tzv. dceřiné společnosti. Zakládající, tzv. mateřská společnost vlastní akcie nebo podíly dceřiné společnosti a dostává od dceřiné společnosti dividendu nebo podíl na zisku. Zisk dceřiné společnosti po zdanění je inkasován mateřskou společností, která přijatý podíl na zisku zahrne do svého celkového příjmu, a tak je zisk dceřiné společnosti jako součást zisku mateřské společnosti zdaněn podruhé. Když poté mateřská společnost vyplácí své dividendy nebo podíly na zisku, jsou dividendy nebo podíly na zisku dceřiné společnosti, které prostřednictvím mateřské společnosti dostává její akcionář nebo společník, zdaněny potřetí. Dividendové příjmy a jiné podíly na zisku jsou zdaněny zvláštní sazbou daně 15% (§ 36 odst. 1 písm. b) bod 1. a § 36 odst. 2 písm. a) bod 1. a 2. ZDP). V případě, že mateřské společnosti plynou příjmy z dividend a jiných podílů na zisku od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem České republiky nebo členského státu Evropské unie, jsou tyto příjmy osvobozeny od daně za podmínky, že mateřská společnost má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 15% (od 1.1. 2009 10%) podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti (§ 19 odst. 1 písm. ze) a zi), odst. 3 a 4 ZDP).³²

³² Srov. Aleš (1993, s. 16 – 17)

Kapitola 3. Mezinárodní aspekty dvojího zdanění

3.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

3.1.1 K historii smluv o zamezení dvojího zdanění

K mezinárodní historii smluv o zamezení dvojího zdanění lze uvést, že k právní úpravě oblasti mezinárodního dvojího zdanění mezistátními smlouvami přistoupily státy poprvé koncem 19. století. Za první mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění se považuje smlouva mezi Saskem a Pruskem z roku 1869.

Po první světové válce ovlivnila smluvní praxi bývalá Společnost národů, jejíž hospodářská a finanční komise vypracovala vzory smluv, rozbor problematiky a metody rozdělení zisků podniků činných ve více státech pro účely zdanění a založila sbírku smluv.

Oblast mezinárodního dvojího zdanění nabyla po druhé světové válce nebývalý význam jednak v důsledku vzniku velkého počtu nových států z bývalých kolonií, jednak rozvojem mezinárodního obchodu a jiných forem mezinárodní hospodářské spolupráce. Z organizací, které se oblastí dvojího zdanění usilovně zabývaly, byla významná Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD), jejíž vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu, majetku, dědictví a o právní pomoci při vymáhání daní se staly východiskem většiny mezinárodních daňových smluv přijatých v současné době. K jednání OECD se připojila Organizace Spojených národů, která vypracovala směrnice pro jednání mezi hospodářsky rozvinutými a rozvojovými státy a vzorový návrh smlouvy se zohledněním postavení a potřeb rozvojových států (viz kap. 3.1.3).

Pokud jde o československou historii, složitá hospodářská situace po první světové válce způsobila, že i Československá republika uzavřela v letech 1922 až 1923 smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Rakouskem, Německem, Maďarskem, Itálií, Polskem a Rumunskem.³³

³³ Srov. Grůň (2000, s. 425) a Aleš (1989, s. 56 – 57)

Jednání Československa o uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění byla po druhé světové válce zahájena až počátkem 70. let s cílem mimo jiné snížit ekonomickou izolaci Československa od trhů západního světa a poskytnout zahraničním investorům záruky v daňové oblasti pro jejich investice v Československu. K prvním uzavřených smlouvám patřily smlouvy s Nizozemím, Francií a Finskem, jejichž obsah byl výrazně ovlivněn vzorovým modelem OECD. Počátkem osmdesátých let byly uzavřeny první smlouvy s využitím vzorového modelu vypracovaného v rámci OSN. Byly to zejména smlouvy se Srí Lankou, Kyprem, a dále pak s Čínou, Nigérií a Tunisem.

Vzhledem k uzavřenosti československé ekonomiky bylo využití smluv o zamezení dvojího zdanění do konce osmdesátých let minulého století poměrně sporadické. Počátkem devadesátých let byl jejich počet³⁴ nedostatečný pro rozvoj tržní ekonomiky, a proto byla zahájena intenzivní jednání s významnými státy světa, aby mohly být odstraněny překážky pro vzájemné investice. Činnost ministerstva financí v předchozích letech naplnila očekávání a počet sjednaných smluv ke konci roku 2006 již přesáhl sedmdesát.³⁵ V tomto směru bylo také významné převzetí všech uzavřených mezinárodních smluv po rozdělení Československa a bezproblémový souhlas s tímto krokem ze strany smluvních partnerů.

V současné době dochází k dalšímu rozšiřování počtu uzavřených smluv a souběžně s tím rovněž ke sjednávání smluvních dodatků stávajících smluv i nových smluv (renegociací) tam, kde dosavadní smluvní ujednání jako celek nevyhovují současným požadavkům.³⁶ V posledním období byly podepsány smlouvy s Jordánskem (10. 4. 2006 v Amánu), Gruzii (23. 5. 2006 v Tbilisi) a Tádžickou republikou (7. 11. 2006 v Dušanbe) a nová smlouva s Rakouskem (8. 6. 2006 v Praze).³⁷

Česká republika má tedy v platnosti smlouvy o zamezení dvojího zdanění se všemi členskými státy Evropské unie. Pokud jde o členské státy OECD, doposud Česká republika neuzavřela smlouvu s Novým Zélandem.

³⁴ K 31.12. 1992 bylo vytištěno ve Sbírce zákonů 25 smluv o zamezení dvojího zdanění, srov. Tůma, Bába (1994, s. 20)

³⁵ Viz Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1.1. 2007, příloha č. 1

³⁶ Např. s Finskem, Belgií, Francií, ke smlouvě s Nizozemím byl sjednán doplňující protokol č. 112/97 Sb.

³⁷ Srov. webová stránka Ministerstva financí ČR http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/dvoji_zdaneni.html

Dokud bylo mnoho významných zemí, se kterými nebyly smlouvy uzavřeny, bylo zapotřebí jednostranných opatření směřujících k zamezení dvojího zdanění. V souvislosti se zvýšením počtu uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění došlo ke změně vnitrostátní právní úpravy, kterou byla jednostranná opatření k zamezení dvojího zdanění odstraněna.³⁸ Důvodem zrušení bylo, že jednak široká síť uzavřených smluv výrazně snižuje okruh možných případů dvojího zdanění, jednak že často docházelo ke zneužívání těchto jednostranných opatření prostřednictvím jurisdikcí států s nulovým nebo velmi nízkým zdaněním příjmů (tzv. daňových rájů).³⁹

3.1.2 Charakteristika smluv o zamezení dvojího zdanění, jejich uzavírání a výklad

Důležitým pramenem finančního práva jsou vedle vnitrostátních právních předpisů rovněž mezinárodní smlouvy, kterými jsou v oblasti dvojího zdanění především smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto mezinárodní smlouvy jsou v České republice tzv. prezidentské smlouvy, u kterých pravomoc sjednávat a ratifikovat tyto mezinárodní smlouvy přísluší ve smyslu čl. 63 odst. 1 písm. b) Ústavy prezidentovi republiky. Prezident republiky je oprávněn sjednávání mezinárodních smluv přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na její jednotlivé členy, což je u mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění časté. V tomto případě je obvykle sjednává a podepisuje ministr financí.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyžadují podle čl. 49 písm. a), d), e) Ústavy před svou ratifikací souhlas obou komor Parlamentu České republiky, jelikož se jedná o mezinárodní smlouvy upravující práva osob, hospodářské smlouvy všeobecné povahy a smlouvy o věcech, jejichž úprava je vyhrazena zákonu. V návaznosti na čl. 49 Ústavy rozhoduje Ústavní soud podle čl. 87 odst. 2 Ústavy ještě před ratifikací těchto smluv o jejich souladu s ústavním pořádkem. Poté mohou být smlouvy ratifikovány prezidentem republiky.⁴⁰

³⁸ Zákon č. 492/2000 Sb., viz kap. 2.1.3

³⁹ Srov. Sojka (2006, s. 31)

⁴⁰ Srov. Bakeš (2006, s. 390) a Klíma (2005, s. 318 – 320)

Tyto smlouvy nabývají platnosti po výměně ratifikačních listin podle podrobných ustanovení smlouvy. Od nabytí platnosti je nutno odlišit nabytí účinnosti smlouvy, tj. určení dne, od kterého se začnou aplikovat její ustanovení. Počátek účinnosti smlouvy je obvykle stanoven ke dni 1. ledna roku následujícího po roce, ve kterém smlouva vstoupila v platnost (viz dále v kap. 3.1.4.8). Jsou publikovány ve Sbírce mezinárodních smluv sdělením ministerstva zahraničních věcí.⁴¹ Vyhlášením se stávají podle čl. 10 Ústavy součástí českého právního řádu, kde mají přednost před zákonem. Jak je patrné z přehledu platných smluv o zamezení dvojího zdanění (viz příloha č. 1), jsou součástí českého právního řádu i smlouvy uzavřené před vznikem České republiky k 1. lednu 1993. Platnost těchto smluv pro Českou republiku vyplývá z čl. 5 ústavního zákona ČNR č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské federativní republiky, podle kterého Česká republika přebírá, s určitými výjimkami, práva a závazky, jež pro Českou a Slovenskou Federativní Republiku vyplývaly z mezinárodního práva ke dni jejího zániku.⁴²

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se sjednávají zpravidla v jazycích smluvních států, přičemž každé znění má stejnou platnost. V mnoha případech se smlouvy sjednávají vedle jazyků smluvních států navíc i ve světovém jazyce. Všechny texty jsou autentické, avšak v případě rozdílnosti ve výkladu je rozhodující znění ve světovém jazyce.⁴³ Některé smlouvy jsou sjednány pouze v jednom světovém jazyce.⁴⁴ V takovém případě si každý smluvní stát pořizuje svůj překlad, který však nemá platnost originálu smlouvy.⁴⁵

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou sjednávány převážně jako smlouvy dvoustranné, avšak byly uzavřeny i některé mnohostranné smlouvy. Bývalé Československo a po něm i Česká republika byly účastníkem dvou mnohostranných smluv, které byly sjednány členskými státy bývalé Rady

⁴¹ Dříve ve Sbírce zákonů – změna od 1.1.2000, viz zákon 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv

⁴² Srov. Bakaš (2006, s. 391)

⁴³ Např. smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou je sjednána v českém, slovenském a případně rozhodujícím anglickém jazyce, smlouva s Italskou republikou je vyhotovena v českém, italském a rozhodném francouzském jazyce.

⁴⁴ Např. smlouva o zamezení dvojího zdanění s Tuniskou republikou je sjednána ve francouzském jazyce, smlouva s Tureckou republikou v anglickém jazyce.

⁴⁵ Počet dosud uzavřených smluv: v jazyce smluvních států 12, pouze ve světovém jazyce 26, v jazyce smluvních států a pro výklad rozhodném světovém jazyce 30, poslední smlouvy s Marokem a Ázerbájdžánem jsou v českém jazyce a rozhodné angličtině.

vzájemné hospodářské pomoci,⁴⁶ které jsou stále v platnosti. Tyto dvě mnohostranné smlouvy jsou však již politickým a ekonomickým vývojem ve světě překonány a vůči České republice byly od 90. let minulého století postupně nahrazeny novými dvoustrannými smlouvami se všemi významnými hospodářskými partnery z bývalých členských států RVHP. Ve vztahu České republiky k jiným státům (zejména nástupnickým státům bývalého Sovětského svazu) jejich aplikovatelnost zanikla bez náhrady.⁴⁷

Obdobnou mnohostrannou smlouvou uvedeného typu je Arabský pakt (Arab Tax Treaty), uzavřený v roce 1973 Egyptem, Irákem, Jordánskem, Kuvajtem, Súdánem, Sýrií a Jemenem k zamezení dvojího zdanění mezi smluvními státy a Skandinávská úmluva (Nordic Convention on Income and Capital) uzavřená Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem a Švédskem k zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmu a z majetku (vztahuje se také na Faerské ostrovy a okres Åland), k zamezení dvojího zdanění v oblasti daně dědické a darovací (i pro okres Åland) a k vzájemné pomoci v daňových záležitostech (zahrnuje také Faerské ostrovy a Greenland). Dalšími příklady tohoto typu mnohostranných smluv jsou Andský pakt z roku 1971 a smlouva Západoafrického ekonomického společenství z roku 1984.⁴⁸

Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění se provádí dvojitým způsobem. Jednak se jedná o výklad stanovený bezprostředně ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, neboť v zájmu jednotného výkladu smlouvy jsou výrazy významné pro její provádění definovány přímo v jejich člancích (podrobně dále v kap. 3.1.4.2). Jednak jde o použití pravidel výkladu mezinárodních smluv, které stanoví články 31 – 33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu z roku 1969.⁴⁹ Podle ustanovení článku 31, jenž upravuje Obecné pravidlo výkladu, má být mezinárodní smlouva vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem,

⁴⁶ Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku fyzických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik, publikováno jako vyhláška ministra zahraničních věcí č. 30/1979 Sb., a Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik, vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb.

⁴⁷ Srov. Bakeš (2006, s. 391)

⁴⁸ Srov. *International Tax Glossary* (1996, s. 18, 203 a 212)

⁴⁹ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. o Vídeňské úmluvě o smluvním právu

který je dáván výrazům použitým ve smlouvě v jejich celkové souvislosti a s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy. Celkovou souvislostí se pro účely výkladu kromě textu, preambule a přílohy smlouvy rozumí jakákoliv dohoda vztahující se ke smlouvě, přijatá smluvními stranami v souvislosti s jejím uzavřením a vztahující se na výklad a provádění smlouvy. Při výkladu je nutno přihlížet k pozdějším dohodám, jež se vztahují na výklad smlouvy nebo provádění jejich ustanovení, dále k pozdější praxi při provádění smlouvy založenou dohodou smluvních stran a k příslušným pravidlům mezinárodního práva použitelným ve vztazích mezi smluvními stranami. Určitý výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, pokud to bylo úmyslem smluvních stran. V článku 32 jsou upraveny doplňkové prostředky výkladu a v článku 33 výklad smluv, jejichž původní vyhotovení je ve dvou nebo více jazycích.

K provádění smluv a uplatňování nároků na daňové úlevy v nich přiznané vydává ministerstvo financí pokyny publikované ve Finančním zpravodaji.⁵⁰ Výklad v pokynech ministerstva financí nicméně musí být v souladu s výše uvedenými pravidly a ačkoliv je pokyn považován za autoritativní, nemá právní závaznost.⁵¹

3.1.3 Vzorové smlouvy OECD a OSN

V současné době existují dvě vzorové smlouvy, na základě kterých se mezi státy sjednává převážná většina dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Jedná se o Vzorovou smlouvu vypracovanou v rámci OECD a Vzorovou smlouvu vypracovanou OSN. Jednotná struktura a terminologie, která je důsledkem těchto vzorových smluv, usnadňuje sjednávání, výklad a aplikaci jednotlivých ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění.

Vzorový model OECD – „Model Tax Convention on Income and Capital“ je určen pro sjednávání tohoto typu mezinárodní smlouvy mezi státy srovnatelné hospodářské úrovně. Tento model preferuje zdaňování příjmů ve státě bydliště

⁵⁰ Např. 58/2005 FZ., Pokyn č. D-291 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 79/2005 Sb.), č.j.: 15/116 081/2005-153

⁵¹ Srov. Bakaš (2006, s. 392)

nebo sídla daňového poplatníka, neboť se předpokládá vyrovnaný tok příjmů mezi příslušnými státy.

Naproti tomu vzorová smlouva OSN – „United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries“ se používá především v případech, kdy se sjednává smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi zeměmi s výrazně odlišným stupněm hospodářského rozvoje. Zdůrazňuje ochranu daňových příjmů smluvní strany, která má nesrovnatelně nižší ekonomickou výkonnost. Tento model dává přednost zdanění příjmů ve státě jejich zdroje.⁵²

Znění vzorové smlouvy OECD bývá aktualizováno. O provedených aktualizacích ministerstvo financí průběžně informuje ve Finančním zpravodaji.⁵³

Ke vzorovým smlouvám jsou jako doplněk zpracovány Komentáře k jednotlivým smluvním článkům, které představují interpretační prostředek při výkladu nejen jednotlivých ustanovení vzorové smlouvy, nýbrž i smluv o zamezení dvojího zdanění podle vzorové smlouvy uzavřených. Ke Komentářům státy mohou učinit vyjádření,⁵⁴ jejichž význam je obdobný výhradám, které státy uplatňují ke znění jednotlivých článků vzorových smluv.

Česká republika má pro sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění vytvořen vlastní podkladový model, jenž je odvozen ze Vzorové smlouvy OECD, nicméně obsahuje některé odlišnosti. Tyto odlišnosti jsou odůvodněné výhradami ke Vzorové smlouvě OECD, které Česká republika uplatnila při vstupu do OECD v roce 1995. Výhrady byly publikovány ve Finančním zpravodaji ve formě Sdělení Ministerstva financí ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k přímým daním.^{55 56}

⁵² Srov. Sojka (2006, s. 207)

⁵³ 12/2001 FZ. Sdělení MF k aktualizaci Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2000, č.j.: 251/95 352/2000 ze dne 29. ledna 2001 a 8/2003 FZ. Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002, č.j.: 494/1 173/2003

⁵⁴ Příklad vyjádření srov. 8/2003 FZ. Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002, č.j.: 494/1 173/2003 ze dne 7. ledna 2003

⁵⁵ 41/1996 FZ. Sdělení MF ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, č.j.: 251/15 082/96

⁵⁶ Srovnání aktuální české vzorové smlouvy a Vzorové smlouvy OECD viz dále v kap. 3.1.5.1

3.1.4 O jednotlivých ustanoveních smluv o zamezení dvojího zdanění

Při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění Česká republika vychází ze svého podkladového modelu. V současné době je ministerstvem financí používán vzor, který je přílohou č. 2 této práce. Dále uvedené rozборы jednotlivých ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění přijatých Českou republikou mají za základ ustanovení aktuálního českého vzoru.⁵⁷

3.1.4.1 Osobní a věcný rozsah smluv

Osobní a věcný rozsah smluv o zamezení dvojího zdanění je stanoven v jejich prvních dvou člancích.

V článku 1 české vzorové smlouvy je osobní rozsah smluv vymezen okruhem subjektů, na které se smlouva použije, tím, že se vztahuje na fyzické a právnické osoby, které jsou daňovými rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Na ustanovení tohoto článku navazují ustanovení článku 4, která definují pojem rezident (viz dále v kap. 3.1.4.2.2).

Podle článku 2 české vzorové smlouvy je věcný rozsah smluv upraven charakteristikou a výčtem daní smluvních států, na které se smlouva vztahuje. Předmětem smlouvy jsou daně z příjmu a daně z majetku, avšak uzavřená smlouva může být sjednána pouze pro oblast daní z příjmu.⁵⁸

V české vzorové smlouvě jsou daně z příjmu a z majetku vymezeny v článku 2 odst. 2 jako „*všechny daně vybírané z celkového příjmu, z celkového majetku nebo z částí příjmu nebo majetku, včetně daní ze zisků ze zcizení movitého nebo nemovitého majetku, daní z celkového objemu mezd či platů vyplácených podniky a rovněž daní z přírůstku majetku.*“⁵⁹ Smlouva obsahuje výčet daní v jednom i druhém smluvním státě podle aktuálního právního stavu. V článku 2 je ustanovení, že se smlouva vztahuje i na podobné daně, které budou ukládány v budoucnu vedle stávajících nebo místo nich. Předchází se tak

⁵⁷ Uváděné příklady odlišné úpravy smluv o zamezení dvojího zdanění vychází především ze srovnání znění smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených v posledních 10 letech, tj. vyhlášených ve Sbírce zákonů od roku 1997.

⁵⁸ Státy, se kterými smlouva upravuje pouze daně z příjmu: Austrálie, Brazílie, Čína, Filipíny, Finsko, Indonésie, Island, Itálie, Izrael, Japonsko, Jihoafrická republika, Kanada, Korea, Malajsie, Maroko, Norsko, Portugalsko, Řecko, Singapur, Turecko a Thajsko.

tomu, aby při vnitrostátní změně daňového systému musela být měněna i smlouva. Daně, na které se tento typ smlouvy vztahuje nyní v České republice, jsou daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a (případně) daň z nemovitostí.

Smlouvy, které uzavřela Česká republika, se tedy nevztahují na daně typu DPH, spotřební daně apod. Výjimku může stanovit článek o zákazu diskriminace, který se v některých uzavřených smlouvách vztahuje, bez ohledu na článek 2, na daně všeho druhu a pojmenování (viz dále v kap. 3.1.4.6).

3.1.4.2 Definice

V zájmu jednotnosti výkladu smlouvy jsou výrazy, významné pro její provádění, definovány přímo ve smlouvě buď ve zvláštním samostatném článku anebo v článku přímo upravujícím zdanění určité kategorie příjmu.

3.1.4.2.1 Všeobecné definice

Všeobecné definice některých ve smlouvě často používaných pojmů obsahuje článek 3 smluv s cílem stanovit jim jednoznačný obsah. Jsou to například výrazy smluvní stát, osoba, podnik, mezinárodní doprava, příslušný úřad aj. V případě, že určitý pojem není ve smlouvě definován, má pro použití smlouvy smluvním státem ten význam, který mu náleží podle právních předpisů tohoto státu, které upravují daně, na něž se smlouva vztahuje. Zde může vzniknout otázka, který význam pojmu v případě aplikace použít – zda ten, který platil v době podpisu smlouvy, nebo ten, který platí v době aplikace.

Starší smlouvy, které uzavřela Česká republika, tento problém výslovně neřešily, ale od roku 2000, stejně jako v současné české vzorové smlouvě, je využito znění článku 3 odst. 2 smlouvy, které najisto stanoví rozhodnou dobu aplikace smlouvy: „*Pokud jde o provádění Smlouvy v jakémkoliv čase některým*

⁵⁹ Viz příloha č. 2, překlad Ing. Martin Pražan a autorka

ze smluvních států, bude mít každý výraz ... takový význam, jenž mu náleží v tomto čase podle právních předpisů tohoto státu...“⁶⁰

3.1.4.2.2 Rezident

Správné uplatňování jednotlivých ustanovení smluv je mimo jiného založeno především na jednoznačném určení státu, v němž je určitá osoba rezidentem, tj. stanovení daňového domicilu. Podle článku 4 české vzorové smlouvy se jedná o osobu, která podléhá zdanění z důvodů bydliště, stálého pobytu, sídla, místa registrace, místa vedení nebo podobného kritéria v jednom smluvním státě. Tato osoba je pak označena rezidentem smluvního státu. Jelikož nelze vyloučit, že osoba je podle vnitrostátních předpisů rezidentem v obou smluvních státech, vznikne dvojitý daňový domicil a tudíž je zdaněna svým celosvětovým příjmem v obou státech. Pro odstranění těchto případů česká vzorová smlouva stanoví tzv. *kritéria přednosti*, pomocí kterých se dosáhne, že osoba s dvojitým daňovým domicilem je pro účely smlouvy o zamezení dvojího zdanění považována za daňového rezidenta pouze jednoho ze smluvních států.⁶¹ U právnických osob česká vzorová smlouva předpokládá, že jsou rezidentem pouze toho státu, ve kterém mají místo svého skutečného vedení. Některé uzavřené smlouvy stanoví, že v případě, kdy je právnická osoba považována za rezidenta obou smluvních států, pokládá se za rezidenta státu, jehož je státním příslušníkem,⁶² podle jiných smluv upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.⁶³ Postavení fyzické osoby považované za rezidenta obou smluvních států je upraveno v článku 4 odst. 2 české vzorové smlouvy takto:

„Jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno následujícím způsobem:

a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má stálý byt; jestliže má stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem

⁶⁰ K výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění viz výše v kap. 3.1.1

⁶¹ Srov. Bakeš (2006, s. 393)

⁶² Např. smlouvy s Ázerbájdžánem, Bulharskem a Kanadou

⁶³ Např. ve smlouvě s Běloruskem, Mexikem a Tureckem

pouze 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 pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;

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

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

Tato ustanovení o daňovém domicilu se tedy věnují řešení dvojího zdanění vzniklého z důvodu nejednotné úpravy podmínek osobní daňové příslušnosti v jednotlivých státech. Ostatní ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění se zabývají dvojím zdaněním, které má původ v překrývání osobní daňové příslušnosti v jednom smluvním státu a věcné daňové příslušnosti v druhém smluvním státu u téže osoby.

3.1.4.2.3 Stálá provozovna

Velmi významným pojmem smluv o zamezení dvojího zdanění je stálá provozovna. Je vodítkem pro zdaňování příjmů z přímé podnikatelské činnosti podniků jednoho smluvního státu na území druhého smluvního státu. Zisky z obchodní a průmyslové činnosti mohou být v zahraničí zdaněny pouze v případech, kdy byly dosaženy pomocí stálé provozovny, kterou má podnikatel ve státě, ve kterém provádí svoji činnost (viz dále v kap. 3.1.4.3.2). Stálá provozovna je ve všech těchto smlouvách podrobně upravena v jejich článku 5. Stálou provozovnou se podle české vzorové smlouvy rozumí trvalé místo pro podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. Dále je uveden demonstrativní výčet, co se za stálou provozovnu považuje: místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo, kde se těží přírodní zdroje.

Zvláštní smluvní režim platí pro stavební a montážní projekty a poskytování služeb, které se za stálou provozovnu považují pouze tehdy, jestliže jejich trvání přesáhne určitou dobu. Podle české vzorové smlouvy vznikne stálá provozovna podle článku 5 odst. 3 u stavebních a montážních projektů v případě, že trvají déle než 12 měsíců a u poskytování služeb v případě trvání po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoli dvanáctiměsíčním období. Zvláštní smluvní úprava pro poskytování služeb během delších časových období vyplývá z výhrady ČR k článku 5 Vzorové smlouvy OECD.⁶⁴ Některé uzavřené smlouvy neobsahují zvláštní úpravu vzniku stálé provozovny při poskytování služeb během delších časových období.⁶⁵ V jednotlivých uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění jsou často stanoveny časové lhůty pro vznik stálé provozovny odlišně.⁶⁶ Jelikož platí, že mezinárodní smlouvy mají aplikační přednost před vnitrostátními předpisy, přičemž definice stálé provozovny upravené v uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění v některých případech neodpovídá definici stálé provozovny stanovené vnitrostátními předpisy smluvních států, pak obojí způsobí, že taková definice ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění v těchto případech sístuje definici stálé provozovny podle vnitrostátních předpisů.⁶⁷

V článku 5 české vzorové smlouvy se dále stanoví, které případy se naopak za stálou provozovnu nepovažují. Jedná se o pomocná a přípravná zařízení, která podnik udržuje pouze například za účelem uskladnění zboží, shromažďování informací, poskytování informací apod.

Česká vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění dále upravuje podmínky vzniku stálé provozovny v případech, kdy osoba jiná než nezávislý zástupce jedná v jednom smluvním státě na účet podniku druhého smluvního státu a uzavírá v tomto státě jménem podniku smlouvy. Jestliže podnik vykonává ve smluvním státě svoji činnost prostřednictvím nezávislého zástupce, nemá se za to, že podnik má stálou provozovnu.

⁶⁴ Viz 41/1996 FZ. Sdělení MF ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, č.j.: 251/15 082/96

⁶⁵ Jsou to smlouvy s Běloruskem, Brazílií, Dánskem, Indií, Itálií, Japonskem, Jugoslávií, Koreou, Kypr, Lucemburskem, Malajsii, Nigérií, Nizozemím, Polskem, Rakouskem, Ruskem, Řeckem, Srí Lankou, SRN, Španělskem, Švédskem, Švýcarskem, Tunisem a Velkou Británií.

⁶⁶ Viz Přehled časových lhůt a přehled sazeb srážkových daní pro zdaňování ve státech zdrojů jako příloha č. 3

3.1.4.3 Zdanění příjmů

V uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění jsou zvláštní články upravující příjmy z nemovitého majetku, zisky podniků, mezinárodní dopravu, sdružené podniky, dividendy, úroky, licenční poplatky, zisky ze zcizení majetku, příjmy ze zaměstnání, tantiémy, příjmy umělce a sportovce, penze, veřejné funkce, studenty a ostatní příjmy. Česká vzorová smlouva upravuje tyto otázky v článcích 6 až 20.

3.1.4.3.1 Příjmy z nemovitého majetku

Zdanění příjmů z nemovitého majetku upravuje ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění článek 6 nazvaný „Příjmy z nemovitého majetku“.

Podle české vzorové smlouvy se článek 6 vztahuje na příjmy z užívání nemovitého majetku (příjmy pobírané z přímého užívání, nájmu nebo každého jiného způsobu užívání nemovitého majetku), příjmy z jeho zcizení jsou předmětem článku 13 (viz dále v kap. 3.1.4.3.8).

Podle ustanovení tohoto článku mohou být příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z nemovitého majetku umístěného ve druhém smluvním státě, zdaněny v tomto druhém státě. V odstavci 2 článku 6 je vymezen nemovitý majetek tak, že pojem "nemovitý majetek" má stanoven význam podle právních předpisů smluvního státu, v němž je umístěn. Zahrnuje příslušenství nemovitého majetku, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví, práva, pro která platí ustanovení občanského práva vztahující se na pozemky, právo požívání nemovitého majetku a práva na proměnlivé nebo pevné platby za těžení nebo za přivolení k těžení nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů. Lodě a letadla se za nemovitý majetek nepovažují.

Smlouvy uzavřené Českou republikou se článkem 6 od české vzorové smlouvy výrazně neliší.⁶⁸

⁶⁷ Podle tuzemské právní úpravy v § 22 odst. 2 ZDP vznikne stálá provozovna u staveb, montáží a vyjmenovaných služeb tehdy, jestliže přesáhne doba jejich trvání šest měsíců v jakémkoli období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích, viz úprava stálé provozovny v kap. 2.1.2.

⁶⁸ Smlouvy např. s Francií, Marokem a Portugalskem v tomto článku upravují také příjem z určitých akcií, resp. movitého majetku.

3.1.4.3.2 Zisky podniků

Úprava zdanění zisků podniků je stanovena v článku 7 smluv o zamezení dvojího zdanění.

Podle české vzorové smlouvy zisky podniku mohou být zdaněny pouze ve smluvním státě, jehož daňovým rezidentem je provozovatel, tj. kde má osoba provozující podnik sídlo nebo bydliště. V případě, že podnik vykonává svoji činnost v druhém státě prostřednictvím stálé provozovny tam umístěné, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak v rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně, tj. pouze zisky, které mají zdroj na území druhého státu.

Stálé provozovně se přisuzují zisky, které by mohla dosáhnout v situaci, kdy by prováděla stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek jako samostatný podnik a byla by zcela nezávislá na podniku, jehož je stálou provozovnou. To platí podle odst. 3 článku 7 s výhradou, že při výpočtu zisků stálé provozovny je možné odečíst náklady vynaložené na cíle sledované stálou provozovnou, ať vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde. Některé uzavřené smlouvy mají v ustanovení čl. 7 odst. 3 podrobnější úpravu takovýchto nákladů, které lze odečíst.⁶⁹

Stálé provozovně se zisky nepřičtou, pokud pouze nakupovala zboží pro podnik.

Zisky, které takto mají být přisouzeny stálé provozovně, se stanoví každý rok stejným způsobem, pokud neexistují dostatečné důvody pro jiný postup. Jestliže zisky podniku zahrnují příjmy, jejichž zdanění je upraveno v jiných člancích smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nebudou ustanovení těchto článků dotčena ustanoveními článku 7.

⁶⁹ Je to např. ve smlouvě s Kazachstánem, Kuvajtem, Mexikem, Ukrajinou, Uzbekistánem, Venezuelou a Vietnamem.

3.1.4.3.3 Mezinárodní doprava

Článek 8 smluv o zamezení dvojího zdanění upravuje mezinárodní dopravu jako výjimku z obecné úpravy v jejich článku 5 „Stálá provozovna“ a článku 7 „Zisky podniků“.

Podle článku 8 české vzorové smlouvy podléhají zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě zdanění pouze ve smluvním státě, v němž se nachází místo skutečného vedení podniku. V případě, že místo skutečného vedení podniku lodní dopravy je na palubě lodí, podléhá zdanění ve smluvním státě, kde má loď domovský přístav nebo ve státě, jehož je provozovatel lodí rezidentem. V některých uzavřených smlouvách je v ustanovení tohoto článku upravena i mezinárodní silniční a železniční doprava⁷⁰ a určeno, co se pro účely tohoto článku do zisků zahrnuje.⁷¹ Zvláštností je smlouva s Nigérií, která tento článek upravující mezinárodní dopravu vůbec neobsahuje.⁷²

3.1.4.3.4 Sdružené podniky

Článek 9 české vzorové smlouvy vymezuje vztahy mezi podniky v případech, kdy se jeden z nich přímo či nepřímo podílí na řízení, kontrole nebo majetku podniku druhého smluvního státu, nebo kdy se tytéž osoby podílejí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo majetku podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu. Pokud jsou v těchto případech podniky vázány v obchodních a finančních vztazích podmínkami, které si sjednaly nebo jim byly uloženy a které jsou odlišné od podmínek mezi nezávislými podniky, potom mohou být do jejich zisku zahrnuty a následně zdaněny jakékoliv zisky, které by jeden z podniků dosáhl, kdyby nebylo těchto podmínek. S tímto ustanovením souvisí ustanovení článku 11 odst. 5 a článku 12 odst. 6 české vzorové smlouvy, které upravují úroky, resp. licenční poplatky

⁷⁰ Je tomu tak např. ve smlouvě s Belgií, Běloruskem, Libanonem, Makedonií, Mongolskem, Slovenskem, Slovinskem, Srbskem a Černou Horou, Tureckem, Ukrajinou a Uzbekistánem.

⁷¹ Např. ve smlouvě s Ázerbájdžánem, Belgií, Francií, JAR, Kanadou, Kuvajtem, Marokem, Mexikem, Moldávií, Norskem, SAE, Singapurem, Tureckem, Ukrajinou a Uzbekistánem

⁷² Srov. Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 339/1991 Sb. o sjednání Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Nigerijské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a zisků z majetku

v situaci, kdy existují zvláštní vztahy mezi plátcem a skutečným vlastníkem (viz dále v kap. 3.1.4.3.6 a 3.1.4.3.7). V uzavřených smlouvách s některými státy je úprava článku 9 rozšířena o odstavec 2, v kterém se určuje postup ve druhém smluvním státě pro případ, v kterém první smluvní stát zahrnul stanovené zisky do daňového základu podniku.⁷³

Všechna ustanovení tohoto článku smluv o zamezení dvojího zdanění souvisí s jejich dalším účelem, kterým zde je zabránit daňovému úniku. Účel zabránit daňovému úniku sleduje také ustanovení článku o výměně informací mezi smluvními státy (viz dále v kap. 3.1.4.8).

3.1.4.3.5 Dividendy

Zdanění dividend je upraveno v článku 10 smluv o zamezení dvojího zdanění.

V české vzorové smlouvě jsou dividendy definovány v odstavci 3 jako příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož rezidentem je společnost, která rozděluje zisk. Některé uzavřené smlouvy mají definici dividend upravenou jinak.⁷⁴

Podle české vzorové smlouvy mohou být dividendy zdaněny jak ve státě, jehož rezidentem je osoba, které jsou dividendy vypláceny, tak ve státě, jehož rezidentem je společnost, která dividendy vyplácí. Při zdanění ve státě zdroje je v případě, že skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, uložená daň omezena v určité výši procent hrubé částky dividend. Tato úprava se nedotýká zdanění zisků společnosti, z nichž jsou dividendy vypláceny.

V některých uzavřených smlouvách se sazba daně, kterou může být dividenda zatížena ve státě zdroje, liší podle toho, zda příjemcem je společnost, která má určitý kvalifikovaný podíl na společnosti, jež dividendy vyplácí.⁷⁵

⁷³ Např. ve smlouvách s Ázerbájdžánem, Chorvatskem, JAR, Kanadou, Kazachstánem, KLDŘ, Kuvajtem, Libanem, Maltou, Marokem, Norskem, Portugalskem, Slovenskem, Slovinskem, Tureckem a Uzbekistánem

⁷⁴ Je tomu např. ve smlouvě s Francií, Kuvajtem, SAE a Tureckem.

⁷⁵ Např. ve smlouvách uzavřených s Belgií, Filipínami, Francií, Islandem, JAR, Kuvajtem, Makedonií, Malajsií, Maltou, Moldávií, Norskem, SAE, Slovenskem, Slovinskem, Ukrajinou, Venezuelou. Všechny sazby zdanění dividend Viz Příloha č. 3 Přehled časových lhůt a přehled sazeb srážkových daní pro zdaňování ve státě zdrojů.

Jestliže skutečný vlastník dividend, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, jehož je rezidentem společnost vyplácející dividendy, svoji činnost prostřednictvím stále provozovny, která je tam umístěna, a jestliže účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže k této stále provozovně, nepoužijí se ke zdanění těchto dividend odstavce 1 a 2 tohoto článku, ale ustanovení článku 7, který upravuje zdanění zisků podniků.

V případě, že společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, dosahuje zisky nebo příjmy ve druhém smluvním státě, může tento druhý stát zdanit dividendy vyplácené společností, jestliže tyto dividendy jsou vypláceny rezidentu tohoto druhého státu nebo že účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže ke stále provozovně, která je umístěna v tomto druhém státě. Druhý smluvní stát nesmí podrobit nerozdělené zisky společnosti dani z nerozdělených zisků společnosti, i když vyplácené dividendy nebo nerozdělené zisky pozůstávají zcela nebo zčásti ze zisků nebo z příjmů majících zdroj v tomto druhém státě.

3.1.4.3.6 Úroky

Úprava zdanění úroků je stanovena v článku 11 smluv o zamezení dvojího zdanění.

Úroky jsou v české vzorové smlouvě definovány v odst. 2 jako příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti nebo majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně premií a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále ukládané za pozdní platbu se nepovažuje za úroky pro účely tohoto článku. Výraz úroky nezahrnuje žádnou část zisku, která je považována za dividendy ve smyslu ustanovení odstavce 3 článku 10 vzorové smlouvy. V některých uzavřených smlouvách je definice stanovena jinak.⁷⁶

⁷⁶ Např. ve smlouvách s Bulharskem, Chorvatskem, Indií, Islandem, JAR, Kuvajtem, Libanonem, Maltou, Mexikem, Moldávií, Mongolskem, Portugalskem, SAE, Slovinskem, Uzbekistánem, Venezuelou a Vietnamem

Podle české vzorové smlouvy je zdanění úroků, které mají zdroj v jednom smluvním státě, vyhrazeno druhému smluvnímu státu, jehož rezident je příjemcem a zároveň skutečným vlastníkem těchto úroků.

Některé smlouvy, které uzavřela Česká republika, ovšem umožňují zdanění jak ve státě příjemce úroků, tak i ve státě zdroje (státě, jehož rezident je dlužník).⁷⁷ Ve státě zdroje však daň nesmí překročit stanovenou výši. V případě úroků z mezivládních nebo mezibankovních úvěrů může být upraveno osvobození od zdanění ve státě zdroje.⁷⁸

Jestliže skutečný vlastník úroků, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají úroky zdroj, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže pohledávka, ze které jsou úroky placeny, se skutečně váže k této stálé provozovně, na zdanění takovýchto úroků nebudou uplatněna ustanovení tohoto článku, ale ustanovení článku 7 upravujícího zdanění zisků podniků.

V české vzorové smlouvě je v odstavci 4 definován stát zdroje úroků. Má se za to, že úroky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. V případě, že plátce úroků, ať je nebo není rezidentem některého smluvního státu, má ve smluvním státě stálou provozovnu, ve spojení s níž došlo k zadlužení, z něhož jsou úroky placeny, a tyto úroky jdou k tíži takové stálé provozovny, předpokládá se, že tyto úroky mají zdroj v tom státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna. V některých uzavřených smlouvách tato definice není obsažena vůbec⁷⁹ nebo je upravena jinak.⁸⁰

Poslední odstavec tohoto článku upravuje zdanění úroků v situaci, kdy existují zvláštní vztahy mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků. Toto ustanovení navazuje na úpravu obsaženou v článku 9 „Sdružené podniky“. Jestliže částka úroků, které se vztahují k pohledávce, z níž jsou placeny, je v důsledku zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi

⁷⁷ Jsou to smlouvy uzavřené s Albánií, Austrálií, Ázerbájdžánem, Belgií, Běloruskem, Brazílií, Bulharskem, Čínou, Egyptem, Estonskem, Filipínami, Indií, Indonésií, Izraelem, Japonskem, Kanadou, Kazachstánem, Koreou, KLDŘ, Kyprem, Litvou, Lotyšskem, Malajsií, Marokem, Mexikem, Moldávií, Mongolskem, Nigérií, Polskem, Portugalskem, Rumunskem, Řeckem, Slovinskem, Srbskem a Černou Horou, Srí Lankou, Thajskem, Tunisem, Tureckem, Ukrajinou, Uzbekistánem, Venezuelou a Vietnamem.

⁷⁸ Přehled sazeb daně, které je možné vybrat z úroků ve státě zdroje viz Příloha č. 3 Přehled časových lhůt a přehled sazeb srážkových daní pro zdaňování ve státě zdrojů.

⁷⁹ Např. ve smlouvách s Islandem, Kuvajtem, Libanem, Maltou, Ruskem a SAE

⁸⁰ Např. ve smlouvě s Belgií, Běloruskem, JAR, Malajsií, Mongolskem, Portugalskem, Venezuelou a Vietnamem

oběma z nich a nějakou další osobou, vyšší než částka, kterou by si byl sjednal plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto posledně zmíněnou částku. Částka plateb, která ji přesahuje, bude v tomto případě zdaněna v souladu s právními předpisy každého smluvního státu, s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.⁸¹ Účelem tohoto ustanovení je zamezit skrytým převodům zisků mezi závislými subjekty a zneužívání daňově výhodnějšího postavení některého z těchto subjektů v mezinárodním hledisku. Obdobné ustanovení je i v následujícím článku o zdanění licenčních poplatků.

3.1.4.3.7 Licenční poplatky

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují zdanění licenčních poplatků ve svém článku 12.

Česká vzorová smlouva vymezuje licenční poplatky v odstavci 3 jako platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek pro televizní nebo rozhlasové vysílání, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.

Podle české vzorové smlouvy je výnos ze zdanění licenčních poplatků rozdělen mezi stát zdroje a stát rezidenta. Tato úprava opravňující ke zdanění licenčních poplatků rovněž smluvní stát, v němž mají zdroj, vyplývá z výhrady ČR k článku 12 Vzorové smlouvy OECD.⁸² Jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhého smluvního státu, daň uložená ve státě zdroje je omezena stanovenou výší procent hrubé částky licenčních poplatků.

V některých uzavřených smlouvách je odlišně upraveno zdanění tzv. průmyslových licenčních poplatků (např. platby za užití nebo právo na užití patentu, ochranné známky, designů, know-how, softwaru) a tzv. kulturních

⁸¹ K této problematice v české právní úpravě v ZDP viz kap. 2.1.2

licenčních poplatků (např. platby za užití nebo právo na užití autorských práv k dílům literárním, uměleckým a vědeckým).⁸³

Jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků, jenž je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky zdroj, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže právo nebo majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům, se skutečně vážou k této stálé provozovně, pak se nepoužijí ustanovení tohoto článku, ale ustanovení článku 7 o zdanění zisků podniků.

Podobně jako v předcházejícím článku 11 „Úroky“ je i v tomto článku české vzorové smlouvy analogicky definován zdroj licenčních poplatků a obsaženo ustanovení o zdanění licenčních poplatků v případě zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem licenčních poplatků.

3.1.4.3.8 Zisky ze zcizení majetku

V článku 13 smluv o zamezení dvojího zdanění je upraveno zdanění zisků ze zcizení majetku.

Podle české vzorové smlouvy je v odstavci 1 článku 13 stanoveno zdanění zisků, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze zcizení nemovitého majetku, uvedeného v článku 6 této smlouvy, který je umístěn ve druhém smluvním státě. Tento příjem může být zdaněn ve státě, v němž je nemovitý majetek umístěn. V případě zcizení movitého majetku, který je součástí provozního majetku stálé provozovny podniku jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, mohou být zisky zdaněny v druhém státě, tj. ve státě, kde je stálá provozovna umístěna. To platí také pro zisky ze zcizení stálé provozovny samotné nebo spolu s celým podnikem.⁸⁴ Zdanění zisků ze zcizení lodí a letadel, které jsou součástí provozního majetku podniku a jsou podnikem provozovány v mezinárodní dopravě, včetně movitého majetku určeného k jejich provozu, je stanoveno v odst. 3 článku 13. Tyto zisky podléhají zdanění jen ve

⁸² Srov. 41/1996 FZ. Sdělení MF ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, č.j.: 251/15 082/96

⁸³ Přehled sazeb zdanění licenčních poplatků Viz Příloha č. 3 Přehled časových lhůt a přehled sazeb srážkových daní pro zdaňování ve státě zdrojů/

⁸⁴ Ve smlouvách, které upravují stálou základnu pro výkon nezávislého povolání, to platí obdobně pro zisky ze zcizení movitého majetku patřícího ke stálé základně a ze zcizení stálé základny.

smluvním státě, v němž se nachází místo skutečného vedení podniku. Ostatní zisky ze zcizení jakéhokoliv jiného majetku, který není uveden v předchozích odstavcích, jsou vyhrazeny ke zdanění smluvnímu státu, jehož rezidentem je zcizitel. Některé uzavřené smlouvy mají zvláštní ustanovení pro zdanění zisků ze zcizení akcií nebo podílů ve společnosti, jejíž majetek je tvořen především nemovitým majetkem, který je umístěn ve smluvním státě,⁸⁵ nebo jiných akcií za stanovených podmínek.⁸⁶

3.1.4.3.9 Příjmy ze zaměstnání

V přijatých smlouvách o dvojím zdanění je upraveno zdanění příjmů ze zaměstnání (závislého povolání), v české vzorové smlouvě obsahuje úpravu této otázky článek 14. Podle tohoto článku platy, mzdy a jiné odměny (dále jen „odměny“), které osoba pobírá z důvodu zaměstnání vykonávaného na území státu, jehož je rezidentem, podléhají zdanění jen v tomto státě, s výhradou ustanovení článků upravujících tantiémy, penze a veřejné funkce (viz dále v kap. 3.1.4.3.10, 3.1.4.3.12 a 3.1.4.3.13). V některých uzavřených smlouvách je uplatněná výhrada rozšířena i na články upravující zdanění studentů, případně profesorů a výzkumných pracovníků.⁸⁷ Pokud je zaměstnání vykonáváno ve druhém státě, mohou být odměny ze zaměstnání zdaněny v tomto státě. Avšak i v případě, že je zaměstnání uskutečňováno na území druhého smluvního státu, budou odměny podléhat zdanění pouze ve státě, jehož je osoba rezidentem, pokud jsou kumulativně splněny všechny následující podmínky:

- a) zaměstnanec se zdržuje ve druhém státě během jednoho nebo více období, která nepřekročí v úhrnu 183 dnů v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce,⁸⁸
- b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu,

⁸⁵ Např. ve smlouvách s Ázerbájdžánem, Filipínami, Francií, Indií, JAR, Kanadou, Kazachstánem, KLDŘ, Maltou, Marokem, Mexikem, Moldávií, Singapurem, Ukrajinou, Uzbekistánem, Venezuelou a Vietnamem

⁸⁶ Např. smlouvy s Mexikem, Norskem, Singapurem a Venezuelou

⁸⁷ Např. ve smlouvě s Bulharskem, Francií, Indií, Chorvatskem, KLDŘ, Kuvajtem, Libanonem, Marokem, Mongolskem, Portugalskem, Ruskem, Srbskem a Černou Horou, Tureckem a Vietnamem

c) odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel v druhém státě.

Odměny rezidenta jednoho státu ze zaměstnání na území druhého státu budou tedy zdaněny jen ve státě, jehož je rezidentem, pouze v případě, pokud pracuje ve druhém státě kratší dobu (do 183 dnů), nepobírá příjem od rezidenta druhého státu a nepracuje ve stálé provozovně.

V článku 14 české vzorové smlouvy je stanoveno, že do počítání dnů, po které se zaměstnanec zdržuje na území druhého státu, se zahrnují všechny dny fyzické přítomnosti, včetně dní příjezdu a odjezdu, a dny strávené mimo stát činnosti, jako jsou soboty a neděle, státní svátky, dny dovolené a služební cesty přímo spojené se zaměstnáním příjemce v tomto státě, po kterých bylo v činnosti na území tohoto státu pokračováno. Toto ustanovení v některých uzavřených smlouvách nicméně chybí.⁸⁹ V tomto článku je současně definován pojem zaměstnavatel, kterým se rozumí osoba, která má právo na vykonanou práci, a která nese odpovědnost a riziko spojené s vykonáváním práce. Avšak tato definice není součástí všech uzavřených smluv.⁹⁰ V některých smlouvách dokonce chybí ustanovení o počítání dnů i definice zaměstnavatele.⁹¹

Zvláštní úprava platí pro zdanění odměn ze zaměstnání vykonávaného na palubě lodi nebo letadla provozovaném v mezinárodní dopravě. Tyto příjmy ze zaměstnání jsou zdaněny ve smluvním státě, v němž se nachází místo skutečného vedení zaměstnavatele (společnosti provozující mezinárodní dopravu).

3.1.4.3.10 Tantiémy

V článku 15 české vzorové smlouvy je upraveno zdanění tantiém. Podle tohoto článku mohou být tantiémy a jiné podobné platby, které rezident jednoho smluvního státu pobírá jako člen správní rady nebo jakéhokoliv jiného

⁸⁸ V některých starších smlouvách je upraveno jinak – ve smlouvách s Brazílií, Irskem, Itálií, Nizozemím, Řeckem, Tunisem a Velkou Británií jako 183 dnů v průběhu daňového roku a ve smlouvách s Čínou, Dánskem, Japonskem, Jugoslávií, Kyprem, Lucemburskem, Malajsií, Rakouskem, Švédskem a Švýcarskem v průběhu kalendářního roku.

⁸⁹ Např. ve smlouvě s Indií, Islandem, Marokem a Norskem

⁹⁰ Není upraveno např. ve smlouvě s Filipínami, Chorvatskem, Singapurem a Srbskem a Černou Horou

⁹¹ Např. ve smlouvách s Francií, JAR, Kanadou, Libanonem, Malajsií, Mexikem, Norskem, Portugalskem, Ruskem, SAE, Uzbekistánem a Vietnamem

obdobného orgánu společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, zdaněny v tomto druhém státě. Právo zdanit uvedené příjmy se tak vyhrazuje státu rezidenta plátce příjmu, tj. sídla společnosti, která tantiémy vyplácí. Na rozdíl od úpravy příjmů ze zaměstnání, kde je zásadní místo vykonávání činnosti, pro tantiémy není místo působení člena statutárních orgánů podstatné. Uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění Českou republikou se zněním tohoto článku neliší od znění české vzorové smlouvy.

3.1.4.3.11 Umělci a sportovci

Úprava zdanění příjmů, které pobírá na veřejnosti vystupující umělec nebo sportovec (rezident jednoho státu) z osobně vykonávaných činností na území druhého státu, je v ustanovení článku 16 české vzorové smlouvy.

Podle tohoto článku se uvedené příjmy vyhrazují zdanění ve státě, ve kterém je umělecký nebo sportovní výkon prováděn, a to bez ohledu, zda tyto příjmy pobírá přímo umělec či sportovec, anebo prostřednictvím jiné osoby. Toto ustanovení se vztahuje výhradně na příjmy za osobní výkony umělců a sportovců, na příjmy těchto osob jiné povahy (např. z reklamy, sponzorské dary) se neaplikuje. V některých uzavřených smlouvách je v odst. 3 tohoto článku upraven zvláštní režim pro případy, v kterých je vystoupení umělce či sportovce v rámci tzv. kulturní výměny dohodnuté mezi smluvními státy nebo je placeno z veřejných prostředků. V těchto případech jsou příjmy zdaňovány pouze ve státě, kde je umělec nebo sportovec rezidentem, respektive ve státě, který hradil náklady vystoupení.⁹²

3.1.4.3.12 Penze

Článek 17 české vzorové smlouvy upravuje podmínky zdanění penzí. Podle tohoto článku jsou penze a jiné podobné platy, které jsou vyplácené rezidentu smluvního státu z důvodu dřívějšího zaměstnání, zdaňovány pouze ve státě, jehož je rezidentem, s výjimkou ustanovení článku 18 odstavce 2 české

vzorové smlouvy pro penze za veřejné služby (viz dále v kap. 3.1.4.3.13). V některých uzavřených smlouvách je státu zdroje, vedle výjimky pro penze za veřejné služby, přiznáno právo zdanit i penze vyplácené z veřejných systémů sociálního zabezpečení.⁹³

3.1.4.3.13 Veřejné funkce

Příjmy z výkonu veřejných funkcí jsou upraveny v článku 18 české vzorové smlouvy. Tento článek se vztahuje na odměny (platy, mzdy a jiné podobné odměny) vyplácené ve vztahu k výkonu veřejných funkcí jedním smluvním státem, jeho nižším správním útvarem nebo místním úřadem. Podle článku 18 odst. 1 vzorové smlouvy odměny jiné než penze, které jsou vypláceny fyzické osobě za služby prokazované tomuto státu, správnímu útvaru nebo místnímu úřadu, mohou být zdaněny výhradně ve státě, který je vyplácí. Jestliže je však místo výkonu veřejné funkce na území druhého státu, podléhá tento příjem zdanění jen ve druhém smluvním státě, pokud je příjemce rezidentem tohoto státu a zároveň jeho státním příslušníkem; nebo se nestal rezidentem tohoto státu pouze z důvodu prokazování těchto služeb (tj. že se zdržuje na území druhého státu déle než 183 dní). Pro zdanění penzí z výkonu veřejných funkcí jsou v odstavci 2 stanovena obdobná pravidla, a to zdanění ve státě, který je vyplácí, s výjimkou situace, kdy je příjemce rezident a státní příslušník druhého státu a jsou zdaněny ve druhém státě. Odchylná úprava se použije v případě odměn a penzí vyplácených za služby prokázané v souvislosti s průmyslovou nebo obchodní činností prováděnou smluvním státem, kdy se na takové příjmy použijí ustanovení článku 14 „Příjmy ze zaměstnání“, článku 15 „Tantiémy“, článku 16 „Umělci a sportovci“ a článku 17 „Penze“. V některých uzavřených smlouvách je výjimka z pravidel článku 18 stanovena jiným způsobem, především neuváděním článku 16,⁹⁴ článku 17⁹⁵ nebo obecným

⁹² Tento zvláštní režim je upraven např. ve smlouvách s Filipínami, Francií, Indií, KLDŘ, Kuvajtem, Libanonem, Malajsií, Maltou, Marokem, Mexikem, Mongolskem, Portugalskem, Slovinskem, Ukrajinou, Uzbekistánem a Vietnamem.

⁹³ Např. ve smlouvách s Belgií, Běloruskem, Bulharskem, Filipínami, Islandem, Libanonem, Maltou, Marokem, Mongolskem a Ukrajinou.

⁹⁴ Např. ve smlouvách s Belgií, Běloruskem, Francií, Filipínami, Kazachstánem, Indií, Libanonem, Malajsií, Maltou, Marokem, Mongolskem, Portugalskem, Ruskem, SAE, Singapurem, Slovinskem, Ukrajinou, Uzbekistánem, Venezuelou a Vietnamem.

vyložením příjmů za služby v souvislosti s průmyslovou nebo obchodní činností státu.⁹⁶

3.1.4.3.14 Studenti

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění určují v samostatném článku podmínky zdanění příjmů studentů a učňů, kteří jsou nebo byli bezprostředně před svým příjezdem rezidenty druhého smluvního státu.

Podle české vzorové smlouvy je v článku 19 upraveno, že studentům a učňům, kteří se zdržují na území druhého státu výhradně z důvodu vzdělání nebo výcviku, nebudou podléhat zdanění platby, které dostávají na úhradu nákladů své výživy, vzdělávání nebo výcviku, pokud pocházejí ze zdrojů mimo tento stát. V některých uzavřených smlouvách je znění tohoto článku doplněno ustanovením, které přiznává studentům a učňům stejná daňová osvobození a slevy, která připadají rezidentům státu, ve kterém se zdržují, pro podpory, stipendia a odměny ze zaměstnání.⁹⁷ Část uzavřených smluv upravuje také zdanění příjmů profesorů a výzkumných pracovníků, a to buď v článku týkajícím se studentů ve zvláštním odstavci, anebo v odděleném článku, přičemž daňový režim je časově omezen na dva roky.⁹⁸

Ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Tureckem je neobvyklé rozšíření její působnosti, neboť úprava postavení studentů je vztažena i na osoby, které nejsou rezidenty smluvních států.⁹⁹

3.1.4.3.15 Ostatní příjmy

V článku nazvaném „Ostatní příjmy“ je ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění upraveno zdanění příjmů, o kterých se nepojednává v jejich předchozích člancích.

⁹⁵ Např. smlouva s Norskem

⁹⁶ Např. smlouvy s JAR a Kanadou

⁹⁷ Např. ve smlouvách s Bulharskem, Chorvatskem, Kuvajtem, Mongolskem, Srbskem a Černou Horou a Vietnamem

⁹⁸ Např. ve smlouvách s Francií, Indií, KLDK, Malajsií, Marokem, Portugalskem a Ruskem

⁹⁹ Srov. Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 19/2004 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Tureckou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

Podle článku 20 české vzorové smlouvy takovéto příjmy rezidenta smluvního státu, ať mají zdroj kdekoliv, podléhají zdanění výhradně ve státě, jehož je rezidentem. Z tohoto obecného pravidla česká vzorová smlouva stanoví výjimku pro příjmy jiné než příjmy z nemovitého majetku (vymezeného v jejím článku 6), pokud jsou tyto příjmy spojeny se stálou provozovnou, prostřednictvím které rezident jednoho smluvního státu provozuje svoji činnost na území druhého smluvního státu. Na tyto příjmy se použije ustanovení článku 7 o zdanění zisků podniků.¹⁰⁰

V některých uzavřených smlouvách je zdanění ostatních příjmů stanoveno odlišně. Pokud jsou takové příjmy rezidenta jednoho státu pobírány ze zdrojů ve druhém státě, mohou být zdaněny rovněž ve druhém státě,¹⁰¹ v jiných smlouvách je pouze bezvýjimečné zdanění ve státě rezidenta, bez ohledu na zdroj příjmu.¹⁰²

3.1.4.4 Zdanění majetku

V článku 21 české vzorové smlouvy je upraveno zdanění majetku. Tento článek je součástí pouze těch uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění, jejichž předmětem jsou vedle daní z příjmu i daně z majetku. Nemovitý majetek, který je vlastněn rezidentem jednoho státu a který je umístěn v druhém smluvním státě, může být zdaněn v druhém státě, tj. ve státě, kde se nachází. Článek smlouvy se odvolává na vymezení nemovitého majetku v jejím článku 6 „Příjmy z nemovitého majetku“. Movitý majetek, jenž je částí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, také podléhá zdanění v tomto druhém státě. V případě majetku provozovaného v mezinárodní dopravě podnikem je zdanění majetku, který tvoří část provozního majetku podniku, a který se skládá z letadel, lodí a movitého majetku k jejich provozování, vyhrazeno pouze smluvnímu státu, v němž je místo skutečného vedení podniku. Ostatní majetek ve vlastnictví rezidenta některého smluvního státu může být zdaněn pouze v tomto státě. V některých uzavřených

¹⁰⁰ V přijatých smlouvách, které upravují stálou základnu pro výkon nezávislého povolání, je upraveno obdobně pro příjmy spojené se stálou základnou a aplikují se ustanovení článku 7 „Zisky podniků“ a článku 14 „Nezávislá povolání“.

¹⁰¹ Např. ve smlouvě s Ázerbájdžánem, Belgií, Bulharskem, Filipínami, Malajsíí, Mexikem a Singapurem

smlouvách je však vymezení majetku provozovaného v mezinárodní dopravě širší.¹⁰³ Naproti tomu smlouvy uzavřené s Venezuelou a Francií upravují zvlášť majetek představovaný akciemi nebo jinými majetkovými právy.¹⁰⁴

3.1.4.5 Vyloučení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují metodu vyloučení dvojího zdanění.¹⁰⁵

V české vzorové smlouvě je obsažena úprava v článku 22. Uvedený článek stanoví postup v daňovém řízení ve státě, jehož je skutečný vlastník konkrétního příjmu nebo majetku rezidentem, aby nebyl podruhé zdaněn příjem nebo majetek, který byl podle příslušných ustanovení smlouvy zdaněn ve druhém smluvním státě (ve státě zdroje).

Česká vzorová smlouva ve svém článku 22 vymezuje pro každý smluvní stát způsob, kterým bude vyloučeno dvojí zdanění jejich rezidentů. Česká republika zvolila pro své daňové rezidenty metodu prostého zápočtu, a to pro všechny druhy příjmu i majetku. V aktuálním znění článku tedy *„Česká republika při zdaňování svých rezidentů může zahrnout do daňového základu, který je předmětem daně, ty části příjmu nebo majetku, které podle ustanovení této smlouvy mohou být též zdaněny v ..., ale povolí snížit částku daně vypočtené z tohoto základu o částku rovnající se dani zaplacené v Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy nebo majetek, které v souladu s ustanoveními této smlouvy mohou být zdaněny v“*

V některých dřívějších¹⁰⁶ smlouvách o zamezení dvojího zdanění má Česká republika určenu metodu vynětí s výhradou progrese a pro vyjmenované příjmy metodu prostého zápočtu. V těchto smlouvách se vylučuje dvojí zdanění

¹⁰² Např. ve smlouvách s Kuvajtem, Mongolskem a SAE

¹⁰³ Např. ve smlouvách s Belgií, Běloruskem, Chorvatskem, Makedonií, Moldávií, Mongolskem, SAE, Slovenskem, Slovinskem, Srbskem a Černou Horou, Ukrajinou a Uzbekistánem

¹⁰⁴ Srov. Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 6/1998 Sb. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Venezuelou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 79/2005 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹⁰⁵ Pozn. Podrobně o metodách viz kap. 1.3

¹⁰⁶ Ve smlouvách uzavíraných do roku 1992, od smlouvy s Polskem je metoda prostého zápočtu

metodou započtení u dividend, úroků, licenčních poplatků, tantiém a příjmů umělců a sportovců, u ostatních příjmů je uplatňována metoda vynětí s výhradou progrese.

Metoda úplného vynětí je užita ve smlouvě s Brazílií¹⁰⁷ pro zamezení dvojímu zdanění u příjmů jiných než úroky, licenční poplatky, tantiémy a příjmy umělců a sportovců.¹⁰⁸

3.1.4.6 Zákaz diskriminace

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují samostatný článek „Zákaz diskriminace“, popř. „Zásada rovného nakládání“.

V české vzorové smlouvě je zákaz diskriminace upraven v článku 23. Východiskem tohoto článku je pravidlo, že státní příslušníci jednoho smluvního státu nesmějí být při zdaňování příjmů ve druhém smluvním státě podrobeni tíživějšímu a nevýhodnějšímu zdanění a s ním spojenými povinnostmi, než jakým jsou podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří se nacházejí ve stejné situaci. Toto ustanovení se tedy nevztahuje jen na rezidenty jednoho nebo obou smluvních států, ale výslovně se vztahuje rovněž na osoby, které rezidenty nejsou.¹⁰⁹ Stejně pravidlo platí pro zacházení s osobami bez státní příslušnosti, které jsou rezidenty jednoho smluvního státu, ve druhém státě. V některých uzavřených smlouvách toto ustanovení není přijato.¹¹⁰ Analogicky se postupuje i v případě zdanění stálých provozoven a podniků, jejichž jmění je zcela nebo zčásti, přímo nebo nepřímo vlastněno nebo kontrolováno rezidenty druhého smluvního státu.

Česká vzorová smlouvy má v odstavci 6 tohoto článku ustanovení, podle kterého se veškeré uvedené zákazy vztahují nejen na daně, které jsou předmětem smlouvy, nýbrž i na daně všeho druhu a jejich pojmenování, tedy

¹⁰⁷ Srov. Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 200/1991 Sb.o sjednání Smlouvy mezi vládou ČSSR a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

¹⁰⁸ Srov. Sojka (2006, s. 36)

¹⁰⁹ Avšak např. smlouvy s Bulharskem a Ruskem stanoví zákaz diskriminace pouze pro rezidenty jednoho smluvního státu.

¹¹⁰ Není např. ve smlouvách s Belgií, Běloruskem, Filipínami, Chorvatskem, Indií, Islandem, JAR, Kanadou, Kazachstánem, KLDK, Kuvajtem, Malajsií, Maltou, Mexikem, Mongolskem, Portugalskem, SAE, Singapurem, Slovinskem, Srbskem a Černou Horou, Tureckem, Venezuelou a Vietnamem.

jakékoli daně ukládané smluvními státy. Nicméně tato úprava není obsažena ve všech uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění.¹¹¹

Považuji za pozoruhodné, že uzavřená smlouva o zamezení dvojího zdanění s Austrálií článek zakazující diskriminaci neobsahuje a ani jinak ji nevyklučuje.¹¹²

3.1.4.7 Řešení případů dohodou

Rozdíly v úpravách ve vnitrostátních daňových předpisech smluvních států nebo nestejný výklad některých pojmů mohou způsobit, že smluvní státy interpretují ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění odlišně. Z tohoto důvodu smlouvy obsahují článek určený pro řešení sporných případů dohodou.

Podle článku 24 české vzorové smlouvy se může osoba se svým případem obrátit na příslušný úřad smluvního státu, jehož je rezidentem (v případě diskriminace úřadu státu, jehož je státním příslušníkem), jestliže se domnívá, že opatření jednoho či obou smluvních států povedou ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Osoba své podání může učinit bez ohledu na opravné prostředky poskytnuté vnitrostátními předpisy v omezené lhůtě 3 let od oznámení sporného opatření. V některých uzavřených smlouvách je tato lhůta upravena odlišně.¹¹³ Příslušný úřad posoudí oprávněnost námítky a pokusí se najít uspokojivé řešení případu buď sám, pokud toho bude schopen, anebo vzájemnou dohodou s příslušným úřadem druhého státu. Příslušné úřady mohou vzájemnou dohodou řešit i všechny další sporné situace nebo pochybnosti, které vzniknou při výkladu nebo provádění smlouvy, a také se radit za účelem vyloučení dvojího zdanění v případech neupravených ve smlouvě.

¹¹¹ Není součástí například smlouvy s Bulharskem, Filipínami, JAR, Kanadou, Kuvajtem, Malajsií, Ruskem, Singapurem, Srbskem a Černou Horou, Tureckem, Ukrajinou, Venezuelou a Vietnamem.

¹¹² Srov. Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 5/1996 Sb. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

¹¹³ Lhůta 4 roky je stanovena ve smlouvě s Austrálií a Mexikem, ve smlouvě s Kanadou, Itálií a Řeckem jde o lhůtu dvouletou a ve smlouvách s Malajsií, Španělskem, Švédskem, Japonskem, Kypru, Brazílií, JAR, Nigérií, Indonésií, SRN a Velkou Británií není lhůta stanovena vůbec.

3.1.4.8 Výměna informací

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je ustanovení o výměně informací mezi smluvními státy, na základě kterého se zavazují poskytovat si vzájemně informace potřebné k jejímu provádění.

Česká vzorová smlouva obsahuje úpravu výměny informací v článku 25. Podle tohoto článku si příslušné úřady smluvních států budou vyměňovat informace nejen v případě daní, jež jsou předmětem smlouvy, ale také v případě všech ukládaných daní. V článku 25 odst. 1 se uvádí: *„Příslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat takové informace, u nichž lze předpokládat, že jsou relevantní ve vztahu k provádění ustanovení této smlouvy nebo ve vztahu ke správě nebo k vymáhání vnitrostátních právních předpisů, které se vztahují na daně všeho druhu a pojmenování ukládané jménem smluvních států nebo jejich nižších správních útvarů nebo místních úřadů, pokud zdanění, které upravují, není v rozporu se Smlouvou. Výměna informací není omezena články 1 a 2.“* Nicméně toto znění je pouze v některých uzavřených smlouvách,¹¹⁴ v ostatních uzavřených smlouvách zavazuje odstavec 1 tohoto článku smluvní státy k výměně informací pouze v případě daní, které jsou předmětem smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Takto obdržené informace se smluvní státy zavazují udržovat v tajnosti a poskytovat je pouze vyjmenovaným osobám a úřadům s působností v oblasti daní. Nelze poskytovat informace nebo požadovat jejich předání, pokud by to bylo v rozporu právními předpisy nebo správní praxí smluvního státu, pokud by jejich získání bylo nezákonné a pokud by odhalily obchodní tajemství.

Jestliže jeden smluvní stát požaduje v souladu se smlouvou informace, druhý smluvní stát je povinen je poskytnout, i když sám takové informace pro své vlastní daňové účely nevyžaduje.¹¹⁵

¹¹⁴ Ve smlouvách s Ázerbájdžánem, Makedonií, Marokem, Mexikem, Moldávií, Norskem a Slovenskem

¹¹⁵ Upraveno ve smlouvě s Kanadou, Mexikem a Norskem

3.1.4.9 Závěrečná ustanovení

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je obsažen samostatný článek „Členové diplomatických misí a konzulární úředníci“, který stanoví, že daňové výsady členů diplomatických misí nebo konzulárních úředníků, vyplývající z obecných pravidel mezinárodního práva nebo z ustanovení zvláštních dohod, nejsou smlouvou dotčeny. V české vzorové smlouvě je úprava v článku 26.

V závěrečných dvou člancích smluv je vymezen vstup smlouvy v platnost a možnost její výpovědi.

Úprava vstupu smlouvy v platnost je obsahem článku 27 české vzorové smlouvy. Podle tohoto článku si smluvní státy oznámí, že procedury požadované jejich vnitrostátními právními předpisy pro vstup smlouvy v platnost byly splněny a smlouva o zamezení dvojího zdanění vstoupí v platnost dnem pozdějšího oznámení. Od nabytí platnosti je odlišeno nabytí účinnosti smlouvy, tj. určení dne, od kterého se začnou aplikovat její ustanovení. Počátek účinnosti smlouvy obvykle bývá stanoven na 1. ledna roku následujícího po roce, ve kterém smlouva nabyla platnosti. Není však vyloučeno, že se smlouva ve druhém státě začíná provádět jindy, např. v závislosti na začátku daňového roku, neboť ve všech státech neplatí, že daňový rok je totožný s rokem kalendářním.¹¹⁶ V některých uzavřených smlouvách je upravena dokonce jejich zpětná účinnost.¹¹⁷ Pro některé daně (např. vybírané srážkou) je okamžik počátku účinnosti smlouvy určen i v průběhu kalendářního roku.¹¹⁸

Výpovědi smlouvy je věnován následující článek 28 české vzorové smlouvy. Smlouva o zamezení dvojího zdanění zůstane v platnosti, dokud nebude vypovězena některým ze smluvních států. Státy mohou smlouvu vypovědět písemně diplomatickou cestou, a to nejméně šest měsíců před koncem každého kalendářního roku (nejdříve po pěti letech platnosti). Smlouva

¹¹⁶ Smlouva se Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irsku stanoví účinnost v Československu (České republice) k 1. lednu následujícího po roce, v němž smlouva vstoupí v platnost, avšak ve Spojeném království k začátku daňového roku 1., resp. 6. dubna v kalendářním roce následujícím po roce, v němž smlouva vstoupí v platnost.

¹¹⁷ Smlouva s Korejskou republikou stanoví účinnost pro daně, které nejsou vybírány srážkou u zdroje, již k 1. lednu kalendářního roku, v němž smlouva vstoupí v platnost.

¹¹⁸ Smlouva se Švýcarskou spolkovou radou stanoví účinnost pro srážkové daně k prvnímu dni druhého měsíce následujícího po dni, v němž smlouva vstoupí v platnost.

v této souvislosti stanoví okamžik, od kterého se v obou smluvních státech přestane provádět.

3.1.5 Některé závěry ze srovnání smluv o zamezení dvojího zdanění

3.1.5.1 Srovnání české vzorové smlouvy a Vzorové smlouvy OECD

Česká republika vychází při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění ze svého podkladového modelu. V současné době je ministerstvem financí používán vzor, který je přílohou č. 2 této práce. Tato česká vzorová smlouva je odvozena ze Vzorové smlouvy OECD, nicméně obsahuje odlišnosti. Některé jsou odůvodněné výhradami ke Vzorové smlouvě OECD, které Česká republika uplatnila při vstupu do OECD v roce 1995. Výhrady byly publikovány ve Finančním zpravodaji ve formě sdělení ministerstva financí¹¹⁹ a byly Českou republikou uplatněny k článku 5 „Stálá provozovna“, článku 9 „Sdružené podniky“, článku 12 „Licenční poplatky“ a článku 14 „Nezávislá povolání“ Vzorové smlouvy OECD.

K úpravě stálé provozovny v článku 5 si Česká republika vyhradila právo navrhnout v dvoustranných jednáních ustanovení o vzniku stálé provozovny při poskytování služeb během delších časových období. U sdružených podniků v článku 9 byla výhrada zaměřena na odstavec 2 o úpravách základu daně podniku v jednom smluvním státě v případě, že jej daňové úřady druhého smluvního státu zvyšují z důvodu zjištění nesprávně nastavených převodních cen. Česká republika si vyhradila právo nezačleňovat tento odstavec do svých smluv, přesto je připravena jej přijmout při současném připojení třetího odstavce omezujícího možnost takového přizpůsobení pouze v bona fide případech. K článku 12, jenž upravuje zdanění licenčních poplatků, bylo provedeno několik výhrad. Především si Česká republika vyhradila právo zdaňovat licenční poplatky u zdroje. Zároveň si vymínila, aby platby za používání nebo práva používat programové vybavení podléhaly daňovému režimu odlišnému od režimu pro autorská práva. Další výhrada byla k samotné definici licenčního poplatku, jež

¹¹⁹ 41/1996 FZ. Sdělení MF ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, č.j.: 251/15 082/96

byla rozšířena o příjmy za užívání nebo právo užívat průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení. Poslední výhradou k tomuto článku bylo právo navrhnout ustanovení, kde bude definován zdroj licenčních poplatků obdobně jako v případě úroků v odstavci 5 článku 11. Výhrada k úpravě nezávislých povolání je již obsoletní, neboť článek 14 byl při aktualizaci Vzorové smlouvy OECD v roce 2000 vypuštěn.¹²⁰

Většina těchto výhrad směřuje ke zdaňování příjmů ve státě jejich zdroje. Na základě srovnání české vzorové smlouvy se zněním smluv uzavřených Českou republikou (viz kap. 3.1.4.2.3, 3.1.4.3.4 a 3.1.4.3.7) lze sledovat úspěšnost ČR prosadit své výhrady ke Vzorové smlouvě OECD při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění. U stálé provozovny byla při vyjednávání Česká republika velmi úspěšná, neboť v souboru smluv zveřejněných ve Sbírce zákonů od roku 1997¹²¹ pouze ve smlouvách s Běloruskem, Indií, Malajsií a Ruskem¹²² není ve smlouvě upraven vznik stálé provozovny při poskytování služeb během delších časových období. V případě sdružených podniků a výhradě nezahrnovat odstavec 2 Vzorové smlouvy OECD, resp. připojovat k ustanovení úpravu omezující aplikaci na bona fide okolnosti, bylo vyjednávání České republiky v uvedeném období rovněž příznivé. Až na smlouvy s JAR, KLDK, Norskem a Portugalskem¹²³ v uzavřených smlouvách buď dotčená úprava není nebo je doplněna bona fide ustanovením. V úpravě licenčních poplatků se České republice podařilo sjednat ve všech smlouvách uzavřených ve sledovaném období rozšíření definice licenčních poplatků o příjmy za užívání

¹²⁰ Srov. 12/2001 FZ. Sdělení MF k aktualizaci Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2000, č.j.: 251/95 352/2000 ze dne 29. ledna 2001

¹²¹ Jedná se o smlouvy s Ázerbájdžánem, Belgií, Běloruskem, Bulharskem, Filipínami, Francií, Chorvatskem, Indií, Islandem, JAR, Kanadou, Kazachstánem, KLDK, Kuvajtem, Libanonem, Makedonií, Malajsií, Maltou, Mexikem, Moldávií, Mongolskem, Marokem, Norskem, Portugalskem, Ruskem, SAE, Singapurem, Slovenskem, Slovinskem, Srbskem a Černou horou, Tureckem, Ukrajinou, Uzbekistánem, Venezuelou a Vietnamem.

¹²² Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 31/1998 Sb. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 301/1999 Sb. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 71/1998 Sb. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Malajsie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 278/1997 Sb. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹²³ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 7/1998 Sb. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Jihoafrickou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 3/2006 Sb.m.s o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Korejské lidové demokratické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 121/2005 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Sdělení

nebo právo užívat průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení, výhradně ve smlouvě s Venezuelou nebylo do článku zahrnuto ustanovení o zdroji licenčních poplatků. Zdanění plateb za používání nebo práva používat programové vybavení je výslovně upraveno pouze v některých uzavřených smlouvách, přičemž daňový režim odlišný od režimu pro autorská práva byl vyjednáán jen do některých smluv¹²⁴, v případě jiných uzavřených smluv stanoven není.¹²⁵

Vedle odlišností, jež mají původ ve výhradách ke Vzorové smlouvě OECD, obsahuje česká vzorová smlouva i další odchylné úpravy, které s výhradami České republiky nesouvisí. Za nejdůležitější z nich považují článek 11 české vzorové smlouvy, podle něhož mají úroky podléhat zdanění pouze ve smluvním státě, jehož rezidentem je skutečný vlastník úroků. Podle Vzorové smlouvy OECD mohou být úroky zdaněny rovněž ve státě jejich zdroje. Jako další příklady lze uvést odlišné znění článku 8 o mezinárodní dopravě, kde v české vzorové smlouvě není upraveno zdanění vnitrozemské vodní dopravy; nezahnutí odstavce 4 článku 13 Vzorové smlouvy OECD o zdaňování zisků ze zcizení určitého druhu akcií, jež byl do textu vložen při její aktualizaci v roce 2002;¹²⁶ rozšíření úpravy zdanění příjmů ze zaměstnání ustanoveními o počítání dnů do rozhodných období a definici zaměstnavatele. Vedle výše uvedených příkladů neobsahuje česká vzorová smlouva úpravu odpovídající ustanovením článku 27 „Pomoc při výběru daní“ a 29 „Teritoriální rozšíření“ Vzorové smlouvy OECD.

3.1.5.2 Zvláštní ustanovení některých smluv

V některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela Česká republika, jsou ustanovení, jež se v jiných smlouvách nevyskytují. Tato zvláštní ustanovení lze rozlišit na ustanovení, která jsou obsažena ve více uzavřených smlouvách, a na ustanovení, která jsou upravena pouze v jediné smlouvě. Příkladem úpravy, která je sjednána ve více smlouvách, jsou články o

Ministerstva zahraničních věcí č. 275/1997 Sb. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

¹²⁴ Jsou to smlouvy s Francií, Norskem, Slovenskem a Srbskem a Černou Horou.

¹²⁵ Jsou to smlouvy s JAR, Libanonem, Kazachstánem, Ruskem, Singapurem a Uzbekistánem.

teritoriálním rozšíření, omezení výhod a pomoci při výběru daní. Příkladem úpravy, která byla sjednána výhradně v jediné smlouvě, je článek 28 „Žádost o vrácení přeplatků“ smlouvy s Itálií, článek 20 „Činnosti vykonávané na moři“ smlouvy s Norskem a článek 22 „Zdroj příjmu“ smlouvy s Austrálií.¹²⁷

Některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění výslovně určují výsostná území, na která se vztahují. Některé z nich dále předpokládají, že ustanovení smlouvy mohou být aplikována i na jiná výsostná území a stanoví způsob, jakým to nastane. Uvedenou úpravu umožňuje sjednat i Vzorová smlouva OECD podle článku 29. Česká republika má ustanovení o teritoriálním rozšíření upraveno ve smlouvách s Dánskem, Nizozemím a SRN. Ve smlouvě s Dánskem¹²⁸ je v jejím článku 3 výslovně uvedeno, že výraz Dánsko nezahrnuje Faerské ostrovy a Grónsko. Podle článku 28 však může být smlouva rozšířena v celku nebo s potřebnými změnami na kteroukoli část dánského území, které je z aplikace smlouvy výslovně vyloučeno. V případě smlouvy s Nizozemím¹²⁹ je v jejím článku 30 upravujícím teritoriální rozšíření stanoveno, že smlouva může být rozšířena jako celek nebo s nutnými úpravami na Surinam nebo Nizozemské Antily, nebo na obě tyto země. Ve smlouvě se SRN¹³⁰ v článku 28 „Doložka o Berlín (Západní)“ bylo konstatováno rozšíření smlouvy na Berlín (Západní).

Úprava omezení výhod stanovených ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění byla Českou republikou sjednána v různé podobě ve smlouvách s Ázerbájdžánem, Filipíny, Izraelem, Kuvajtem, Kypr, Lucemburskem, Nizozemím, USA a Uzbekistánem. Tato ustanovení usilují o zabránění zneužití smluv. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají podporovat obchodní vztahy mezi osobami, nikoliv usnadňovat obcházení daní a nebo jejich neplacení. Smluvní státy si dohodou určí případy, v kterých se určité daňové zvýhodnění

¹²⁶ Srov. 8/2003 FZ. Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002, č.j.: 494/1 173/2003

¹²⁷ Srov. Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 17/1985 Sb. o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku. Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 121/2005 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 5/1996 Sb. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

¹²⁸ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 53/1983 Sb. o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Dánského království o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku

¹²⁹ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 138/1974 Sb. o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹³⁰ Vyhláška č. 18/1984 Sb. o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku

neposkytne, nebo že se smlouva nedotýká použití vnitrostátních předpisů proti obcházení daní.

Ve smlouvě s Nizozemím¹³¹ se v článku 13 omezení vztahuje pouze na mezinárodní organizace, jejich orgány a úředníky a členy diplomatických misí a konzulární úřady třetích států, kteří jsou přítomni v jednom smluvním státu. Tyto subjekty nemají za určených podmínek ve druhém smluvním státu nárok na daňové slevy nebo osvobození stanovená v člancích 10, 11 a 12, které upravují dividendy, úroky a licenční poplatky. Smlouva s Lucemburskem¹³² v článku 28 stanoví, že se nebude aplikovat na holdingové společnosti ve smyslu zvláštních lucemburských zákonů, ani na příjmy plynoucí československým rezidentům z uvedených společností. Omezení daňové úlevy v článku 24 smlouvy s Kypr¹³³ upravuje poskytování úlevy na daní z příjmů podle ustanovení smlouvy.

Ve smlouvách s Izraelem (článek 25) a Uzbekistánem (článek 26)¹³⁴ je omezení výhod upraveno jako oprávnění příslušného úřadu smluvního státu po konzultaci s úřadem druhého smluvního státu odepřít výhody vyplývající ze smlouvy jakékoli osobě nebo ve vztahu k jakékoli transakci, jestliže by podle jeho názoru poskytnutí těchto výhod znamenalo zneužití smlouvy.

Ve smlouvách s Filipíny a Ázerbájdžánem¹³⁵ je omezení výhod upraveno v Protokolech sjednaných při podpisu smlouvy. Podle jejich znění výhody stanovené na základě smlouvy nebudou poskytnuty společností smluvního státu, jestliže důvodem založení těchto společností bylo pouze získat podle této smlouvy výhody, které by jinak nebyly dostupné. Toto ustanovení je

¹³¹ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 138/1974 Sb. o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹³² Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 79/1993 Sb. o sjednání Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní republiky a vládou Lucemburského velkovévodství o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹³³ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 30/1981 Sb. o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Kyprské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹³⁴ Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 28/2001 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Uzbeké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 21/1995 Sb. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Státem Izrael o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

¹³⁵ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 132/2003 Sb.m.s o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Filipínskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 74/2006 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ázerbájdžánské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

upraveno také v článku 27 smlouvy s Kuvajtem.¹³⁶ Protokoly dále stanoví, že ustanovení smlouvy nezabraňují smluvním státům provádět vnitrostátní právní předpisy, jejichž účelem je zabraňovat daňovým únikům, obzvláště jejich ustanovení o nízké kapitalizaci, převodních cenách atd. Protokol smlouvy s Filipíny kromě toho stanoví, že se ustanovení smlouvy nepoužijí na příjmy, které pobírají společnosti nebo jiné osoby požívající zvláštního daňového režimu na základě právních předpisů nebo správní praxe smluvního státu.

Smlouva s USA¹³⁷ vymezuje omezení výhod v článku 17. Jsou zde vyjmenovány osoby, jež jsou rezidenty jednoho smluvního státu a pobírají příjem z druhého smluvního státu, které podle smlouvy budou oprávněné k úlevám ze zdanění v druhém smluvním státě. Výhody plynoucí ze smlouvy nicméně mohou být poskytnuty i osobě, která nepatří mezi oprávněné osoby, jestliže příslušný úřad státu, v němž mají příjmy zdroj, tak určí.

Některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují ustanovení o pomoci při vybírání daní. Vzorová smlouva OECD uvedenou úpravu umožňuje sjednat podle článku 27. Česká republika má ustanovení o pomoci při vybírání daní upraveno ve smlouvách s Belgií, Indií a Norskem. Podle článku 28 smlouvy s Indií¹³⁸ se smluvní státy zavazují za stanovených podmínek vzájemně si pomáhat při vybírání daní, na které se vztahuje smlouva. Naopak ve smlouvě s Norskem¹³⁹ v článku 26 není pomoc při vybírání daňových pohledávek omezena články 1 a 2 smlouvy, tj. nevztahuje se pouze na rezidenty smluvních států a daně z příjmu. Pomoc při vybírání daní je ve smlouvě s Norskem upravena velmi podrobně. Ustanovení o právní pomoci ve smlouvě s Belgií¹⁴⁰ je upraveno v Protokolu sjednaném při podpisu smlouvy. Každý ze smluvních států bude usilovat, aby vybral pro druhý smluvní stát jeho daně, pokud je to nutné, aby daňové osvobození nebo snížení umožněné smlouvou nebylo přiznáno osobám, které k němu nejsou oprávněny.

¹³⁶ Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 48/2004 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Státem Kuvajt o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹³⁷ Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 32/1994 Sb. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹³⁸ Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 301/1999 Sb. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹³⁹ Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 121/2005 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

3.2 Ostatní mezinárodní smlouvy a další právní předpisy

Vedle smluv o zamezení dvojího zdanění, které jsou tzv. komplexní, neboť upravují zdaňování všech druhů příjmu a popř. majetku, jsou otázky dvojího zdanění upraveny také v jiných mezinárodních smlouvách. Tyto smlouvy jsou z hlediska příjmů, které jsou jejich předmětem, omezené pouze na některé specifické druhy příjmů. Mezi tyto tzv. omezené smlouvy patří smlouvy, jež se věnují zamezení dvojího zdanění příjmů z mezinárodní letecké, námořní a silniční dopravy¹⁴¹ a smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací.¹⁴²

Ustanovení týkající se daňové oblasti však mohou být obsažena také v mezinárodních smlouvách, které primárně upravují jinou oblast, např. smlouvy o mezinárodní letecké a námořní dopravě, o mezinárodní silniční dopravě.¹⁴³

V Evropské unii je problematika dvojího zdanění uvedena ve Smlouvě o založení Evropského společenství. Podle ustanovení článku 293 Smlouvy členské státy mezi sebou zahájí v případě potřeby jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství. Oblast přímých daní upravuje několik směrnic. Jsou to především směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve znění směrnice Rady 2003/123/ES, dále směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů a směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami. Všechny směrnice byly promítnuty do české právní úpravy zákonem č. 438/2003 Sb.,

¹⁴⁰ Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 95/2000 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹⁴¹ Např. Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 116/1979 Sb. o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Irácké republiky o vzájemném osvobození zisku a příjmu československého a iráckého leteckého podniku a jejich zaměstnanců od daní, Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 119/1987 Sb. o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Alžírské demokratické a lidové republiky o zamezení dvojího zdanění příjmů z využívání mezinárodní letecké dopravy

¹⁴² Např. Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 263/1993 Sb. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací

¹⁴³ Srov. např. Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 51/1971 Sb. o Dohodě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Finské republiky o mezinárodní silniční dopravě, článek 13.

který novelizoval ZDP, přičemž za stanovených podmínek jsou v České republice uvedené příjmy osvobozeny od zdanění (viz § 19 ZDP).

Další související směrnicí je směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru, která upravuje vzájemnou automatickou výměnu informací o příjmech z úspor daňových rezidentů EU, kteří obdrží příjmy z úspor ve formě vyplácených úroků v jiném členském státě EU než je stát, ve kterém jsou daňovými rezidenty. Tato směrnice se vztahuje pouze na fyzické osoby a do české právní úpravy byla implementována prostřednictvím § 38fa ZDP také zákonem č. 438/2003 Sb. Tato speciální úprava automatické výměny informací byla přijata v souladu s principy směrnice Rady 77/799/EHS, která byla do českého právního řádu implementována zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (viz dále).

Pro uskutečnění cíle směrnice Rady 2003/48/ES bylo nutné, aby Česká republika uzavřela dvoustranné mezinárodní smlouvy o zdanění příjmů z úspor se závislými územími Nizozemí a Velké Británie (Anguilla, Aruba, Britské Panenské ostrovy, Guernsey, Jersey, Kajmanské ostrovy, Montserrat, Nizozemské Antily, Ostrov Man a Turks & Caicos), neboť smluvně upravují režimy stanovené ve směrnici. Česká republika tyto smlouvy přijala ve formě výměny dopisů.¹⁴⁴ Součástí aplikace této směrnice jsou dále Rozhodnutí Rady o podpisu dohod Evropského společenství s třetími zeměmi (Andorrou, Lichtenštejnskem, Monakem, San Marinem a Švýcarskem),¹⁴⁵ kterými se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí. Tyto dohody jsou pro Českou republiku závazné na základě ustanovení článku 10 ve vztahu k článku 10a Ústavy ČR.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 96/2006 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy ve formě výměny dopisů o zdanění příjmů z úspor a jejího prozatímního provádění mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím se zřetelem na Nizozemské Antily, Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 98/2006 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy ve formě výměny dopisů o zdanění příjmů z úspor a jejího prozatímního provádění mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím se zřetelem na Arubu, Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 99/2006 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy ve formě výměny dopisů o zdanění příjmů z úspor mezi vládou České republiky a vládou Anguilly, Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2006 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy ve formě výměny dopisů o zdanění příjmů z úspor mezi Českou republikou a Turks a Caicos, Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 101/2006 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy ve formě výměny dopisů o zdanění příjmů z úspor mezi Českou republikou a závislým zámořským územím Spojeného království Montserrat, Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 102/2006 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy ve formě výměny dopisů o zdanění příjmů z úspor mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů, Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 103/2006 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy ve formě výměny dopisů o zdanění příjmů z úspor mezi Českou republikou a Kajmanskými ostrovy

¹⁴⁵ Dohody byly publikovány v Úředním věstníku EU – Andora OJ L 359/33, Lichtenštejnsko OJ L 379/84, Monako OJ L 19/55, San Marino OJ L 381/33, Švýcarsko OJ L 385/30

¹⁴⁶ Srov. webová stránka Ministerstva financí ČR http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xml/dc2_dane_eu.html

Mezinárodní spolupráce při správě daní je jedním z prostředků boje proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daním. V České republice je upravena zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, v platném znění. Tato právní úprava sjednotila dosavadní postup při výměně informací se zahraničními daňovými správami a upravuje tři základní formy výměny informací, kterými jsou výměna informací na dožádání (§ 4), pravidelná výměna informací (§ 5) a poskytování informací z vlastního podnětu (§ 6). Vedle těchto forem je upravena i souběžná kontrola (§ 10b), při které je prováděna ve spolupráci s příslušnými úřady smluvních států souběžná daňová kontrola daňových subjektů ve více státech. Ve vztahu k otázkám dvojího zdanění jsou tyto kontroly užitečné zejména v oblasti převodních cen spřízněných podniků, které působí v rámci nadnárodních společností na území více států.¹⁴⁷ Ustanovení citovaného zákona se nepoužijí, pokud stanoví jinak zvláštní právní předpis nebo mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.

S úpravou dvojího zdanění v EU je spojena tzv. Arbitrážní konvence, která byla podepsána dne 23. července 1990 členskými státy EHS jako Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (90/436/EHS). Tato úmluva upravuje postup v případech, kdy daňová správa jedné členské země EU v souvislosti s převodními cenami zahrne do zisků sdruženého podniku zisk, který byl již zdaněn u sdruženého podniku v jiné členské zemi. Jedná se tedy o případy, kdy dochází v souvislosti s převodními cenami ke dvojímu zdanění. Úmluva úpravou postupů při řešení případů vzájemnou dohodou umožňuje, aby smluvní stát zamezil tomuto dvojímu zdanění dosažením vzájemné dohody s druhým smluvním státem. Jestliže nebude vzájemné dohody dosaženo do dvou let ode dne předložení případu příslušnému orgánu, zúčastněné orgány jsou povinny ustavit poradní komisi, která případ posoudí a vydá k němu do 6 měsíců stanovisko. Orgány zúčastněných zemí jsou povinny vydat konečné rozhodnutí do 6 měsíců po vydání stanoviska poradní komisí. Aplikací Arbitrážní konvence je tedy zajištěno, že případ dvojího zdanění u operací mezi sdruženými podniky v souvislosti

¹⁴⁷ Srov. kap. 3.1.4.3.4 Sdružené podniky

s převodními cenami bude vyřešen v horizontu 3 let, na rozdíl od aplikace dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění, které nestanoví dobu, během níž musí být takovýto spor vyřešen. Úmluva na základě svého článku 5 vstoupila pro Českou republiku v platnost dne 1. října 2006.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 93/2206 Sb.m.s. o podpisu Úmluvy o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků ve znění Úmluvy ze dne 21. prosince 1995 a Protokolu ze dne 25. května 1999

Závěr

Ve své diplomové práci „Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího zdanění“ jsem si vytýčila několik cílů za účelem ohraničení předmětu dvojího zdanění v daňovém právu.

V první kapitole jsem se pokusila vymezit dvojí zdanění pomocí charakteristických znaků, jenž jsem při studiu odborné literatury a právních předpisů nalézala. Při jejich uspořádání k posouzení souvislostí se jevíly velmi významným celkem poznatků.

Prvním z takových charakteristických znaků se projevil právní základ zdanění, a to nejen jako předpoklad, nýbrž i jako výsledek uskutečňování práva státu ukládat daně, které náleží k jeho výkonu státní suverenity. U zdůvodnění různých aspektů úpravy právního základu zdanění považuji za významná především ta jeho určení, která jej relativně rozdělují na část týkající se mezinárodního dvojího zdanění a část o vnitrostátním dvojím zdanění. Výkonem státní suverenity vznikají státu právní následky, které nicméně nepřímo ovlivňují nezávislost státní suverenity jiných států v mezinárodním společenství. Se snahou států eliminovat nepřímé zásahy do výkonu jejich suverenity souvisí nejdůležitější charakteristický znak, o který se zajímá zejména podnikatelská veřejnost, neboť se týká prostředků, jenž státy přijímají k omezení či vyloučení dvojího zdanění. V současném období lze označit za takové prostředky jednak přijímání vnitrostátních jednostranných opatření, dále uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a konečně vytvoření metod vyloučení mezinárodního dvojího zdanění.

Druhá kapitola je věnována úpravě oblasti dvojího zdanění v České republice. Základ k rozboru vybraných zákonných ustanovení byl sestaven ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění. V podkapitolách byla také na některých příkladech z výběru právní úpravy demonstrováno, jak Česká republika při výkonu svého práva ukládat daně aplikuje právní základ zdanění vůči poplatníkům, vyskytující se na jeho státním území.

Lze říci, že z hlediska právní jistoty daňových poplatníků je v určitém ohledu nejistá jejich osobní daňová příslušnost. V případě poplatníků fyzických osob je problematika změn v rozsahu daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období obsažena pouze v pokynu D-300 a ZDP ji přímo neupravuje. Výklad v pokynu D-300 je sice považován za autoritativní, není však právně závazný a nemůže vůli zákonodárce nahrazovat. Obdobně lze poukázat u poplatníků právnických osob na § 17 odst. 3 ZDP, v kterém je úprava pojmu místo vedení. Do roku 2000 byl tento pojem součástí právního řádu pouze prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění. Otázka osobní daňové příslušnosti je základním institutem daňového práva, a proto by jeho právní úprava měla být od počátku jednoznačná a v úplnosti vymezena v právních předpisech.

Dalším významným aspektem pro otázky dvojího zdanění ve vnitrostátní úpravě je ustanovení v § 38f ZDP o vyloučení dvojího zdanění. Do roku 2000 toto ustanovení zároveň plnilo úlohu vnitrostátního jednostranného opatření, neboť nevázo poskytnutí daňových výhod poplatníkům na uzavření mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Od účinnosti zákona č. 492/2000 Sb., kterým byl novelizován ZDP, české daňové právo umožňuje od 1. ledna 2001 vyloučit dvojí zdanění pouze u příjmů, které mají původ v zemích, s nimiž Česká republika tuto smlouvu uzavřela a v ostatních případech ZDP připouští pouze zmírnění dvojího zdanění.

Závěr této kapitoly dokládá, že v České republice dochází zcela běžně k vnitrostátnímu dvojímu zdanění, a sice k tzv. ekonomickému dvojímu zdanění, o čemž svědčí právní úprava zdanění zisků akciových společností a společností s ručením omezením a dividend/podílů jejich akcionářů/společníků, konstrukce daňového základu komanditních společností, zdanění podílu tichého společníka na zisku podnikatele a zdanění zisků kapitálových společností a jejich dceřinných společností.

Třetí kapitolu považuji za zásadní část překládané diplomové práce. Kapitola je uvozena krátkým historickým přehledem o mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Z hlediska Československa, resp. České republiky bylo důležité zejména období od počátku 90. let minulého století, kdy tyto mezinárodní smlouvy byly jedním z prostředků k odstranění překážek rozvoje

tržní ekonomiky s cílem poskytnout zahraničním investorům v daňové oblasti záruky pro jejich investice. V současnosti má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění s více jak 70ti státy.

Podle Ústavy tento typ mezinárodních smluv patří mezi tzv. prezidentské smlouvy, neboť sjednávat a ratifikovat je přísluší podle článku 63 odst. 1 písm. b) prezidentovi republiky. Před ratifikací těchto smluv rozhoduje ústavní soud o jejich souladu s ústavním pořádkem. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou sjednávány převážně jako smlouvy dvoustranné, nicméně byly uzavřeny i některé mnohostranné smlouvy. Výklad těchto smluv je prováděn jednak podle pravidel výkladu mezinárodních smluv stanovených ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu, jednak je upraven bezprostředně v ustanoveních samotných smluv.

Pro usnadnění sjednávání a aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění byly vypracována v rámci mezinárodních organizací vzorové smlouvy. Vzorová smlouva OSN byla určena zemím s odlišnou ekonomickou úrovní, Vzorová smlouva OECD pro státy srovnatelné hospodářské úrovně. Česká republika si pro uzavírání těchto mezinárodních smluv vytvořila vlastní vzorovou smlouvu, jež je odvozena především ze Vzorové smlouvy OECD a současně představuje v ucelené podobě výchozí pozici České republiky pro vyjednávání tohoto typu mezinárodních smluv s ostatními státy.

Podkapitola věnovaná jednotlivým ustanovením smluv o zamezení dvojího zdanění je založena na srovnání znění aktuální české vzorové smlouvy a odpovídajících článků smluv uzavřených Českou republikou. Odchylná ustanovení uzavřených smluv od české vzorové smlouvy dokumentují, že Česká republika při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění ne vždy prosadila své výchozí stanovisko a konečná podoba uzavřené smlouvy je výsledkem kompromisu s vyjednávací pozicí druhého smluvního státu. Východiskem srovnání je česká vzorová smlouva, která není veřejnosti běžně dostupná pro svou povahu interního podkladového dokumentu Ministerstva financí ČR pro sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění. Ačkoliv se srovnání opírá o aktuální vzorovou smlouvu, jež se mohla ve sledovaném období měnit, přesto mám za to, že získané soubory odchylek k jednotlivým ustanovením mají svou

vypovídací hodnotu. Je zřejmá tendence, že vzorové smlouvy, jak česká tak OECD, usnadňují sjednávání těchto mezinárodních smluv, a zároveň že problematika mezinárodního dvojího zdanění je stále aktuální i v České republice.

Na poznatky získané srovnáním uzavřených smluv s českou vzorovou smlouvou navazuje porovnání české vzorové smlouvy a Vzorové smlouvy OECD a charakteristika zvláštních ustanovení, které jsou upraveny pouze v několika málo uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Výsledkem porovnání české vzorové smlouvy a Vzorové smlouvy OECD jsou jednak odlišnosti odůvodněné výhradami České republiky ke vzorové smlouvě OECD, jednak odlišnosti nesouvisející s těmito výhradami. Dále je doplněna analýza úspěšnosti České republiky prosadit své výhrady ke vzorové smlouvě OECD do smluv uzavřených a zveřejněných po roce 1997 s výsledkem, že Česká republika je v tomto ohledu relativně velmi úspěšná.

Třetí kapitola je ukončena vymezením dalších mezinárodních smluv a právních předpisů, které upravují nebo souvisejí s oblastí dvojího zdanění. Jsou to především tzv. omezené smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které upravují pouze specifické druhy příjmů, a dále právní předpisy Evropské unie.

Vzhledem k poznatkům, které jsem při zpracování své diplomové práce získala, mohu uvést, že oblast dvojího zdanění je komplexní a lze ji sledovat s ohledem na vnitrostátní i mezinárodní aspekty. Jelikož převažující původ dvojího zdanění je překrývání daňových předpisů států, a z tohoto důvodu vznikající mezinárodní dvojí zdanění, považuji nicméně vnitrostátní aspekty dvojího zdanění, tj. úpravu ve vnitrostátních právních předpisech, za část doplňující mezinárodní aspekty, které pokládám za stěžejní. Je tomu tak především z důvodu velkého množství uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění s důsledkem, že úlohou vnitrostátních norem je následně upravit osobní a věcnou daňovou příslušnost poplatníků. Významnost vnitrostátní úpravy ovšem zůstává nedotčena v tom ohledu, že vlastní zdanění, tedy zda určitý příjem bude zdaněn či nikoliv, záleží výhradně na vnitrostátní právní úpravě, neboť smlouvy o zamezení dvojího zdanění jako kolizní normy mohou pouze

stanovit oprávnění smluvního státu příjem zdanit, nikoliv být samotným právním základem pro uložení daňové povinnosti.

Seznam použitých pramenů

Monografie:

a) české

Bakeš M. a kol.: *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha: C.H.Beck, 2006

Klíma K. a kol.: *Komentář k Ústavě a Listině*. Plzeň: Aleš Čeněk, s.r.o., 2005

Kobík J.: *Správa daní a poplatků s komentářem*. 5. aktualizované vydání. Jihlava: Nakladatelství ANAG, 2007

Marková H.: *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2006

Pelech P., Pelc V.: *Daně z příjmů s komentářem k 1.4.2006*. 7. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2006

Sojka V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Praha: ASPI, a.s., 2006

Tůma J., Báča J.: *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. Praha: Management Press, 1994

b) cizojazyčné

Baker P.: *Double Taxation Conventions*. Sweet & Maxwell, 2002

Commonier J.-M.: *Droit fiscal communautaire*. Bruxelles: Etablissements Emile Bruylant, S.A., 2001

Doerenberg R.L.: *International Taxation in a Nutshell*. 4th Edition. St. Paul: West Group, 1999

European Tax Handbook 2004. International Bureau of Fiscal Documentation
International Tax Glossary. 3rd Edition. IBFD Publications Br., 1996

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2003 – condensed version. International Bureau of Fiscal Documentation

Příspěvky ve sbornících:

Aleš J.: „Mezinárodní právo daňové.“ In: *Acta Universitatis Carolinae – Iuridica* 5. Praha: Univerzita Karlova, 1989, str. 43 – 98

Kyselák P.: „Zamezení dvojího zdanění.“ In: *Praktický poradce v daňových otázkách*, č. 16 (2004), rubrika 11.10, str. 1 – 12

Články:

Aleš J.: „Dvojití zdanění v podnikatelské činnosti.“ *Právo a podnikání*, č. 7 (1993), str. 15 – 24

Aleš J.: „Převzetí zahraniční daně z příjmů za poplatníka.“ *Právo a podnikání*, č. 12 (1998), str. 9 – 11

Grúň L.: „Problematika dvojitého medzinárodného zdanenia s prihliadnutím na podmienky v Slovenskej republike.“ *Časopis pro právní vědu a praxi*, č. 4 (2000), str. 423 – 430

Kudlík J.: „Daňové vztahy k zahraničí.“ *Daně*, č. 11 (1994), str. 9 – 18

Tůma J.: „Mezinárodní daňové právo v České republice.“ *Právo a podnikání*, č. 4 (1997), str. 18 – 21

Zíka V.: „K mezinárodním daňovým vztahům.“ *Daně*, č. 12 (1997), str. 2 – 8

Seznam příloh

Příloha č. 1: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1.1. 2007

(Pramen: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/prehled_smluv.html)

Příloha č. 2: Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

(Pramen: interní dokument Ministerstva financí ČR)

Příloha č. 3: Přehled časových lhůt a přehled sazeb srážkových daní pro zdaňování ve státě zdrojů

(Pramen: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/dvoji_zdaneni.html)

Příloha č. 4: Příklady použití jednotlivých metod vyloučení dvojího zdanění

(Pramen: Sojka V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zmezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Praha: ASPI, a.s., 2006, str. 33 – 38)

Příloha č. 1 – Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku

Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku				
Smluvní stát	podle stavu k 1. 1. 2007			
	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Finanční zpravodaj	Poznámka
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č.2/96	
Ázerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s.		
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.	č.4/2001, č.9-10/2003	Sdělení č.127/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.	č.5/98, č.11/98	redakční oprava část 74/1998 Sb.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.		
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.	č. 6/88,11/97, 3/2000	
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.	č. 4/83	Protokol č.249/93 Sb.
Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.	č.1/96	
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.	č.12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č.2/98, č.1/2005	
Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.m.s.	č.12/2005	
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č.6/2000, č.3/2001	
Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.	č.7/8/2000	
Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.	č.4-5/99	
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	č.5/98	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	č.4-5/87,12/97,4- 5/99,11/2003	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č.1/95,4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80	
JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	7/1998 Sb.	č.3/99	
SFRJ (bývalá Jugoslávie)*	17.4.1983	99/1983 Sb.	č. 3-4/84,5/94	*smlouva se vztahuje na území Bosny a Hercegoviny
Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.	č.11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000	
Korejská republika	3.3.1995	124/1995 Sb.	č.10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	30.12.1980	30/1981 Sb.	č. 3/82	
Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.	č.12/2/95,č.12/97	
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.	č.9/95, č.5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č.1/95	
Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.	č.9-10/2002	
Malajsie	9.3.1998	71/1998 Sb.	č.4-5/99	
Malta	6.6.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.7.2006	83/206 Sb.m.s.		

Mexiko	27.12.2002	<u>7/2003 Sb.m.s.</u> ☞	<u>č.2-3 /2004</u>	
Moldávie	26.4.2000	<u>88/2000 Sb.m.s.</u> ☞		Protokol č.97/2005 Sb.m.s. ☞
Mongolsko	22.6.1998	<u>18/1999 Sb.</u> ☞	<u>č.2/99</u>	
Německo	17.11.1983	<u>18/1984 Sb.</u> ☞	<u>č. 3-4/84</u>	
Nigérie	2.12.1990	<u>339/1991 Sb.</u> ☞		redakční oprava č. 371/1999 Sb. ☞
Nizozemí	5.11.1974	<u>138/1974 Sb.</u> ☞	<u>č.5/80, č.9/97, č.1/98, č.7- 8/99</u>	Protokol č. 112/97 Sb. ☞
Norsko	9.9.2005	<u>121/2005 Sb.m.s.</u> ☞	<u>č. 12/2005</u>	
Polsko	20.12.1993	<u>31/1994 Sb.</u> ☞	<u>č.2/96</u>	Protokol č. 64/94 Sb. ☞
Portugalsko	1.10.1997	<u>275/1997 Sb.</u> ☞	<u>č.3/99</u>	
Rakousko	12.2.1979	<u>48/1979 Sb.</u> ☞	<u>č. 5/80, 7/82, 10.11.1993, 4- 5/2000 a 2/2002</u>	
Rumunsko	11.8.1994	<u>180/1994 Sb.</u> ☞	<u>č.12-1/94</u>	
Rusko	18.7.1997	<u>278/1997 Sb.</u> ☞	<u>č.12/98, č. 1/2/99</u>	
Řecko	23.5.1989	<u>98/1989 Sb.</u> ☞	<u>č. 11-12/89</u>	
SAE(Spojené arabské emiráty)	9.8.1997	<u>276/1997 Sb.</u> ☞		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s. ☞
Singapur	21.8.1998	<u>224/1998 Sb.</u> ☞	<u>č. 1/2/99</u>	
Slovensko*	14.7.2003	<u>100/2003 Sb.m.s.</u> ☞	<u>č.7-8/2003</u>	
Slovinsko	28.4.1998	<u>214/1998 Sb.</u> ☞	<u>č. 10/98</u>	
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	<u>88/2005 Sb. m. s.</u> ☞	<u>č.10/1/2005</u>	
Srí Lanka	19.6.1979	<u>132/1979 Sb.</u> ☞	<u>č. 5/80</u>	
Španělsko	5.6.1981	<u>23/1982 Sb.</u> ☞	<u>č. 3/82</u>	
Švédsko	8.10.1980	<u>9/1981 Sb.</u> ☞	<u>č. 1/81, č.2/98</u>	
Švýcarsko	23.10.1996	<u>281/1996 Sb.</u> ☞	<u>č. 12/96, 4/2/2005</u>	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Thajsko	14.8.1995	<u>229/1995 Sb.</u> ☞	<u>č.1/98</u>	
Tunis	25.10.1991	<u>419/1992 Sb.</u> ☞	<u>č.10/95</u>	
Turecko	16.12.2003	<u>19/2004 Sb.m.s.</u> ☞	<u>č. 4-5/2004</u>	
Ukrajina	20.4.1999	<u>103/1999 Sb.</u> ☞	<u>č.3/2000*</u>	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA(Spojené státy americké)	23.12.1993	<u>32/1994 Sb.</u> ☞	<u>č.11/94, č. 3/96</u>	redakční oprava č.370/1999 Sb. ☞
Uzbekistán	15.1.2001	<u>28/2001 Sb.m.s.</u> ☞	<u>č.6/2001</u>	
Velká Británie(Spojené království Velké Británie a Severního Irsku)	20.12.1991	<u>89/1992 Sb.</u> ☞	<u>č. 6/92, č. 12/96</u>	redakční oprava část.37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	<u>6/1998 Sb.</u> ☞	<u>č.4-5/99</u>	
Vietnam	3.2.1998	<u>108/1998 Sb.</u> ☞	<u>č.6/98</u>	

A G R E E M E N T

BETWEEN

THE CZECH REPUBLIC

AND

THE

**FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION
AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION
WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL**

THE CZECH REPUBLIC AND THE

**desiring to conclude an Agreement for the avoidance of
double taxation and the prevention of fiscal evasion
with respect to taxes on income and on capital,**

have agreed as follows:

Article 1

PERSONS COVERED

This Agreement shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2

TAXES COVERED

1. This Agreement shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Agreement shall apply are in particular:

a) in the Czech Republic:

- (i) the tax on income of individuals;
 - (ii) the tax on income of legal persons;
 - (iii) the tax on immovable property;
- (hereinafter referred to as "Czech tax");

b) in the

- (i)
 - (ii)
- (hereinafter referred to as " tax").

4. The Agreement shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Agreement in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

Article 3

GENERAL DEFINITIONS

1. For the purposes of this Agreement, unless the context otherwise requires:
- a) the term "the Czech Republic" means the territory of the Czech Republic over which, under Czech legislation and in accordance with international law, the sovereign rights of the Czech Republic are exercised;
 - b) the term "the" ;
 - c) the terms "a Contracting State" and "the other Contracting State" mean the Czech Republic or the, as the context requires;
 - d) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
 - e) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
 - f) the term "enterprise" applies to the carrying on of any business;
 - g) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
 - h) the term "national" means:
 - (i) any individual possessing the nationality of a Contracting State;
 - (ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State;
 - i) the term "business" includes also the performance of professional services and of other activities of an independent character;
 - j) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;
 - k) the term "competent authority" means:
 - (i) in the case of the Czech Republic, the Minister of Finance or his authorised representative;
 - (ii) in the case of the,

2. As regards the application of the Agreement at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Agreement applies, any meaning

under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Article 4

RESIDENT

1. For the purposes of this Agreement, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Agreement, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

a) a place of management of a part of the enterprise;

b) a branch;

c) an office;

d) a factory;

e) a workshop, and

f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. The term "permanent establishment" likewise encompasses:

a) a building site, or a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only where such site, project or activities continue for a period of more than twelve months;

b) the furnishing of services, including consultancy or managerial services, by an enterprise of a Contracting State or through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only where activities of that nature continue in the territory of the other Contracting State for a period or periods exceeding in the aggregate six months within any twelve month period.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

a) the use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the enterprise;

b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage or display;

c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;

f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies - is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the first-mentioned State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, if such a person:

a) has and habitually exercises in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph; or

b) has no such authority, but habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise from which he regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

Article 6

INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships and aircraft shall not be regarded as immovable property.
3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.

Article 7

BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.
3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative

expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Agreement, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Article 8

SHIPPING AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

2. If the place of effective management of a shipping enterprise is aboard a ship, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship is a resident.

3. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

Article 10

DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed per cent of the gross amount of the dividends.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as other income which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the payment is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding

in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

Article 11

INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

2. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purposes of this Article. The term "interest" shall not include any item of income which is considered as a dividend under the provisions of paragraph 3 of Article 10.

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

4. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such

permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.

5. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Agreement.

Article 12

ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed per cent of the gross amount of the royalties.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

3. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, and films or tapes for television or radio broadcasting, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or any industrial, commercial or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the royalties,

whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Agreement.

Article 13

CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.
3. Gains from the alienation of property forming part of the business property of an enterprise and consisting of ships or aircraft operated by such enterprise in international traffic or of movable property pertaining to the operation of such ships or aircraft, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2 and 3, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

Article 14

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 15, 17 and 18, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if all the following conditions are met:

a) the recipient is employed in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and

b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and

c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

3. In the computation of the periods mentioned in sub-paragraph a) of paragraph 2, the following days shall be included:

a) all days of physical presence including days of arrivals and departures, and

b) days spent outside the State of activity such as Saturdays and Sundays, national holidays, holidays, and business trips directly connected with the employment of the recipient in that State, after which the activity was resumed in the territory of that State.

4. The term "employer" mentioned in sub-paragraph b) of paragraph 2 means the person having right on the work produced and bearing the responsibility and risk connected with the performance of the work.

5. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

Article 15

DIRECTORS' FEES

Directors' fees and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors or any other similar organ of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

Article 16

ARTISTES AND SPORTSMEN

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 14, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 14, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.

Article 17

PENSIONS

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 18, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

Article 18

GOVERNMENT SERVICE

1. a) Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:

(i) is a national of that State; or

(ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.

2. a) Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

b) However, such pensions and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.

3. The provisions of Articles 14, 15, 16 and 17 shall apply to salaries, wages, pensions and other similar remuneration in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

Article 19

STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

Article 20

OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Agreement shall be taxable only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

Article 21

CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
3. Capital represented by property forming part of the business property of an enterprise and consisting of ships or aircraft operated by such enterprise in international traffic or of movable property pertaining to the operation of such ships or aircraft, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

Article 22

ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

1. In the case of a resident of the, double taxation shall be eliminated as follows:

.....

2. In the case of a resident of the Czech Republic, double taxation shall be eliminated as follows:

The Czech Republic, when imposing taxes on its residents, may include in the tax base upon which such taxes are imposed the items of income or of capital which according to the provisions of this Agreement may also be taxed in the, but shall allow as a deduction from the amount of tax computed on such a base an amount equal to the tax paid in the Such deduction shall not, however, exceed that part of the Czech tax, as computed before the deduction is given, which is appropriate to the income or capital which, in accordance with the provisions of this Agreement, may be taxed in the

3. Where in accordance with any provision of the Agreement income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that

State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

Article 23

NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.
2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.
3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.
4. Except where the provisions of Article 9, paragraph 5 of Article 11, or paragraph 6 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

Article 24

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Agreement, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 23, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Agreement.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Agreement. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Agreement. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Agreement.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

Article 25

EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Agreement or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Agreement. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.
2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.
3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:
 - a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
 - b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
 - c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).
4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.
5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person

acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

Article 26

MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS

Nothing in this Agreement shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

Article 27

ENTRY INTO FORCE

Each of the Contracting States shall notify to the other, through the diplomatic channels, the completion of the procedures required by its domestic law for the bringing into force of this Agreement. This Agreement shall enter into force on the date of the later of these notifications and its provisions shall have effect:

- a) in respect of taxes withheld at source, to income paid or credited on or after 1st January in the calendar year next following that in which the Agreement enters into force;
- b) in respect of other taxes on income and taxes on capital, to income or capital in any taxable year beginning on or after 1st January in the calendar year next following that in which the Agreement enters into force.

Article 28

TERMINATION

This Agreement shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Agreement, through the diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year following after the period of five years from the date on which the Agreement enters into force. In such event, the Agreement shall cease to have effect:

- a) in respect of taxes withheld at source, to income paid or credited on or after 1st January in the calendar year next following that in which the notice is given;

b) in respect of other taxes on income and taxes on capital, to income or capital in any taxable year beginning on or after 1st January in the calendar year next following that in which the notice is given.

**DONE in duplicate at this
.....day of 200... in the
English language.**

For the Czech Republic

For the

Příloha č. 3 - Přehled časových lhůt a přehled sazeb srážkových daní pro zdaňování ve státě zdrojů

Přehled časových lhůt rozhodných pro vznik stálých provozoven a přehled sazeb srážkových daní dle Smluv o zamezení dvojího zdanění

Tato tabulka představuje pouhý informační přehled, který nemůže být v žádném případě použit při řešení konkrétní situace namísto konkrétního textu konkrétní daňové smlouvy.

Smluvní stát	vznik stálé provozovny u stavebních a montážních projektů	vznik stálé provozovny u ostatních služeb (nad x měsíců v jakémkoliv x-měsíčním období)	maximální sazba ve státě zdroje			vyhlášeno ve Sbírce zákonů, resp. ve Sbírce mezinárodních smluv pod číslem
			dividendy	úroky	Licenční poplatky	
Albánie	nad 9 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	5%, vládní úvěr osvobozen	10%	270/1996 Sb.
Austrálie	nad 12 měsíců	6 (12)	v ČR 5% při vlast. 20% podílů, 15% ostatní případy	10%	10%	5/1996 Sb.
Ázerbájdžán	nad 9 měsíců	6 (12)	8%	10%, vl. úvěr osv. m event. 5% (viz smlouva)	10%	74/2006 Sb.m.s
Belgie	nad 12 měsíců	9 (15)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	10%, osvobození některých typů úroků	5% pronájem zařízení, 0 kulturní, 10% ostatní	95/2000 Sb.m.s.
Bělorusko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	10%	5%, vl. úvěr osv.	10%	31/1998 Sb.
Brazílie	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP	15%	15%, příp. 10%, vl. úvěr osv.	15%, 25% ochranné známky	200/1991 Sb.
Bulharsko	nad 12 měsíců	6 (12)	10%	10%, vl. úvěr osv.	10%	203/1999 Sb.
Čína	nad 6 měsíců	6 (12)	10%	10%, vl. úvěr osv.	10%	41/1988 Sb.
Dánsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	15%	0	5% prům., 0 kulturní	53/1983 Sb., Protokol č. 249/1993 Sb.
Egypt	nad 6 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	15%, vl. úvěr osv.	15%	283/1995 Sb.
Estonsko	nad 6 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	10%, vl. úvěr osv.	10%	184/1995 Sb.
Filipíny	nad 6 měsíců	6 (12)	10% při vlastnictví 10% podílů, 15% ost. případy	10%, vl. úvěr osv.	10% prům., 15% kulturní	132/2003 Sb.m.s.
Finsko	nad 12 měsíců	12 (18)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	10% průmyslové, 5% operativní, 1% fin. pronájem, 0 kulturní	43/1996 Sb.
Francie	nad 12 měsíců	9 (15)	0 při vlastnictví 25% podílů, 10% ostatní případy	0	5% pronájem zařízení, 10% průmyslové, 0 kulturní	79/2005 Sb.m.s.
Chorvatsko	nad 12 měsíců	6 (12)	5%	0	10%	42/2000 Sb.m.s.
Indie	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP	10%	10%, vl. úvěr osv.	10%	301/1999 Sb.
Indonésie	nad 6 měsíců	3 (12)	10% při vlastnictví 20% podílů, 15% ostatní případy	12,5%, vl. úvěr osv.	12,5%	67/1996 Sb.
Irsko	nad 12 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	10%	163/1996 Sb.
Island	nad 12 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	10%	11/2001 Sb.m.s.
Itálie	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	15%	0	5% prům., 0 kulturní	17/1985 Sb.

Izrael	nad 12 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 15% podílů, 15% ostatní případy	10%, vl. úvěr osv.	5%	21/1995 Sb.
Japonsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	10% při vlastnictví 25% podílů, 15 % ostatní případy	10%, vl. úvěr osv.	10% prům., 0 kulturní	46/1979 Sb.
Jihoafrická republika	nad 12 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	10%	7/1998 Sb.
Jugoslávie (SFRJ) - jen Bosna a Hercegovina	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	5% při vlastnictví 25% podílů, 15 % ostatní případy	0	10%	99/1983 Sb.
Kanada	nad 12 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 10% podílů, 15 % ostatní případy	10% (osvobození některých typů úroků)	10%	83/2002 Sb.m.s.
Kazachstán	nad 12 měsíců	12	10%	10 %, vl. úvěr osv.	10%	3/2000 Sb.m.s.
Korejská republika	nad 9 měsíců	6(12)-dle ZDP	5% při vlastnictví 25% podílů, 10 % ostatní případy	10%, vl. úvěr osv.	10% prům., 0 kulturní	124/1995 Sb.
KLDR	nad 12 měsíců	6 (12)	10%	10 %, vl. úvěr osv.	10%	3/2006 Sb.m.s.
Kuvajt	nad 6 měsíců	6 (12)	0 nebo 5 % (dle druhu dividend)	0%	10%	48/2004 Sb.m.s.
Kypr	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP	v ČR 10%	10%, vl. úvěr osv.	5% prům., 0 kulturní	30/1981 Sb.
Libanon	nad 12 měsíců	9 (12)	5%	0	5% pronájem zařízení, 10% ostatní	30/2000 Sb.m.s.
Litva	nad 9 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	10%, vl. úvěr osv.	10%	230/1995 Sb.
Lotyšsko	nad 9 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	10%, vl. úvěr osv.	10%	170/1995 Sb.
Lucembursko	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	10% prům., 0 kulturní	79/1993 Sb.
Maďarsko	nad 12 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	10%	22/1995 Sb.
Makedonie	nad 12 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	10%	88/2002 Sb.m.s.
Malajsie	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	v ČR 10%	12%, vl. úvěr osv.	v ČR 12%	71/1998 Sb.
Malta	nad 9 měsíců	6 (12)	v ČR 5%	0	5%	164/1997 Sb.
Maroko	nad 6 měsíců	6 (12)	10%	10% (vl. úvěr osv.)	10%	83/2006 Sb.m.s.
Mexiko	nad 6 měsíců	6(12)	10%	10%, vl. úvěr osv.	10%	7/2003 Sb.m.s.
Moldávie	nad 9 měsíců	3 (12)	5% při vlastnictví 25 % podílů, 15% ostatní případy	5%	10%	88/2000 Sb.m.s., Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	nad 12 měsíců	6 (12)	10%	10 %, vl. úvěr osv.	10%	18/1999 Sb.
Německo	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	5%	18/1984 Sb.
Nigérie	nad 3 měsíce	6(12)-dle ZDP	12,5% při vlastnictví 10% podílů, 15% ostatní případy	15%, vl. úvěr osv.	15%	339/1991 Sb. + 371/1999 Sb.
Nizozemí	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	0 při vlastnictví 25% podílů, 10% ostatní případy	0	5%	138/1974 Sb., Protokol č.112/1997 Sb.

Norsko	nad 6 měsíců	6 (12)	0 při vlastnictví 10% podílů, 15% ostatní případy + osv. u některých druhů dividend	0	10% průmyslové, 5% pronájem zařízení, 0 kulturní	121/2005 Sb.m.s.
Polsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	5% při vlastnictví 20% podílů, 10% ostatní případy	10%, vl. úvěr osv.	5%	31/1994 Sb., Protokol č. 64/1994 Sb.
Portugalsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	10% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	10%, vl. úvěr osv.	10%	275/1997 Sb.
Rakousko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	10%	0	5% prům., 0 kulturní	48/1979 Sb.
Rumunsko	nad 9 měsíců	9 (12)	10%	7%, vl. úvěr osv.	10%	180/1994 Sb.
Rusko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	10%	0	10%	278/1997 Sb.
Řecko	nad 9 měsíců	6(12)-dle ZDP	v ČR 15% dle ZDP	10%, vl. úvěr osv.	10% prům., 0 kulturní	98/1989 Sb.
SAE	nad 12 měsíců	6 (12)	0 nebo 5% dle druhu dividend	0	10%	276/1997 Sb. + 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	nad 12 měsíců	6 (12)	v ČR 5%	0	10%	224/1998 Sb.
Slovensko	nad 12 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 10% podílů, 15% ostatní případy	0	10%, 0 kulturní	100/2003 Sb. m.s.
Slovinsko	nad 12 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	5%, vl. úvěr osv.	10%	214/1998 Sb.
Srbsko a Černá Hora	nad 12 měsíců	9 (12)	10%	10%, vl. úvěr osv.	10% průmyslové, 5% kulturní	88/2005 Sb.m.s.
Srí Lanka	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP	v ČR 15%	10%, + osv. dle druhu úroku	10% prům., 0 kulturní	132/1979 Sb.
Španělsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	5%, 0 kulturní (mimo filmů)	23/1982 Sb.
Švédsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	0 při vlastnictví 25% podílů, 10% ostatní případy	0	5%, 0 kulturní	9/1981 Sb.
Švýcarsko	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	5%	281/1996 Sb.
Thajsko	nad 6 měsíců	6 (12)	10%	10%, vl. úvěr osv.	5%, 10%, 15% (dle druhu lic. poplatku)	229/1995 Sb.
Tunís	nad 6 měsíců	6(12)-dle ZDP	10% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	12%, vl. úvěr osv.	15% průmyslové 5% kulturní	419/1992 Sb.
Turecko	nad 12 měsíců	6 (12)	10%	10%, vl. úvěr osv.	10%	19/2004 Sb.m.s.
Ukrajina	nad 12 měsíců	3 (12)	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	5%, vl. úvěr osv.	10%	103/1999 Sb.
Uzbekistán	nad 12 měsíců	6 (12)	10%	5%, vl. úvěr osv.	10%	28/2001 Sb.m.s.
USA	nad 12 měsíců	9 (12)	5% při vlastnictví 10% podílů, 15% ostatní případy	0	10% prům., 0 kulturní	32/1994 Sb.
Velká Británie	nad 12 měsíců	6(12)-dle ZDP	5% při vlastnictví 25% podílů, 15% ostatní případy	0	10% prům., 0 kulturní	89/1992 Sb.
Venezuela	nad 6 měsíců	6 (12)	5% při vlastnictví 15% podílů, 10% ostatní případy	10%	12%, vl. úvěr osv.	6/1998 Sb.
Vietnam	nad 6 měsíců	6 (12)	10%	10 %, vl. úvěr osv.	10%	108/1998 Sb.

Příloha č. 4 - Příklady použití jednotlivých metod vyloučení dvojího zdanění

Vynětí úplné

Celosvětové příjmy poplatníka	140 000
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající vynětí (zisky před zdaněním)	40 000
Základ daně z příjmů ve státě rezidenta (140 000 – 40 000)	100 000
Celkem daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy (15%)	15 000

Vynětí s výhradou progresse – metoda vrchního dílku

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající vynětí (hrubá výše)	109 200
Daň vypočtená podle progresivní sazby samostatně ze zahraničních příjmů	16 380
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka	66 420
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR (66 420 – 16 380)	50 040

Vynětí s výhradou progresse – metoda zprůměrování

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající vynětí (hrubá výše)	109 200
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka	66 420
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů ($66\,420 : 331\,200 * 100$)	20,05%
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR ($(331\,200 - 109\,200) * 20,05\%$)	44 511

Úplný zápočet

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	331 200
Daň vypočtená z těchto příjmů	66 420
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající zápočtu daně (zisky před zdaněním)	109 200
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a zároveň uznaná k zápočtu (25%)	27 300
Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (66 420 – 27 300)	39 120

Újma na daňovém výnosu ČR by se v takovém případě dala vyčíslit jednoduše takto:

Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy ($109\,200 * 66\,420 : 331\,200$)	21 899
Absolutní částka zápočtu daně, který fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní (27 300 – 21 899)	5 401

Prostý zápočet

Celosvětové příjmy poplatníka	331 200
Daň vypočtená z těchto příjmů	66 420
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající zápočtu daně (zisky před zdaněním)	109 200
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí (25%)	27 300
Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy ($109\,200 * 66\,420 : 331\,200$)	21 899
Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu, a která proto bude zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů poplatníka (27 300 – 21 899)	5 401
Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (66 420 – 21 899)	44 521