

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta

Hugo Körbl

# **Mezinárodní dvojí zdanění**

**Diplomová práce**

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

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): březen 2012

## **Prohlášení**

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

V Psárech dne 30. března 2012

Hugo Körbl

## **Poděkování**

Děkuji tímto panu JUDr. Petru Novotnému, Ph.D. za podnětné připomínky a rady, za pomoc a přívětivý přístup při tvorbě této diplomové práce.

Děkuji též své rodině za poskytnutou podporu.

## Obsah

1. Úvod.....	7
2. Dvojí zdanění.....	10
3. Právní úprava mezinárodního dvojího danění .....	12
3.1. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	12
3.2. Modelové smlouvy.....	14
3.2.1. Porovnání modelové smlouvy OECD a OSN.....	15
3.3. Komentář k modelové smlouvě OECD.....	15
3.4. Metody zamezení dvojího zdanění.....	16
3.5. Daňový únik nebo daňová optimalizace .....	18
4. Aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění .....	19
4.1. Vztah mezinárodního a vnitrostátního práva .....	19
4.2. Vztah evropského a vnitrostátního práva.....	20
4.3. Interpretace pojmů používaných smlouvami .....	20
4.4. Interpretace pojmů používaných smlouvami ve vztahu k národnímu právu ...	21
5. Daňové rezidentství .....	23
5.1. Daňové rezidentství fyzických osob .....	23
5.1.1. Daňové rezidentství fyzických osob podle smluv .....	23
5.1.2. Daňové rezidentství fyzických osob podle vnitrostátního práva.....	25
5.2. Daňové rezidentství právnických osob .....	28
5.2.1. Daňové rezidentství právnických osob podle smluv .....	28
5.2.2. Daňové rezidentství právnických osob podle vnitrostátního práva .....	30
5.3. Dělená rezidence .....	32
5.4. Daňově transparentní entity .....	33
6. Vybrané druhy příjmů podle smluv .....	35
6.1. Předmět daně u zahraničních osob v České republice .....	35

6.2.	Příjmy podniků dosažené stálými provozovny	35
6.3.	Stálá provozovna	36
6.3.1.	Stálá provozovna podle smluv	36
6.3.2.	Službová stálá provozovna	38
6.3.3.	Internetové obchody	40
6.3.4.	Stálá provozovna podle vnitrostátního práva	41
6.4.	Příjmy ze zaměstnání	42
6.4.1.	Příjmy ze zaměstnání podle smluv	42
6.4.2.	Příjmy ze zaměstnání podle vnitrostátního práva	44
6.5.	Tantiémy	44
6.6.	Příjmy z nezávislých povolání	45
6.7.	Umělci a sportovci	46
6.8.	Příjmy z nemovitého majetku	47
6.9.	Příjmy ze zcizení majetku	48
6.10.	Dividendy	49
6.10.1.	Dividendy podle smluv	50
6.10.2.	Dividendy podle evropského práva	54
6.10.3.	Dividendy podle vnitrostátního práva	55
6.11.	Úroky	56
6.12.	Licenční poplatky	57
7.	Závěr	59
	Seznam zkratk	63
	Seznam použité literatury a pramenů:	64
	Seznam příloh	67
	Příloha č. 1: Osobní působnost modelové smlouvy a rezidentství podle modelové smlouvy	68

Příloha č. 2: Zdanění licenčních poplatků podle smluv uzavřených Českou republikou .....	69
Abstrakt práce v anglickém jazyce .....	71

# 1. Úvod

Problematika mezinárodního dvojího zdanění je svým obsahem velmi rozsáhlá. Zároveň jde o téma, jehož význam neustále roste. Zejména zvýšená mobilita lidí po celém světě a vyšší frekvence přeshraničních transakcí a investic vede ke stále většímu úsilí o vytvoření jednotné právní úpravy této oblasti. Státy k tomu vede na jedné straně snaha eliminovat negativní důsledky využívání či zneužívání daňově výhodnějších jurisdikcí. Na druhé straně každý stát usiluje o to, aby co největší podíl na zaplacených daních obdržel právě on. Nakonec však hledají řešení, které jim zajistí spravedlivé rozdělení odvedených daní mezi sebou.

Klíčovým prvkem právní úpravy mezinárodního dvojího zdanění jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Historie těchto smluv je poměrně dlouhá, nicméně až druhá polovina dvacátého století je ve znamení intenzivnějšího sjednávání a uzavírání těchto smluv. Státy mají v tomto směru ulehčenou pozici, neboť již od dvacátých let dvacátého století mají k dispozici jako vzor modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Nejenom že existence takovýchto vzorů zvyšuje ochotu států uzavírat tyto smlouvy, ale zároveň jejich negociaci výrazně zrychluje a zjednodušuje. Zejména ten fakt, že státy se účastní tvorby modelových smluv – ať už pod patronací OSN či OECD – umocňuje jejich přirozenou autoritu.

Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou tedy východiskem pro pochopení právní úpravy zamezení mezinárodního dvojího zdanění. Jejich důležitost je tak zřejmá nejen při uzavírání konkrétní smlouvy, ale zejména při aplikaci pravidel týkajících se zamezení dvojího zdanění v daném případě.

Rozsah vybraného tématu mi nedovolil vyjádřit se ke všem aplikovatelným pravidlům ve všech jejích souvislostech. Rovněž veliké množství již existujících smluv mi brání vyjádřit se ke všem možným nuancím ve vztahu konkrétní smlouvy k modelové smlouvě. A konečně to, že právní úprava zamezení mezinárodního dvojího zdanění podléhá neustálému vývoji a to, že účinné smlouvy byly uzavírány v rozličných dobách, je velkou překážkou pro komplexní analýzu celého tématu.

Z těchto důvodů jsem se rozhodl ve své práci zaměřit jen na významnější aspekty mezinárodního dvojího zdanění. Vybíral jsem záměrně taková témata, která hrají zásadnější roli a ta témata, která při aplikaci smluv činí větší problémy. Řešení

takovýchto složitějších otázek bývá často znesnadněno díky rozdílným názorům na ně jak ze strany právní teorie, tak ze strany právní praxe.

Jako východisko pro svou práci jsem použil modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění vytvořenou v rámci Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj. Nicméně i tak jsem se pokusil alespoň krátce vyjádřit k dalším pramenům práva regulující oblast mezinárodního dvojího zdanění.

Po úvodních slovech k vybranému tématu jsem se pokusil vyzdvihnout významné momenty ve vývoji právní úpravy mezinárodního dvojího zdanění. Poté jsem se krátce pokusil srovnat modelovou smlouvu OECD a OSN a rovněž jsem se vyjádřil i ke komentáři k modelové smlouvě OECD. Následně jsem se šířeji zabýval aplikací a interpretací smluv o zamezení dvojího zdanění, což jsou témata, která považuji za velmi důležitá.

V dalším textu jsem se zabýval konkrétními pravidly používanými při zamezení dvojího zdanění. Primárně jsem se jím věnoval sice z pohledu smluv o zamezení dvojího zdanění, ale nemohl jsem opomenout i pohled ze strany vnitrostátního právního řádu. Vybíral jsem zejména témata důležitá a problematická. Nejdříve jsem se zabýval daňovým rezidentstvím, přičemž jsem nemohl vynechat pojednání o daňově transparentních osobách. Poté mi už nic nebránilo tomu, abych se mohl věnovat jednotlivým druhům příjmům a pravidlům týkajících se jejich zdanění.

Samozřejmě jsem nemohl ve své práci vycházet pouze z textu modelové smlouvy. Existující smlouvy se často odlišují od jejího znění, neboť regulace této oblasti podléhá neustálému vývoji. Proto jsem si bral k ruce zejména smlouvy sjednané Českou republikou. Ty mi pomáhaly nejen pochopit celou problematiku mezinárodního dvojího zdanění, ale i vystihnout drobné nuance a jejich důsledky.

Rozhodl jsem se používat zejména smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Francií. Tato smlouva mě často dovedla i do francouzského vnitrostátního právního řádu, který se tak pro mě stal výtečným pomocníkem. Díky tomu jsem mohl čerpat zejména z francouzské judikatury, která je nepoměrně bohatší než ta česká.

Mým cílem při tvorbě této práce bylo zaměřit se na problematická místa modelové smlouvy i právního řádu České republiky. Pokoušel jsem se pak nastínit možná řešení těchto nejasností. K tomu mi sloužila nejen odborná literatura, ale i



publikované názory státních institucí a zejména pak judikatura. V tomto ohledu mi často větším pomocníkem byla judikatura francouzských soudů. Vzájemná komparace modelové smlouvy a dalších smluv sjednaných Českou republikou mi rovněž velmi pomáhala při řešení některých problémových otázek.

## 2. Dvojí zdanění

Dvojí zdanění je pojmem, který se vyskytuje jak ve vnitrostátním,<sup>1</sup> tak i v mezinárodním právu. Vnitrostátní dvojí zdanění lze v právním řádu České republiky ilustrovat na příkladu zdanění podílu na zisku. Nejprve je společnost povinna zdanit vygenerovaný zisk daní z příjmu právnických osob podle § 18 odst. 1 ZDP. Poté je tento zisk rozdělen mezi fyzické osoby, které jsou společníky dané společnosti ve formě jím náležejícího podílu na zisku. Takto vyplacený zisk pak na úrovni společníků podléhá dani z příjmu fyzických osob jako příjem z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP.

Pojem dvojího zdanění rozlišujeme rovněž v právním a ekonomickém smyslu. Mezinárodní dvojí zdanění v právním smyslu znamená vymáhání srovnatelných daní od jednoho daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období ve dvou nebo více daňových jurisdikcích.<sup>2</sup> V ekonomickém smyslu se dvojí zdaněním má na mysli uvalení daně ze strany různých států na různé poplatníky, ale na základě stejného předmětu zdanění.<sup>3</sup>

Je samozřejmé, že v situaci, kdy určitý příjem poplatníka je zdaněn dvakrát, ztrácí taková osoba chuť přiznávat své příjmy a naopak se začíná snažit vyhnout se nejrůznějšími způsoby takovéto neúměrné zátěži. Tento stav již popsal americký ekonom Arthur Laffer pomocí tzv. Lafferovy křivky.<sup>4</sup> Principy touto křivkou vyjádřené se sice primárně vztahují na vnitrostátní daně, nicméně nemůže být pochyb o tom, že je lze použít i na mezinárodní zdanění. Lafferova křivka zobrazuje závislost vybraných finančních prostředků na míře zdanění. Je-li zdanění rovné nule, stát nevybere nic, a je-li naopak sazba daně 100%, budou vybrané daně opět minimální, neboť těžko lze nalézt poplatníka, který by generoval příjem jen proto, aby se ho hned zbavoval ve prospěch státu.

---

<sup>1</sup> Příkladem může být dvojí zdanění podílu na zisku vypláceném společností svému společníkovi podle českého zákona o daních z příjmů. Nejprve svůj zisk zdaní společnost daní z příjmu právnických osob podle § 18 odst. 1 ZDP a poté, co je podíl na zisku vyplacen fyzické osobě, tak je tato osoba zdaní daní z příjmu fyzických osob jako příjem z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP.

<sup>2</sup> *Model tax convention on income and on capital: stručná verze: 17. července 2008*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010, s. 78-79. ISBN 978-92-64-08948-8.

<sup>3</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: Anag, s. 13. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-511-5.

<sup>4</sup> KLÍMA, Jan. *Makroekonomie*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006, s. 125-127. ISBN 80-86851-27-3.

Smysl existence právní úpravy zamezující mezinárodního dvojího zdanění lze tedy najít v uvedených principech Lafferovy křivky. Pokud bude příjem poplatníka zdaněn vícekrát, ztrácí další motivaci pro vytváření příjmů. Zároveň je třeba daňovou povinnost rozložit mezi jednotlivé státy tak, aby jejich příjmy z daní od každého jednoho poplatníka byly spravedlivě mezi ně rozděleny.

Při mezinárodním dvojitým zdanění dochází k příliš vysoké zátěži daňového poplatníka. Poplatník potom hledá cesty, jak se dani vyhnout – využívá možnosti daňových rájů, dopouští se daňových úniků, využívá neinformovanosti států při přeshraničních transakcích a podobných způsobů, jak svou daňovou povinnost redukovat.

### **3. Právní úprava mezinárodního dvojího danění**

Výše uvedené negativní důsledky dvojího zdanění jednoho příjmu vedou státy k přijímání opatření, které by dvojímu zdanění měly zabránit. Tyto právní nástroje lze rozdělit dle jejich původu na vnitrostátní a mezinárodní. Už ze samotné povahy vnitrostátního nástroje plyne jeho malá účinnost oproti mezinárodnímu právu. Mezinárodní smlouva sjednaná více státy je ideálním řešením, jak zamezit dvojímu zdanění či alespoň zmírnit jeho negativní důsledky.

#### **3.1. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Vůbec první mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění je smlouva uzavřená v roce 1899 mezi Německem a Rakouskem-Uherskem.<sup>5</sup> Smlouva mezi samotným Rakouskem a Uherskem pak byla uzavřena v roce 1909. Velkou zásluhu na existenci mezinárodních smluv zamezujících dvojímu zdanění lze přiznat i Československu, které již v roce 1921 uzavřelo svou první smlouvu s Německem.

Ve dvacátých letech se rovněž objevuje myšlenka vytvořit určitý model smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který si pak budou státy při sjednávání brát za vzor. Modelová smlouva by tak mohla fungovat nejen jako návod pro státy snažící se domluvit mezi sebou na rozdělení daňových povinností poplatníků a plátců, ale zároveň by proces negociace takových smluv výrazně zjednodušila a zrychlila. Toto by v konečném důsledku znamenalo větší množství existujících smluv, což lze považovat za pozitivní pro povinný subjekt. Zároveň by používání jednoho vzoru znatelně zvýšilo míru předvídatelnosti těchto smluv.

První modelová smlouva pak byla skutečně vytvořena v roce 1928 pod záštitou Společnosti národů.<sup>6</sup> Tato smlouva byla později nazvána Ženevskou smlouvou. Další významnější modelovou smlouvou, rovněž vytvořenou v rámci Společnosti národů, byla krátce po konci druhé světové války publikovaná Londýnská vzorová smlouva.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> KOSTERS, Bart. The United Nations Model Tax Convention [online]. ASIA-PACIFIC TAX BULLETIN, JANUARY/FEBRUARY [online]. 2004 [cit. 2012-03-07]. Dostupné z: <http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/unpan/unpan014878.pdf>

<sup>6</sup> Společnost národů (anglicky League of Nations) byla mezinárodní organizace založená na základě výsledků pařížské mírové konference konané po skončení 1. sv. války. Základajícím členem bylo mj. i Československo. Společnost národů zanikla v roce 1937 je možné považovat za předchůdce OSN.

<sup>7</sup> Londýnská vzorová smlouva byla publikována v roce 1946.

Organizace spojených národů se po svém vzniku příliš neangažovala v přípravě modelových smluv, takže když v roce 1963 vydala Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále také jen „*OECD*“)<sup>8</sup> svou první modelovou smlouvu,<sup>9</sup> stala se záhy právě ona častěji používaným vzorem při sjednávání smluv. Modelová smlouva OECD byla velice efektivní při v oblasti zamezení dvojího zdanění. Nicméně i přestože obsahovala ustanovení týkající se výměny informací, nedokázala zabránit daňovým únikům. Výměna informací mezi státy totiž mohla být omezena s ohledem na bankovní tajemství nebo politické důvody (to je ostatně problém, který je třeba řešit i dnes).<sup>10</sup>

Vzhledem k tomu, že tehdejší modelová smlouva OECD se hodila spíše pro smlouvy mezi již rozvinutými státy, rozhodla se Organizace spojených národů (dále také jen „*OSN*“) vytvořit další variantu modelové smlouvy. V roce 1968 byla na základě rezoluce 1273 (XLII) ze dne 4. srpna 1967 vytvořena ad hoc skupina tvořená zástupcem mnoha států i mezinárodních organizací.<sup>11</sup> Konečně pak v roce 1980 byla vytvořena první modelová smlouva pod patronací OSN. Tato smlouva vycházela z v té době již existující aktualizované modelové smlouvy OECD z roku 1977. Obecně poskytovala smlouva OSN větší možnosti zdanění státu zdroje příjmu než modelová smlouva OECD.

Tvůrci modelové smlouvy OECD z roku 1963 předpokládali, že podle ohlasů z praxe dojde k její revizi. Postupem času ale bylo jasné, že jedna revize stačit nebude, ba naopak modelová smlouva bude muset probíhat neustále postupným vývojem, aby tak mohla pružně reagovat na potřeby praxe. První revize smlouvy OECD proběhla v roce 1977 a jejím výsledkem byla tzv. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*.<sup>12</sup> Navíc k ní byl vytvořen i komentář, který se později stal velmi důležitou a lze říci téměř nedílnou součástí modelové smlouvy.

Dalším zásadním okamžikem pro vývoj modelových smluv byl rozpad Sovětského svazu a vznik nových států ve východní Evropě koncem 80. a začátkem 90.

---

<sup>8</sup> ČR je členem OECD od 21. 12. 1995, a to na základě Usnesení vlády České republiky ze dne 15. listopadu 1995 č. 651 k návrhu na přístup České republiky ke Konvenci o Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj.

<sup>9</sup> Přesný název modelové smlouvy je *Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*.

<sup>10</sup> J. MCINTYRE, Michael J. McIntyre. *Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review* [online]. Michigan, USA, 2005 [cit. 2012-03-09]. Dostupné z: [http://www.michielse.com/files/mcintyre\\_intl\\_cooperation.pdf](http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf). Wayne State University Law School.

<sup>11</sup> K tomu více v úvodu k modelové smlouvě OSN, strana vii a následující. [online]. [cit. 2012-03-07]. Dostupné z: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf>

<sup>12</sup> [online]. [cit. 2012-03-02]. Dostupné z:

[http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax\\_treaties/OECD\\_Model\\_Treaty\\_1977.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/OECD_Model_Treaty_1977.pdf)

let 20. století. Tyto nové státy si totiž při intenzivním uzavírání nových smluv vzaly za vzor smlouvu OECD. Nicméně i tak braly v potaz některá ustanovení vzorové smlouvy OSN, takže ani ona nezůstala irelevantní.

Až do modelové smlouvy OECD z roku 1977 byly do její tvorby zapojeny pouze členské státy OECD. Vzhledem k vzrůstající důležitosti zamezení dvojího zdanění mezi státy bylo ale po roce 1977 rozhodnuto umožnit účast při přípravě i nečlenskými státy.

V roce 1992 tak byla zveřejněna nová verze modelové smlouvy ve formě s volnými listy. Zde už se jasně počítalo s tím, že nejde o konečnou podobu, ale že jde o dlouhotrvající proces, ve kterém bude smlouva postupně podle potřeb měněna a doplňována.

Modelová smlouva OSN z roku 2001 byla nedávno aktualizována,<sup>13</sup> takže nyní je třeba vycházet z verze z roku 2011.<sup>14</sup> Naproti tomu modelová smlouva OECD je aktualizována mnohem častěji a intenzivněji, když postupně v letech 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 prošla dalšími změnami. Konečně poslední verze modelové smlouvy OECD je z roku 2010. Od roku 1997 je modelová smlouva OECD tvořena dvěma částmi. První část tvoří vlastní text smlouvy a komentář. Druhá část pak obsahuje stanoviska nečlenských států, předchozí zprávy k modelové smlouvě, seznam smluv uzavřených státy OECD a doporučení Rady OECD.

### **3.2. Modelové smlouvy**

Už z výše podaného exkursu do historie smluv o zamezení dvojího zdanění pravděpodobně vyplývá převaha modelové smlouvy OECD. I Česká republika dnes používá při negociaci či renegociaci nových smluv o zamezení dvojího zdanění jako vzor výhradně modelovou smlouvu OECD a vzorovou smlouvu OSN si případně bere jen jako částečnou inspiraci při zamezení dvojího zdanění některých příjmů.

Výčet modelových smluv ovšem nekončí těmito dvěma vzory ze strany OECD a OSN. Svou vlastní modelovou smlouvu mají i Spojené státy americké a o podobný

---

<sup>13</sup> 24. až 28. října 2011 probíhala v Ženevě konference, na které byly probrány změny modelové smlouvy pro rok 2011.

<sup>14</sup> Podle informačního letáku OSN dostupného z: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/2012ICTM/Flyer.pdf> by měla být nová modelová smlouva k dispozici od 15. března 2012. Dostupná by měla být také zde: <http://www.un.org/esa/ffd/>

počin se pokoušela i Evropská unie.<sup>15</sup> Tento její pokus však skončil bez významnějších úspěchů, které by stály za zmínku.

### **3.2.1. Porovnání modelové smlouvy OECD a OSN**

Modelová smlouva OSN podporuje investice v rozvojích zemích, neboť přiznává možnost zdanit příjem spíše státu, ve kterém je příjem generován. Toto lze názorně uvést na čl. 12 modelové smlouvy OSN týkající se zdanění licenčních poplatků. Modelová smlouva OECD přiznává právo zdanit licenční poplatky státu, jehož rezidentem je příjemce těchto poplatků. Naproti tomu vzorová smlouva OSN přiznává toto právo nejen státu příjemci licenčních poplatků,<sup>16</sup> ale i státu zdroje vyplácených poplatků.<sup>17</sup> Toho často využívá i Česká republika, když v některých sjednávaných smlouvách používá pro úpravu zdanění licenčních poplatků jako vzor čl. 12 modelové smlouvy OSN. Takovou smlouvou je i smlouva mezi Českou republikou a Francií,<sup>18</sup> o které je v této souvislosti pojednáno v kapitole týkající se zdanění licenčních poplatků.

### **3.3. Komentář k modelové smlouvě OECD**

Pro správné pochopení jednotlivých ustanovení modelové smlouvy nestačí jen její samotný text. OECD sleduje využívání smlouvy v praxi a na základě toho pak publikuje nejrůznější zprávy, jejichž texty často zahrnuje do komentářů. Nynější praxe je taková, že každou novou verzi smlouvy doprovází i nová verze komentáře. Komentář se snaží vysvětlit jednotlivá ustanovení smlouvy a zároveň upozorňuje na postoje jednotlivých států.

Otázka závaznosti komentáře není zcela jasná. Není pochyb o jeho významu při aplikaci i sjednávání nových smluv. Pochybnosti vznikají v otázce, zda je komentář

---

<sup>15</sup> NERUDOVIÁ, PH.D., Ing. Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*, roč. 2008, č. 6.

<sup>16</sup> Čl. 12 odst. 1 modelové smlouvy OSN.

<sup>17</sup> Čl. 12 odst. 2 modelové smlouvy OSN. Toto ustanovení také doporučuje státům při sjednávání smlouvy omezit maximální výši takto stanovené daně.

<sup>18</sup> Smlouva mezi vládou České republiky a vládou francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, publikovaná pod č. 79/2005 Sb. m. s.

natolik závazný, aby z něj národní soudy při výkladu smluv byly povinny vycházet. Touto problematikou se už mnohokrát zabývala nejen literatura,<sup>19</sup> ale i soudy.<sup>20</sup>

Jako východisko pro otázku závaznosti komentáře lze použít čl. 31 a 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu.<sup>21</sup> Podle čl. 31 je třeba při interpretaci vycházet mj. i z celkových okolností, což znamená brát v potaz i všechny dohody a listiny vztahující se ke smlouvě a pozdější dohody, pravidla mezinárodního práva a výkladovou praxi. Podle čl. 32 je potom třeba za určitých podmínek při aplikaci přihlídnout i k doplňkovým prostředkům a okolnostem, za nichž byla smlouva uzavřena. Dle mého názoru zejména z těchto pravidel mezinárodního práva vyplývá jednoznačně povinnost přihlížet při aplikaci smlouvy i ke komentáři k modelové smlouvě.

### 3.4. Metody zamezení dvojího zdanění

Mezinárodnímu dvojímu zdanění lze zabránit primárně jednostranným aktem státu. Druhou možností je potom dvoustranné (či výjimečně i vícestranné<sup>22</sup>) opatření ve formě dohody smluvních států.

Jednostranné opatření jako forma zamezení dvojímu zdanění používala Česká republika relativně hojně až do konce roku 2000.<sup>23</sup> Od roku 2001 se k zamezení dvojímu zdanění využívá výhradně smlouvy o zamezení dvojímu zdanění; dvojímu zdanění je tak bráněno na základě reciprocity.

Jedinou normou účinnou v České republice, která zamezuje jednostranně dvojímu zdanění je tak dnes § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, který umožňuje českému rezidentovi zahrnout daň zaplacenou v zahraničí do nákladů v českém daňovém

---

<sup>19</sup> LANG, Michael a Florian BRUGGER. *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*. [online]. 2008[cit. 2012-03-06]. Dostupné z: [http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/LangBrugger\\_australiantaxforum\\_95ff.pdf](http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/LangBrugger_australiantaxforum_95ff.pdf)

<sup>20</sup> Velmi okrajově se NSS k této otázce vyjádřil v rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č.j. 2 Afs 108/2004-106. Francouzský Conseil d'État se v rozsudku ze dne 30. prosince 2003, č.j. 233894 vyjadřoval zase k nezávaznosti komentáře, který je novější než samotná smlouva.

<sup>21</sup> Vídeňská úmluva o smluvním právu přijatá dne 23. května 1969 ve Vídni. V České republice publikována dne 4. září 1987 ve Sbírce zákonů č. 15/1988 jako Vyhláška ministra zahraničních věcí.

<sup>22</sup> Takovýchto multilaterálních smluv bylo uzavřeno v historii již více. Česká republika uzavřela vícestranné smlouvy dvě: obě s bývalými státy RVHP. První byla publikována ve Sbírce zákonů pod číslem 30/1979 Sb., druhá jako 49/1979 Sb. Obě smlouvy již nejsou účinné a postupně jsou nahrazovány novými dvoustrannými. Například Smlouva s Maďarskem ze dne 27. prosince 1994 a k ní uveřejněný Pokyn Ministerstva financí ČR D-109 řešící právě vztah bývalé Smlouvy č. 30/1979 Sb. a nové Smlouvy 22/1995 Sb.

<sup>23</sup> § 38f odst. 1 ZDP tehdy zněl: „pokud plynou poplatníkovi daně z příjmů podle § 2 a 17 příjmy ze zdrojů v zahraničí, může si od této daně odečíst obdobnou daň zaplacenou v zahraničí, nejvýše však do částky daně z příjmů připadající na příjmy plynoucí ze zahraničí.“



přiznání. Tato daň může být ale nákladem pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, a to pouze v rozsahu, ve kterém nebyla započtena na daňovou povinnost podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Co se týče dvoustranných opatření, tak existují dvě základní metody a jejich modifikace – metoda započtení a vynětí. To, jakou metodu použijí smluvní státy, záleží jen a pouze na nich; modelová smlouva jim dává na výběr z obou variant.<sup>24</sup>

Zápočet úplný („*full credit*“) je ze všech metod pro poplatníka zcela nejvýhodnější. Umožňuje mu totiž započíst si ve státě své rezidence veškerou daň zaplacenou v druhém státě. Tato metoda je využívána spíše jen okrajově. V České republice se takto postupuje například při zdaňování úroků podle Směrnice Rady 2003/48/ES<sup>25</sup> a částečně podle Smlouvy se Srí Lankou.<sup>26</sup>

Oproti tomu zápočet prostý („*ordinary credit*“) už tak výhodný pro poplatníka není. Dovoluje mu totiž zahrnout daň zaplacenou v zahraničí do své daňové povinnosti ve státě rezidence, ale jen do poměrné části, která připadá z celkových povinností ve státě rezidence na daň uhrazenou v zahraničí. Výše poměrné části se vypočítá jako podíl základu daně odvedené v zahraničí a celkového základu daně. Prostý zápočet je spolu s vynětím s výhradou progrese nejčastěji používanou metodou zamezení dvojího zdanění ve smlouvách sjednávaných Českou republikou.<sup>27</sup>

Vynětí úplné („*full exemption*“) je pro daňového poplatníka nejméně výhodné ze všech metod zamezení dvojího zdanění. To, že byla v zahraničí zaplacená daň z příjmů zde vygenerovaných je totiž zcela irelevantní při zdaňování celosvětových příjmů ve státě daňové rezidence. Tato metoda dnes již není příliš hojně užívaná (částečně je využita v případě smlouvy mezi Českou republikou a Německem<sup>28</sup>).

Zamezit dvojímu zdanění má rovněž metoda vynětí s výhradou progrese („*exemption with progression*“). V případě této metody existují ještě její dvě varianty. Její podstata spočívá v tom, že pro výpočet sazby ve státě rezidentství se sčítají příjmy

---

<sup>24</sup> Vynětí podle čl. 23 A modelové smlouvy a zápočet podle čl. 23 B.

<sup>25</sup> Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb.

<sup>26</sup> Čl. 19 Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku č. 132/1979 ze dne 12. října 1979.

<sup>27</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 159. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-550-2.

<sup>28</sup> Čl. 23 smlouvy mezi Českou republikou a Německem. Vynětí se však nepoužije pro všechny příjmy – například daň zaplacená z dividend a tantiém se podle smlouvy započítává.

domácí i ze zahraničí, ale zdaněny jsou výslednou sazbou pouze příjmy domácích. Záleží na státech, zda použijí pro vynětí s výhradou progresivní metodu zprůměrování či metodu vrchního dílku. V každém případě má tento způsob zamezení dvojího zdanění smysl jen v případě, že stát rezidenta používá progresivní sazbu daně.<sup>29</sup>

### 3.5. Daňový únik nebo daňová optimalizace

Na tomto místě bych si dovolil citovat amerického federálního soudce Johna Learned Hand<sup>30</sup>, který v roce 1934 pravil volně přeloženo<sup>31</sup> následující:

*„legální právo všech daňových poplatníků snížit velikost daní nebo se jim vyhnout, což znamená použít prostředky v mezích zákona, nemůže být zpochybněno.“<sup>32</sup>*

S tímto výrokem se naprosto ztotožňuji a myslím si, že zvláště v dnešní době<sup>33</sup> je nutné si jej často připomínat. Souhlasím s tím, že je zcela legitimní, pokud osoba využije všech legálních možností, jak své daňové povinnosti minimalizovat. Mezi daňovou optimalizací, jakožto legální využívání možností daných právem a daňovým únikem, jakožto zneužitím či práva protiprávním jednáním vede úzká hranice, jejíž překročení je ovšem stíženo vysokým trestem.<sup>34</sup>

Mezi základní prostředky mezinárodního daňového plánování patří právě využívání soustavy uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Příkladem lze uvést daňovou optimalizaci při vyplácení dividend a jejich zdaňování, která je popsána v části této práce týkající se dividend.

---

<sup>29</sup> V České republice je i sazba fyzických osob od 1. ledna 2008 jednotná. Progresivní sazba daně u fyzických osob byla zrušena zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů ze dne 19. září 2007, zákon č. 261/2007 Sb., který mj. novelizoval i § 16 zákona o daních z příjmů.

<sup>30</sup> Jedná se o významného soudce (a to, i přestože nepůsobil u Nejvyššího soudu Spojených států amerických) žijícího mezi lety 1872 a 1961. Více o něm např. zde: Learned Hand. In: *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2001- [cit. 2012-03-22]. Dostupné z: [http://en.wikipedia.org/wiki/Learned\\_Hand](http://en.wikipedia.org/wiki/Learned_Hand)

<sup>31</sup> Vycházím z překladu publikovaném in: PETROVIČ, Pavel. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1. vyd. Beroun: Newsletter, 2002, s. 24. ISBN 80-86394-81-6.

<sup>32</sup> v originálním znění: „Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes.“ Citováno z případu *Helvering v. Gregory* z roku 1934.

<sup>33</sup> Mám tím na mysli neustálou snahu státu zvyšovat své příjmy prostřednictvím nejrůznějších plateb ze strany subjektů soukromého práva.

<sup>34</sup> Může se jednat o trestné činy daňové, poplatkové a devizové podle VI. hlavy, 2. dílu zvláštní části trestního zákoníku, zákon č. 40/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

## 4. Aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění

K tomu, aby zamezení mezinárodního dvojího zdanění v praxi opravdu fungovalo, pochopitelně nepostačí jen uzavřená a účinná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Je rovněž nezbytné, aby docházelo k správné aplikaci takovýchto smluv. Ačkoliv se mohou otázky vnitrostátního a mezinárodního práva jevit na první pohled jednoduše a bezproblémově, skutečnost je často jiná. Obzvláště použití smlouvy v situaci, kdy jedna a ta samá otázka je řešena jak normou národního práva, tak i prostřednictvím mezinárodní smlouvy, ještě stále činí velké problémy.<sup>35</sup>

### 4.1. Vztah mezinárodního a vnitrostátního práva

Podle čl. 10 Ústavy ČR<sup>36</sup> mají vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, přednost před zákonem, respektive vnitrostátním právním řádem. K vázanosti státu mezinárodní smlouvou se fundamentálně vyjadřuje i článek 26 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. A rovněž je přednost mezinárodní smlouvy před zákonem o daních z příjmů zakotvena i v § 37 ZDP (což je poměrně neobvyklé a snad i ojedinělé ustanovení v zákonech ČR). Dovolují si upozornit, že ačkoliv většina států má podobně jako ČR zakotvenou přednost mezinárodních smluv před zákonem, nelze toto brát zcela automaticky a bez výhrady. Příkladem budiž Spojené státy americké,<sup>37</sup> kde mezinárodní smlouva a vnitrostátní zákon jsou sobě na roveň a v případě konfliktu platí pravidlo *lex posteriori derogat legi priori*.

---

<sup>35</sup> Příkladem může být snaha české finanční správy posuzovat zdanění dividend přednostně podle ZDP, i když úpravu obsahuje konkrétní smlouva. Dalším příkladem může neustálé setrvávání Ministerstva financí ČR na svém názoru ohledně službové stálé provozovny. K těmto tématům se budu ve své práci dále vyjadřovat.

<sup>36</sup> Jde o již mnohokrát komentovaný čl. 10 Ústavy, který byl významně změněn tzv. Euronovelou (ústavní zákon č. 395/2001 Sb. účinný od 1. června 2002).

<sup>37</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 23. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-550-2.

## 4.2. Vztah evropského a vnitrostátního práva

Přednostní aplikace zejména nařízení, ale i směrnic vyplývá ze známých a již nesčetněkrát odkazovaných rozhodnutí Soudního dvora evropské unie.<sup>38</sup> Mnohem komplikovanější otázkou je vztah mezinárodního a evropského práva. Domnívám se, že ani dnes není tato otázka uspokojivě vyřešena.<sup>39</sup> Myslím si, že tak zásadní otázka by měla být řešena přímo evropským právem (za ideální považuji, aby toto bylo upraveno primárním právem – ať už Smlouvou o Evropské unii, či Smlouvou o fungování Evropské unie. Prozatím tedy nezbývá než vycházet z judikovaných názorů Soudního dvora Evropské unie a z odborné literatury. Přikláním se k názoru, který byl rovněž okrajově prezentován v rozsudku Soudního dvora Evropské unie *Peter Rehder v. Air Baltic Corporation*,<sup>40</sup> že za situace, kdy je stejná otázka řešena mezinárodní smlouvou a zároveň i evropským právem, je třeba přednostně použít normu evropského práva. A to podle interpretačního pravidla *lex specialit derogat legi generali*.

## 4.3. Interpretace pojmů používaných smlouvami

Správný výklad pojmů užívaných konkrétní smlouvou o zamezení dvojího zdanění je otázkou důležitou a ne zcela jednoduchou. Obecné řešení interpretačních problémů lze nalézt ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu a také v modelové smlouvě. Protože příslušnými ustanoveními Vídeňské úmluvy jsem se již zabýval, zaměřím se nyní na modelovou smlouvu.

Klíčovým v tomto směru je čl. 3 modelové smlouvy. Zde jsou v prvním odstavci vysvětleny základní pojmy, které smlouva používá a v druhém odstavci je pak vlastně obsažen návod, jak postupovat při interpretaci. Není to ovšem pouze samotný čl. 3, který obsahuje vymezení pojmů. V celém textu smlouvy je možné najít více takovýchto legálních definic.<sup>41</sup> Z definovaných výrazů bych rád upozornil na tyto dva: společnost a podnik.

---

<sup>38</sup> Za všechny například rozsudek SDEU ze dne 15. července 1964 ve věci C-6/64 *Costa*, rozsudek SDEU ze dne 5. února 1963 ve věci C-26/62 *Van Gen den Loos*, rozsudek SDEU ze dne 10. října 1973 ve věci C-34/73 *Variola*

<sup>39</sup> Stejný názor zastává i prof. Pauknerová in: PAUKNEROVÁ, Monika. *Evropské mezinárodní právo soukromé*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, s. 56. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-034-8.

<sup>40</sup> Rozsudek SDEU ze dne 9. července 2009 ve věci C-204/08 *Peter Rehder v. Air Baltic Corporation*

<sup>41</sup> Například čl. 6 odst. 2 definuje výraz nemovitý majetek, čl. 10 odst. 3 dividendy a čl. 11 odst. 3 úroky.

Společností se má na mysli jakákoliv právnická osoba nebo jakýkoliv nositel práv považovaný pro účely zdanění za právnickou osobu.<sup>42</sup> S tímto výrazem se lze setkat u úpravy zdanění příjmů dosažených prostřednictvím stálé provozovny, u dividend a u tantiém. Považuji za důležité upozornit na to, že ne každá právnická osoba je pro účely zdanění brána za právnickou osobu. Existují totiž tzv. daňově transparentní osoby, kterými se budu ještě v textu mé práce zabývat.<sup>43</sup>

Výraz podnik podle modelové smlouvy může v České republice činit výraznější potíže kvůli zcela odlišnému obsahu v národním právu a ve smlouvách zamezujících dvojímu zdanění. Podnik je podle českého práva chápán ve smyslu věci hromadné.<sup>44</sup> Naproti tomu smlouvy jej vymezují zejména ve vztahu k podnikatelské činnosti. Podnik je tedy nutné chápat jako osobu (lhostejno zda právnickou či fyzickou), která poskytuje samostatně odborné či jakékoliv jiné služby. Takto tento pojem vysvětluje i komentář k modelové smlouvě.<sup>45</sup>

#### **4.4. Interpretace pojmů používaných smlouvami ve vztahu k národnímu právu**

Je-li výraz jednoznačně definován smlouvou, nemůže být pochyb, že je třeba daný výraz vykládat v souladu s touto definicí. Pokud nebude definice uvedená v konkrétní smlouvě zcela jasná,<sup>46</sup> vzniká podle mého názoru povinnost pokusit se vyložit pojem pomocí doplňkových nástrojů, které mají souvislost s danou smlouvou.<sup>47</sup> Až teprve v situaci, kdy pojem není smlouvou definován vůbec, je třeba použít vnitrostátní právo. Podle výkladového pravidla stanoveného v čl. 3 odst. 2 modelové smlouvy má výraz takový význam, jaký je mu dán podle právních předpisů smluvního státu. Čl. 3 odst. 2 modelové smlouvy rovněž zakotvuje jakousi vyšší právní sílu pro daňové předpisy oproti ostatním předpisům v souvislosti s výkladem pojmů.

---

<sup>42</sup> Čl. 3 odst. 1 písm. b) modelové smlouvy.

<sup>43</sup> Více na toto téma v textu týkajícím se daňového rezidentství právnických osob.

<sup>44</sup> § 5 obchodního zákoníku, zákon č. 513/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

<sup>45</sup> *Model tax convention on income and on capital: stručná verze: 17. července 2008.* [8th ed]. Paris: OECD, 2010, s. 78-79. ISBN 978-92-64-08948-8.

<sup>46</sup> V některých případech nebylo jasné, zda se jedná o definici, či o pouhý výčet vlastností daného pojmu.

<sup>47</sup> Čl. 32 Vídeňské úmluvy.

K interpretaci konkrétní smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a druhým státem se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v jednom ze svých rozhodnutí.<sup>48</sup> Byl to až Nejvyšší správní soud, který odmítl aplikovat vnitrostátní předpisy týkající se dividend, když definice dividend byla zcela jasně obsažena v předmětných smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Rovněž se Nejvyšší správní soud vyjádřil k užití doplňkových prostředků při interpretaci konkrétní smlouvy. Podle jeho názoru lze modelovou smlouvu a komentář k ní použít pro potvrzení významu užitého danou smlouvou, pokud by takový pojem nebyl zcela jasný či strany sporu měly ohledně jeho obsahu rozdílné názory.

---

<sup>48</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, č.j. 2 Afs 108/2004-106. K tomuto rozsudku se ještě vrátím při pojednání o tzv. překlasifikaci úroků z důvodů nízké kapitalizace.

## 5. Daňové rezidentství

Klíčovým pojmem mezinárodního dvojího zdanění je daňové rezidentství či jinak řečeno rovněž daňový domicil. Jedním z hlavních úkolů smluv je totiž určit, ve kterém státě bude osoba zdaňovat své veškeré (tj. celosvětové) příjmy a ve kterém státě zdaní pouze příjmy zde dosažené (stát zdroje příjmů). Tuto otázku řeší jak normy vnitrostátního práva,<sup>49</sup> tak normy mezinárodního práva. Státu, ve kterém je osoba daňovým rezidentem, vzniká nárok na zdanění jejich celosvětových příjmů – v tomto státě má tedy osoba neomezenou daňovou povinnost.

Vzhledem k významu tohoto tématu jsem vytvořil tabulku, kterou lze ilustrovat použití smluv pro účely určení daňového rezidentství.<sup>50</sup>

### 5.1. Daňové rezidentství fyzických osob

#### 5.1.1. Daňové rezidentství fyzických osob podle smluv

Jedním ze základních cílů smlouvy o zamezení dvojího zdanění je určit, ve kterém státě bude mít poplatník neomezenou daňovou povinnost. Vyřešení této otázky je zvláště důležité za situace, kdy si oba smluvní státy smlouvy činí nárok na neomezenou daňovou povinnost poplatníka. Rovněž je významná pro řešení situace, kdy dochází k dvojímu zdanění v důsledku zdanění ve státě rezidence a ve státě zdroje nebo sídla.

Východiskem je čl. 4 modelové smlouvy. Daňové rezidentství se podle tohoto ustanovení primárně posuzuje podle národních předpisů smluvního státu, přičemž je zde uveden demonstrativní výčet kritérií, které mohou státy používat pro určení neomezené daňové povinnosti.<sup>51</sup> V situaci, kdy je poplatník rezidentem obou smluvních států, použije se podle čl. 4 odst. 2 modelové smlouvy následující pravidlo:

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

<sup>49</sup> Za stěžejní ustanovení lze považovat § 22, § 36 a § 38f ZDP ve spojení s § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP.

<sup>50</sup> Tabulka v příloze č. 1: Osobní působnost modelové smlouvy a rezidentství podle modelové smlouvy. Tabulka je obsažena v příloze k této práci.

<sup>51</sup> Těmito kritérii jsou bydliště, stálý pobyt, místo vedení nebo jakékoliv jiné podobné.

- b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů, nebo jestliže nemá k dispozici 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.*

Nejsilnějším hlediskem je tedy kritérium stálého bytu. Podle komentáře k modelové smlouvě<sup>52</sup> je podstatou stálého bytu to, že fyzická osoba má dané obydlí – v jakékoliv formě<sup>53</sup> – kdykoliv volně k dispozici.

Vzhledem k tomu, že stálý byt je obvyklou podmínkou daňového rezidentství většiny států,<sup>54</sup> bude často rozhodujícím hlediskem středisko životních zájmů. Středisko životních zájmů v sobě zahrnuje dvě roviny – osobní a hospodářské centrum. Myslím si, že je naprosto v pořádku, že toto méně formální kritérium dostalo přednost před jinými formálnějšími, které přicházejí v úvahu. Posouzení, kde má daná osoba středisko životních zájmů vyžaduje hlubší analýzu života dané osoby a je tak podle mého názoru mnohem spravedlivější.

Platí, že osobní pouto k určitému státu je vždy silnější než ekonomický vztah k jinému státu. Zcela reálně tak může nastat situace, kdy fyzická osoba má rozsáhlé zdroje příjmů na území jednoho státu, ale se svou rodinou žije a převážně se zdržuje v druhém smluvním státě (kde ovšem nevyvíjí žádnou ekonomickou činnost). V takovém případě bude rezidentem toho státu, kde žije se svou rodinou.

Nelze-li určit daňový domicil ani na základě stálého bytu, ani na základě střediska životních zájmů, je třeba využít dalšího pravidla poskytovaného čl. 4 odst. 2 písm. b) modelové smlouvy, a tím je kritérium obvyklého zdržování se. Fyzická osoba je rezidentem toho státu, ve kterém obvykle přebývá.

Není-li ani potom možné zjistit daňový domicil osoby, rozhodne státní příslušnost fyzické osoby. A v případě, že ani poté by nebylo nalezeno řešení, zbývá

---

<sup>52</sup> *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008.* Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 86-87. ISBN 978-80-7357-480-2.

<sup>53</sup> Je tedy lhostejné, zda je obydlí ve vlastnictví dané osoby, či jej využívá pouze na základě smluvního vztahu.

<sup>54</sup> Tak tomu je v České republice, na Slovensku, v Německu, v Rakousku, v Polsku a v řadě dalších. Odlišný způsob určení daňového domicilu vnitrostátním právem má naproti tomu Švýcarsko.



poslední možnost, a to dohoda smluvních států. I díky velkému počtu rozhodujících kritérií ale platí, že vzájemná dohoda je spíše mezním řešením a situace je většinou vyřešena už na základě pravidla střediska životních zájmů.<sup>55</sup>

Judikatura v České republice bohužel není příliš bohatá na toto téma. Naproti tomu francouzské soudy se k této otázce vyjadřují poměrně často.<sup>56</sup> Je to dáno hlavně tím, že mnoho občanů Francie se stále pohybuje po bývalých francouzských koloniích.

Obecně je možno konstatovat, že důkazní břemeno o tom, v jakém státě má osoba svůj domicil, nese právě tato osoba. Z rozhodovací praxe soudů vyplývají nejrůznější způsoby prokazování místa daňového rezidentství před soudy. Tak například není vůbec neobvyklým argumentem důkaz místem, kde má poplatník bankovní účet a případně který bankovní účet je častěji využíván (včetně četnosti používání platebních karet). Rovněž častým důkazem je i místo, kde byl vydán řidičský průkaz, kde je registrováno motorové vozidlo, kde jsou placeny účty za spotřebovanou energii, kde slaví narozeniny, či kde má koupený hrob. Při řešení takovýchto problémů v praxi je pro finanční správu velmi silným kritériem místo, kde se nachází rodina dotyčného (příčemž nezletilé děti mají přednost před zletilými), kde jsou děti zapsány do školky, kde se nachází domácí zvíře, či kde vykonává své zájmy (členství ve sportovním, mysliveckém, hudebním spolku či v jiných společnostech).

### **5.1.2. Daňové rezidentství fyzických osob podle vnitrostátního práva**

Je samozřejmé, že odlišná konstrukce fyzických a právnických osob vede i k odlišným kritériím při posuzování daňového rezidentství. To platí jak v mezinárodním právu, tak i podle vnitrostátního právního řádu.

Podle § 3 odst. 2 ZDP platí, že:

*„poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“*

---

<sup>55</sup> Téměř neuvěřitelně se pak jeví ustanovení čl. 4 odst. 2 Smlouvy mezi ČR a Japonskem (Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu č. 46/1979 ze dne 18. ledna 1979), když určení daňového rezidentství pro účely smlouvy ponechává jen a pouze na dohodě příslušných úřadů

<sup>56</sup> Např. rozsudek Conseil d'État ze dne 8. března 2004, č. 249461; rozsudek Conseil d'État ze dne 21. prosince 1983, č. 27685; rozsudek Správního odvolacího soudu v Nancy CCA Nancy, 2e ch, ze dne 9. listopadu 1995, No. 93-685, M. Cealy.

Zde se tedy mluví o daňových rezidentech, kteří v České republice mají povinnost zdaňovat své celosvětové příjmy, nestanoví-li ovšem mezinárodní smlouva jinak. Ustanovení § 3 není striktně vzato legální definicí, nýbrž jen určením rozsahu práv a povinností konkrétním fyzickým osobám ve vztahu k daňovým předpisům.

Považuji za důležité zdůraznit, že vymezení daňového rezidentství je zcela nezávislé na státní příslušnosti či na místě trvalého pobytu. Klíčovým hlediskem je zde totiž bydliště a obvyklé zdržování, přičemž jde o alternativní podmínky. Definici těchto dvou pojmů nabízí § 3 odst. 4 ZDP (přitom je nutno přihlídnout i k odst. 3).

Obvykle se zdržující poplatník na území České republiky je podle § 2 odst. 4 ZDP takový poplatník, který zde pobývá alespoň 183 dnů v jednom kalendářním roce; přičemž se započítává každý započatý den pobytu a samozřejmě zde nezáleží, zda této doby bylo dosaženo jedním dlouhodobým pobytem, či více krátkodobými pobyty.

Více obtíží pak může přinést pojem bydliště na území České republiky. Podle § 2 odst. 4 ZDP se bydlištěm rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Vzhledem k tomu, že toto vymezení není úplně jednoznačné, vydalo Ministerstvo financí ČR v roce 2006 pokyn D-300,<sup>57</sup> který se zabývá mezi jinými i tímto. Dle pokynu D-300 je třeba stálým bytem a úmyslem se v něm trvale zdržovat rozumět:

*„Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.).“*

Na tomto místě bych rád podotkl, že pokyny Ministerstva financí nejsou v České republice obecně závazným pramenem práva, nicméně zvláště díky přirozené autoritě instituce jakou je Ministerstvo financí, je nutno tyto pokyny brát v potaz a počítat s nimi při výkladu právních předpisů. S otázkou závaznosti pokynů se soudní praxe potýkala již vícekrát. Za všechna rozhodnutí lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního

---

<sup>57</sup> Pokyn D-300 Ministerstva financí ČR, č.j.15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, jak vyplývá ze změn provedených sdělením č.j. 115/99 178/2007-151.

soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 2 Ans 1/2005-57, kterým tento soud nejvyšší instance zrušil rozhodnutí Městského soudu v Praze. Městský soud totiž došel k závěru, že lhůty stanovené pokynem Ministerstva financí není potřeba dodržovat, respektive, že pokyn Ministerstva financí není právně závazný. S tímto názorem ovšem nesouhlasil Nejvyšší správní soud, když rozhodl tak, že nedodržení pokynu, na jehož základě se již vytvořila správní praxe, by bylo v rozporu se zásadou zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení. Správní orgán je proto vázán vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila. S tímto názorem zcela souhlasím a doporučuji proto tímto způsobem přistupovat i při interpretaci § 2 odst. 4 ZDP k pokynu D-300.

Výjimku z pravidla, že pobyt na území České republiky delší než 183 dnů v příslušném kalendářním roce zakládá daňové rezidentství fyzické osoby, obsahuje § 2 odst. 3 ZDP. Podle tohoto ustanovení osoby zdržující se na území České republiky pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost vztahující se jen na příjmy ze zdrojů umístěných na území ČR, i kdyby jinak pobývali v ČR po dobu delší než 183 dnů.

Podmínky pro vznik neomezené daňové povinnosti se v řadě států velmi podobají těm, které má zakotvené Česká republika.<sup>58</sup> Méně obvyklými kritérii se pak jeví například ty, které obsahuje švýcarské<sup>59</sup>, americké<sup>60</sup> či francouzské daňové právo. Pro ilustraci, jakým způsobem mohou být koncipovány podmínky pro vznik daňového rezidentství fyzické osoby, uvádím příklad francouzského daňového zákoníku.<sup>61</sup> Za daňového rezidenta se považuje osoba, která:

- a) *má na území Francie bydliště nebo se zde obvykle zdržuje*
- b) *vykonává ve Francii profesionální činnost, závislou, či nezávislou, ledaže by prokázala, že tato činnost je zde vykonávána jako vedlejší*
- c) *má na území Francie středisko ekonomických zájmů*

---

<sup>58</sup> Všechny státy sousedící s Českou republikou mají velice podobná kritéria pro určení daňového rezidentství fyzické osoby. Pouze polský právní řád nezná časový test jako možnou podmínku pro vznik neomezené daňové povinnosti.

<sup>59</sup> Ke vzniku daňového rezidentství ve Švýcarsku postačí alespoň 30denní pobyt, je-li zároveň vykonávána výdělečná činnost.

<sup>60</sup> Daňový systém USA vyžaduje ke vzniku daňového rezidentství splnění tzv. testu podstatné přítomnosti.

<sup>61</sup> Čl. 4B Code général des impôts, dostupný na <http://www.legifrance.gouv.fr/>

d) *státní úředníci, kteří vykonávají funkci nebo jsou vysláni do zahraničí a nejsou podrobeni v této zemi osobní dani z jejich všech příjmů*

Je vidět, že Francie považuje za daňového rezidenta širší okruh osob, a že kritéria jsou méně určitá a jasná, než v České republice. Je nasnadě, že v případě, kdy určitý stát má takto mnohem volněji stanovené podmínky pro vznik daňového rezidentství, je nutné mnohem častěji aplikovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění ke zjištění, kterého státu je daná osoba daňovým rezidentem pro účely zamezení dvojího zdanění.

## **5.2. Daňové rezidentství právnických osob**

### **5.2.1. Daňové rezidentství právnických osob podle smluv**

Rovněž u právnických osob je správné určení daňového domicilu velmi důležité. Stejně jako u fyzických osob totiž daňové rezidentství určuje, ve kterém státě vzniká neomezená daňová povinnost. U právnických osob přicházejí v potaz pouze dvě kritéria: jejich sídlo a jejich místo vedení,<sup>62</sup> přičemž obsah pojmu sídlo, nedělá v praxi větší potíže. Je obvyklé, že se sídlo právnické osoby zapisuje do veřejně přístupného rejstříku. Lze tak jednoduše zjistit, na území kterého státu má daná osoba svůj domicil.

Složitější je to ovšem s místem vedení, které lze interpretovat dvěma směry, a to jako místo, kde jsou tvořena klíčová rozhodnutí či jako místo, odkud je prováděna každodenní obchodní aktivita. Například Guglielmo Maisto<sup>63</sup> se pokusil rozdělit významnější státy podle toho, k jaké interpretaci se kloní, ale ani toto nelze (jak sám ostatně ve svém díle zmiňuje) brát vzhledem k možným nuancím v právní praxi zcela bez výhrad.

Potřebnost jasné definice místa vedení je zvláště v době finanční krize, kdy se stát snaží mnohem více zamezit daňové optimalizaci hraničící s daňovými úniky, stále aktuálnější. Může totiž nastat situace, kdy nejvyšší vedení obchodní společnosti sídlí na území České republiky si zřídí kancelář na území z hlediska daňové povinnosti výhodnějšího státu, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Zde se poté management skutečně několikrát za rok sejde, určí hlavní

---

<sup>62</sup> Tento termín byl zaveden do českého zákona o daních z příjmů až novelou, provedenou zákonem č. 492/2000 Sb., účinným od 1. ledna 2001.

<sup>63</sup> MAISTO, Ed. by Guglielmo. *Residence of companies under tax treaties and EC law*. Amsterdam: IBFD Publications, 2009. ISBN 978-908-7220-563.

směr další existence společnosti a učiní klíčová rozhodnutí. Každodenní obchodní činnost však bude probíhat na území České republiky, kde má (nejen) management své kanceláře. Za takovéto situace je zřejmé, že považovat za směrodatné místo, kde se management čistě formálně sejde několikrát a učiní zásadní rozhodnutí, není vůbec v souladu se smyslem celé koncepce zamezení mezinárodního dvojího zdanění.

Čím dál tím častěji bude podle mého názoru pro určení místa vedení potřeba přistupovat ke komplexnější a hlubší analýze celé právnické osoby a smyslu její existence. Ostatně takto se již vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie ve věci Cadbury Schweppes.<sup>64</sup>

Společnost Cadbury založila v International Financial Service v irském Dublinu dvě společnosti. Tyto společnosti měly za úkol získávat finanční prostředky a poskytovat je dceřiným společnostem skupiny Cadbury Schweppes. Přitom těžily z nízké daňové zátěže poskytované ze strany International Financial Service. Daňové instituce Velké Británie však posoudily celé nově vzniklé společnosti za uměle vytvořené, jejichž jediným cílem mělo být vyhnout se daňovým povinnostem ve Velké Británii.<sup>65</sup> Z tohoto důvodu jim doměřila daň ve výši cca 8,6 milionu GBP. Celá záležitost se nakonec dostala až k Soudnímu dvoru EU, který byl postaven před otázkou.<sup>66</sup>

*„Brání články 43 ES, 49 ES a 56 ES takovým vnitrostátním daňovým předpisům, jako jsou ty, jež jsou předmětem původního řízení, které za určitých okolností stanoví uložení daně společnosti usazené v tomto členském státě z důvodu zisků dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, na niž se vztahuje nižší úroveň zdanění?“<sup>67</sup>*

Je třeba konstatovat, že založení společnosti v jiném členském státě pouze za účelem využití výhodnějších právního řádu nelze považovat za zneužití svobody usazování.<sup>68</sup> Soudní dvůr tedy nemá nic proti tomu, aby jedna společnost založila jinou společnost v druhém členském státě i s ohledem na to, že tak využije příznivějších

---

<sup>64</sup> Rozsudek SDEU C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd proti Commissioners of Inland Revenue

<sup>65</sup> Následné doměření daňové povinnosti ze strany finanční správy mělo oporu v právních předpisech Velké Británie, konkrétně v právních předpisech Spojeného království o ovládaných zahraničních společnostech.

<sup>66</sup> Bod 28 rozsudku. Otázku takto položil Special Commissioners of Income Tax, London

<sup>67</sup> Článek 43 ES (dnešní článek 49 SFEU) – svoboda usazování. Článek 49 ES (dnešní článek 56 SFEU) – svoboda poskytování služeb. Článek 56 ES (dnešní článek 63 SFEU) – volný pohyb kapitálu a plateb.

<sup>68</sup> Takto již SDEU dříve rozhodl ve věci Centros C-212/97 ze dne 9. března 1999, ve věci Inspire Art C-167/01 ze dne 30. září 2003 a nejnověji ve věci Cartesio C-210/06 ze dne 16. prosince 2008

právních předpisů ohledně své daňové povinnosti. Na druhou stranu toto nesmí být jediným cílem takového jednání, neboť by pak šlo už o zneužití svobody usazování. Soudní dvůr k posouzení, zda se v daném případě jedná o zneužití této primárním právem garantované svobody, využil tzv. test motivu,<sup>69</sup> který mu nabízel britský právní řád. Soudní dvůr nakonec rozhodl v neprospěch společnosti Cadbury, a to takto:

*„Články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby do základu daně společnosti-rezidenta usazené v některém členském státě byly zahrnuty zisky dosažené ovládanou zahraniční společností v jiném členském státě, pokud se tam na tyto zisky vztahuje nižší úroveň zdanění, než je úroveň zdanění v prvním státě, s výjimkou případu, kdy se takové zahrnutí týká pouze čistě vykonstruovaných operací, jejichž účelem je vyhnout se obvykle dlužné vnitrostátní dani« Uplatnění takového daňového opatření musí být tedy vyloučeno, pokud se na základě objektivních, třetími osobami zjistitelných skutečností ukáže, že bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy je uvedená ovládaná zahraniční společnost skutečně usazena v hostitelském členském státě a vykonává zde skutečnou hospodářskou činnost.“<sup>70</sup>*

### **5.2.2. Daňové rezidentství právnických osob podle vnitrostátního práva**

Český zákon o daních z příjmů určuje ve svém § 17 odst. 3 neomezenou daňovou povinnost pro právnické osoby se sídlem či s místem vedení na území České republiky.

Co se sídla právnické osoby týče, tak jen na okraj poznamenávám, že sídlo se obvykle zapisuje spolu s dalšími údaji o právnické osobě do veřejného rejstříku. Právní úprava je obsažena ve více předpisech; obecně v §19c občanského zákoníku a dále například v obchodním zákoníku, v zákoně o sdružování v politických stranách a v politických hnutích či v zákoně o sdružování občanů.

To stejné, co jsem uvedl k místu vedení v rámci pojednání o daňové rezidenci právnických osob podle mezinárodního práva, platí i v České republice. Ani zde totiž není úplně jasné, zda se místem vedení má na mysli místo, kde se nachází řídicí orgány právnické osoby, či místo, odkud je vykonávána každodenní pracovní činnost (tzv. *day-to-day business*). Judikatura se dle mých výsledků hledání jasně nevymezila a právní

---

<sup>69</sup> Více v bodu 9 a 62 tohoto rozsudku Soudního dvora Evropské unie.

<sup>70</sup> Závěr velkého senátu SDEU ve věci C-196/04.

teorie nabízí obě varianty. Jediným východiskem tak může být oficiální výklad Ministerstva financí ČR.<sup>71</sup> Ten vymezuje místo vedení jako:

*„místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejích představitelů (např. správní rada) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem. Ještě obecněji ho lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost.“*

Z toho vyplývá, že české ministerstvo financí se přiklání spíše k místu, kde jsou tvořena klíčová rozhodnutí právnické osoby. Jaké to ovšem může mít důsledky, jsem se pokusil nastínit již výše v části týkající se daňového domicilu právnických osob podle mezinárodního práva.

Problematika místa vedení je ve Francii o mnoho jasnější vzhledem k tomu, že svůj názor jasně vyjádřila při vytváření modelové smlouvy. Podle toho jde o místo, kde se ve skutečnosti nacházejí řídicí orgány, vedení a kontroly dané entity.<sup>72</sup>

Podle mého názoru by nejlepším – ale zároveň nejnáročnějším – řešením této situace byl postup podobný tomu, který uplatnil Soudní dvůr ve výše zmiňovaném rozsudku ve věci Cadbury Schweppes. Tedy komplexní posouzení konkrétního subjektu zejména s ohledem na možné zneužití daňově příznivějších právních předpisů. Přikláním se k tomu, i přestože je mi jasné, že takovýto hlubší rozbor konkrétního případu bude výrazně náročnější. Myslím si ale, že spravedlivý výsledek posouzení za zvýšenou námahu rozhodně stojí.

---

<sup>71</sup> Sdělení MF k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000, uveřejněný ve Finančním zpravodaji 13/2001

<sup>72</sup> *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008.* Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 73-74. ISBN 978-80-7357-480-2.

### 5.3. Dělená rezidence

Modelová smlouva ani ZDP výslovně neřeší, co se stane, když osoba změní v průběhu zdaňovacího období své místo rezidence. K tomu se vyjadřuje pouze komentář k článku 4 modelové smlouvy a pokyn Ministerstva financí ČR D-300.

Souhlasím s názorem Vlastimila Sojky<sup>73</sup> i s názorem Magdalény Vyškovské,<sup>74</sup> že pokyn D-300 (respektive následující část: „v případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období“) není v tomto případě v souladu s konceptem zamezení dvojího zdanění. Naopak je třeba přisvědčit komentáři k čl. 4 odst. 2 modelové smlouvy.<sup>75</sup>

Za situace, kdy dojde v průběhu zdaňovacího období ke změně daňového domicilu poplatníka, je nutné považovat jej v části tohoto období za rezidenta jednoho státu a v druhé části období za rezidenta druhého státu. V žádném případě není možné akceptovat výklad Ministerstva financí ČR, který by vedl k neopodstatněnému nároku státu na neomezenou daňovou povinnost za celé daňové období. Na okraj uvádím, že dle zkušeností Magdalény Vyškovské<sup>76</sup> česká finanční správa v tomto ohledu postupuje spíše dle komentáře k modelové smlouvě než dle pokynu D-300 a akceptuje tak možnou dělenou rezidenci v průběhu jednoho zdaňovacího období.

Ačkoliv se komentář i odborná literatura zmiňují o dělené rezidenci pouze v souvislosti s fyzickými osobami, myslím si, že toto pravidlo je stejným způsobem aplikovatelné i na osoby právnické. Nevidím totiž důvod, proč by nemohla právnická osoba v průběhu zdaňovacího období změnit své místo rezidence a proč by tato změna neměla být promítnuta i do jejích daňových práv a povinností.

---

<sup>73</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 2008, s. 22. ISBN 978-80-7357-354-6.

<sup>74</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 45-46. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-550-2.

<sup>75</sup> *Model tax convention on income and on capital: stručná verze: 17. července 2008*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010, s. 86. ISBN 978-92-64-08948-8.

<sup>76</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 47. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-550-2.



## 5.4. Daňově transparentní entity

Při pojednání o rezidentství právnických osob nelze opomenout takzvané daňově transparentní entity (jinak též osobní společnosti či průtokové společnosti). Sojka<sup>77</sup> je definuje jako „*subjekty či uskupení bez vlastní povinnosti na dani z příjmů přenášející daňový základ na své společníky, podílníky či členy.*“ Podobnou definici nabízí i Sdělení k pokynu Ministerstva financí ČR D-286.<sup>78</sup> V České republice je takovým uskupením veřejná obchodní společnost a z pohledu komplementářů i komanditní společnost.<sup>79</sup> Protože nebylo dlouho jasné, jak s těmito entitami zacházet v oblasti mezinárodního zdanění, pokusilo se to vysvětlit Ministerstvo financí ČR v Pokynech D-269<sup>80</sup> a D-286<sup>81</sup> a v příslušných sděleních<sup>82</sup>. Vydání pokynu si vyžádaly časté problémy při řešení otázky, jak má český rezident postupovat, když vyplácí například dividendy německé daňově transparentní GmbH&Co KG. Podobný postup se potom uplatní nejen na německé GmbH&Co KG, ale i na další daňově transparentní entity.<sup>83</sup>

Z pohledu mezinárodního dvojího zdanění je důležitým faktem, že daňově transparentní entita se nikdy nemůže stát rezidentem státu podle čl. 4 modelové smlouvy. Je tomu tak proto, že taková společnost není z pohledu daňového práva vůbec subjektem a rezidenty jsou až pak její společníci. To samé platí i o stálé provozovně osobní společnosti – stálou provozovnou mohou být až její podílníci.

Podle výše uvedených pokynů tedy platí, že bude-li chtít český rezident využít výhod poskytovaných mu smlouvou o zamezení dvojího zdanění v podobě například

---

<sup>77</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 2008, s. 212. ISBN 978-80-7357-354-6.

<sup>78</sup> Sdělení k praktické aplikaci Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, publikované ve Finančním zpravodaji MF ČR číslo 3/2006, č. j. 15/32 567/2006-153 ze dne 3. března 2006.

<sup>79</sup> To vyplývá z § 7 a § 8 ZDP.

<sup>80</sup> Pokyn č. D-269, Sdělení k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmbH&Co. KG, publikovaný ve Finančním zpravodaji MF ČR číslo 42/2004, částka 7-8/2004 Fz., č. j. 49/93 874/2004-494 ze dne 30. července 2004

<sup>81</sup> Pokyn č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, publikovaný ve Finančním zpravodaji MF ČR číslo 43/2005, č. j. 49/85 663/2005-493 ze dne 1. ledna 2006

<sup>82</sup> Sdělení k Pokynu č. D-269, k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmbH&Co. KG, publikovaný ve Finančním zpravodaji MF ČR číslo 11/2004, č. j. 49/115 981/2004-494 ze dne 8. listopadu 2004 a Sdělení k praktické aplikaci Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, publikované ve Finančním zpravodaji MF ČR číslo 3/2006, č. j. 15/32 567/2006-153 ze dne 3. března 2006

<sup>83</sup> Jejich výčet se pokusilo vytvořit Ministerstvo financí ČR v Sdělení k Pokynu D-286, ale jak samo přiznává hned v úvodu: „*není možné podat vyčerpávající seznam*“, takže jsou zde uvedeny jen některé.

omezené výši srážkové daně při vyplácení dividend daňovému rezidentovi druhého smluvního státu, bude muset prokázat, kdo je skutečným vlastníkem těchto dividend. Pokud je příjemcem primárně daňově transparentní entita, nezbyvá mu než za pomoci důkazních prostředků uvedených v Pokynu D-286, prokázat, že skutečným vlastníkem dividend je daňový rezident smluvního státu (tedy že společníkem osobní společnosti je rezident druhého státu). Kdyby se toto českému rezidentovi prokázat nepodařilo, bude třeba na daňově transparentní entitu nahlížet jako na daňového rezidenta nesmluvního státu a je pak nezbytné zajistit takovou daň podle § 38e ZDP.

## **6. Vybrané druhy příjmů podle smluv**

### **6.1. Předmět daně u zahraničních osob v České republice**

Stejně jako u českých daňových rezidentů musí i u zahraničních osob vnitrostátní zákon určit, co přesně je předmětem daňové povinnosti. Podle Listiny základních práv a svobod<sup>84</sup> tak musí učinit zákon (tedy protiústavním by bylo stanovení daňové povinnosti na základě právního předpisu nižší právní síly). V českém daňovém právu je v tomto směru klíčovým ustanovení § 22 ZDP. Zde se nachází seznam příjmů, jež jsou Českou republikou daněny. Jedná se o taxativní, tj. uzavřený výčet příjmů.

To, na které daně se vztahuje modelová smlouva, upravuje její článek 2. Státy se při uzavírání smlouvy mezi sebou dohodnou, na které konkrétní daně bude daná smlouva aplikovatelná. Modelová smlouva v čl. 2 odst. 4 stanoví i požadavek na to, aby se smlouva vztahovala i na stejné či podobné daně, které byly zavedeny po uzavření smlouvy nebo jako nástupci těch aktuálních daní. To je důležité z toho důvodu, aby každá změna vnitrostátního daňového práva nevyžadovala i změnu uzavřených smluv.

V každém případě musí jít vždy o oblast přímých daní. Podle čl. 2 odst. 3 modelové smlouvy jde o daně uvalené na příjem, kapitál a o daně ze zisků za zcizení movitého či nemovitého majetku, jakož i o daně ze zhodnocení kapitálu.

### **6.2. Příjmy podniků dosažené stálými provozovny**

Podle čl. 7 modelové smlouvy může jeden smluvní stát zdaňovat zisky podniku druhého smluvního státu pouze v případě, jestliže podnik vykonává svou činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím tam se nacházející provozovny. Je to výjimka z obecného pravidla, dle něhož zisky podniku, který je daňovým rezidentem určitého státu, jsou zdaňovány pouze v tomto státě.<sup>85</sup>

Je-li právnická osoba českým daňovým rezidentem, daní v České republice své celosvětové příjmy s tím, že existující smlouva může pak zamezit dvojímu zdanění. Je-li právnická osoba zahraničním rezidentem, mohou být v České republice zdaňovány její příjmy dosažené stálou provozovnou. Stálá provozovna je velmi významným – ne-li

---

<sup>84</sup> Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, zákon č. 2/1993 Sb.

<sup>85</sup> Čl. 7 odst. 1 modelové smlouvy

nejvýznamnějším – pojmem mezinárodního dvojího zdanění. S existencí či neexistencí stálé provozovny je rovněž potřeba se vypořádat při mezinárodní daňové optimalizaci.

### **6.3. Stálá provozovna**

S pojmem se setkáme jak ve vnitrostátním, tak v mezinárodním právu. Zajímavé je, že obsah výrazu stálá provozovna není ještě zcela ujasněn ani na mezinárodní úrovni v rámci Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj. Tento pojem totiž probíhá neustálým a relativně výrazným vývojem. V poslední době se stále více objevuje snaha chápat stálou provozovnu nejen ve spojení s určitým fyzicky existujícím místem, ale zahrnout pod výraz i abstraktnější poskytování služeb.

#### **6.3.1. Stálá provozovna podle smluv**

Základní úpravu obsahuje čl. 5 modelové smlouvy. Podle prvního odstavce výraz stálá provozovna označuje:

*„stálé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku“*

Pod stálou provozovnou si tak lze představit zejména místo vedení, závod, kancelář, závod, továrnu, dílnu a důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů.

Dalším případem stálé provozovny je při splnění dalších podmínek staveniště či stavební a instalační projekt. Výraz má ovšem i svůj abstraktnější obsah, když je za stálou provozovnu považována i činnost zástupce společnosti a konečně i v některých zejména novějších smlouvách uzavíraných Českou republikou i službová stálá provozovna.

Základními atributy stálé provozovny podle čl. 5 odst. 1 jsou tedy místo k podnikání, jeho stálost a souvislost místa podnikání s výkonem činnosti.

Místo podnikání zahrnuje podle komentáře<sup>86</sup> k modelové smlouvě zařízení, jako jsou prostory budovy nebo v určitých případech strojní zařízení či vybavení.

---

<sup>86</sup> *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008.* Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 75. ISBN 978-80-7357-480-2.

Požadavek stálosti podle mého názoru akcentuje jakousi potřebu vážnosti existence provozovny. To lze splnit třeba i časovým testem, či prokázáním, že jsou dány důvody (komerční, geografické a jiné) pro existenci stálé provozovny.

Stálá provozovna musí sloužit k výkonu činnosti. To znamená, že se v tomto místě nacházejí zaměstnanci nebo jiní obdobní pracovníci a mají zde vybavení potřebné pro výkon své práce.

Čl. 5 odst. 4 obsahuje výčet míst a zařízení, u kterých se předpokládá, že nespádají pod stálou provozovnu. Společným znakem těchto míst je jejich přípravný nebo pomocný charakter. Podle mého názoru nelze k tomuto výčtu přistupovat tak, že by šlo o uzavřený výčet míst, která v žádném případě nemohou být stálou provozovnou. Naopak zejména termín „se předpokládá“ použitý v textu tohoto ustanovení mě vede k tomu, že za určitých okolností je i tato místa a zařízení uvedená pod písmeny a) až f) čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy možné chápat jako stálou provozovnu.<sup>87</sup>

Dalším případem stálé provozovny je staveniště nebo stavební nebo instalační projekt. Ten se stane stálou provozovnou pouze za předpokladu, že je umístěn na území druhého státu po dobu delší než 12 měsíců. Zajímavé je, že i v případě, kdy by zde existovala kancelář či jiné místo, které je ve světle čl. 5 odst. 2 považováno za stálou provozovnu, a tato kancelář by byla spojena se stavební činností, nevznikla by stálá provozovna, nebyl-li by splněn časový test 12 měsíců.<sup>88</sup>

Pojem staveniště a stavební projekt zahrnuje téměř jakoukoliv výstavbu (budovy, silnice, kanály, mosty i jiné stavební práce). Instalačním projektem se má na mysli i instalace strojů a zařízení do existujících budov, či na jiná místa. Lze si tak představit, že i zařizování výstavy, které by trvalo déle než 12 měsíců, je důvodem vzniku stálé provozovny.

Do lhůty pro splnění časové podmínky se započítává i doba, kdy byly stavební práce přerušeny vlivem například špatného počasí či nedostatku zaměstnanců. Doba začíná běžet od fyzického zahájení prací a končí až ukončením prací. Lhůta tedy běží zcela nezávisle na smluvních ujednáních.

---

<sup>87</sup> Bohužel se mi nepodařilo najít v literatuře ani v judikatuře oporu pro tento můj názor

<sup>88</sup> Tak praví i komentář k modelové smlouvě in: *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 82. ISBN 978-80-7357-480-2.

Pro úplnost dodávám, že není-li sjednána smlouva o zamezení dvojího zdanění, podmiňuje i § 22 odst. 2 ZDP existenci stálé provozovny ve formě stanoviště splněním časového testu. Na rozdíl od modelové smlouvy ale ke vzniku stálé provozovny postačí existence stanoviště po dobu alespoň 6 měsíců v průběhu jakýchkoliv 12 měsíců.

Další formou stálé provozovny je podle čl. 5 odst. 5 modelové smlouvy osoba jednající jménem a na účet podniku, tzv. závislý zástupce. Pro posouzení, zda vznikne stálá provozovna, je irelevantní, zda závislý zástupce je zaměstnancem podniku či vykonává tuto činnost samostatně. Podstatným je samotný obsah jeho činnosti. Protože se neuplatní odstavec první a druhý, tak je rovněž lhostejné, zda tato osoba má či nemá vlastní kancelář či jiné podobné stálé místo, kde by vyvíjela svou činnost.

Obvyklým obsahem práce závislého zástupce je uzavírání smluv jménem a na účet podniku, který zastupuje. Podmínkou není splnění časového testu, jak je tomu třeba u staveniště coby stálé provozovny. O stálou provozovnu by nešlo, pokud by osoba zastupující podnik z druhého smluvního státu vykonávala tuto práci v rámci své obvyklé činnosti. Takovou osobou je například komisionář, který zastupuje více společností a je tak právně i ekonomicky nezávislý. V praxi často vzniká problém s rozlišením, kdy už jde o činnost závislého zástupce ve smyslu čl. 5 odst. 5, a kdy se jedná o přípravnou činnost nezakládající dle čl. 5 odst. 4 existenci stálé provozovny. Tak například stánek umístěný na výstavě, který propaguje svůj podnik a kde jsou oslovení potenciální zákazníci, rozhodně nelze považovat za stálou provozovnu.

### **6.3.2. Službová stálá provozovna**

Relativní novinkou v oblasti zdanění příjmů podniků prostřednictvím stálé provozovny je institut tzv. službové stálé provozovny. Pro ilustraci toho, co se myslí službovou stálou provozovnou, si dovoluji citovat čl. 5 odst. 3 písm. c) smlouvy mezi Českou republikou a Francií:

*„poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu devět měsíců v jakémkoliv patnáctiměsíčním období.“*

Modelová smlouva OECD se službovou stálou provozovnou nepočítá, nicméně Česká republika učinila v tomto směru k modelové smlouvě výhradu,<sup>89</sup> která jí umožňuje domluvit se v jí uzavíraných smlouvách na existenci stálé provozovny v případě poskytování služeb na území druhého smluvního státu. Poskytování služeb po dobu více než šesti měsíců v jakémkoliv období dvanácti po sobě jdoucích měsíců považuje za důvod pro vznik stálé provozovny i modelová smlouva OSN.<sup>90</sup>

Klasická koncepce stálé provozovny požaduje ke svému vzniku mezi dalšími podmínkami i existenci stálého místa. V tomto směru souhlasím s výhradou České republiky a nevidím důvod, proč by nějaké významnější poskytování služeb – ale bez existence například kanceláře nebo jiného pevného místa – rezidentem jednoho smluvního státu na území druhého smluvního státu nemělo vést ke vzniku stálé provozovny. Domnívám se, že službová stálá provozovna je zcela v souladu se současnými způsoby výkonu činnosti, kdy stále více osob vykonává služby pomocí moderních technologií a je schopno obejít se při své práci bez kanceláře.

V žádném případě však nesouhlasím se stanoviskem Ministerstva Financí ČR prezentovaném v Pokynu D-154<sup>91</sup> a již vícekrát obhajovaném v soudních řízeních. Český zákon o daních z příjmů totiž s koncepcí službové stálé provozovny počítá výslovně ve svém § 22 odst. 2. Ministerstvo Financí ČR se pak tuto vlastní definici snaží vehementně prosazovat i v případech, kdy účinná smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje vlastní definici stálé provozovny a pouhé poskytování služeb za ni nepočítá.

Jsou mi známa tři soudní rozhodnutí, která jdou zcela proti tomuto názoru českého Ministerstva financí. Jedná se o rozhodnutí Krajského soudu v Plzni<sup>92</sup>, Městského soudu v Praze<sup>93</sup> a konečně i Nejvyššího správního soudu<sup>94</sup>. Konkrétně

---

<sup>89</sup> *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010, s. 125. ISBN 978-92-64-08948-8.

<sup>90</sup> Čl. 5 odst. 3 písm. b) modelové smlouvy OSN. *United Nations Model Double Taxation* [online]. [cit. 2012-03-26]. Dostupné z: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf>

<sup>91</sup> Pokyn č. D-154 k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP, publikovaný ve Finančním zpravodaji MF ČR číslo 2-3/1997, č. j. 251/1 890/1997

<sup>92</sup> Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23. září 1997, sp. zn. 30 Ca 41/1995

<sup>93</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. dubna 2005 sp. zn. 10 Ca 39/2004-97, kde Městský soud dal za pravdu rakouskému daňovému rezidentovi v tom, že mu nevznikla povinnost oznámit vznik stálé provozovny podle českého zákona o daních z příjmů, jak tvrdilo Finanční ředitelství pro Prahu. A to proto, že se v posuzované otázce přednostně uplatní smlouva mezi Českou republikou a Rakouskem obsahující vlastní definici stálé provozovny, která ovšem nezahrnuje službovou stálou provozovnu.

<sup>94</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. ledna 2011 č. j. 9 Afs 66/2010-189

posledně zmiňovaný rozsudek může sloužit jako názorný příklad vývoje koncepce službové stálé provozovny. Finanční úřad v Českých Budějovicích dospěl k tomu, že v posuzovaném případě vznikla podle českého ZDP službová stálá provozovna, ačkoliv tehdejší smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskem<sup>95</sup> tuto formu stálé provozovny vůbec neznala. Tento názor musel nakonec vyvrátit až Nejvyšší správní soud, když uzavřel, že obsahuje-li účinná smlouva o zamezení dvojího zdanění vlastní definici stálé provozovny, je třeba použít toto vymezení přednostně před vnitrostátním. Nicméně už v době, kdy byla věc řešena soudy, existovala nová smlouva mezi Českou republikou a Rakouskem<sup>96</sup>, která ve svém čl. 5 odst. 3 písm. b) zahrnuje pod pojem stálá provozovna i poskytování služeb po dobu delší než 6 měsíců v průběhu jakýchkoliv po sobě jdoucích 12 měsících. Existence renegociované smlouvy ovšem nemohla nic změnit na tom, že v době, kdy původní spor vznikl, službová stálá provozovna vzniknout v daném případě nemohla.

### 6.3.3. Internetové obchody

Protože počet a význam internetových obchodů po celém světě rapidně roste, dovolil jsem si malý příspěvek k tomuto tématu. Už v roce 2000 navrhl Výbor pro fiskální záležitosti při OECD<sup>97</sup> doplnit komentář k modelové smlouvě o několik poznámek na toto téma. Výbor navrhuje posuzovat to, zda vznikla internetovému obchodu stálá provozovna zejména pomocí kritéria existence či neexistence počítačového vybavení. Internetové obchody provozují své internetové stránky prostřednictvím serverů a tyto servery musejí být někde fyzicky umístěny. Obecně ovšem jen málo provozovatelů internetových obchodů využívá své vlastní servery, naopak je obvyklé využívat služeb jiné osoby.<sup>98</sup> Podle komentáře jediné situace, kdy provozovatel internetového obchodu má zároveň vlastní servery, může vést ke vzniku stálé provozovny. To by ovšem platilo, pouze pokud by počítačové vybavení zde

---

<sup>95</sup> Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku č. 48/1979 Sb. ze dne 16. února 1979

<sup>96</sup> Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 31/2007 Sb. m. s. ze dne 22. března 2007

<sup>97</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs. *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5* [online]. 2000 [cit. 2012-03-10]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf>

<sup>98</sup> názorně vysvětleno např. v příspěvku nizozemského ministra financí z roku 2001; [cit. 2012-03-14]. Dostupné z: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan000547.pdf>



umístěné bylo *stálé* ve smyslu stálé provozovny. Pomocným kritériem pro určení, zda vznikla stálá provozovna, je i existence zaměstnanců u počítačového vybavení. Platí ovšem v souladu s čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy, že byla-li by smyslem serveru jen pomocná či přípravná činnost, nešlo by o stálou provozovnu.<sup>99</sup>

Osobně nepovažuji za směrodatné kritérium pro vznik stálé provozovny existenci či neexistenci počítačového vybavení na území státu. Myslím si, že naprostá většina provozovatelů internetových obchodů nepoužívá při své činnosti vlastní servery, a proto považuji toto kritérium za překonané. Podle mého názoru by měl pro internetové obchody platit podobný koncept, jakým je službová stálá provozovna. To by znamenalo, že provozování internetového obchodu ve druhém smluvním státě (za hlavní kritérium považuji to, zda jsou internetové stránky cíleny na zákazníky z tohoto státu, tj. zda jsou publikovány ve zde používaném jazyce, zda jsou vyhledatelné prostřednictvím zde používaných vyhledávačů a zejména, zda umožňují doručení nabízeného zboží do tohoto státu) by vedlo ke vzniku práva tohoto státu zdanit tyto příjmy jako příjmy generovány stálou provozovnou.

#### **6.3.4. Stálá provozovna podle vnitrostátního práva**

Vzhledem k tomu, že k nejvýznamnějšímu problému, který činí vztah stálé provozovny podle vnitrostátního práva, a podle smluv o zamezení dvojího zdanění jsem se již vyjádřil v pojednání o službové stálé provozovně, dovolím si nyní jen krátkou poznámku.

Definici stálé provozovny obsahuje § 22 odst. 2 ZDP. Toto vymezení se obsahově podobá většině smluv o zamezení dvojího zdanění. Až na to, že ZDP počítá se vznikem stálé provozovny i v případě, pokud jsou na území ČR poskytovány rezidentem jiného státu služby uvedené v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 pod dobu delší než 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.<sup>100</sup> Toto ustanovení však nebude možné použít, pokud konkrétní smlouva obsahuje vlastní vymezení stálé provozovny.

Důsledkem vzniku stálé provozovny v České republice daňovému rezidentovi je povinnost registrovat se u příslušného správce daně. Tato registrační povinnost je

---

<sup>99</sup> Shodně RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2009, s. 103-104. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-511-5.

<sup>100</sup> K službové stálé provozovně jsem se vyjádřil již výše.

upravena v § 125n. daňového řádu.<sup>101</sup> Subjekt je povinen splnit tuto povinnost do 30 dnů<sup>102</sup> od vzniku stálé provozovny. Nicméně správce daně je zmocněn v § 131 odst. 1 daňového řádu registrovat tento subjekt z moci úřední. Pro úplnost dodávám, že od 1. ledna 2015, kdy by měl nabýt účinnosti zákon č. 458/2011 Sb.,<sup>103</sup> bude lhůta pro registraci zkrácena na 15 dnů. Registrační povinnost pak bude upravena nikoliv v daňovém řádu, ale v zákoně o daních z příjmů.

## **6.4. Příjmy ze zaměstnání**

### **6.4.1. Příjmy ze zaměstnání podle smluv**

Vzhledem k tomu, že lidé stále častěji vykonávají zaměstnání v jiném státě, než je stát jejich daňového domicilu, je i otázka zamezení mezinárodního dvojího zdanění příjmů plynoucích ze zaměstnání mnohem aktuálnější. Existuje obecné pravidlo vyjádřené v modelové smlouvě, které říká, že příjmy fyzické osoby plynoucí ze zaměstnání podléhají zdanění ve státě její rezidence.<sup>104</sup>

Zároveň ale podle čl. 15 odst. 1 věty druhé modelové smlouvy platí, že pokud příjmy plynou ze zaměstnání, které je vykonáváno na území druhého smluvního státu, má právo zdanit tyto příjmy stát, ve kterém je práce vykonávána. Takto ovšem nelze postupovat vždy, neboť při splnění čtyř kumulativních podmínek nevznikne tomuto státu právo na zdanění příjmů ze zde vykonávaného zaměstnání. Jedná se o následující podmínky:<sup>105</sup>

- a) příjem dosahuje daňový nerezident státu, ve kterém je zaměstnání vykonáváno,
- b) zaměstnanec se nezdržuje na území tohoto státu déle než 183 dnů (přičemž platí, že doby jednotlivých pobytů se sčítají) v průběhu jakýchkoliv 12 měsíců začínajících nebo končících v příslušném daňovém období,
- c) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem státu, kde je činnost vykonávána a

---

<sup>101</sup> Zákon č. 280/200 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů.

<sup>102</sup> Podle dnes již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků byla lhůta mnohem kratší, a to pouhých 5 dnů.

<sup>103</sup> Zákon ze dne 20. prosince 2011 č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

<sup>104</sup> Čl. 15 odst. 1 věta první modelové smlouvy.

<sup>105</sup> Čl. 15 odst. 2 modelové smlouvy.

d) odměny nejdou k tíži stálé provozovny (nebo stálé základny v případě smlouvy mezi Českou republikou a Francií), kterou má zaměstnavatel v tomto státě.

Opačně tedy platí, že stát, ve kterém je zaměstnání vykonáváno daňovým nerezidentem má právo zdanit tyto příjmy, pokud pobyt nepřesáhne 183 dnů v průběhu 12 měsíců, nebo odměna je vyplácena zaměstnavatelem či za zaměstnavatele, který je rezidentem tohoto státu, nebo odměna jde k tíži stálé provozovny, jež má zaměstnavatel v tomto státě.

Potíže, které mohou při zdaňování příjmu ze zaměstnání podle čl. 15 konkrétní smlouvy nastat, skýtá zejména správné posouzení, zda jsou splněny podmínky pro zdanění příjmů ze zaměstnání vykonávaném na území nerezidentního státu.

Jde hlavně o správný výpočet doby strávené na území tohoto státu, tedy zda je splněna lhůta 183 dnů. Do této doby se započítávají dny fyzické přítomnosti zaměstnance, nezáleží však, zda v této době opravdu práci vykonával, či nikoliv. Je třeba totiž počítat i dny, kdy zaměstnanec na území pouze přijel nebo z území odjel, dále i dny, kdy měl zaměstnanec dovolenou či nepracoval z důvodu nemoci, víkendy a státní svátky. Tento časový test tedy zahrnuje i dny částečné přítomnosti. Nelze však započítat dny, kdy zaměstnanec pouze projížděl daným státem.<sup>106</sup>

Pro úplnost dodávám, že starší smlouvy počítaly 183 dnů v průběhu konkrétního daňového roku. Takto nastavené pravidlo ovšem v praxi vytvářelo zbytečné komplikace, protože ne každý stát má daňový rok shodný s kalendářním rokem. Jako vhodnější se proto ukazuje současná podoba pravidla, kdy je požadováno splnit tuto podmínku v průběhu jakýchkoliv 12 měsíců.

Další komplikovanějším momentem podmínek pro zdanění v nerezidentním státu je vymezení obsahu pojmu zaměstnavatel. Zaměstnavatel totiž může využít zprostředkovatele a pak bude argumentovat, že nemohou být splněny podmínky pro zdanění v nerezidentním státě, když pracovní-právní vztah je formálně sjednán mezi zaměstnancem a zprostředkovatelem. Komentář k modelové smlouvě<sup>107</sup> proto navrhuje, aby si státy vyjasnily mezi sebou tuto otázku zejména s přihlédnutím k podstatě daného případu a aby daný případ nebyl posuzován pouze po formální stránce. Komentář na

---

<sup>106</sup> Jde o situaci, kdy zaměstnanec pouze projíždí státem, aby se dostal například na místo obchodní schůzky, které je v jiném státě.

<sup>107</sup> *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008.* Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 213-214. ISBN 978-80-7357-480-2.

stejném místě rovněž poskytuje pomocná kritéria pro určení, zda jde v konkrétním případě o vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, i přestože by mezi nimi byl ještě zprostředkovatel.

Pokud jde o zaměstnání vykonávaná na palubě letadla nebo lodi, tak zde se uplatní speciální pravidlo vyjádřené v čl. 15 odst. 3 modelové smlouvy. Podle tohoto ustanovení budou příjmy takovýchto zaměstnanců podléhat zdanění ve státě, kde se nachází místo skutečného vedení podniku,<sup>108</sup> který je provozovatelem letadla nebo lodě.

#### **6.4.2. Příjmy ze zaměstnání podle vnitrostátního práva**

Rovněž český zákon o daních z příjmů obsahuje vlastní úpravu zdanění příjmů ze zaměstnání plynoucím zahraničním osobám. Za příjmy plynoucí ze zdrojů jsou považovány podle § 22 odst. 1 písm. b) ZDP příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území České republiky nebo na palubách lodí či letadel provozovaných českými rezidenty. Klíčovým tedy není to, kde byl pracovně-právní vztah dohodnut, či kde a v jaké měně je mzda vyplácena, ale to, jestli je práce vykonávána na území České republiky. Stejně jako u českých rezidentů i zde platí, že příjmy jsou podle § 6 odst. 4 ZDP ve spojení s § 36 odst. 2 ZDP podrobeny dani vybírané srážkou. Rovněž Česká republika umožňuje za určitých podmínek osvobodit od daně z příjmu příjmy ze zaměstnání, které je vykonáváno po dobu kratší než 183 dnů v jakémkoliv období 12 po sobě jdoucích měsíců na jejím území. Podmínky pro osvobození upravuje § 6 odst. 9 písm. f) ZDP.

#### **6.5. Tantiémy**

Činnost vykonávaná členy představenstva a členy dozorčích orgánů si zasloužila vlastní článek v modelové smlouvě. Ve své podstatě se jedná o podobnou činnost, jako je výkon zaměstnání podle čl. 15 modelové smlouvy. Nicméně právo zdanění příjmů plynoucích z těchto činností je koncipováno odlišně. Naprosto souhlasím s tím, aby tantiémy podléhaly jiným pravidlům než odměny ze zaměstnání, i když jde na první pohled o podobné činnosti. Důvod spatřuji zejména v tom, že osoby vykonávající tyto funkce mají ke své společnosti odlišný vztah od klasického zaměstnance a rovněž je zde

---

<sup>108</sup> To samé, co jsem již napsal o místě vedení v pojednání o daňovém rezidentství právnických osob, platí i o skutečném místě vedení.

předpoklad mnohem více služebních cest do zahraničí, což by při započítávání dob strávených v nerezidentních státech<sup>109</sup> celou situaci zbytečně komplikovalo.

Právo zdanit příjmy těchto osob, které nejsou rezidenty stejného státu, jako je daná společnost, vzniká v souladu s čl. 16 modelové smlouvy státu, ve kterém je společnost daňovým rezidentem.

Pokud by člen správní rady společnosti obdržel odměny z titulu výkonu jiné funkce,<sup>110</sup> nebude se na takovéto příjmy vztahovat ustanovení týkající se zdanění tantiém. Samotný pojem tantiémy a jiné podobné platby by tedy měl zahrnovat veškerý prospěch získaný v souvislosti s výkonem funkce člena správní rady.

## 6.6. Příjmy z nezávislých povolání

Modelová smlouva až do své změny v roce 2000 obsahovala i čl. 14, který se zabýval zdaněním nezávislých povolání. Přestože je tento článek dnes již zrušen,<sup>111</sup> není jej možné považovat úplně za minulost. Tento článek je totiž stále součástí některých smluv, mezi jinými i smlouvy mezi Českou republikou a Francií. Tato smlouva byla sice podepsána v roce 2003,<sup>112</sup> tedy v době, kdy už čl. 14 nebyl součástí modelové smlouvy, ale negociace probíhala již dříve.

Toto ustanovení v praxi přinášelo nemalé komplikace při rozlišování, kdy jde o příjmy dosahované stálou provozovnou a kdy jde o příjem z nezávislého povolání. Protože odpověď na tuto otázku nebyla jednoznačná, a protože toto rozlišení nepřinášelo v praxi žádné výrazné benefity, navrhnul Výbor pro fiskální záležitosti dvě možné varianty řešení: buď rozdíl mezi čl. 14 a čl. 5 vyjasnit, nebo čl. 14 úplně zrušit. Závěrečná volba nakonec padla na úplné vypuštění tohoto ustanovení z modelové smlouvy a příjmy z nezávislých povolání jsou nadále zdaňovány jako příjmy dosahované prostřednictvím stálých provozoven. Například smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou stejně jako smlouva mezi Českou republikou a

---

<sup>109</sup> To je nezbytné u dočasně vyslaného zaměstnance.

<sup>110</sup> Komentář k modelové smlouvě uvádí výslovně běžného zaměstnance, poradce či konzultanta. In: *Model tax convention on income and on capital: stručná verze: 17. července 2008*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010, s. 269. ISBN 978-92-64-08948-8.

<sup>111</sup> Čl. 14 byl zrušen na základě zprávy přijaté Výborem pro fiskální záležitosti 27. ledna 2000. [online]. [cit. 2012-03-13]. Dostupné z: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/no-07-issues-related-to-article-14-of-the-oecd-model-tax-convention\\_9789264181236-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/no-07-issues-related-to-article-14-of-the-oecd-model-tax-convention_9789264181236-en)

<sup>112</sup> Smlouva byla podepsána 28. dubna 2003.

Rakouskem rozumí pod pojmem „činnost“ „výkon svobodného povolání a jiných činností nezávislého charakteru.“<sup>113</sup>

Podle čl. 14 smlouvy mezi Českou republikou a Francií bude osoba své příjmy dosažené z nezávislých povolání danit v tom státě, kde je rezidentem. Pokud však dosahuje těchto příjmů prostřednictvím *stálé základny* ve druhém smluvním státě nebo pobývá ve druhém státě déle než 183 dnů v průběhu 12 měsíců, bude danit své příjmy (či příslušnou část příjmů) v tomto druhém státě. Smlouva neobsahuje vlastní definici stálé základny, proto je třeba v souladu s čl. 3 odst. 2 smlouvy výraz vyložit podle vnitrostátního práva. § 37 ZDP ztotožňuje obsah stálé základny s pojmem stálé provozovny.

Svobodným povoláním se má na mysli zejména činnost lékaře, právníka, vědce, architekta a jiné obdobné činnosti. Spadá sem rovněž činnost umělců, avšak pouze takových, kteří nevystupují veřejně; zejména sochaři, malíři a spisovatelé.<sup>114</sup> Zdanění příjmů ostatních umělců spadá pod čl. 17 smlouvy.

Pro názorné vysvětlení, co se má na mysli nezávislými povoláními, použijí rozsudek francouzského Conseil d'État z března 2005.<sup>115</sup> Advokát – daňový rezident Velké Británie – byl zapsán jako člen britské i francouzské advokátní komory. Ve Francii měl kancelář, vykonával zde advokátní profesi a měl zde i bankovní účet, na který mu chodily honoráře za svou činnost. Conseil d'État dospěl ve svém rozhodnutí k tomu, že v takovém případě jde o výkon nezávislého povolání prostřednictvím stálé základny.

## 6.7. Umělci a sportovci

Další kategorií, která ovšem v praxi hraje spíše okrajovou roli, je příjem plynoucí sportovcům a umělcům. Podle čl. 17 odst. 1 modelové smlouvy vzniká právo zdanit tyto příjmy státu, na jehož území je činnost sportovců, hudebníků a divadelních, televizních filmových a rozhlasových umělců osobně vykonávána. Stejně pravidlo platí i v situaci, kdy tyto příjmy plynou jiným než v předchozí větě uvedeným osobám.

---

<sup>113</sup> Čl. 3 odst. 1 písm. h) smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskem a čl. 3 odst. 1 písm. k) smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskem.

<sup>114</sup> Například pouhá výstava obrazů není považována za veřejné vystupování.

<sup>115</sup> Rozsudek Conseil d'État ze dne 30. března 2005, č. 230053.

Těmito jinými osobami bývají zejména společnosti, jejichž členy jsou sportovci a umělci a které příjem obdrženy za vystoupení mezi své členy přerozdělí.<sup>116</sup>

Podle komentáře k modelové smlouvě platí, že čl. 17 se vztahuje na všechny příjmy, kdy existuje přímá vazba mezi daným příjmem a veřejným vystoupením interpreta v dané zemi.<sup>117</sup>

Příjem sportovců a umělců patří v České republice mezi příjmy zdaňované srážkovou daní a výše srážky činí 15%.<sup>118</sup>

Soudy se ve své rozhodovací praxi zabývají obvykle jen dvěma otázkami. Kdy jde o sportovce či umělce spadajícího pod čl. 17.<sup>119</sup> A druhá otázka se pak týká rozdílů mezi čl. 17 a čl. 5 modelové smlouvy, tedy mezi zdaněním příjmů sportovců a umělců a příjmu dosažených prostřednictvím stálé provozovny.<sup>120</sup>

## 6.8. Příjmy z nemovitého majetku

Vzhledem k relativně vysokému počtu pronajímaných nemovitostí považují tuto kategorii příjmů za poměrně praktickou. Úprava je samozřejmě obsažena jak ve vnitrostátním, tak v mezinárodním právu.

Podle § 9 ZDP jsou příjmy fyzických osob plynoucí z pronájmu nemovitostí předmětem daně z příjmu s tím, že lze započítat náklady v paušální sazbě 30 % z příjmů. Pokud je nemovitost zařazená do obchodního majetku podniku, daní jej fyzická osoba podle § 7 odst. 2 písm. e) jako příjem z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti.<sup>121</sup> Plyne-li příjem za užívání nemovitostí právnické osobě, podléhá také tento příjem dani z příjmu, a to v souladu s §18 odst. 1 ZDP. Pro úplnost dodávám, že podobnou právní úpravu má i Francie.

Modelová smlouva přiznává ve svém článku 6 právo zdanit příjmy z nemovitého majetku státu, na jehož území se nemovitý majetek nachází.

---

<sup>116</sup> Například sportovní klub či oddíl, herecká společnost, divadlo.

<sup>117</sup> *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008.* Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 225. ISBN 978-80-7357-480-2

<sup>118</sup> § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP spolu s § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP.

<sup>119</sup> Rozsudek Cour Administrative d'Appel de Paris ze dne 8. března 1984, č. CAA 93-303, rozsudek TA Paris ze dne 11. června 1996, č. 93-9063 či rozsudek Conseil d'Etat ze dne 2. června 1989, č. 642246

<sup>120</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. listopadu 2007, č.j. 9 Afs 85/2007 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ve stejné věci ze dne 22. listopadu 2007, č.j. 9 Afs 55/2007

<sup>121</sup> Rozdíl je pak zejména ve výši, v jaké lze uplatnit paušálem náklady – viz § 7 odst. 7 a § 9 odst. 4 ZDP.

To, co se považuje za nemovitý majetek, vysvětluje čl. 6 odst. 2 modelové smlouvy. Ten primárně odkazuje na vnitrostátní předpisy. Zároveň však stanoví, co je za něj nutno považovat minimálně. Podle komentáře k modelové smlouvě má odkaz na vnitrostátní úpravu při definování určitého pojmu pomoci zamezit problémům při posuzování, co do určitého pojmu spadá a co už nikoliv. Patří sem tedy nemovitý majetek definovaný národním právem a dále dle modelové smlouvy příslušenství k nemovitému majetku, majetková práva k nemovitostem, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví a práva související s těžbou nerostů a dalších přírodních zdrojů. Nepatří sem ale lodě, čluny a letadla.

Které příjmy spadají do kategorie příjmů z nemovitého majetku, určuje potom odst. 3 a 4. Jedná se o:

*„příjmy pobírané z přímého užívání, nájmu nebo každého jiného způsobu užívání nemovitého majetku.“*

Nejde ovšem o příjmy, které plynou ze zcizení tohoto majetku, neboť ty upravuje samostatně čl. 13 odst. 1 modelové smlouvy.

Až do čtvrtého odstavce je znění modelové smlouvy a smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Francií ve své podstatě identické. Smlouva mezi Českou republikou a Francií ovšem obsahuje navíc ještě odstavec pátý článku šestého,<sup>122</sup> který umožňuje státu, na jehož území se nachází nemovitý majetek, zdanit také příjmy plynoucí z jeho užívání, pokud je důvodem užívání akcie či jiné právo na společnosti.

## **6.9. Příjmy ze zcizení majetku**

Úprava zdanění příjmů plynoucích z prodeje majetku je obsažena v čl. 13 modelové smlouvy. Obecně platí, že právo na zdanění má stát, jehož je příjemce rezidentem. Toto pravidlo vyjádřené v čl. 13 odst. 5 se uplatní subsidiárně, není-li pro speciální případy stanoveno jinak. Mezi tyto zvláštní případy patří prodej nemovitého majetku, prodej movitého majetku, který je součástí provozního majetku stálé

---

<sup>122</sup> „Pokud akcie nebo jiná práva na společnosti opravňují k užívání nemovitého majetku, který je umístěn v některém smluvním státě a který drží tato společnost, mohou být bez ohledu na ustanovení článku 7 a 14 příjmy pobírané z přímého užívání, nájmu nebo každého jiného způsobu užívání tohoto práva užívání zdaněny v tomto státě.“



provozovny včetně prodeje této stálé provozovny, dále prodej lodí a letadel a konečně zcizení akcií tzv. nemovitostních společností.

Pokud jde o zcizení nemovitostního majetku, tak zde platí, že zisk plynoucí rezidentovi druhého smluvního státu zdaní stát, na jehož území je nemovitý majetek umístěn. Je na místě upozornit na úpravu českého zákona o daních z příjmů, která osvobozuje od daně z příjmu příjmy ze zcizení nemovitostí, je-li splněn časový test.<sup>123</sup>

Podobným případem je zcizení akcií, které přímo, či nepřímo odvozují více než 50 % své hodnoty z nemovitého majetku (jde o tzv. nemovitostní společnosti). Čl. 13 odst. 5 modelové smlouvy a čl. 13 odst. 1 písm. a) smlouvy mezi Českou republikou a Francií tak reaguje na situaci, kdy formálně půjde o prodej akcií, ale prakticky půjde zcela či částečně o prodej nemovitého majetku. Tato situace se nápadně podobá výše uvedenému prodeji nemovitosti a je proto vhodné, aby i řešení bylo podobné. I zde tedy platí, že nárok na zdanění příjmů z prodeje nemovitostních společností má stát, na jehož území se nemovitost nachází.

Prodej lodí, člunů a letadel, které jsou vlastněny podnikem a provozované tímto podnikem v mezinárodní dopravě jsou dalším zvláštním případem čl. 13 modelové smlouvy. Zisky plynoucí z prodeje tohoto majetku má právo zdanit ten stát, na jehož území se nachází místo vedení předmětného podniku.<sup>124</sup>

Konečně poslední speciální pravidlo obsahuje čl. 13 odst. 2 modelové smlouvy. Zde se jedná o zcizení movitého majetku, jež je součástí stálé provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě. To samé pravidlo se vztahuje i na případ zcizení samotné stálé provozovny (ať už samotné či s podnikem). Právo na zdanění zisků plynoucích z tohoto prodeje má stát, na jehož území se stálá provozovna nachází.

## 6.10. Dividendy

Právní úprava zdaňování dividend vyplácených přes hranice více států je velmi důležitá. Dnešní doba vyžaduje, aby investice nezůstávaly v jedné zemi, ale naopak investoři potřebují umisťovat své volné prostředky do podniků v cizích státech. A je to

---

<sup>123</sup> Podmínkou je splnění doby 2 let, jde-li o nemovitost, ve které prodávající předtím bydlel a doby 5 let mezi nabytím a prodejem nemovitosti, nebydlel-li v ní poplatník – tak stanoví § 4 odst. 1 písm. a) a b) ZDP.

<sup>124</sup> O místu vedení je více pojednáno v kapitole týkající se daňového rezidentství právnických osob.

samozřejmě Evropská unie se svými pěti základními svobodami,<sup>125</sup> které významně napomáhají k intenzivnějšímu mezistátnímu pohybu investic. Hlavně z těchto důvodů je úprava zdanění dividend vyplácených a přijímaných rezidenty různých států považována za nesmírně důležitou.

Pokud je investice do společnosti v jiném státě úspěšná, očekává investor návrat svých prostředků navýšený o další zisk. Toto je zpravidla realizováno prostřednictvím dividend, které představují podíl na zisku.

Důležitosti právní úpravy zdanění dividend s přeshraničním prvkem si byla vědoma i Evropská Komise, když pro tuto oblast navrhla společná pravidla pro členské státy Evropské unie. Návrh byl 23. července 1990 přijat Radou ve formě Směrnice Rady 90/435/EHS (dále také jen „*Směrnice matka-dcera*“).<sup>126</sup> Jde tedy o jednu z mála oblastí přímých daní, která je upravena evropským právem.

Vedle evropského práva je zdanění dividend regulováno rovněž prostřednictvím smluv a samozřejmě i vnitrostátním právem. Zajímavou otázkou pak může být vztah mezinárodní smlouvy a evropského práva obecně v situaci, kdy totožný předmět je regulován oběma právními předpisy. Z důvodů, které jsem již uvedl v kapitole týkající se vztahu evropského a vnitrostátního práva, se domnívám, že se přednostně uplatní právo evropské.<sup>127</sup>

### **6.10.1. Dividendy podle smluv**

Článek 10 modelové smlouvy přiznává právo zdanit dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentovi druhého smluvního státu tomuto druhému smluvnímu státu. Zároveň však může dividendy zdanit i stát, jehož rezidentem je vyplácející společnost, tedy stát zdroje dividendy. Jakým způsobem toto zdanění vyplácené dividendy tento stát provede, je ponecháno na něm. Modelová smlouva pouze omezuje nejvyšší možnou výši sazby, kterou lze tuto dividendu zdanit, a to následujícím způsobem:<sup>128</sup>

---

<sup>125</sup> Mám na mysli svobodu usazování podle článku 49 Smlouvy o fungování Evropské unie, svobodu poskytování služeb podle článku 56 SFEU, volný pohyb kapitálu a plateb podle článku 63 SFEU a volný pohyb pracovníků podle článku 45 SFEU.

<sup>126</sup> Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států 90/435/EHS.

<sup>127</sup> Jako vhodné se mi jeví použít metodu výkladu „*lex specialis derogat legi generali*“. Směrnice totiž upravuje otázku zdanění dividend pouze za specifických podmínek.

<sup>128</sup> Čl. 10 odst. 2 modelové smlouvy.

a) 5 % hrubé částky dividend, pokud je skutečným vlastníkem společnost (jiná než partnership), která drží přímo minimálně 25 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy;

b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

Existují v zásadě dva způsoby, jak mohou smluvní státy v daném případě vyhovět požadavku na maximální výši sazby. Buď tak, že přímo aplikují smlouvu,<sup>129</sup> nebo příslušný rozdíl mezi odvedenou a požadovanou daní vrátí. Formu refundace využívalo například Švýcarsko, a to do roku 2004 zcela, poté už jen částečně.<sup>130</sup>

Pro posouzení, zda může být v konkrétním případě aplikováno omezení sazby podle čl. 10 odst. 3 modelové smlouvy, je klíčovým zejména správný výklad pojmu dividendy a skutečný vlastník. První z těchto pojmů – dividendy – je vysvětlen přímo normativními ustanoveními modelové smlouvy. Státy si ale v konkrétních smlouvách legální definici z modelové smlouvy často upravují podle vlastních potřeb.<sup>131</sup>

Nejčastěji je na dividendy nahlíženo jako na příjmy z akcií a podílů na společnostech a jako na podíly na zisku. V praxi méně častěji bude za dividendu považován příjem z dalších práv na společnosti.

Pro posouzení toho, zda lze za dividendu považovat i podíl na likvidačním zůstatku, je nezbytné nahlédnout do konkrétní smlouvy. Rozhodně není možné obecně konstatovat, že dividendou je, či není i podíl na likvidačním zůstatku. I komentář k modelové smlouvě obsahuje doporučení pro státy, aby se v konkrétní smlouvě dohodly na tom, zda jej budou považovat za dividendu, či nikoliv.<sup>132</sup> Pokud daná smlouva nezahrne podíl na likvidačním zůstatku pod dividendy podle čl. 10 smlouvy, bude třeba tyto příjmy danit podle čl. 13 smlouvy jako zisky ze zcizení majetku.

Vzhledem k tomu, že smlouvy obvykle odkazují na vnitrostátní právní řád při posouzení toho, jaké všechny příjmy jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií, bude řešení této otázky záležet hlavně na národním právu státu, jehož je

---

<sup>129</sup> Tento způsob využívá i Česká republika.

<sup>130</sup> Blíže in: Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-254 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku (č. 281/1996 Sb.) č.j. 49/41 148/2005-493 ze dne 19. dubna 2005

<sup>131</sup> Tak například novější smlouva se Slovenskem či s Rakouskem má v definici výrazně užší výčet příkladů dividend než starší smlouva s Německem. Rovněž v modelové smlouvě příkladem uvedené dividendy báňských akcií nejsou v praxi často uváděné.

<sup>132</sup> *Model tax convention on income and on capital: stručná verze: 17. července 2008.* [8th ed]. Paris: OECD, 2010, s. 191. ISBN 978-92-64-08948-8.

vyplácející osoba daňovým rezidentem. Český zákon o daních z příjmů zachází s podíly na zisku stejně jako s podíly na likvidačním zůstatku.<sup>133</sup>

Pokud jde o výplaty podílů na zisku z nadací, tak záleží na znění konkrétní smlouvy. Tak například smlouva mezi Českou republikou a Rakouskem subsumuje tyto příjmy pod čl. 10 a považuje je tedy za dividendy. Pokud by nespádaly do této kategorie, bude je nutné zdanit podle čl. 21 jako ostatní příjmy.

Pro úplnost připomínám výše uvedené pojednání týkající se daňově transparentních entit. Jsou-li dividendy vypláceny příjemci, který není pro účely daňového práva považován za subjekt, je třeba zkoumat, kdo je jejich skutečným vlastníkem. V tomto směru odkazují na svůj výklad o daňovém rezidentství právnických osob.

Druhým – zcela zásadním a v praxi často diskutovaným – pojmem je „*skutečný vlastník*“.<sup>134</sup> Smlouvy používají tohoto výrazu ve snaze zabránit zneužívání smlouvou garantované maximální možné výše zdanění dividend. Stává se totiž často, že příjemce dividend (skutečný akcionář) uzavře dohodu s třetí osobou, podle které budou dividendy vyplaceny právě této třetí osobě. Tato třetí osoba ale nemá žádný reálný vztah k vyplácející společnosti a jediným cílem je využít nižší daňové sazby, která se uplatní ve vztahu se státem, jehož je třetí osoba rezidentem.

Příkladem může být situace, kdy česká společnost rozhodne o výplatě dividend a kanadská fyzická osoba, která je akcionářem této společnosti a má nárok na dividendy, by musela takto přijaté dividendy nechat zdanit ze strany České republiky daní ve výši až 15%.<sup>135</sup> Pokud se ale kanadský rezident domluví s rezidentem Mexika na tom, že dividendy budou vyplaceny tomuto mexickému rezidentovi a ten potom příslušnou částku vyplatí kanadskému akcionáři, bude daň sražená Českou republikou činit nejvýše 10%.<sup>136</sup> A pokud by kanadský rezident chtěl daňovou povinnost omezit na úplné minimum, mohl by toho za specifických podmínek dosáhnout prostřednictvím směrnice

---

<sup>133</sup> § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP.

<sup>134</sup> V anglickém originále „*Beneficial owner*“.

<sup>135</sup> Čl. 10 odst. 2 písm. b) Smlouvy mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu publikované 28. května 2002 ve Sbírce mezinárodních smluv č. 83/2002.

<sup>136</sup> Čl. 10 odst. 2 Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku publikované 27. prosince 2002 ve Sbírce mezinárodních smluv č. 7/2003.

matka-dcera.<sup>137</sup> Tak by tomu ovšem bylo v případě, kdyby smlouva nevycházela z konceptu skutečného vlastníka. Z mnou uvedeného příkladu nepochybně vyplývá důležitost role, kterou hraje tento koncept.

Komplikace při řešení, kdo je skutečným vlastníkem nicméně nepřináší ani tak správná interpretace jako spíše samotné prokazování skutečného vlastníka. Skutečným vlastníkem tedy nemůže být osoba jednající z důvodu agenta nebo mandátáře (pokud by však tato osoba byla rezidentem stejného státu jako skutečný příjemce dividend, uplatní se z logiky věci omezení možné výše zdanění).<sup>138</sup> Obdobně se k tomuto pojmu staví jak Ministerstvo financí ČR,<sup>139</sup> tak i Nejvyšší správní soud.<sup>140</sup>

Dalším velmi zajímavým aspektem právní úpravy dividend podle smluv zamezujících dvojímu zdanění je bez pochyby tzv. překlasifikování úroků dle pravidel nízké kapitalizace. Pro vysvětlení použiji dle mého názoru velmi kvalitní judikát Nejvyššího správního soudu.<sup>141</sup> V posuzovaném případě si česká společnost s ručením omezeným vypůjčila určitý finanční obnos od daňových rezidentů ze Spojených států amerických a z Nizozemí. Když potom částku dle dohody vracela i s úroky, dostala se do sporu s českou finanční správou. Finanční úřad v Českých Budějovicích požadoval po českém rezidentovi sražení příslušné daně z vyplacených úroků, neboť posuzoval tyto poskytované úroky jako příjem z jiných práv na společnosti (tedy jako výplatu dividend ve smyslu čl. 10 smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými<sup>142</sup> a čl. 10 smlouvy mezi Českou republikou a Nizozemí<sup>143</sup>). Finanční úřad argumentoval následovně: „*úroky poskytnuté žalobcem jako výdaje, které není možno podle § 25 odst. 1 písm. w) daňového zákona uznat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (úvěry a půjčky), neboť úvěry byly poskytnuty daňovými*

---

<sup>137</sup> K tomu se ještě blížeji vrátím v dalším textu.

<sup>138</sup> *Model tax convention on income and on capital: stručná verze: 17. července 2008.* [8th ed]. Paris: OECD, 2010, s. 173. ISBN 978-92-64-08948-8.

<sup>139</sup> Sdělení MF k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000, uveřejněný ve Finančním zpravodaji 13/2001.

<sup>140</sup> Okrajově řešeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. června 2011, č.j. 2 Afs 86/2010-141, v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, č.j. 2 Afs 108/2004-106 či v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. června 2008, č.j. 9 Afs 120/2007-71.

<sup>141</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, č.j. 2 Afs 108/2004-106.

<sup>142</sup> Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku publikovaná 23. prosince 1993 ve Sbírce zákonů pod číslem 32/1994 Sb.

<sup>143</sup> Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku publikovaná 22. listopadu 1974 ve Sbírce zákonů pod číslem 138/1974 Sb.

*nerezidenty, které byly osobami spřízněnými, a poskytnuté úvěry přesahovaly čtyřnásobek vlastního kapitálu.*“ S tím ovšem nesouhlasil Krajský soud v Českých Budějovicích, který se v rámci odvolání neztotožnil s posouzením úroků jako dividend, když zde nenašel žádný důvod, proč by úvěr věřitele měl založit nějaké právo na společnosti.

Ve věci nakonec rozhodoval až Nejvyšší správní soud. Ten se nejprve vyjádřil k interpretaci pojmů použitých ve smlouvách, a to v tom smyslu, že dividendy a úroky jsou pojmy dostatečně určité, že není třeba k jejich pochopení využívat doplňkové metody výkladu podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Také protože obsah těchto dvou pojmů je v obou smlouvách jasně definován, nebude možné přistoupit k použití vnitrostátní úpravy. Kdyby tomu tak nebylo, bylo by možné úroky plynoucí od českých daňových rezidentů, danit srážkou stejně jako dividendy. Za takové situace by tedy bylo možné přistoupit na překlasifikování úroků dle pravidel nízké kapitalizace.<sup>144</sup> Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud potvrdil rozsudek Krajského soudu a odmítl snahu Finančního úřadu zdanit úroky jako dividendy.

### **6.10.2. Dividendy podle evropského práva**

Jak jsem již uvedl v úvodu k pojednání o dividendách, právní úprava zdanění dividend je řešena rovněž evropským právem. A to konkrétně Směrnicí Rady 90/435/EHS. Směrnice ale reguluje pouze relativně úzký okruh této problematiky. Týká se totiž pouze zisku, který vyplácí dceřiná společnost své mateřské, a to ještě jen za dále uvedených podmínek. Podstatou této Směrnice je úplné zamezení zdanění dividend vyplácených dceřinou společností své mateřské společnosti z jiného členského státu ze strany státu, ve kterém je rezidentem dceřiná společnost.

První podmínkou aplikace Směrnice matka-dcera je to, aby mateřská společnost měla na základním kapitálu<sup>145</sup> některé společnosti jiného členského státu podíl nejméně 10%.<sup>146</sup> K této podmínce mohou členské státy na základě čl. 3 odst. 2 Směrnice připojit navíc ještě požadavek na držení tohoto podílu po určitou dobu. Této možnosti využila Česká republika, když v § 19 odst. 3 ZDP požaduje držení alespoň 10% podílu po dobu

<sup>144</sup> § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP ve spojení s § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP.

<sup>145</sup> Podle čl. 3 odst. 2 Směrnice matka-dcera se mohou státy odchýlit od tohoto pravidla, a to tak, že namísto podílu na základním kapitálu budou požadovat podíl na hlasovacích právech.

<sup>146</sup> Podle intertemporálních ustanovení Směrnice matka-dcera byl do konce roku 2006 požadován podíl 20% a do konce roku 2009 10%.

nejméně 12 měsíců. Důsledky tohoto požadavku jsou ale hned v následujícím odstavci zmírněny tak, že je možné přistoupit k osvobození dividend od daně i před uplynutím této doby, bude-li následně časová podmínka splněna.

Směrnice matka-dcera také klade požadavky na právní formu mateřské i dceřiné společnosti. Kromě toho tyto osoby musejí být samozřejmě rezidenty členských států Evropské unie a podléhat specifickým daním (jde o období české daně z příjmu právnických osob). V České republice se podle přílohy ke směrnici jedná pouze o akciovou společnost a společnost s ručením omezením; je zajímavé, že na rozdíl od sousedního Slovenska se v České republice osvobození od daně netýká komanditních společností. Aby byl výčet kompletní, je nezbytné uvést, že v České republice půjde i o dvě evropské společnosti: evropská družstevní společnost a evropská společnost.

Jsou-li tyto podmínky splněny, je výplata dividend ze strany státu, jehož je dceřiná společnost rezidentem, plně osvobozena od daně.

### **6.10.3. Dividendy podle vnitrostátního práva**

Obecně platí, že podle § 36 odst. 2 písm. a) a b) ZDP podléhají příjmy plynoucí z kapitálové účasti na společnosti z České republiky 15% dani, kterou je plátcem (tedy osoba vyplácející dividendy) povinná vypočítat, srazit a odvést. Podrobná pravidla týkající se povinností plátce v souvislosti se srážkou daně potom upravuje § 38d ZDP. Pro úplnost dodávám, že výše uvedené normy mezinárodního a evropského práva se samozřejmě uplatní přednostně před národními právními předpisy.

Považuji za vhodné upozornit na to, že od 1. ledna 2015, kdy by měl nabýt účinnosti zákon č. 458/2011 Sb.,<sup>147</sup> budou příjmy plynoucí z podílů na zisku, podílů na likvidačním zůstatku a z dalších účastí na společnostech osvobozeny zcela od daně. Česká republika tímto reaguje na doporučení Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, aby došlo k odstranění dvojího zdanění v této podobě.<sup>148</sup> Osvobození by mělo ale platit pouze pro příjem vyplácený mezi daňovými rezidenty České republiky, států Evropské unie a Norska, Švýcarska či Islandu.

---

<sup>147</sup> Zákon ze dne 20. prosince 2011 č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

<sup>148</sup> Poprvé je příjem zdaněn na úrovni společnosti generující zisk ve formě daně z příjmu právnických osob a podruhé na úrovni příjemce ve formě srážkové daně.

## 6.11. Úroky

Bylo by možné konstatovat, že vlivem jednotného vzoru v podobě modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou si jednotlivé smlouvy uzavírané státy velice podobné. Pověstnou výjimkou potvrzující pravidlo pak ale může být ustanovení týkající se zdanění úroků. Asi polovina smluv sjednaných Českou republikou dává právo zdanit příjem plynoucí z úroků státu zdroje, kdežto druhá polovina toto právo přiznává státu rezidence příjemce úroků. Modelová smlouva umožňuje oba způsoby zdanění<sup>149</sup> a záleží tedy na státech, jaké řešení zvolí.

Pokud si státy vyberou zdanění ve státě zdroje, nesmí takto uložená daň přesáhnout 10% hrubé částky úroků, je-li skutečným vlastníkem<sup>150</sup> rezident druhého smluvního státu.

Co se rozumí pojmem úrok, vysvětluje čl. 11 odst. 3 modelové smlouvy. V podstatě jde o všechny příjmy z dluhových nároků kromě pokut za opožděné platby. Český zákon o daních z příjmů zachází ve svém § 22 odst. 1 písm. g) bod 12 s pokutami ze závazkových vztahů stejně jako s úroky. Protože však definice ve smlouvách bývá dostatečně jasná, bude třeba přednostně použít právě smlouvu. Za úrok samozřejmě nelze považovat příjem, který by byl vyplacen z důvodu účasti na společnosti.<sup>151</sup>

Pokud by se však úroky přijaté rezidentem jednoho smluvního státu vázaly ke stálé provozovně umístěné ve státě zdroje těchto úroků, budou se tyto příjmy danit jako zisk dosažený stálou provozovnou podle čl. 7 modelové smlouvy. Podobně to platí i naopak. Má-li rezident jiného státu ve smluvním státě stálou provozovnu a úroky, které jsou jím vyplácené, jsou přičitatelné této stálé provozovně, bude se s nimi zacházet, jako kdyby byly vypláceny ze státu, ve kterém se nachází stálá provozovna.

Vedle pravidel mezinárodního práva týkajících se zdanění úroků zde existuje také regulace ze strany evropského práva. Jedná se konkrétně o Směrnici Rady 2003/49/ES,<sup>152</sup> která si vzala za cíl pomoci jednotnému evropskému trhu tím, že odstraní povinnost zdaňovat vyplácené licenční poplatky a úroky ve státě zdroje. Jsem

---

<sup>149</sup> Podle čl. 11 odst. 1 se daní ve státě rezidence příjemce. Podle čl. 11 odst. 2 ve státě zdroje.

<sup>150</sup> Odkazují na pojednání o skutečném vlastníkově v kapitole týkající se dividend.

<sup>151</sup> K tomu blíže v textu týkajícím se dividend.

<sup>152</sup> Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.



přesvědčen o tom, že toto osvobození výrazně pomůže volnému pohybu kapitálu, investic a služeb v rámci Evropské unie.

Směrnice 2003/49/ES osvobozuje všechny úroky a licenční poplatky mající zdroj v členském státě od daně, které jsou na ně formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společnosti členského státu. Klíčovou podmínkou takového osvobození je, že jde podle čl. 3 písm. b) Směrnice 2003/49/ES o přidružené společnosti, což je splněno, pokud jedna společnost drží podíl na základním kapitálu druhé společnosti ve výši alespoň 25%. Česká republika navíc využila možnosti, kterou jí skýtá čl. 1 odst. 10 Směrnice 2003/49/ES a požaduje, aby podmínka účasti na základním kapitálu byla splněna po dobu dvou let.<sup>153</sup>

## 6.12. Licenční poplatky

Lze konstatovat, že licenční poplatky se velmi podobají dividendám a úrokům,<sup>154</sup> proto i právní regulace zamezení mezinárodního dvojího zdanění je obdobná. Podobně jako úroky a dividendy, jsou i licenční poplatky vymezeny v samotné smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Modelová smlouva tak činí konkrétně v čl. 12 odst. 2, nicméně řada smluv uzavřených Českou republikou vymezuje licenční poplatky odlišným způsobem. Modelová smlouva je totiž definuje jednotně jako:

*„platby jakéhokoliv druhu, obdržené jako úhrada za užití nebo právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů, patentů, obchodních značek, návrhů nebo modelů, plánů, tajných vzorů či postupů nebo informací vztahujících se ke zkušenosti nabyté v průmyslové, obchodní nebo vědecké činnosti“*

Oproti tomu některé smlouvy rozdělují licenční poplatky do více kategorií a podle toho je i zdaňují diferenciovanou sazbou. Myslím si, že důvodem takového rozdělení do více sazeb je snaha států ovlivnit mezistátní obchod v určitých oblastech. Jako příklad uvedu smlouvu mezi Českou republikou a Francií. Podle této smlouvy lze zdanit licenční poplatky ve státě jejich zdroje, nikoliv však všechny. Licenční poplatky

<sup>153</sup> § 19 odst. 5 ZDP. Na druhou stranu to samé ustanovení umožňuje dosáhnout osvobození i před uplynutím této lhůty, předpokládá-li se, že tento časový test bude dodržen.

<sup>154</sup> Ve všech případech jde o zdanění vyplaceného peněžitého plnění.

uvedené v čl. 12 odst. 3 písm. a) totiž nepodléhají zdanění ve státě zdroje vůbec. Do této kategorie patří mezi jinými i platby za užití práva k uměleckému dílu. Toto je nepochybný stimul k tomu, aby mezi Českou republikou a Francií docházelo k co největšímu obchodu s uměleckými díly. Nahlížím na odstupňování daňových sazeb podle druhu licenčního poplatku jednoznačně kladně a považuji toto řešení za mnohem lepší než to, které navrhuje modelová smlouva.

Pro ilustraci toho, jak některé smlouvy mají licenční poplatky odstupňované do více kategorií a některé mají pouze jedinou kategorii a k tomu korespondující sazbu daně, jsem vytvořil názornou tabulku.<sup>155</sup>

Také u licenčních poplatků nelze zapomenout na evropské právo. I zde platí to, co je napsáno výše v pojednání o úrocích ve smyslu Směrnice Rady 2003/49/ES. Znamená to tedy, že licenční poplatek mající zdroj v členském státě Evropské unie je zcela osvobozen od daně ve státě zdroje, je-li vyplácen společnosti, která je rezidentem jiného členského státu, či stále provozovně umístěné v členském státě Evropské unie.

---

<sup>155</sup> Tabulka v příloze č. 2: Zdanění licenčních poplatků podle smluv uzavřených Českou republikou. Tabulka je obsažena v příloze k této práci.

## 7. Závěr

Jak jsem již uvedl v úvodu k mé práci, problematika mezinárodního dvojího zdanění je velmi rozsáhlá. Rozsah diplomové práce rozhodně nemohl stačit k tomu, abych se vyjádřil ke všem možným problémům vyskytujícím se v této oblasti. Navíc ten fakt, že zvláště v poslední době dochází na poli právní úpravy mezinárodního dvojího zdanění k mnoha změnám i ten fakt, že negociace smluv o zamezení dvojího zdanění je čím dál tím více intenzivnější, znesnadňuje možnost zaobírat se komplexně touto problematikou.

Z výše zmíněných důvodů jsem se rozhodl vybrat pouze určitá témata mezinárodního dvojího zdanění, která považuji za významná buď proto, že hrají v praxi důležitou roli či proto, že řešení nabízené právní úpravou je zajímavé. Také nebylo možné věnovat svou pozornost všem smlouvám o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou. Ostatně hlubší rozbor všech takovýchto smluv by ani neměl příliš velký smysl, neboť smlouvy samy jsou si v mnoha ustanoveních podobné a navíc řada smluv hraje pouze zanedbatelnou roli.<sup>156</sup> Jejich minimální význam je zvláště umocněn srovnáním s četností aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění se státy, jako jsou Německo, Slovensko, Kypr, Francie, Rakousko, Spojené státy americké a řada dalších.

Při zpracovávání zvoleného tématu jsem nemohl vycházet z ničeho jiného než z Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, kterou vytvořila a již mnohokrát přepracovala Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj. Takovýchto modelových smluv existuje již více,<sup>157</sup> nicméně modelová smlouva OECD patří k těm nejčastěji využívaným vzorům. Proto jsem používal zejména právě tuto smlouvu. Pochopitelně nebylo možné vycházet pouze z modelové smlouvy. Konkrétní smlouvy se často od modelové smlouvy odlišují. To bývá způsobeno neustálým vývojem právní regulace i požadavky jednotlivých států a schopností jejich zástupců si takovéto požadavky při negociaci obhájit. Bylo tedy nezbytné nahlížet i do jednotlivých smluv uzavřených Českou republikou, porovnávat jejich ustanovení s ustanoveními

---

<sup>156</sup> Těžko odhadnout, kolik subjektů využívá ustanovení například Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů mezi Českou republikou a Etiopskou federativní demokratickou republikou z roku 2008. Ale lze určitě konstatovat, že tato smlouva bude v praxi aplikována výrazně méně často než třeba smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Slovenskou republikou.

<sup>157</sup> Blíže jsem se k tomu vyjádřil v kapitole 3.2. Modelové smlouvy.

modelových smluv a případně se snažit přijít na to, z jakého důvodu je v konkrétním případě použito jiné pravidlo než to, které nabízí vzorová smlouva. V tomto ohledu jsem se rozhodl vyjít ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Francií a Českou republikou.

Pro výběr právě této smlouvy lze nalézt více důvodů. Určitě je to proto, že Francie patří k důležitým státům na poli mezinárodního obchodu a zároveň jde o silný stát s prosperující ekonomikou. Francie také patří k nejvýznamnějším hráčům v Evropské unii. Rovněž jde o stát, který má silné vztahy s Českou republikou, a to nejen na poli obchodu, ale i v oblasti kultury.<sup>158</sup> Velmi důležitým důvodem pro výběr smlouvy mezi Francií a Českou republikou je i ten fakt, že Francie jako bývalá koloniální velmoc má s problematikou mezinárodního dvojího zdanění mnoho zkušeností a představuje tak výborný zdroj relevantních informací. V neposlední řadě je třeba podotknout i geografické souvislosti – Francie je rozsáhlý stát a navíc vzdálenost mezi ní a Českou republikou je relativně malá.

Ve své práci jsem se po obecném úvodu zaměřil na způsob regulace mezinárodního dvojího zdanění včetně používaných metod pro zamezení mezinárodního dvojího zdanění. Věnoval jsem se vývoji vzorových smluv i rozdílům mezi dvěma nejvýznamnějšími modelovými smlouvami. Neopomněl jsem věnovat určitý prostor komentáři k modelové smlouvě OECD. Alespoň v krátkosti jsem upozornil na problematiku mezinárodního daňového plánování a možného nebezpečí ve formě zneužití pravidel mezinárodního dvojího zdanění. Mezi těmito dvěma jevy vede pouze tenká hranice, a tak je toto téma nepochybně důležité.

Dále jsem se již věnoval konkrétním ustanovením smluv o zamezení dvojího zdanění. V první řadě bylo potřeba vypořádat se s právní úpravou daňového rezidentství. Řešení tohoto problému patří mezi nejdůležitější úkoly právní úpravy mezinárodního dvojího zdanění, neboť odpovídá na otázku, kde bude daný subjekt danit své celosvětové příjmy, a ve kterém státě bude danit pouze příjmy zde generované. Potom jsem se již konečně mohl zabývat jednotlivými kategoriemi příjmů. Nejdříve jsem se zaměřil zdanění příjmů podniků a příjmů ze zaměstnání, jakožto dvou nejvýznamnějších druhů přeshraničních příjmů. Pak jsem se věnoval i ostatním kategoriím příjmů.

---

<sup>158</sup> Nelze pochybovat o tom, že právě oblast kultury je mezi Českou republikou a Francií rozvinutější než mezi Českou republikou a většinou jiných států.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Francií vstoupila v platnost 1. července 2005, takže její text je v podstatě v souladu se současným názorem na právní regulaci mezinárodního dvojího zdanění. Jedinou významnou odlišností od modelové smlouvy je tak existence ustanovení čl. 14 upravujícího zdanění příjmů dosahovaných ze svobodných povolání.<sup>159</sup> Ve verzi modelové smlouvy OECD z roku 2003 došlo k vypuštění tohoto článku. Považuji vypuštění tohoto pravidla za zcela správné vzhledem k tomu, že nevidím žádný přínos tohoto ustanovení. Ba naopak se domnívám, že jen komplikuje aplikaci smlouvy ve vztahu k příjmům dosahovaným prostřednictvím stále provozovny. Pokud by tedy mělo někdy v budoucnu dojít k renegotiaci smlouvy mezi Českou republikou a Francií považuji za vhodné vypustit současný článek 14.

Za velmi pozitivní na smlouvě mezi Českou republikou a Francií považuji i existenci službové stále provozovny tak, jak je upravena v čl. 5 odst. 3 písm. c) této smlouvy. Myslím si, že nárok státu na zdanění příjmů plynoucích z poskytování služeb na jeho území, aniž by zde tento poskytovatel služeb měl nějaké stále zázemí, je zcela spravedlivý. Nevidím důvod, proč by příjem z poskytování služeb neměl být zdaněn ve státě, kde jsou tyto služby poskytovány. Tato otázka je zvláště aktuální v případě renegotiace smlouvy mezi Českou republikou a Německem, když sjednání nové smlouvy brání právě nemožnost najít shodu na tom, zda má být službová stálá provozovna zahrnuta pod pojem stále provozovny, či nikoliv.<sup>160</sup>

Domnívám se, že i v případě ustanovení týkajících se licenčních poplatků bylo zvoleno v případě smlouvy mezi Českou republikou a Francií lepší řešení než to, které navrhuje modelová smlouva OECD. Ve smlouvě s Francií jsou totiž licenční poplatky rozdělené do tří kategorií.<sup>161</sup> Míra zdanění je pak odvozena podle toho, do které kategorie konkrétní licenční poplatek patří – platby za užití autorského práva k literárnímu, uměleckému či vědeckému dílu je pak od daně osvobozena zcela, kdežto platba za užití patentu, počítačového programu či obdobného práva je daněna 10% sazbou. Oproti tomu modelová smlouva OECD nabízí pouze jedinou kategorii. Rozdělení sazeb v závislosti na konkrétní licenční poplatek považuji rozhodně za lepší

---

<sup>159</sup> Blíže se tomu věnuji v kapitole 6.6. Příjmy z nezávislých povolání.

<sup>160</sup> Blíže v kapitole 6.3.2. Službová stálá provozovna.

<sup>161</sup> Čl. 12 odst. 3 Smlouvy mezi Českou republikou a Francií.

řešení, neboť tak lze stimulovat převod určitých práv mezi jednotlivými státy (v případě mezi Českou republikou a Francií je takto podporováno poskytování uměleckých děl).

Právní úprava mezinárodního dvojího zdanění již prošla značným vývojem, nicméně i tak ji ještě čeká dlouhá cesta, která bude dlážděna mnoha změnami tak, aby konečným výsledkem byla jasná a fungující pravidla. Nepochybně je to téma velmi aktuální a jeho význam jistě poroste. Bude potřeba přistoupit k ujasnění pravidel, která mohou činit potíže při aplikaci smluv. Rovněž bude nezbytné reflektovat některé změny v koncepci mezinárodního dvojího zdanění. Dost možná dojde i k tomu, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění budou více řešit problematiku daňových úniků a intenzivnější výměny informací.

Vývoj smluv o zamezení dvojího zdanění lze pozorovat zejména na problematice stále provozovny. Stále častěji se objevuje snaha některých států chápat i poskytování služeb daňovým nerezidentem na území druhého státu za příležitost tohoto druhého státu ke zdanění příjmů plynoucích z poskytnutých služeb. Je zřejmé, že časem se k tomuto tématu bude muset vyjádřit i Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj ve své modelové smlouvě.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se dříve věnovaly výměně daňově relevantních informací jen okrajově. Je zřejmé, že v této oblasti budou muset proběhnout zásadní změny. Buď bude možné účinnou úpravu včlenit do smluv o zamezení dvojího zdanění nebo se půjde cestou uzavírání nových smluv specializovaných čistě na tuto problematiku. Ať tak či onak práce v této oblasti budou nepochybně intenzivní.

Jistě nelze pochybovat o tom, jak významnou roli má mezinárodní dvojí zdanění v praxi. Česká republika je k 1. lednu 2012 smluvním státem 77 smluv o zamezení dvojího zdanění. Přitom ale nejintenzivnější uzavírání takovýchto smluv probíhá až od 90. let 20. století. I z toho vyplývá, že uzavřených smluv bude stále ještě přibývat a zároveň bude docházet k renegociaci starších smluv. Význam modelové smlouvy tak jenom poroste.

## Seznam zkratk

<b>EU</b>	Evropská unie
<b>Modelová smlouva</b>	Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
<b>NSS</b>	Nejvyšší správní soud
<b>OECD</b>	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
<b>OSN</b>	Organizace spojených národů
<b>SDEU</b>	Soudní dvůr Evropské unie
<b>Smlouva</b>	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
<b>Vídeňská úmluva</b>	Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., Vídeňská úmluva o smluvním právu
<b>ZDP</b>	Zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů

## Seznam použité literatury a pramenů:

### Literatura:

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, 548 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-801-6 (Váz.)

HARRIS, Peter a David OLIVER. *International commercial tax*. New York: Cambridge University Press, 2010, 483 s. ISBN 978-052-1853-118

J. MCINTYRE, Michael J. McIntyre. *Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review* [online]. Michigan, USA, 2005. Dostupné z: [http://www.michielse.com/files/mcintyre\\_intl\\_cooperation.pdf](http://www.michielse.com/files/mcintyre_intl_cooperation.pdf). Wayne State University Law School

KLÍMA, Jan. *Makroekonomie*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006, 141 s. ISBN 80-868-5127-3.

LANG, Michael a Florian BRUGGER. *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*. [online]. 2008. Dostupné z: [http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/LangBrugger\\_australiantaxforum\\_95ff.pdf](http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/LangBrugger_australiantaxforum_95ff.pdf)

*Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. ISBN 978-926-4089-488

*Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2

NERUDOVÁ, PH.D., Ing. Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. roč. 2008, č. 6.

PAUKNEROVÁ, Monika. *Evropské mezinárodní právo soukromé*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, 409 s. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 978-807-4000-348

PETROVIČ, Pavel. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1.vyd. Beroun: Newsletter, 2002, 432 s. ISBN 80-863-9481-6



RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2009, 423 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-511-5 (BROŽ.)

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 2008, 326 s. ISBN 978-80-7357-354-6 (BROŽ.)

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 174 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3575-502

### **Právní předpisy:**

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky

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

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

Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., Vídeňská úmluva o smluvním právu

Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států č. 90/435/EHS

Směrnice Rady ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb č. 2003/48/ES

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

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a dalšími státy  
Pokyny a sdělení Ministerstva financí České republiky

**Judikatura:**

Rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č.j. 2 Afs 108/2004-106.

Rozsudek Conseil d'État ze dne 30. prosince 2003, č.j. 233894

Rozsudek NSS ze dne 30. listopadu 2006, č.j. 5 Afs 42/2005-102

Rozsudek SDEU ze dne 9. července 2009 ve věci C-204/08 Peter Rehder v. Air Baltic Corporation

Rozsudek Conseil d'État ze dne 8. března 2004, č.j. 249461

Rozsudek Conseil d'État ze dne 21. prosince 1983, č.j. 27685

Rozsudek SDEU C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd proti Commissioners of Inland Revenue

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23. září 1997, sp. zn. 30 Ca 41/1995

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. dubna 2005, sp. zn. 10 Ca 39/2004-97

Rozsudek NSS ze dne 13. ledna 2011, č.j. 9 Afs 66/2010-189

Rozsudek Conseil d'État ze dne 30. března 2005, č. 230053

Rozsudek Conseil d'État ze dne 2. června 1989, č. 642246

Rozsudek NSS ze dne 10. června 2011, č.j. 2 Afs 86/2010-141

Rozsudek NSS ze dne 5. června 2008, č.j. 9 Afs 120/2007-71

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1: Osobní působnost modelové smlouvy a rezidentství podle modelové smlouvy

Příloha č. 2: Zdanění licenčních poplatků podle smluv uzavřených Českou republikou

**Příloha č. 1: Osobní působnost modelové smlouvy a rezidentství podle modelové smlouvy**

	<b>STÁT A</b> -neomezená daňová povinnost-	<b>STÁT A</b> -omezená daňová povinnost-
<b>STÁT B</b> -neomezená daňová povinnost-	rezident obou smluvních států -rezidentství se určí podle smlouvy-	rezident státu B -smlouva je aplikovatelná-
<b>STÁT B</b> -omezená daňová povinnost-	rezident státu A -smlouva je aplikovatelná-	nerezident smluvních států -smlouva není aplikovatelná-

**Příloha č. 2: Zdanění licenčních poplatků podle smluv uzavřených Českou republikou**

Smluvní stát	Počet kategorií licenčních poplatků	Nejvyšší možná sazba daně
Albánie	1	10%
Arménie	2	5%/10%
Austrálie	1	10%
Ázerbajdžán	1	10%
Belgie	2	5%/10%
Bělorusko	1	10%
Bosna a Hercegovina	1	0%
Brazílie	2	25%/15%
Bulharsko	1	10%
Čína	1	10%
Dánsko	2	5%/0%
Egypt	1	15%
Estonsko	1	10%
Etiopie	1	10%
Filipíny	2	10%/15%
Finsko	4	0%/1%/5%/10%
Francie	3	0%/5%/10%
Gruzie	3	0%/5%/10%
Chorvatsko	1	10%
Indie	1	10%
Indonésie	1	12,50%
Irsko	1	10%
Island	1	10%
Itálie	2	0%/5%
Izrael	1	5%
Japonsko	2	10%/0%
Jihoafrická republika	1	10%
Jordánsko	1	10%
Kanada	1	10%
Kazachstán	1	10%
Korejská republika	2	10%/0%
KLDR	1	10%
Kuvajt	1	10%
Kypr	2	10%/0%
Libanon	2	5%/10%

Litva	1	10%
Lotyšsko	1	10%
Lucembursko	2	10%/0%
Maďarsko	1	10%
Makedonie	1	10%
Malajsie	1	12%
Malta	1	5%
Maroko	1	10%
Mexiko	1	10%
Moldávie	1	10%
Mongolsko	1	10%
Nemecko	1	5%
Nigérie	1	15%
Nizozemí	1	5%
Norsko	3	0%/5%/10%
Nový Zéland	1	10%
Polsko	1	5%
Portugalsko	1	10%
Rakousko	1	5%
Rumunsko	1	10%
Rusko	1	10%
Řecko	2	10%/0%
Singapur	1	10%
Slovensko	2	0%/10%
Slovinsko	1	10%
Spojené arabské emiráty	1	10%
Spojené státy americké	2	0%/10%
Srbsko a Černá Hora	2	5%/10%
Srí Lanka	2	0%/10%
Sýrie	1	12%
Španělsko	2	5%/0%
Švédsko	2	5%/0%
Švýcarsko	1	5%
Tádžikistán	1	10%
Thajsko	3	5%/10%/15%
Tunis	2	15%/5%
Turecko	1	10%
Ukrajina	1	10%
Uzbekistán	1	10%
Venezuela	1	12%
Velká Británie	2	0%/10%
Vietnam	1	10%

## **Abstrakt práce v anglickém jazyce**

### **International double taxation**

International taxation is a very large topic. It is possible to write hundreds of pages about this subject but there will still be many problems which will be waiting for their solution. This theme is also very interesting and in this time very actual. I am sure that importance of international taxation will be highly raising in the future. This is caused by high intensity of the mobility of people and corporations, capital, services, and property but on the other side it is caused also by still higher and higher number of tax evasions. The states are then forced to make a larger effort in cooperation between them and also to try to prevent the tax evasions. Double taxation agreements should be considered as a good solution for prevention of tax evasions and also mainly only these treaties can assure fair distribution of paid taxes between the states.

It wasn't possible to make comprehensive analysis of this large subject in this relatively short thesis. So I decided to focus only on some issues of international double taxation. I was trying to choose issues which make often problems in application or issues which I am considering as very interesting. Sometimes the work on my thesis was not easy because of high number of different opinions. In these situations I had to find, analyze and compare opinions of the legal theoreticians with opinions of the state institutions. Sometimes It was possible to find the solution in the judgements but there were moments when neither decision of courts could help me.

In built my thesis on the Model tax convention on income and on capital which was made by Organisation for economic co-operation and development. But only this treaty would not be sufficient source for my thesis. So I was using other conventions which are bound by the Czech Republic. I was using mainly Convention between the Czech Republic and the French Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evansion with respect to taxes on income and on capital. I decided for this source because France has got much more experiences in the international double taxation than the Czech Republic. Thus I could come out from higher number of judgements and relevant opinions.

In first two chapters I was describing the substance of double taxation and I tried to point out the reasons of effort of the states to avoid international double taxation. Then I was dealing with the methods of avoidance international double taxation. I also could not skip the history of this matter and mainly the history of model conventions.

In next chapters I focused on the application of tax conventions. I paid special attention to the interpretation of these treaties. I am considering the interpretation as very important theme but on the other hand it makes big difficulties in the real life of tax treaties.

After that I concentrated to individual types of incomes and the rules of their taxation. It was not possible to deal with all types so I decided to choose these which were from my point of view more interesting and more practicable. I could not miss the problem of tax residency, incomes from employment and also incomes from business with the respect to permanent establishment. Also I gave a large space to dividends, interests and royalties.

**Klíčová slova:** mezinárodní dvojí zdanění, modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění, daňové rezidentství

**Key words:** international double taxation, Model tax convention on income and on capital, tax residency