

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Jana Kupková

MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ

Diplomová práce

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

Katedra finančního práva a finanční vědy

Praha, listopad 2014

Čestné prohlášení:

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

V Praze dne

Jana Kupková

Poděkování

Děkuji vedoucímu mé diplomové práce, panu JUDr. Petru Novotnému, Ph.D., za odborné vedení a přívětivý přístup při vypracovávání této diplomové práce.

Obsah

Úvod	7
1 Základní pojmy.....	10
1.1 Základní pojmy daňového práva obecně	10
1.2 Základní pojmy a instituty daňového práva v kontextu mezinárodního zdaňování příjmů.....	11
2 Dvojí zdanění	13
2.1 Dvojí zdanění vnitrostátní	15
2.2 Dvojí zdanění mezinárodní.....	16
2.2.1 Důsledky mezinárodního dvojího zdanění a další negativní jevy v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů	17
2.2.2 Zabránění mezinárodnímu dvojímu zdanění	18
3 Metody zabránění mezinárodnímu dvojímu zdanění	18
3.1 Metoda vynětí (exemption).....	19
3.1.1 Vynětí úplné (full exemption).....	19
3.1.2 Vynětí s výhradou progresse (exemption with progression)	19
3.2 Metoda zápočtu (credit).....	20
3.2.1 Zápočet úplný (full credit).....	21
3.2.2 Zápočet prostý (ordinary credit)	21
3.3 Zahnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů	22
4 Jednostranná opatření	22
4.1 Charakteristika, výhody a nevýhody jednostranných opatření.....	23
4.2 Uplatnění jednostranných opatření	23
4.2.1 Rozvojové ekonomiky.....	24
4.2.2 Vyspělé ekonomiky.....	24
4.2.3 Daňové ráje.....	25
5 Mezinárodní smlouvy o zabránění dvojího zdanění.....	26
5.1 Počátky uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.....	27
5.2 Smluvní modely	28
5.2.1 Modelová smlouva OECD.....	28
5.2.1.1 Historie a vývoj.....	29

5.2.1.2	Obsah vzorové smlouvy	30
5.2.2	Modelová smlouva OSN	34
5.2.2.1	Historie a vývoj.....	35
5.2.2.2	Odlišnosti od modelové smlouvy OECD	36
5.2.3	Modelová smlouva EU.....	37
5.2.4	Modelová smlouva USA a ostatní smluvní modely.....	38
5.2.5	Multilaterální smluvní modely.....	39
5.3	Výklad mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění	41
5.4	Uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění Českou republikou	45
5.4.1	Historický exkurs	45
5.4.2	Současnost	46
5.4.3	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním řádu České republiky a jejich výklad.....	47
6	Ustanovení upravující zdanění příjmů s mezinárodním prvkem obsažená v zákoně o daních z příjmů.....	48
6.1	Určování daňové rezidence podle zákona o daních z příjmů	48
6.1.1	§ 2 Fyzické osoby	49
6.1.2	§ 17 Právnícké osoby	50
6.2	§ 22 Stálá provozovna (zdroj příjmů)	51
6.3	§ 24 Možnost zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů.....	52
6.4	§ 37 Přednost mezinárodních smluv, stálá základna.....	53
6.5	§ 38e Zajištění daně.....	53
6.6	§38f Pravidla pro použití opatření k zamezení dvojímu zdanění	55
6.6.1	Realizace zápočtu.....	55
6.6.2	Realizace vynětí.....	56
6.6.3	Možnost vynětí zahraničních příjmů ze závislé činnosti.....	57
6.6.4	Zdanění příjmů úrokového charakteru	57
6.6.5	Vyloučení dvojího zdanění bezúplatných příjmů nabytých darem.....	58
6.6.6	Společná ustanovení	58
6.7	§ 39q Pravomoci ministerstva financí	59
	Závěr.....	60
	Seznam použité literatury a pramenů	62

Shrnutí	66
Summary.....	68
Klíčová slova – Keywords.....	70

Úvod

Právo ukládat a vybírat daně na svém teritoriu je jedním ze základních atributů suverenity státu.¹ Daňové příjmy představují v současné době kvantitativně nejdůležitější složku příjmové stránky státního rozpočtu České republiky; významný podíl na daňových výnosech státu, ačkoli ne největší, mají daně z příjmů fyzických a právnických osob. Výraznému daňovému zatížení obyvatel (nejen v České republice) pochopitelně odpovídá skutečnost, že daňové hledisko je velmi podstatné při rozhodování zejména podnikatelských subjektů o volbě předmětu a především místa jejich činnosti a umístění investic.

Nacházíme se v situaci, kdy svět je značně globalizován a ekonomiky jednotlivých států jsou významným způsobem propojeny prostřednictvím ekonomických činností příslušníků jednotlivých států. Trend zásadně směřuje k umožnění a odstranění překážek pohybu zboží, práce, služeb a kapitálu přes hranice jednotlivých států prostřednictvím vládních mezinárodních organizací a mezinárodních smluv obchodního charakteru, přičemž můžeme říci, že například v rámci Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru, ale i celosvětově, již bylo dosaženo vysokého stupně liberalizace přeshraničního pohybu zboží, práce, služeb i kapitálu. V důsledku tohoto trendu, který byl vyvolán a umožněn neustálým zdokonalováním technických možností rychlé přepravy nejen komodit a osob, ale i informací, je již zcela běžné, že činnosti ekonomických subjektů přesahují hranice jejich domovských států.

Jakmile ekonomická činnost určitého subjektu získá přeshraniční prvek, například uplatněním zboží na zahraničním trhu či nabídkou služeb v dalším státě, odrazí se tato skutečnost v daňové sféře subjektu. Takovýto subjekt začne podléhat právní úpravě více států mimo jiné v oblasti daní. Vzhledem k tomu, že státy svojí jednostrannou právní úpravou vnitrostátními právními předpisy koncipují daňové povinnosti subjektů zpravidla dosti široce, dochází často k tomu, že právní úpravy daní jednotlivých států spolu vzájemně kolidují. To se týká zejména daní z příjmů a z majetku a v menší míře dalších přímých daní, na rozdíl od daní nepřímých, které mají vzhledem k charakteru jejich konstrukce a výběru natolik teritoriální povahu, že k jejich kolizi dochází jen málokdy.

¹ Obdobně viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-511-5. Str. 11.

Protože by v důsledku kolize daňověprávní úpravy více států nezřídka docházelo k vícenásobnému zdanění téhož předmětu daně, a tím k nežádoucí demotivaci subjektů předmětnou ekonomickou činnost vyvíjet, státy se snaží kolizní stav právních úprav daní řešit, a to buď jednostrannými opatřeními v rámci vnitrostátního práva, anebo vzájemně uzavíranými mezinárodními smlouvami. Mezinárodní smlouvy o vyloučení dvojího zdanění mají v neposlední řadě i funkci vzájemné pomoci smluvních států při výběru daní a v boji proti daňovým únikům.

Zvláštní požadavky jsou kladeny v právní úpravě České republiky i na subjekty ryze tuzemské, které pouze vstupují v obchodní styk s cizozemskou osobou. Jako příklad lze uvést povinnost tuzemského plátce příjmu k zajištění daně, k níž bude povinen jako příjemce tohoto příjmu zahraniční subjekt.² Četnost případů daňových vztahů s mezinárodním prvkem je již dnes značně vysoká a bude se s největší pravděpodobností i nadále zvyšovat. Zároveň je zřejmé, že zdárné určení a plnění daňových povinností klade vysoké nároky na znalost daňového práva dotčenými osobami, a to včetně uzavřených mezinárodních smluv a jejich interpretace.

Tato práce se zabývá problematikou mezinárodního dvojího zdanění v oblasti přímých daní, a to konkrétně zejména daní z příjmů (a okrajově z majetku), přičemž zvláštní pozornost je věnována uzavírání mezinárodních smluv o vyloučení dvojího zdanění. První kapitola se zabývá stručným výkladem nejdůležitějších pojmů daňového práva obecně a dále především výkladem klíčových pojmů v oblasti zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem. Druhá kapitola vysvětluje podstatu vzniku dvojího zdanění, pojednává o různých kategoriích dvojího zdanění, jakož i o jeho příčinách a důsledcích s důrazem na dvojí zdanění mezinárodní. Třetí kapitola rozebírá jednotlivé metody k zabránění či zmírnění dvojího mezinárodního zdanění. Čtvrtá a pátá kapitola pojednávají o prostředcích k zabránění či zmírnění dvojího zdanění. Čtvrtá kapitola se zabývá jednostrannými vnitrostátními opatřeními a kapitola pátá, která tvoří jednu ze stěžejních částí této práce, je zaměřena na mezinárodní smlouvy uzavírané v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů, jejich typy a výklad a pojednává rovněž i o uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění Českou republikou. Šestá kapitola, jež tuto práci

² Povinnost plátci příjmu k zajištění daně z příjmu poplatníka – nerezidenta – v případě, kdy není srážena záloha na daň, ukládá ust. § 38e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

uzavírá, se podrobně zabývá nejdůležitějšími ustanoveními českého zákona o daních z příjmů vztahujícími se ke zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem.

Cílem této práce je poskytnout obraz problematiky mezinárodního dvojího zdanění a způsobů jeho řešení, a to i se zapojením názorů právní praxe jednak z pohledu české i zahraniční judikatury a orgánů finanční správy a v neposlední řadě i samotných daňových poplatníků.

Tato práce vychází z právního stavu ke dni 10. listopadu 2014.

1 Základní pojmy

Pro správné pochopení a aplikaci vnitrostátní i mezinárodní právní úpravy mezinárodního zdaňování příjmů je třeba nejprve alespoň stručně vymezit některé základní pojmy daňového práva vůbec. V kontextu zdaňování s mezinárodním prvkem je také vždy třeba mít na paměti, že každý stát si tyto pojmy definuje samostatně, a tak jediný pojem může nabývat různého konkrétního obsahu v právních řádech různých států i jednotlivých mezinárodních smlouvách³. Při práci s prameny práva v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů je proto důležité dbát toho, aby ten každý konkrétní pojem byl vykládán buď podle vnitrostátního právního předpisu toho kterého státu, anebo příslušné mezinárodní smlouvy, v závislosti na tom, který pramen práva se v daném případě použije, a také s ohledem na výkladová pravidla v případě mezinárodních smluv. Tato kapitola podává stručný přehled základních pojmů a institutů daňového práva obecně a v oblasti zdaňování přeshraničních příjmů.

1.1 Základní pojmy daňového práva obecně

Poplatník daně je osoba, která má daňovou povinnost, tedy povinnost zaplatit k tíži svého majetku daň (byť někdy zprostředkovaně skrze plátce daně). **Plátcem daně** je ten, kdo pod vlastní majetkovou odpovědností za poplatníka jeho daňovou povinnost plní (daň sraženou poplatníkovi odvádí správci daně). Plátcem daně odvádějícím daň za poplatníka je typicky zaměstnavatel odvádějící daň sraženou zaměstnanci. Poplatníka a plátce daně můžeme souhrnně označit jako **daňové subjekty**. Skutečnost, jež je podrobena dani (příjem, majetek, transakce, atd.), je **předmětem daně**. Předmět daně vyjádřený v určitých měrných jednotkách (měna, výměra, atd.) a upravený právním předpisem stanoveným způsobem je **základem daně**. Konkrétní daňová povinnost se stanoví ze základu daně způsobem výpočtu daně, který rovněž právní předpis stanoví. Obvyklým způsobem výpočtu daně je procentuální **sazba daně**, avšak možné a používané jsou i jiné způsoby, jako stanovení určité daně na fyzikální měrnou jednotku, minimální daň, paušální daň a konečně daň sjednaná. Posledně jmenovaná **sjednaná daň** se vyskytuje mimo jiné právě v oblasti mezinárodního zdanění, a to

³ Obdobně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 13.

zejména v případech, kdy by bylo určení daňové povinnosti standardním způsobem správcem daně obtížné nebo existuje velká míra nejistoty ohledně určení daně standardním způsobem.

1.2 Základní pojmy a instituty daňového práva v kontextu mezinárodního zdaňování příjmů

Daňová rezidence vyjadřuje vztah mezi subjektem daně a určitým státem. Obecně platí, že **daňový rezident** určitého státu má v tomto státě **neomezenou daňovou povinnost**, což znamená, že je povinen v tomto státě zdanit veškeré své celosvětové příjmy; takový stát označujeme jako stát rezidenta nebo také stát, kde má povinný subjekt daňový domicil. Naproti tomu **daňovým nerezidentem** ve vztahu k určitému státu je osoba, která v tomto státě nedaní své celosvětové příjmy, nýbrž pouze ty příjmy, které mají svůj zdroj na území tohoto státu, a to ještě s určitými výjimkami danými vnitrostátním právem nebo mezinárodními smlouvami. Takový stát označujeme jako **stát zdroje příjmu**. Stát zdroje příjmu je určován zejména tím, kde je vykonávána činnost, jež je zdrojem konkrétního příjmu, kdo vyplácí daný příjem či kde je umístěn nebo kde se využívá majetek, z něhož příjem plyne.

Kdo je daňovým rezidentem si určuje každý stát sám svými právními předpisy dle vlastních kritérií a rovněž každá komplexní mezinárodní smlouva v oblasti zdaňování přeshraničních příjmů obsahuje své vlastní vymezení daňového rezidenta, respektive stanoví vlastní hraniční určovatele pro určování daňové rezidence. Zpravidla se daňová rezidence fyzické osoby v konkrétním státu zakládá dlouhodobým pobytem osoby na území tohoto státu a jejími ekonomickými nebo osobními zájmy v určité intenzitě. V této souvislosti smlouvy o zamezení dvojího zdanění zavádějí kritérium pro určení daňové rezidence poplatníka ve sporném případě dvojího rezidentství, kterým je tzv. „**středisko životních zájmů**“, za nějž je považován ten ze smluvních států, k němuž má poplatník bližší vazbu (osobní, ekonomickou, společenskou apod.)⁴.

⁴ Obdobně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 20.

Poměrně výjimečně je však prvořadým kritériem jiná podmínka, například státní příslušnost subjektu ke státu, jako je tomu typicky v případě USA⁵; takovéto vymezení daňového rezidenta může vést k paradoxní situaci, kdy daňový subjekt je povinen zdanit veškeré celosvětové příjmy v USA, ačkoli zde třeba vůbec nežije ani zde nemá žádné hospodářské aktivity. V zájmu předejití dvojímu zdanění, k němuž by pravděpodobně za těchto okolností docházelo, USA přijímají vnitrostátní opatření k jeho zamezení.⁶

Místo vedení je vedle místa registrovaného sídla jedním z prvořadých kritérií pro určování daňové rezidence právnických osob, a to jak podle zákona o daních z příjmů, tak i podle mezinárodních smluv. Místem vedení se rozumí místo, kde jsou reálně činěna řídicí rozhodnutí o činnosti a politice dané osoby a jejího závodu, tedy místo, kde jsou fakticky takováto rozhodnutí přijímána představiteli právnické osoby a kde se zpravidla nachází i adekvátní personální a hmotné vybavení pro rozhodovací činnost. Jedná se o místo hlavního vedení, nikoli vedení například lokálních poboček. S termínem místo vedení operují mezinárodní smlouvy a s účinností od 1.1.2001 byl tento termín začleněn i do českého zákona o daních z příjmů, čímž se česká právní úprava přiblížila právním úpravám jiných států, především členských států OECD⁷. Do té doby s ním zákon o daních z příjmů nepracoval a nepřisuzoval mu žádný význam. Kritérium místa vedení slouží k zabránění obcházení daňové povinnosti registrací sídla právnické osoby v tzv. daňových rájích v případech, kdy právnické osoby jsou zde registrovány jen účelově kvůli výhodnějším daňovým podmínkám a fakticky jsou řízeny z České republiky (nebo jiného materiálně domovského státu). Interpretaci termínu místo vedení se věnuje sdělení Ministerstva financí z roku 2000⁸. Otázku určení skutečného místa vedení řešil i Evropský soudní dvůr v případě Cadbury Schweppes⁹.

Ve vztahu k daňovým nerezidentům je významným pojem **stálá provozovna**. Dle českého zákona o daních z příjmů stejně jako i podle uzavřených mezinárodních

⁵ Viz smlouva č. 32/1994 Sb., Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmů a majetku.

⁶ Obdobně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 21.

⁷ Obdobně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 17.

⁸ Sdělení č.j. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Finanční zpravodaj, 2001, č. 1.

⁹ Viz rozhodnutí ESD ze dne 12.9.2006 ve věci C-196/04 „Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas“.

smluv nepodléhají zdanění ve státě zdroje příjmu veškeré příjmy plynoucí nerezidentovi z tohoto státu, nýbrž u příjmů ze samostatné výdělečné činnosti jak fyzických, tak i právnických osob je jedním z kritérií pro zdanění příjmu ve státě zdroje zpravidla původ příjmu z činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny umístěné ve státě zdroje. Stálou provozovnou se obecně rozumí místo k výkonu činnosti poplatníka stálého charakteru, jako například kancelář, dílna, prodejní místo, při splnění dalších podmínek i staveniště atd.¹⁰ V případě posledně jmenovaného staveniště se jako kritérium pro posouzení, zda se jedná o stálou provozovnu či nikoli, používá často časový test. Svoji vlastní definici stálé provozovny obsahuje jak zákon, tak zpravidla i každá komplexní mezinárodní smlouva v oblasti dvojího zdanění.

Zejména pro zdanění pasivních příjmů (úroky, licenční poplatky, dividendy, atd.) daňových nerezidentů je významným pojem **skutečný vlastník příjmů**, kterým se rozumí osoba mající z takového příjmu reálný ekonomický užitek a také povinnost tento příjem zdanit, a nikoli pouze okamžitý příjemce příjmu jako například zmocněnec, zástupce nebo zprostředkovatel přijímající příjem pro jinou osobu, přes něž příjem pouze „protéká“. Pojem je definován v ust. § 19 odst. 6 zákona o daních z příjmů a jeho výkladu se věnovalo i Ministerstva financí¹¹. V mezinárodních smlouvách se s tímto pojmem setkáme, ovšem modelová smlouva OECD ani komentář k ní jej samostatně nedefinuje. Ve starších smlouvách se s tímto pojmem sice nepracuje a uvádí se vždy jen příjemce příjmu, avšak i v takových případech je interpretováno, že tímto příjemcem se rozumí skutečný vlastník, jak je význam tohoto pojmu popsán výše. V tomto smyslu se vyjádřilo i Ministerstvo financí ve sdělení, na něž výše odkazují.

2 Dvojití zdanění

Pojem dvojití zdanění označuje situaci, kdy tatáž skutečnost je podrobena dvojitmu či vícetmu zdanění stejnou daní nebo daní obdobnou, tedy více daněmi, jež se shodují ve svém předmětu.

Nejedná se však o případy, kdy jediná operace je podrobena zdanění několika daněmi, když tyto daně mají navzájem různý předmět, to znamená, zdaňují odlišné

¹⁰ Viz vnitrostátní vymezení stálé provozovny obsažené v ust. § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹¹ Viz sdělení č.j. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Finanční zpravodaj, 2001, č. 1.

skutečnosti. Příkladem, kdy je jediná operace podrobena zdanění více daněmi, avšak o dvojí zdanění se nejedná, neboť transakce podléhá různým daním s různým předmětem, je typicky převod, respektive nabytí¹² nemovité věci. Při úplatném převodu nemovité věci na základě směny nebo koupě je prodávající – převodce – v zásadě povinen zaplatit daň z příjmu z ceny nemovitosti a zároveň převod věci nemovité podléhá ještě tzv. transferní (převodní) dani z převodu nemovitosti. Předmětem daně z příjmu je, obecně řečeno, příjem – přírůstek k majetku – plynoucí prodávajícímu z převodu nemovitosti, naproti tomu předmětem daně transferní je skutečnost samotného převodu vlastnického práva k věci nemovité. Odlišnosti předmětu těchto daní odpovídá i rozdílné pojetí stanovení základu těchto daní, když základem daně z příjmu je částka kladného rozdílu mezi cenou převodní a cenou, za níž převodce věc prokazatelně nabyt též se započtením částek prokazatelně vynaložených na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka¹³, kdežto základem daně z převodu nemovitosti je převodní hodnota¹⁴ nemovitosti snižená o uznatelný výdaj¹⁵, bez ohledu na to, zda převodce převodem nemovitosti dosáhl zvětšení svého majetku či nikoli.¹⁶ V uvedeném příkladu je patrná odlišnost předmětu obou daní postihujících jedinou transakci, o dvojí zdanění se tedy nejedná.

Oproti výše uvedenému příkladu se v daňové oblasti nezdá setkáváme i s případy opravdového dvojího zdanění. Rozlišujeme **dvojí zdanění právní**

¹² Pojmy převod a nabytí věci nemovité zde rozlišuji s ohledem na novou úpravu daně postihující onerózní transfery nemovitostí v zákonném opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovité věci. Daň z převodu nemovité věci a daň z jejího nabytí odlišuji z hlediska subjektu, kterému je daň ukládána, když k dani z převodu nemovité věci je povinen převodce, tedy původní vlastník nemovitosti, v případě transferu vlastnického práva z titulu směny nebo koupě, naproti tomu k dani z nabytí věci nemovité je povinen nabyvatel, tedy nový vlastník, v případě převodu vlastnického práva z ostatních právních titulů. Z uvedeného je patrné, že pojmově bude nadále převládat daň z „převodu“ věci nemovitých (tedy daň tížící převodce a nikoli nabyvatele věci), právní předpis však užívá převážně výrazu „nabytí“, což je dle mého názoru nežádoucí pozůstatek původního záměru zákonodárce zdanit právě nabytí nemovitých věcí, od něhož však bylo nakonec upuštěno.

¹³ Postup stanovení základu daně viz ust. § 10 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹⁴ Jedná-li se o daň ukládanou převodci, vnímám označení „převodní“ hodnota jako vhodnější než „nabývací“, jak ji pojmenovává právní předpis (zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovité věci).

¹⁵ Uznatelným výdajem se dle ust. § 24 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovité věci, rozumí odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu, je-li tento posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání, pokud tento výdaj uplatní poplatník v daňovém přiznání nebo v dodatečném daňovém přiznání.

¹⁶ Stanovení základu daně viz ust. § 10 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovité věci.

a ekonomické. Zatímco v případě právního dvojího zdanění vícekrát ukládaná daň shodného charakteru (vázící se k témuž předmětu daně) tíží téhož poplatníka, při dvojitým zdaněním ekonomickém vícekrát ukládaná daň postihuje rovněž vždy tentýž předmět daně, avšak zatěžuje různé subjekty.¹⁷

Dvojitým zdaněním se vyskytuje jednak na úrovni vnitrostátní a jednak na úrovni mezinárodní, přičemž oba tyto druhy dvojího zdanění mají navzájem odlišné příčiny, povahu a rovněž i postoj států, jakožto subjektů daně ukládajících, k nim je rozdílný.

2.1 Dvojitým zdaněním vnitrostátním

O dvojitým zdaněním vnitrostátním hovoříme, pokud tentýž předmět daně podléhá vícero zdaněním daněmi stejného charakteru na úrovni jediného státu.

Příkladem vnitrostátního dvojího zdanění je typicky zdanění zisků právnických osob – zásadně kapitálových obchodních společností¹⁸, který je následně rozdělován v podobě dividend či podílů na zisku společnosti jejím akcionářům a společníkům. Zisk kapitálové obchodní společnosti je nejprve podroben daní z příjmu právnických osob, kterou jsou povinny tyto osoby zaplatit. Rozdělením a vyplacením zisku společnosti akcionářům či společníkům v podobě podílů na zisku a dividend se tento zisk stává příjmem akcionářů a společníků, kteří jsou povinni opět jej zdanit, tentokrát jako svůj příjem, daní z příjmů fyzických osob, případně daní z příjmů právnických osob. Uvedený případ je příkladem ekonomického dvojího zdanění.

Dvojitým zdaněním ekonomické představuje v zásadě vyšší daňové výnosy státu, je ovšem nežádoucí z hlediska motivace soukromých subjektů k podnikání a investicím prostřednictvím právnických osob. Přesto se s tímto druhem dvojího zdanění zejména na vnitrostátní úrovni setkáváme poměrně často. V zájmu jeho omezení a podpory investic se však stále častěji přistupuje na vnitrostátní úrovni i na úrovni Evropské unie ke zmírňování dvojího ekonomického zdanění (např. v současnosti se na úrovni

¹⁷ Obdobně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 32.

¹⁸ U veřejné obchodní společnosti jako společnosti osobní jsou dle ust. § 18b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, předmětem daně pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně, a zisky veřejné obchodní společnosti podléhají kromě výše uvedené výjimky zdanění až v rámci daně z příjmu fyzických osob – společníků v.o.s. – dle ust. § 7 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Evropské unie uplatní zvýhodněný režim koncernového zdanění zisků mateřských a dceřiných společností¹⁹).

Na vnitrostátní úrovni se můžeme setkat rovněž s dvojitým zdaněním právním. Vnitrostátní dvojí zdanění právní má svůj původ ve víceúrovňovém rozdělování daňových výnosů mezi různými stupni organizace státu, když tentýž příjem je podroben dani z příjmu nejprve na úrovni celostátní a následně je znovu podroben dani z příjmu na nižších úrovních státní správy či samosprávy, to vše u stejného poplatníka. Dvojí právní zdanění je běžné v některých státech, v České republice se s ním však v současné době nesetkáme.

Z uvedených příkladů vnitrostátního dvojitého zdanění patrně vysvítá, že k vnitrostátnímu dvojitému zdanění dochází záměrně na základě úmyslu zákonodárce určitě příjmy dvojitému zdanění podrobit.

2.2 Dvojí zdanění mezinárodní

Na rozdíl od dvojitého zdanění vnitrostátního dvojitý zdanění mezinárodní není záměrné a nevzniká úmyslnou činností zákonodárců států. Příčinou mezinárodního dvojitého zdanění je vzájemný nesoulad daňověprávních úprav států, které spolu vzájemně kolidují. Tato kolize má svůj původ jednak v široce konstruovaných podmínkách daňové rezidence subjektů nebo v nepřihlídnutí ke zdanění přeshraničního příjmu ve státě zdroje rezidentským státem. Daňové povinnosti poplatníků dle daňových předpisů různých států se tak u jediného subjektu a jediného příjmu často mohou vzájemně překrývat v případě, kdy do daňového vztahu vchází určitý mezinárodní prvek. Konkrétně se může jednat o tyto situace:

- i.** V důsledku široce koncipovaného daňového rezidentství zakotveného ve vnitrostátních právních předpisech států je jediný subjekt daňovým rezidentem více států podle daňových předpisů každého z těchto států a veškeré celosvětové příjmy takového poplatníka jsou podrobeny dani z příjmu v každém z těchto států.

¹⁹ Viz směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států; dříve směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

- ii. Určitý subjekt je daňovým rezidentem pouze jednoho státu, v němž je povinen zdanit veškeré své celosvětové příjmy; dosahuje však příjmů nejen v tomto státě, nýbrž i ve státě dalším (nebo i jen výlučně v dalším státě), v němž je povinen zdanit příjem, kterého dosahuje v tomto druhém státě (stát zdroje příjmu). Pokud dotyčné státy určitým způsobem nepřihlédnou ke splnění daňové povinnosti odvedené z příjmu plynoucího nikoli z rezidentského státu ve státě zdroje příjmu, bude takový příjem podroben dvojímu zdanění.²⁰

Dvojí zdanění mezinárodní je typickým příkladem právního dvojího zdanění.

2.2.1 Důsledky mezinárodního dvojího zdanění a další negativní jevy v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů

Daňové hledisko je pochopitelně z pohledu zahraničních investorů často velmi zásadní při výběru lokality pro umístění investic. Je patrné, že mezinárodní dvojí zdanění představuje významnou ekonomickou zátěž pro subjekty, které by mu byly nebo jsou podrobeny, a to někdy až do té míry, že by se subjektu podrobnému mezinárodnímu dvojímu zdanění určitou ekonomickou činností ani nevyplatilo vykonávat (navíc můžeme vzít v úvahu i vyšší administrativní náročnost určité činnosti, provozuje-li ji subjekt v rámci více států). Existence mezinárodního dvojího zdanění tak představuje značnou překážku přeshraničních investic, podnikání i migrace pracovních sil, což jsou důsledky, které jsou nežádoucí nejen pro přímo dotčené daňové poplatníky, nýbrž i pro státy, neboť znamenají uzavírání národní ekonomiky vedoucí třeba až k jejímu zaostávání.

Opačným jevem, jehož eliminace je rovněž cílem opatření přijímaných státy na poli mezinárodního zdaňování, je tzv. dvojí nezdanění příjmů, tedy situace, kdy určitý příjem v důsledku nesouladu právních úprav dotčených států není zdaněn ani ve státu rezidenta ani ve státu zdroje příjmu²¹. V neposlední řadě pak je snahou států prostřednictvím samozřejmě vnitrostátní legislativy, ale i co největší kooperace na

²⁰ Obdobně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 33.

²¹ Čerpáno z NERUDOVA, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2007, č. 6.

mezinárodním poli zamezit daňovým únikům, jimž často slouží ku prospěchu ztížená spolupráce a komunikace daňově příslušných orgánů mezi státy. Daňové úniky v mezinárodním měřítku vznikají často v souvislosti s manipulací s převodními cenami mezi sdruženými podniky, a to formálním převodem zisků do států s nižším daňovým zatížením²² a v neposlední řadě využíváním usídlení v daňových rájích.

2.2.2 Zabránění mezinárodnímu dvojímu zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění představuje překážku podnikání i jiných výdělečných činností soukromých subjektů, což se v důsledku negativně projeví i z pohledu států, stejně jako opačné případy dvojího nezdanění a daňových úniků. Státy se proto snaží mezinárodnímu dvojímu zdanění, jakož i dvojímu nezdanění a daňovým únikům zabránovat a za tímto účelem přijímají jednak jednostranná opatření v rámci vlastní vnitrostátní legislativy a jednak spolu navzájem uzavírají převážně dvoustranné, avšak někdy i vícestranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Některá dílčí opatření jsou přijímána i na úrovni komunitárního práva a práva Evropské unie, ačkoli právní režim přímých daní, do nichž daně z příjmů patří, je stále ponechán především úpravě ze strany jednotlivých států a jejich samostatnému vyjednávání na mezinárodním poli.

3 Metody zabránění mezinárodnímu dvojímu zdanění

Ať už se jedná o jednostranná opatření nebo mezinárodní smlouvy, které státy volí k eliminaci dvojího zdanění příjmů na mezinárodní úrovni, v rámci takového opatření je vždy nutno k jeho reálnému provedení zvolit konkrétní způsob – metodu –, kterým bude zohledněna daňová povinnost poplatníka v zahraničí. V rámci opatření k zabránění či zmírnění mezinárodního dvojího zdanění se v praxi užívá tři metod a jejich variant. Jsou jimi metody vynětí a zápočtu, které směřují k zabránění mezinárodnímu dvojímu zdanění a tedy k tomu, aby konkrétní příjem podléhal pokud možno jen jedinému zdanění, respektive zdanění v jednom státě, a metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů, která již ze své podstaty směřuje pouze ke zmírnění mezinárodního dvojího zdanění.

²² Obdobně viz NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2007, č. 6.

3.1 Metoda vynětí (exemption)

Metoda vynětí příjmů pocházejících ze zdroje v zahraničí spočívá v tom, že příjem dosažený v zahraničí není ve státu rezidence poplatníka podroben žádnému zdanění. Metoda vynětí je pro daňové poplatníky výhodná zejména, pokud jejich příjem ze zahraničního zdroje je ve státu zdroje podroben nižšímu zdanění než v rezidentském státu. Daň zaplacená v zahraničí zde nehraje žádnou roli. S touto metodou, respektive jejími variantami se můžeme setkat především ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, například ve smlouvách mezi Českou republikou a Velkou Británií²³ či Německem²⁴. Pro příjmy z dividend, licenčních poplatků či úroků se této metody v zásadě neužívá. Podle toho, zda je alespoň nějakým způsobem příjem poplatníka ze zahraničí při výpočtu daně ve státu rezidenta zohledňován, rozlišujeme metodu vynětí úplného a vynětí s výhradou progresse.

3.1.1 Vynětí úplné (full exemption)

Při uplatnění metody úplného vynětí se k příjmu pocházejícímu ze zahraničí při určování daňové povinnosti ve státu rezidenta vůbec nepřihlédne. Příjem ze zahraničního zdroje se nezahrne do základu daně ve státu rezidenta a nijak neovlivní ani zdejší sazbu daně. Daň vypočtená ve státu rezidenta bude stejná, jako by zahraničního příjmu nebylo. Úplné vynětí se uplatní pro některé druhy příjmů dle smlouvy, kterou má Česká republika uzavřenu s Brazílií²⁵. V jiných případech, pokud se uplatní metoda vynětí, uplatňuje se zpravidla níže popsané vynětí s výhradou progresse.

3.1.2 Vynětí s výhradou progresse (exemption with progression)

Při užití metody vynětí s výhradou progresse se příjmy pocházející ze zahraničního zdroje do základu daně nezahrnou, zdanění ve státu rezidenta tedy

²³ Viz smlouva č. 89/1992 Sb., Smlouva mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku.

²⁴ Viz smlouva č. 18/1984 Sb., Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.

²⁵ Viz smlouva č. 200/1991 Sb., Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.

nepodléhají, ovšem mají význam pro stanovení daňové sazby pro výpočet daně z domácího příjmu v rezidentském státu. Vynětí s výhradou progrese má význam tehdy, uplatňuje-li se ve státu rezidenta progresivní zdanění příjmů, tedy roste-li s vyšší zdaňovaných příjmů i sazba daně. V rámci vynětí s výhradou progrese rozlišujeme podle toho, jakým způsobem se k zahraničnímu příjmu při stanovení daňové sazby přihlédne, metodu vrchního dílku a metodu zprůměrování.

Metoda vrchního dílku (top slicing) spočívá v tom, že při určování sazby daně v rezidentském státu domácí příjmy představují právě onen „vrchní dílek“ z celosvětových příjmů pro účely určení sazby daně na vzestupné stupnici daňových sazeb. Prakticky bude výpočet daně z domácích příjmů vypadat tak, že z celosvětových příjmů se vypočte daň dle předpisů rezidentského státu (s použitím příslušné progresivní sazby). Následně se dle tuzemských předpisů vypočte daň pouze ze zahraničního příjmu a tato se od daně z celosvětových příjmů odečte. Výsledná částka představuje daňovou povinnost poplatníka v rezidentském státu. Z naznačeného postupu vyplývá, že tato metoda není pro poplatníka příliš výhodná, protože jeho domácí příjmy jsou zdaněny sazbou, která je určena celkovým součtem celosvětových příjmů. Tato metoda se v praxi nevyskytuje.²⁶

Metoda zprůměrování (averaging) je pro poplatníka výhodnější než posledně jmenovaná, neboť pro výpočet daně se neužije sazby odpovídající celkovému součtu celosvětových příjmů, nýbrž sazba je zprůměrována. Postup je následující. Nejprve se vypočte příslušnou sazbou dle předpisů státu rezidenta daň z celosvětových příjmů poplatníka. Poté vypočteme, jakou část z celosvětových příjmů představuje částka daně vypočtená z celosvětových příjmů dle předchozí věty. Tato část procentuálně vyjádřena je sazbou pro výpočet daně z domácích příjmů. Kde se užívá metoda vynětí, aplikuje se právě postup zprůměrování.

3.2 Metoda zápočtu (credit)

Metoda zápočtu spočívá, na rozdíl od metody vynětí, v tom, že daňová povinnost poplatníka ve státu rezidence se vypočte ze základu daně zahrnujícího

²⁶ Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 41.

celosvětové příjmy poplatníka (před zdaněním) a na takto vypočtenou daň se započte daň zaplacená poplatníkem v zahraničí. Oproti metodě vynětí při užití metody zápočtu lze říci, že poplatník vždy zdaní i své zahraniční příjmy do výše alespoň daně, které by podléhaly tyto příjmy ve státu rezidenta, a nemůže se jejich zdanění vyhnout v případě, že pocházejí z tzv. daňového ráje. Podle toho, zda lze započíst celou částku daně zaplacené v zahraničí, anebo jen část odpovídající dani, která by na příjem pocházející ze zahraničí připadala podle předpisů rezidentského státu, rozlišujeme zápočet úplný a zápočet prostý.

3.2.1 Zápočet úplný (full credit)

Při úplném zápočtu se poplatníku umožňuje započíst na daň vypočtenou ve státě rezidenta z celosvětových příjmů poplatníka celou částku daně zaplacené v zahraničí. Je jasné, že pokud daň ukládaná v zahraničí bude vyšší než daň ukládaná ve státu rezidence, inkasuje rezidentský stát na dani z příjmu v konečném důsledku méně, než by inkasoval, kdyby zahraničního příjmu vůbec nebylo. Metoda úplného zápočtu může být pro stát rezidenta tedy značně nevýhodná, a proto její uplatnění není v současnosti příliš široké. Tato metoda se uplatní pro některé příjmy dle smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a Srí Lankou²⁷ (na straně druhého smluvního státu) a dále v rámci Evropské unie ve vztahu k Belgii, Lucembursku a Rakousku pro příjmy z úspor v podobě úrokových plateb dle směrnice Rady č. 2003/48/ES²⁸, která však eliminuje případné znevýhodnění státu rezidenta, neboť stát zdroje příjmu, který příslušnou daň sraží, povinně 75 % sražené daně převádí státu rezidenta.

3.2.2 Zápočet prostý (ordinary credit)

Při zápočtu prostém se rovněž poplatníku umožňuje na daň vypočtenou z celosvětových příjmů poplatníka dle předpisů státu rezidenta započíst daň zaplacenou v zahraničí, ovšem zápočet je limitován částkou daně, která by poměrně na zahraniční příjmy připadala podle předpisů rezidentského státu. V praxi bude výpočet daňové

²⁷ Viz smlouva č. 132/1979 Sb., Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku.

²⁸ Popsaná právní úprava směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb je přechodnou úpravou pro vyjmenované státy; pro ostatní státy směrnice předepisuje za účelem řádného zdanění uvedených příjmů vzájemnou informační povinnost.

povinnosti ve státu rezidence vypadat tak, že ze základu daně zahrnujícího celosvětové příjmy poplatníka se vypočte dle pravidel státu rezidenta daň, následně se vypočítá částka daně připadající na jednu měnovou jednotku (Kč) a tato částka se vynásobí příjmem ze zahraničního zdroje vyjádřeným v Kč; takto vypočtenou částku daně připadající na zahraniční příjem lze nejvýše započíst na daň vypočtenou z celosvětových příjmů poplatníka. Tato metoda neumožňuje započíst na daň ve státu rezidenta částku převyšující částku daně připadající poměrně na příjem ze zahraničního zdroje vypočtenou dle tuzemských předpisů, pakliže v zahraničí zaplacená daň je vyšší, čímž oproti předchozí metodě nedochází k nedůvodnému snížení daňových výnosů státu rezidenta. Tato metoda je často používanou zejména v novějších mezinárodních smlouvách.

3.3 Zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů

Zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů nemá za cíl mezinárodnímu dvojímu zdanění zabránit, nýbrž v situaci, kdy k němu dojde, dává možnost jeho následky alespoň zmírnit. Zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů spočívá v tom, že rezidentský stát umožní poplatníku zahrnout daň zaplacenou v zahraničí do nákladů na získání a udržení příjmů zahrnutých do základu daně. Z logiky věci vyplývá, že do nákladů nelze zahrnout daň zaplacenou v zahraničí z příjmů, které podléhají metodě vynětí, neboť tyto příjmy se v důsledku vynětí již nezahrnují do základu daně ve státě rezidenta; další podmínkou možnosti zahrnutí v zahraničí zaplacené daně do nákladů je skutečnost, že tato daň nebo její část nebyla zohledněna metodou zápočtu. Zahrnutí v zahraničí zaplacené daně do nákladů znamená ponížení základu daně ve státu rezidenta a tím i poměrné snížení zde vyměřené daně. Možnost zahrnout do nákladů daň z příjmů, které se počítají do základu daně, zaplacenou v zahraničí, jež nebyla zohledněna metodou zápočtu, připouští i český právní řád v ust. § 24 odst. 2 písm. ch), které bude popsáno podrobněji níže.

4 Jednostranná opatření

K uplatnění metod k zamezení dvojího zdanění státy volí buď jednostranná opatření nebo mezinárodní smlouvy, a to v závislosti na možnostech, podmínkách

a aktuálních potřebách států. Jednostranná opatření jsou taková opatření, která stát za účelem zamezení nebo zmírnění mezinárodního dvojího zdanění samostatně přijme a zakotví je ve vnitrostátním právním předpisu bez interakce s dalším státem.

4.1 Charakteristika, výhody a nevýhody jednostranných opatření

Jednostranným opatřením může stát zakotvit některá obdobná pravidla pro zabránění dvojího zdanění, jaká lze stanovit i mezinárodní smlouvou, tedy například pravidla vynětí či zápočtu pro příjmy pocházející ze zahraničí. Jednostranným opatřením se však stát těžko vyrovná s problémem situací, kdy jeden poplatník naplňuje kritéria daňového rezidentství ve více státech, a i v ostatních případech jsou jednostranná opatření schopna řešit dvojí zdanění jen v dílčí míře ve srovnání s mezinárodními smlouvami. Kvůli absenci dvoustranné spolupráce se smluvním státem buď dochází častěji k dvojímu zdanění v důsledku přísného vnitrostátního režimu zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem, anebo je naopak dán větší prostor pro daňové úniky například pomocí daňových rájů a pro dvojí nezdanění příjmů. Naopak výhodou jednostranných opatření je poměrně jednoduchý proces jejich přijetí a skutečnost, že stát je může přijmout prakticky okamžitě, na rozdíl od mezinárodních smluv, kde uzavření smlouvy předchází časově náročnější (několikaletý) a složitější proces mezinárodního vyjednávání.

4.2 Uplatnění jednostranných opatření

Uplatnění jednostranných opatření k zamezení mezinárodního dvojího zdanění nebo vůbec ve vztahu k mezinárodnímu zdaňování příjmů a majetku můžeme rozlišovat na několik situací, které jsou popsány níže v této kapitole a v nichž tato opatření plní různé funkce. Pouze podotýkám, jak bylo v předchozí větě naznačeno, že jednostranná opatření nemusejí obsahovat pouze přímo pravidla pro zabránění mezinárodnímu dvojímu zdanění, nýbrž mohou být představována i ustanoveními majícími především funkci interpretační a doplňující ve vztahu k uzavřeným mezinárodním smlouvám. Konkrétní obsah a funkce jednostranných opatření vyplývá zejména z vyspělosti úrovně ekonomiky daného státu a její orientace, jak je popsáno v následujících podkapitolách.

4.2.1 Rozvojové ekonomiky

Jednostranná opatření se často užíjí v případě států, jejichž ekonomiky jsou rozvojové či se snaží svoji ekonomiku „nastartovat“ a za tímto účelem chtějí poplatníkům a potencionálním investorům nabídnout výhodné daňové podmínky, zároveň však tyto státy zatím nedosáhly na poli mezinárodního vyjednávání takové úrovně, aby byl uzavřen dostatečný počet mezinárodních smluv v daňové oblasti. Příkladem může být i právní úprava České republiky obsažená v zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění účinném do roku 2000, kdy se Česká republika po sametové revoluci snažila nastartovat a otevřít svoji ekonomiku, propojit ji se západními státy a přilákat investory, zároveň však neměla uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění zdaleka se všemi státy, s nimiž rozvíjela a chtěla rozvíjet hospodářské styky, a tak nabízela velmi výhodné daňové podmínky v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů prostřednictvím jednostranných opatření. § 38f zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy účinném znění, stanovil metodu prostého zápočtu pro zahraniční příjmy českých rezidentů plynoucí i z nesmluvních států a dokonce metodu vynětí pro příjmy ze závislé činnosti. Takto benevolentní právní úprava však dávala pochopitelně velký prostor daňovým únikům.²⁹

4.2.2 Vyspělé ekonomiky

Jakmile se státy dostávají se svou ekonomikou na rozvinutější úroveň, kdy se již stabilizuje určitá vyspělejší ekonomická situace a nelze očekávat další „boom“ v národním hospodářství, stát si zpravidla začíná uvědomovat, že jím poskytovaný volnější daňový režim mu přináší daňové ztráty, jež již není ochoten snášet. Současně zpravidla takovýto stát i na mezinárodním poli dospěl ve vyjednávání s ostatními státy do pokročilejší fáze, kdy je možné a žádoucí přijímat opatření dvoustranná v podobě mezinárodních smluv tak, aby bylo efektivněji zamezeno nejen nežádoucímu dvojímu zdanění, nýbrž i daňovým ztrátám smluvních států v podobě daňových úniků. V této fázi ustupuje právní úprava v podobě jednostranných opatření ve prospěch

²⁹ Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 34-35.

dvoustranných mezinárodních smluv a jednostranná opatření zaujímají spíše již jen okrajové místo a smluvní pravidla doplňují a konkretizují.

Někdy zase ekonomické vazby mezi příslušníky konkrétních států nejsou tak významné, aby případná kolize daňověprávních systémů těchto států činila problém ve významnějším měřítku. Příkladem může být postavení států, jejichž ekonomiky jsou značně uzavřené nebo uzavřené ve vztahu k určité skupině jiných států, anebo spolu dané státy prostě jen neudržují natolik významné hospodářské vztahy, aby bylo třeba je z pohledu daní nějak zvláště regulovat. Zde postačí ve vnitrostátním právním předpisu zakotvit i nepříliš rozsáhlou úpravu pro takovéto případy.

Příkladem posledních dvou odstavců, kdy jednostranná opatření převážně jen doplňují a konkretizují smluvní pravidla a poskytují možnost zmírnění dvojího zdanění u příjmů z nesmluvních států, je i současná právní úprava České republiky obsažená v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jak bude podrobněji popsána v kapitole 6. Jakmile bylo dosaženo uzavření dostatečného počtu mezinárodních smluv v oblasti zabránění dvojího zdanění, došlo ke zrušení výše uvedených ustanovení § 38f zákona o daních z příjmů obsahujících jednostranná opatření poskytující velmi výhodné podmínky poplatníkům, a jednostranná opatření dnes již i v České republice převážně jen doplňují a upřesňují smluvní pravidla.

4.2.3 Daňové ráje

Specifickou kategorií potom představují tzv. daňové ráje, tedy státy, které svou vnitrostátní legislativou typicky poskytují dlouhodobě svým rezidentům velmi výhodné podmínky zdanění příjmů, což vede v rámci daňového plánování a optimalizace daňových subjektů k jevu formálního „přesídlování“ společností i fyzických osob do těchto států. Pakliže je přesídlení vskutku pouze formální a účelové, představuje často obcházení zákonů faktických domovských států, jež se tomuto jevu snaží zabránit zejména upřednostňováním materiálního stavu, tedy skutečného místa vedení u právnických osob a centra životních zájmů u fyzických osob, a zaváděním pravidel pro jeho posuzování. Příkladem „daňového ráje“ mohou být Kyprská republika, Seychelská republika, Panama a další státy, které nezřídka zavádějí ve své legislativě dokonce právní formy společností, u nichž se faktické provádění jejich činnosti na

území daňového ráje vůbec nepředpokládá, a takovéto společnosti mají přímo sloužit zahraničním subjektům k formálnímu usídlení v rámci daňové optimalizace.

5 Mezinárodní smlouvy o zabránění dvojího zdanění

Mezinárodní smlouvy jsou vedle jednostranných opatření dalším prostředkem k zakotvení metod pro zabránění dvojího zdanění. Na úvod pouze zmiňuji, jak bylo řečeno již výše, že mezinárodní smlouvy k zabránění dvojího zdanění jsou uzavírány v zásadě jako dvoustranné, vícestranné smlouvy představují spíše výjimku. Smlouvy jsou uzavírány po několika jednáních (jednacích kolech) mezi smluvními státy podle pravidel mezinárodního práva veřejného a jejich sjednávání je zpravidla v gesci několika ministerstev smluvních států.³⁰ Závaznost smlouvy pro smluvní státy vyplývá z ustanovení Vídeňské úmluvy o smluvním právu³¹.

Postavení smluv ve vnitrostátním právním systému států se však liší. Zatímco v některých státech mají ratifikované mezinárodní smlouvy postavení nadřazené vnitrostátní legislativě, v některých je tomu naopak jako například ve Spojených státech amerických, kde mezinárodní smlouvy mají stejnou právní sílu jako národní zákony a v případě kolize by mělo být použito pozdější právní úpravy. Tradičně se však i zde uznává, že novější zákon nemůže změnit ustanovení starší mezinárodní smlouvy, ledaže by Kongres vyjádřil opačný názor (tzv. overriding treaty).³²

Mezinárodní smlouvy k zamezení dvojího zdanění mohou být uzavírány jako **omezené** anebo **komplexní**, přičemž určovacím hlediskem tohoto dělení je rozsah předmětu úpravy smlouvy. Zatímco omezené smlouvy upravují pouze otázky specifického druhu příjmů a majetku, přičemž se jedná v současné době především o příjmy z letecké, popřípadě pozemní přepravy, smlouvy komplexní upravují všechny druhy příjmů a majetku.³³ Příkladem omezené smlouvy může být Dohoda mezi vládou

³⁰ Shodně viz VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'État (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2. Str. 19.

³¹ Vídeňská úmluva o smluvním právu byla sjednána v roce 1969, v platnost vstoupila roku 1980, pro Českou republiku, respektive ČSSR se tak stalo k 27. srpnu 1987. Oficiální český překlad byl zveřejněn pod č. 15/1988 Sb.

³² Obdobně viz CASTAGNÈDE, Bernard. *Précis de fiscalité internationale*. Vyd. 4. Paris: Presses Universitaires de France, 2010. ISBN 978-2-13-061726-6.

³³ Čerpáno z NERUDOVA, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2007, č. 6.

Československé socialistické republiky a vládou Finské republiky o mezinárodní silniční dopravě z roku 1970 nebo Dohoda o letecké dopravě mezi Československou socialistickou republikou a Alžírskou demokratickou a lidovou republikou z roku 1964.

Prostřednictvím mezinárodních smluv se zpravidla daří vyloučit případy dvojího daňového rezidentství téhož subjektu ve více státech (výše popsáno v článku 2.2 pod bodem i.); problém dvojího zdanění příjmů nerezidentů (výše popsán v článku 2.2 pod bodem ii.) se však daří eliminovat pouze částečně a mnohdy dochází spíše jen ke zmírnění dvojího zdanění takových příjmů. Jak v případě jednostranných opatření, tak i mezinárodních smluv nelze říci, že těmito prostředky se daří problém mezinárodního dvojího zdanění nebo naopak daňových úniků vyřešit zcela. I v případech, které jsou příslušnou mezinárodní smlouvou řešeny, dochází nezdědka k potížím správného stanovení daňové povinnosti subjektu například v důsledku různého výkladu mezinárodní smlouvy finančními orgány dotčených států.

5.1 Počátky uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Historie uzavírání smluv mezi státy o zamezení dvojího mezinárodního zdanění sahá do závěru devatenáctého století. V roce 1899 byla uzavřena smlouva mezi Rakouskem a Pruskem, již lze považovat za první opravdovou smlouvu o zamezení mezinárodního dvojího zdanění. Již předtím byly uzavírány smlouvy na obdobné téma mezi Rakouskem a Uherskem v rámci Rakousko-Uherské monarchie nebo mezi jednotlivými kantony Švýcarské konfederace; ačkoli tyto smlouvy řešily problematiku dvojího zdanění na úrovni vnitrostátní pouze mezi vnitřními články jediného státního útvaru, lze je považovat za předchůdce mezinárodních smluv o zamezení mezinárodního dvojího zdanění. O skutečném rozmachu smluv o zamezení mezinárodního dvojího zdanění můžeme však hovořit až po skončení první světové války. Iniciátorem těchto smluv bylo ve středoevropském prostoru hlavně Německo, jež mělo z důvodů historických, ale především ekonomických pochopitelně zájem na uzavření smluv se sousedními státy a státy, s nimiž tradičně obchodovalo, mezi nimiž nechybělo ani Československo.

5.2 Smluvní modely

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku jsou v současné době uzavírány zpravidla na bázi dvou modelových konvencí, a to vzorové smlouvy OECD, jež se uplatňuje mezi státy se srovnatelnou ekonomickou úrovní, a vzorové smlouvy OSN, která je zpravidla uzavírána mezi státy vyspělými na jedné straně a rozvojovými na straně druhé. Zvláštní případ představují smlouvy, jejichž stranou jsou Spojené státy americké, což má svůj důvod ve specifickém stanovení daňového rezidentství Spojenými státy na základě státního občanství. Návrh modelové smlouvy vznikl i v rámci Evropské unie. Následující podkapitoly se zabývají obsahem a historickým vývojem vzorových smluv, jakož i otázkami jejich výkladu.

5.2.1 Modelová smlouva OECD

Vliv a význam modelové smlouvy OECD v oblasti mezinárodního zdanění od počátku jejího vzniku velmi vzrostl a je dodnes velice významný. Důvodem je nepochybně skutečnost, že jednotný model smlouvy umožňuje státům s odlišnými daňovými systémy užívat při zdanění přeshraničních příjmů harmonizovaná pravidla. Harmonizace pravidel zdaňování obsažených v modelové smlouvě je ještě podpořena vytvořením a aktualizacemi komentáře k modelové smlouvě, který obsahuje sice právně nezávazná pravidla výkladu smlouvy, která však působí velkou mírou přesvědčivosti. Ačkoli jednotný model smlouvy vznikl v rámci OECD³⁴, je dnes užíván i nesmluvními státy a mnohé smlouvy neuzavřené na jeho základě byly již renegociovány. S ohledem k tomu, že smluvní model OECD je nejvyužívanějším modelem vzorové smlouvy v oblasti mezinárodního zdaňování, je mu věnováno nejvíce prostoru v porovnání s ostatními i v této práci.

³⁴ Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development) je mezivládní organizace 34 ekonomicky nejrozvinutějších států na světě, které přijaly principy demokracie a tržní ekonomiky. OECD vznikla v roce 1961 (zakládací dokument byl podepsán 14. prosince 1960) transformací Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (OEEC), která byla původně zřízena roku 1948 k administraci poválečného Marshallova plánu. Čerpáno ze zdroje: Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj [online]. In: *cs.wikipedia.org*. Wikipedie: Otevřená encyklopedie. c2014 [cit. 2014-11-24]. Dostupné také z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Organizace_pro_hospod%C3%A1%C5%99skou_spolupr%C3%A1ci_a_rozvoj.

5.2.1.1 Historie a vývoj

Vývoj modelové smlouvy OECD započal v padesátých letech 20. století v důsledku poválečného rozvoje mezinárodního obchodu. Již v období meziválečném byly uzavírány mezi státy smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění a dokonce byla ve druhé polovině dvacátých let dvacátého století vytvořena první modelová smlouva na půdě Spojených národů. Na počátku čtyřicátých let byl vytvořen další model smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění nazývaný jako „mexický“, který byl roku 1946 následován modelem „londýnským“.³⁵ V padesátých letech dvacátého století již některé státy mezi sebou měly uzavřeny smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění; jen mezi členskými státy OEEC (Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci, předchůdkyně OECD), založené roku 1948 původně za účelem administrace Marshallova plánu, bylo uzavřeno na 70 smluv. Ačkoliv tyto smlouvy byly mnohdy uzavřeny na základě některého ze smluvních modelů uvedených výše, byly často svým obsahem dosti různorodé, neboť pravidla zdaňování ani struktura smluv nebyly jednotné, což činilo problémy při jejich aplikaci a výkladu v rychle se rozvíjejících mezinárodních obchodních vztazích.

Roku 1955 bylo na úrovni OEEC přijato doporučení v oblasti mezinárodního zdaňování, které odstartovalo vznik a vývoj modelové smlouvy OECD. Roku 1956 byly započaty práce Fiskální komise OECD na první modelové smlouvě o zabránění mezinárodnímu dvojímu zdanění, na základě níž by došlo ke sjednocení smluv uzavíraných mezi členskými státy. Výsledkem prací Fiskální komise byl „Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku“. Roku 1963 bylo radou OECD přijato doporučení, dle něžž měly být revidovány v minulosti uzavřené smlouvy mezi státy OECD. Jako reakce na rychlý vývoj mezinárodního obchodu došlo s využitím poznatků nabytých při revizi dříve uzavřených smluv k doplnění prvního jednotného modelu smlouvy. V roce 1977 pak bylo přijato nové znění modelové smlouvy. Převratný ekonomický růst 80. a 90. let dvacátého století a sílicí globalizace si vyžádaly přijetí nového jednotného modelu smlouvy v roce 1992. O stále rostoucím významu modelové smlouvy OECD hovoří skutečnost, že tato modelová smlouva začala být používána i státy, které členy OECD nebyly. Nečlenské státy postupně začaly i podávat

³⁵ Čerpáno z NERUDOVÁ, Danuše. Modelová smlouva OECD a její revize v červnu 2008. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2009, č. 2.

připomínky k modelu smlouvy. I tyto připomínky nečlenských států OECD byly zohledněny v nové modelové smlouvě přijaté v roce 1997. V červnu roku 2008 se uskutečnilo zasedání Fiskální komise OECD, na základě něž došlo k další revizi modelové smlouvy.³⁶

Jak je vidět, oblast mezinárodního zdaňování příjmů prochází s postupující globalizací světa a stále hlubším propojováním ekonomik jednotlivých států neustálým vývojem, čemuž odpovídá snaha průběžně aktualizovat modelovou smlouvu tak, aby co nejlépe odpovídala potřebám států i poplatníků jako jejich koncových uživatelů.

5.2.1.2 Obsah vzorové smlouvy

Již výše bylo řečeno, že modelová smlouva OECD je zpravidla uzavírána mezi státy na srovnatelné ekonomické úrovni. Tento důsledek vyplývá z faktu, že smluvní model OECD preferuje, na rozdíl od modelové smlouvy OSN, která bude popsána níže, zdanění příjmů ve státu rezidenta.

Smluvní model OECD má následující strukturu:

Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons Covered)

Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered)

Článek 3 - Všeobecné Definice (General Definitions)

Článek 4 - Rezident (Resident)

Článek 5 - Stálá provozovna (Permanent establishment)

Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property)

Článek 7 - Zisky podniků (Business profits)

Článek 8 - Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport)

Článek 9 - Sdružené podniky (Associated enterprises)

Článek 10 - Dividendy (Dividends)

Článek 11 - Úroky (Interest)

Článek 12 - Licenční poplatky (Royalties)

Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku (Capital gains)

³⁶ Čerpáno z NERUDOVÁ, Danuše. Modelová smlouva OECD a její revize v červnu 2008. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2009, č. 2.

- (Článek 14 - Nezávislá povolání – ze smlouvy byl vypuštěn v roce 2000)
- Článek 15 - Příjmy ze zaměstnání (Income from employment)
- Článek 16 - Tantiémy (Directors' fees)
- Článek 17 - Umělci a sportovci (Entertainers and sportspersons)
- Článek 18 - Penze (Pensions)
- Článek 19 - Veřejné funkce (Government Service)
- Článek 20 - Studenti (Students)
- Článek 21 - Ostatní příjmy (Other income)
- Článek 22 - Majetek (Capital)
- Článek 23 - Vyloučení dvojího zdanění
- Článek 23 - 23A metoda vynětí (Exemption Method)
 - Článek 23 - 23B metoda zápočtu (Credit Method)
- Článek 24 - Zákaz diskriminace (Non-discrimination)
- Článek 25 - Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure)
- Článek 26 - Výměna informací (Exchange of information)
- Článek 27 - Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes)
- Článek 28 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts)
- Článek 29 - Územní působnost (Territorial extension)
- Článek 30 - Vstup v platnost (Entry into force)
- Článek 31 - Výpověď (Termination)³⁷

Články 1 a 2 určují věcnou a osobní působnost smlouvy. Působnost věcná je dána v oblasti daní z příjmů a z majetku, a to jak těch existujících v době uzavření smlouvy, tak i těch, které v čase tyto daně případně nahradí; toto je ve vzorové smlouvě výslovně uvedeno. Co se týká působnosti osobní, dle článku 2 vzorové smlouvy platí, že smlouva se vztahuje na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.

³⁷ OECD's Committee on Fiscal Affairs. 2014 Articles of the OECD Model Tax Convention [online]. In: *oecd.org*. Organisation for Economic Co-operation and Development © 2014 [cit. 2014-11-25]. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.

Články 3 až 5 vymezují základní pojmy užívané smlouvou jako rezident, stálá provozovna, osoba a další a obsahují i další praktické údaje jako například určení „kompetentního orgánu“ v daňové oblasti v každém smluvním státě. Konkrétně článek 4 obsahuje pravidla pro určování daňového rezidentství osob.

Články 6 až 21 řeší zdanění jednotlivých druhů příjmů a určují, který ze států bude mít právo na zdanění toho kterého druhu příjmů, tedy zda to bude stát rezidenta nebo i stát zdroje příjmů, kdo bude oprávněn podrobit daný druh příjmů svému zdanění.

Článek 22 řeší totéž ohledně zdanění majetku.

Článek 23 potom zakotvuje pravidla pro vyloučení dvojího zdanění v případech, kdy právo na zdanění určitého příjmu je přiznáváno i státu zdroje tohoto příjmu. Tento článek popisuje konkrétně metody zápočtu a vynětí a ponechává na smluvních státech, jakou metodu si zvolí.

Články 24 až 29 upravují specifické záležitosti v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů.

Jednou z nich je závazek nediskriminace daňových subjektů z důvodu jejich státní příslušnosti obsažený v článku 24.

Článek 25 obsahuje pravidla pro řešení situací, kdy by příjem daňového poplatníka měl být nebo byl některým ze smluvních států podroben zdanění v rozporu s uzavřenou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. V případě kdyby došlo zejména následkem porušení principu nediskriminace ke zdanění příjmu poplatníka v rozporu se smlouvou, tato situace má být řešena vzájemnou dohodou smluvních států učiněnou prostřednictvím kompetentních orgánů. Protože proces dohadování není v podstatě časově omezen a může dojít ke značným průtahům, čímž je potlačena ochrana dotčeného poplatníka, některé státy pojmají do smluv ustanovení o tom, že pokud k dohodě států nedojde v určitém čase, spor bude předložen zvláštnímu výboru k arbitrážnímu řízení.³⁸

Články 26 a 27 se věnují vzájemné pomoci mezi smluvními státy v oblasti výměny informací a výběru daní.

Článek 28 obsahuje ustanovení o tom, že smlouvou o zamezení dvojího mezinárodního zdanění nejsou dotčena daňová privilegia příslušníků diplomatických

³⁸ Shodně viz LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Wien: Linde, 2010. ISBN 978-3-7073-1714-5. Str. 149-150.

misí a konzulárních pracovníků příslušející jim na základě obecného mezinárodního práva či zvláštních dohod.

Článek 29 upravuje územní působnost smlouvy a uvádí, že smlouva je v zásadě účinná na celém území smluvních států, popřípadě na všech územích, za jejichž mezinárodní vztahy slovy vzorové smlouvy smluvní státy odpovídají; smluvním státům je však dána možnost stanovit vzájemnou dohodou výjimky pro jimi vybraná území.

Články 30 až 31 řeší převážně technické záležitosti použití smlouvy jako vstup smlouvy v platnost a výpověď. V závěrečných ustanoveních vzorové smlouvy představovaných články 30 a 31 poskytuje vzorová smlouva prostor smluvním státům pro určení data ratifikace smlouvy a jejího vstupu v platnost a lhůt pro konec účinnosti smlouvy v případě ukončení smlouvy některým ze smluvních států.

Ohledně práv smluvních států na zdanění jednotlivých druhů příjmů modelová smlouva zavádí dvě kategorie. Jednou z nich je tzv. **obecné právo**, kdy právo na zdanění příjmu má každý ze smluvních států, a druhou tzv. **výhradní právo**, kdy právo na zdanění daného příjmu má pouze stát rezidenta. Při zdaňování příjmů a majetku na základě smlouvy uzavřené dle vzoru OECD mohou z hlediska státu zdroje nastat tři situace: stát zdroje je oprávněn podrobit příjem a majetek zdanění v neomezené míře, v omezené míře anebo není oprávněn zdanit majetek a příjem vůbec. Právo na neomezené zdanění má dle modelové smlouvy OECD stát zdroje v případech těchto příjmů:

- i.** příjem z nemovitostí nacházejících se v tomto státě (včetně příjmů ze zemědělství a lesnictví) a příjem ze zcizení tohoto majetku;
- ii.** zisky stálých provozoven nacházejících se v tomto státě, zisky ze zcizení těchto stálých provozoven a zisky ze zcizení movitého majetku, který je součástí provozního majetku stálé provozovny;
- iii.** příjem z aktivit umělců a sportovců vykonávaných na území tohoto státu;
- iv.** příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území tohoto státu, pokud doba vykonávání nepřesahuje 183 dní v roce v období 12 po sobě jdoucích měsíců;

- v. platy, mzdy a jiné odměny vyplácené fyzickým osobám za služby prokazované tomuto státu.³⁹

Právo na omezené zdanění ve státu zdroje se uplatňuje u dividend a úroků, kdy modelová smlouva stanovuje horní procentní hranici pro výši zdanění ve státu zdroje. Tato hranice činí u dividend 5 % nebo 15 % v závislosti na tom, jak vysoká je kapitálová účast poplatníka na právnické osobě vyplácející dividendy, a 10 % u úroků.

Výlučné právo státu rezidenta modelová smlouva přiznává u těchto příjmů:

- i. licenční poplatky;
- ii. zisky ze zcizení podílů, akcií a jiných cenných papírů;
- iii. penze;
- iv. platby, které dostává student za účelem úhrady vzdělání;
- v. zisky z provozu lodí a letadel v mezinárodní přepravě, lodí v tuzemské přepravě a dále zisky ze zcizení těchto lodí a letadel;
- vi. zisky podniků, které nevykonávají činnost ve státě zdroje prostřednictvím stálé provozovny.⁴⁰

Tam, kde se uplatní obecné právo a je dáno právo na zdanění příjmu oběma smluvními státy, jak státu rezidenta, tak i státu zdroje příjmu, musí stát rezidenta umožnit poplatníkovi použití metody vynětí nebo zápočtu k zamezení toho, aby byl daný příjem zdaněn v plné výši dvakrát.

5.2.2 Modelová smlouva OSN

Modelová smlouva OSN v dnešní podobě, o níž tato kapitola pojednává, byla vytvořena na podkladu vzorové smlouvy OECD, proto má i obdobnou strukturu a systematiku a stojí na stejných základech. Vytvoření vzorové smlouvy OSN bylo reakcí mezinárodního společenství na potřeby rozvojových zemí na poli mezinárodního zdaňování a tato skutečnost je také původem odlišností mezi vzorovou smlouvou OECD a vzorovou smlouvou OSN. Modelová smlouva byla vytvořena právě kvůli těmto odlišnostem, které měly poskytnout rozvojovým státům určitou výhodu v možnostech

³⁹ Čerpáno z NERUDOVI, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2007, č. 6.

⁴⁰ Čerpáno z NERUDOVI, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2007, č. 6.

zdaňování přeshraničních příjmů v porovnání s ekonomicky vyspělými státy. V dnešní době lze však říci, že obě modelové smlouvy se opět sblíží, a četnost využívání vzorové smlouvy OSN proto postupně klesá.

5.2.2.1 Historie a vývoj

Ačkoli modelová smlouva OSN, o níž pojednává tato kapitola, vznikla až na počátku osmdesátých let dvacátého století na podkladu vzorové smlouvy OECD, problémem mezinárodního dvojího zdanění se již ve dvacátých letech počala zabývat Liga národů, předchůdkyně OSN, a to především v návaznosti na výsledky Bruselské konference o mezinárodních financích. Již v roce 1921 byla vytvořena skupina, jejímiž prvními členy byly Itálie, Nizozemí, Spojené Království a Spojené státy americké, ale brzy se rozrostla i o další členské státy, jejímž posláním bylo zhotovení studie na téma problému mezinárodního dvojího zdanění. Roku 1923 byla vypracována studie za účasti významných tehdejších světových ekonomů jako například E. Seligmana nebo J. Stampa⁴¹ s názvem Zpráva o dvojím zdanění, jež byla předložena ekonomickému a finančnímu výboru Ligy národů a stala se základem pro vypracování prvního modelu dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění zveřejněného Ligou národů. Mezi lety 1922 až 1927 byly pracovní skupinou vytvořeny návrhy celkem čtyř smluv: „Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve speciálních případech přímého zdanění v oblasti příjmů a majetku“, „Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve speciálních případech daně dědické“, „Bilaterální smlouvy o administrativní pomoci v oblasti zdaňování“ a „Bilaterální smlouvy o pomoci v oblasti výběru daní“. Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů stál na principu zdanění příjmu v rezidentském státu. Nepokrýval ale dostatečně oblast mezinárodního zdaňování, proto bylo třeba ho revidovat a za tímto účelem byla zřízena fiskální komise. Roku 1933 předložila komise návrh mnohostranné smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění, ten však nebyl přijat. Roku 1940 se uskutečnila konference v Mexiku, na níž byly přijaty „Model bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů“ a „Model bilaterální smlouvy o vzájemné administrativní spolupráci při vyměňování a výběru přímých daní“ označované souhrnně jako „mexický model“. Mexický model

⁴¹ Shodně viz NERUDOVI, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2008, č. 6.

byl následován revidovaným „londýnským modelem“ přijatým roku 1946 v Londýně (revize se týkaly především zdaňování licenčních poplatků, úroků, dividend a důchodů). Posléze se řešení problematiky mezinárodního dvojího zdanění přemístilo do nově vznikuvší mezinárodní organizace OEEC, později OECD.⁴²

OSN se zdaňování přeshraničních příjmů a majetku začala opětovně věnovat v polovině šedesátých let s cílem podpory přílivu zahraničních investic do rozvojových zemí. Mezi lety 1968 a 1977 se konala celá řada jednání, jejichž vyústěním byl návrh vzorové smlouvy OSN přijatý roku 1979 v Ženevě, jenž byl publikován o rok později jako „Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi“. I vzorovou smlouvu OSN bylo nutno v důsledku postupující globalizace a změn ekonomických podmínek několikrát později revidovat.

5.2.2.2 Odlišnosti od modelové smlouvy OECD

Jak bylo výše řečeno, modelová smlouva OSN byla vytvořena s cílem zvýhodnění států s rozvojovými ekonomikami v oblasti zdaňování příjmů, popřípadě majetku, s mezinárodním prvkem. Modelová smlouva OSN za tímto účelem poskytuje oproti smluvnímu vzoru OECD více prostoru pro zdanění příjmů ve státu jejich zdroje, popřípadě umístění majetku, a to za předpokladu, že státem zdroje příjmů bude právě rozvojová země. Hlavní rozdíly mezi oběma smluvními vzory se týkají vymezení pojmu stálá provozovna, dále odlišných možností zdanění zisků podniků, odlišné úpravy zdanění úroků, dividend, licenčních poplatků a kategorie tzv. ostatních příjmů.

Modelová smlouva OSN definuje širěji pojem stálé provozovny. Zaprvé stanoví kratší, pouze šestiměsíční časový test pro vznik stálé provozovny – staveniště – ve státu zdroje příjmu (oproti dvanáctiměsíční lhůtě ve smlouvě OECD). Zadruhé za stálou provozovnu se považují i pojišťovací společnosti, které vybírají pojistné ve státu zdroje. Zatřetí za stálou provozovnu jsou považovány i zásoby nebo zařízení určené pro dodávky nebo k obchodování.

Zdanění zisku podniků rovněž úzce souvisí právě s původem příjmů ze stálých provozoven. Modelová smlouva OSN dává státu zdroje příjmu možnost zdanit i ty příjmy, které nepocházejí z činnosti stálé provozovny, kterou rezident jiného státu ve

⁴² Čerpáno z NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2007, č. 6.

státu zdroje má, a to za podmínky, že předmětný obchodní artikl je alespoň obdobný tomu, který je obchodován prostřednictvím existující stálé provozovny.

Zdanění dividend a úroků je na rozdíl od modelu OECD upraveno tak, že není stanovena horní hranice procentního zdanění ve státu zdroje příjmu, nýbrž tato otázka je ponechána k jednání a individuální dohodě mezi smluvními státy.

Licenční poplatky je odchylně od vzoru OECD možno do určité výše zdanit i ve státu zdroje příjmu.

Konečně kategorie tzv. ostatní příjmy je ponechána ke zdanění státem zdroje.

5.2.3 Modelová smlouva EU

V oblasti mezinárodního dvojího zdanění jsou mezi státy Evropské unie v současné době uzavírány především dvoustranné smlouvy na základě smluvního modelu OECD, výjimečně smlouvy vícestranné regionálního charakteru. Státy samy vedou dle svého uvážení jednání se smluvními partnery o uzavření smluv; činnost uzavírání smluv o zamezení mezinárodního dvojího zdanění není v rámci EU nijak zvláště jednotně koordinována. Smlouvy se tak mohou i vzájemně lišit, neboť smluvní státy mohou přijmout na základě ujednání samozřejmě i ustanovení odlišné nebo pozměněné oproti modelové smlouvě. To vše vede k tomu, že v rámci Evropské unie nefunguje jednotný systém pravidel pro mezinárodní zdaňování příjmů a jednotlivé smlouvy někdy dokonce kolidují s primárním právem EU. Spory vzniklé kvůli takovéto kolizi řešil několikrát i Evropský soudní dvůr (nyní Soudní dvůr Evropské unie).⁴³

V reakci na tuto situaci, která není optimální, pojala Evropská komise za cíl vytvořit vlastní smluvní model. Tato myšlenka není však nová, již před více než třiceti pěti lety Evropská komise předložila vlastní vzorovou smlouvu. V návaznosti na to byla ustavena pracovní skupina k projednání tohoto návrhu, avšak k významnějšímu výsledku se nedospělo.

V roce 2002 předložila Evropská komise návrh vzorové smlouvy na bázi modelové smlouvy OECD. Jednalo se o návrh multilaterální smlouvy, kterou měly

⁴³ Jedná se například o případy „Schumacker“ č. C-279/93, „Gerritse“ č. C-234/01, „Gilly“ č. C-336/96 a další, které řeší situace, kdy se aplikace mezinárodních smluv o zabránění dvojího zdanění dostala do rozporu s komunitárním právem.

podepsat všechny členské státy EU a jež by nahrazovala veškeré dosud uzavřené smlouvy o zabránění dvojímu zdanění mezi členskými státy.

Model smlouvy se vyznačoval zejména některými charakteristikami, které ho odlišovaly od základu modelové smlouvy OECD, z něhož vzešel. Model předložený Evropskou komisí měl zahrnovat jednotlivá ustanovení pouze v rozsahu nutném k zajištění souladu smlouvy s tehdejšími komunitárním právem a obsahoval rozhodčí doložku ve prospěch Evropského soudního dvora. Dále smlouva zaručovala stejné výhody všem nerezidentům (tedy nerezidentům státu zdroje příjmu, kteří jsou však rezidenty jiného státu EU) včetně stálých provozoven usídlených v jiném státu EU. Modelová smlouva připouštěla jedinou metodu k zabránění dvojího zdanění, a to metodu vynětí. V případě uzavření smlouvy všemi členskými státy měla být rovněž jednotně koordinována daňová politika členských států vůči státům nečlenským a mezinárodní smlouvy upravující oblast zdaňování přeshraničních příjmů a majetku měla napříště za členské státy vyjednávat se třetími státy EU.

Otázku vyvolával vhodný legislativní nástroj k přijetí této multilaterální smlouvy pro všechny členské státy tak, aby nepodlehla výhradám jednotlivých států.

Smlouvu se nakonec nepodařilo přijmout a tak nadále fungují systémy převážně bilaterálních smluv mezi státy.

5.2.4 Modelová smlouva USA a ostatní smluvní modely

Vlastní vzorovou smlouvu, na základě níž jsou uzavírány veškeré smlouvy o zdaňování příjmů a majetku s ostatními státy, mají od roku 1996 Spojené státy americké. Jak již bylo zmíněno, Spojené státy americké odvozují daňové rezidentství poplatníků od kritéria státní příslušnosti k USA. Tato koncepce daňové rezidence plně odpovídá charakteru USA jako kapitálově exportní země.⁴⁴ Kromě zdaňování celosvětových příjmů daňových rezidentů si Spojené státy americké nárokují rovněž zdaňování příjmů nerezidentů plynoucích z území USA. Okruh zdaňovaných příjmů Spojenými státy americkými je tedy dle jejich modelové smlouvy velmi široký.

I ostatní země mají své smluvní modely, na základě nichž pak vyjednávají uzavření konkrétních smluv. Tyto modely jsou zpravidla založeny na některém z výše

⁴⁴ Shodně viz NERUDOVI, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2008, č. 6.

rozebíraných modelů vytvořených mezinárodní organizací s modifikacemi dle konkrétních podmínek a požadavků toho kterého státu. Takový smluvní model má vytvořen i Česká republika. Zatímco v některých zemích je jejich modelová smlouva publikována veřejně, Česká republika se řadí mezi státy, kde tomu tak není.

5.2.5 Multilaterální smluvní modely

Bez zajímavosti nejsou modely multilaterálních smluv v oblasti zdaňování příjmů a majetku. Historicky první taková multilaterální smlouva byla uzavřena roku 1931 pod záštitou Ligy národů; byla to Smlouva o zdaňování motorových vozidel a podepsalo ji 44 států. Na konci padesátých a začátkem šedesátých let byly uzavřeny dvě mnohostranné smlouvy mezi africkými státy. Za zmínku stojí smlouva z evropského kontinentu o administrativní spolupráci uzavřená roku 1964 mezi státy Beneluxu. V sedmdesátých letech uzavřely spolu Bolívie, Čile, Kolumbie, Ekvádor, Peru a Venezuela mnohostrannou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nazývanou též jako „Andský pakt“.

I v historii České republiky, respektive ČSSR bylo uzavřeno několik mnohostranných smluv o zamezení dvojího zdanění se státy RVHP⁴⁵, o nichž bude pojednáno níže.

Z novější doby lze uvést například smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi státy a územími CARICOMu⁴⁶ Antigua a Barbuda, Belize, Dominika, Grenada, Guyana, Jamajka, Montserrat, Svatý Kryštof a Nevis, Svatá Lucie, Svatý Vincent a Grenadiny, Trinidad a Tobago v roce 1994. Tato smlouva je zcela ojedinělá

⁴⁵ Rada vzájemné hospodářské pomoci (RVHP) byla mezinárodní organizací obchodního charakteru existující v letech 1949 až 1991. RVHP vznikla jako protipól Marshallova plánu a sdružovala během svého působení státy tzv. východního bloku pod vlivem SSSR a další tehdejší komunistické státy jako Kuba, Vietnam či Mongolsko. Čerpáno ze zdroje: Rada vzájemné hospodářské pomoci [online]. In: *cs.wikipedia.org*. Wikipedie: Otevřená encyklopedie. c2014 [cit. 2014-11-25]. Dostupné také z: http://cs.wikipedia.org/w/index.php?title=Rada_vz%C3%A1jemn%C3%A9_hospod%C3%A1%C5%99sk%C3%A9_pomoci&oldid=11665711.

⁴⁶ Caribbean Community (CARICOM) je mezinárodní organizace ekonomického charakteru sdružující státy a území karibské oblasti založená roku 1973. Čerpáno ze zdroje: History of the Caribbean Community (CARICOM) [online]. In: *caricom.org*. Caribbean Community (CARICOM) Secretariat. © 2011 [cit. 2014-11-25]. Dostupné také z: <http://www.caricom.org/jsp/community/history.jsp?menu=community>.

tím, že přiznává výhradní právo na zdanění příjmů státu zdroje příjmu a naopak zakazuje zdaňování celosvětových příjmů poplatníka ve státě jeho residence.⁴⁷

Roku 1996 byla mezi severskými státy Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem a Švédskem⁴⁸ uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku nazývaná jako „Nordic treaty“. Nordic treaty vychází z modelu OECD, ovšem vzhledem k tomu, že se týká států, na jejichž území probíhá ve velmi významném měřítku těžba přírodních zdrojů, obsahuje zvláštní ustanovení týkající se stálé provozovny. Dále smlouva obsahuje v článku 21 i zcela unikátní ustanovení vztahující se k mapování, průzkumu a těžbě uhlovodíkových sedimentů.⁴⁹ Shodné smluvní státy mezi sebou uzavřely i multilaterální smlouvu týkající se daní dědické a darovací.⁵⁰

V budoucnu lze zřejmě očekávat další jednání o uzavření mnohostranné smlouvy v rámci Evropské unie.

Obecně lze ohledně multilaterálních smluv uzavřít, že již při jejich uzavírání je třeba mít na paměti, že v budoucnu bude smlouvu nutno mnohem častěji revidovat s ohledem na změny ve vnitrostátním právu smluvních států a proto je vhodné zvolit takovou strukturu smlouvy, která tato revize bez zásadních obtíží umožní.

⁴⁷ Shodně viz NERUDOVA, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2008, č. 6.

⁴⁸ Viz dokument Avtal och protokoll om undvikande av dubbelbeskatning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet av den 23 september 1996 som ändrats genom överenskommelsen av den 6 oktober 1997 och av den 4 april 2008 [online]. In: *norden.org*. The Communications Department in the Nordic Council and Nordic Council of Ministers. [cit. 2014-11-24]. Dostupný také z: <http://www.norden.org/en/om-samarbejdet-1/nordic-agreements/treaties-and-agreements/taxation-affairs/dubbelbeskatning-betraeffande-skatter-paa-inkomst-och-foermoeegenhet>.

⁴⁹ Viz dokument Avtal och protokoll om undvikande av dubbelbeskatning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet av den 23 september 1996 som ändrats genom överenskommelsen av den 6 oktober 1997 och av den 4 april 2008 [online]. In: *norden.org*. The Communications Department in the Nordic Council and Nordic Council of Ministers. [cit. 2014-11-24]. Dostupný také z: <http://www.norden.org/en/om-samarbejdet-1/nordic-agreements/treaties-and-agreements/taxation-affairs/dubbelbeskatning-betraeffande-skatter-paa-inkomst-och-foermoeegenhet>.

⁵⁰ Viz dokument Convention between Denmark, Finland, Iceland, Norway, and Sweden for the avoidance of double taxation with respect to taxes on inheritances and gifts [online]. In: *norden.org*. The Communications Department in the Nordic Council and Nordic Council of Ministers. [cit. 2014-11-24]. Dostupný také z: <http://www.norden.org/en/om-samarbejdet-1/nordic-agreements/treaties-and-agreements/taxation-affairs/convention-for-the-avoidance-of-double-taxation-with-respect-to-taxes-on-inheritances-and-gifts>.

5.3 Výklad mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Při výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění je stále třeba mít na zřeteli, že každá smlouva obsahuje vlastní definice pojmů v ní užitých, popřípadě vlastní pravidla k určení obsahu těchto pojmů. Správná interpretace smlouvy tak vždy musí probíhat na základě interpretačních pravidel obsažených v konkrétní smlouvě, případně v protokolech ke smlouvě.

Problematiku výkladu smlouvy řeší zejména článek 3 modelové smlouvy OECD, který v odstavci 1 poskytuje definice klíčových pojmů jako osoba, společnost, podnik, mezinárodní doprava, státní příslušník; definice dalších pojmů jsou pak obsaženy i na jiných místech smlouvy v ustanoveních řešících zdanění konkrétních příjmů. Dle úvodního ustanovení tohoto odstavce článku 3 se pojmy definované ve smlouvě vykládají podle definice smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje jiný výklad. Odstavec 2 článku 3 určuje pravidla pro výklad pojmů, jež ve smlouvě definovány nejsou. Pojmy nedefinované smlouvou mají být při interpretaci smlouvy v jakémkoli čase vykládány podle významu, který je jim v tomto čase připisován vnitrostátními právními předpisy státu, který smlouvu interpretuje, přednostně předpisy daňověprávními, to vše opět pokud souvislost nevyžaduje výklad odlišný.

Právě interpretace pojmů je jednou z nejnáročnějších částí aplikace smlouvy. Někdy je velmi těžké rozlišit, zda smlouva obsahuje definici konkrétního pojmu, anebo jen výčet pojmů spadajících do určité kategorie, jíž je nutno interpretovat podle vnitrostátních daňověprávních předpisů státu, který interpretaci provádí.⁵¹

Otázkou přednosti smlouvy a subsidiarity vnitrostátních předpisů při aplikaci smluv o zamezení dvojímu zdanění se zabýval Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 22.4.2005 č. j. 10 Ca 39/2004-97, v němž uzavřel: *„Upravuje-li proto mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut včetně institutu stálé provozovny odlišně od zákona České republiky, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a teprve poté zákon České republiky. ... Navíc je třeba aplikovat takovou mezinárodní smlouvu, která se vztahuje na dané subjekty, v projednávaném případě tedy smlouvu s Rakouskem o zamezení dvojího*

⁵¹ 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. ISBN 978-80-7357-550-2. Str. 35.

zdanění bez ohledu na to, zda jiné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují takový institut jinak.“

Obdobnou problematikou se zabýval i Nejvyšší správní soud ČR v rozsudku ze dne 10.2.2005 č. j. 2 Afs 108/2004 – 106: „ ... *Těmito smlouvami jsou v daném případě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku uzavřené mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými dne 16.9.1993 a Českou republikou (resp. ČSSR) a Nizozemským královstvím dne 4.3.1974. Obě smlouvy shodně v čl. 3 definují některé všeobecné pojmy, přičemž v odst. 2 obdobně stanoví, že výraz, který není ve smlouvě definován, bude mít pro její aplikaci smluvním státem význam, jenž mu náleží podle předpisů státu upravujícího daně, pokud souvislost nevyžaduje výklad odlišný. V obou smlouvách jsou ovšem konkrétní definice dividend (čl. 10) i úroků (čl. 11); proto aplikace čl. 3 odst. 2 smluv nepřichází v úvahu. Tak ve smlouvě s USA je v čl. 11 odst. 3 uvedeno, že výraz „úroky“ označuje příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, a s výhradou odst. 4 článku 10 (dividendy) poskytujících nebo neposkytujících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště příjem z vládních cenných papírů a příjem z obligací nebo dluhopisů, ... “*

Bez zajímavosti potom není, že různé soudy dospívají ve výkladu obdobných otázek při výkladu smluv k odlišným názorům. Tak například francouzský Conseil d'État⁵² dospěl ve svém rozhodnutí ze dne 13.10.1999 č. 190083 ohledně obdobného ustanovení týkajícího se dividend smlouvy uzavřené mezi Francií a Holandskem k opačnému závěru než Nejvyšší správní soud v rozsudku citovaném výše, když konstatoval, že smlouva neobsahuje definici dividend, nýbrž pouze výčet příjmů, jejichž zdanění upravuje, a pojem dividendy má být proto definován dle vnitrostátní legislativy Francie.

Velký význam při výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění má i Komentář OECD, tedy komentář vytvořený OECD k modelové smlouvě. Komentář OECD obsahuje výklad jednotlivých článků modelové smlouvy OECD a je pravidelně aktualizován. Komentář však není součástí smluv uzavíraných mezi státy a není tak právně závazný. Přesto působí velkou silou přesvědčivosti, neboť je výsledkem dlouhodobé práce expertů OECD. Názory na závaznost Komentáře a na to, jak dalece

⁵² Lze říci, že se jedná o francouzský správní soud s dalšími funkcemi.

by měly státy při výkladu smluv podle něj postupovat, se mezi státy OECD i mezi orgány finančních správ, soudy a odborníky navzájem liší. Při aplikaci Komentáře se pak řeší i to, jaká časová verze Komentáře odpovídá přijetí konkrétního ustanovení smlouvy a podobně. K otázce závaznosti a použití Komentáře při výkladu smlouvy se vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10.2.2005 ve věci sp. zn. 2 Afs 108/2004-106, v němž zaprvé připomněl povinnost vykládat smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle Vídeňské úmluvy o smluvním právu, když uvedl: „*To znamená, že ani pojem „úroky“ ani pojem „dividendy“ není pojmem nejasným, jak tvrdí stěžovatel, a není proto důvodu k aplikaci výkladu ve smyslu Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. 5. 1969 (ve Sbírce rozhodnutí vyhlášena pod č. 15/1988 Sb.). Úmluva upravuje uzavírání smluv včetně obecných pravidel jejich výkladu. Podle čl. 31 odst. 1 Úmluvy musí být smlouva vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy, když v odst. 3 je uvedeno, že spolu s celkovou souvislostí bude brán zřetel: a) na každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejího ustanovení, k níž došlo mezi stranami, b) na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu. Podle čl. 32 Úmluvy lze použít k výkladu smluv i doplňkových prostředků, včetně přípravných materiálů na smlouvě a okolností, za nichž byla smlouva uzavřena, a to buď pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31, nebo pro určení významu, když výklad provedený podle čl. 31 (a) buď ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným, nebo (b) vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný. V daném případě stěžovatel vůbec netvrdí naplnění podmínek výkladu ve smyslu čl. 31 a z ničeho není zřejmé, že došlo mezi smluvními zeměmi k nějaké „pozdější dohodě“ nebo, že by se smysl definovaných pojmů změnil v důsledku „pozdější praxe“. Proto ani nemohly být naplněny podmínky užití výkladových prostředků ve smyslu čl. 32 a možnost postupu podle Vzorové smlouvy a jejího Komentáře není třeba hodnotit.“* Zadruhé v uvedeném judikátu Nejvyšší správní soud poukázal na problematiku i z pohledu uživatele, tedy daňového poplatníka, když uzavřel: „*Pokud by zmíněnou „pozdější dohodou či praxí“ mělo být právě přijetí Vzorové smlouvy a jejího komentáře (když čl. 10 Komentáře obsahuje pojetí dividend nasvědčující závěrům správce daně), lze jen obecně připomenout, že leží-li posouzení*

daňové povinnosti na daňovém subjektu (ten je povinen daň sám vypočítat a uhradit), musí být daňová povinnost stanovena jednoznačně. Nelze předpokládat, a po daňovém subjektu požadovat jako chování právním řádem předepsané, že daňový subjekt bude sledovat a respektovat „pozdější dohody“, pokud se nestanou součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována (a tedy nebudou vnitrostátně právně závazné), či „pozdější praxi“ závazně nevyjádřenou a navíc jsoucí v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách.“ Z uvedeného je patrné, že ani Nejvyšší správní soud České republiky se nevyjádřil nikterak horlivě ve prospěch přiklonění se k výkladu smlouvy uvedenému v Komentáři za každých okolností, právě naopak. V právní teorii ovšem nalezneme názory i poměrně opačné, například JUDr. Jan Tůma se k tomuto tématu vyjádřil takto: „Velký význam má i Komentář OECD k jednotlivým článkům modelu, který podrobně vysvětluje jeho jednotlivá ustanovení a dává návod k jejich interpretaci. V zásadě platí, že pokud znění určitého článku konkrétní daňové smlouvy je identické se zněním textu Modelu OECD téhož článku, měly by oba státy, s výjimkou výhrad nebo poznámek učiněných ke komentáři, uznávat i interpretaci uvedenou v komentáři.“ I J. Tůma však následně dodává: „Za zmínku stojí i otázka právní závaznosti komentáře při posuzování případných sporů nezávislými soudy. Jde totiž o to, že text smlouvy má vždy sílu zákona, zatímco komentář není součástí smlouvy, a že nezávislý soud posuzuje především znění textu smlouvy a může dojít k závěru, že komentář je nad rámec toho, co je ve smlouvě zakotveno, resp. dojít k odlišné interpretaci. V praxi evropských států přihlížejí soudy při posuzování věci v různé míře ke komentáři. Existuje shoda v tom, že jde o významný dokument ve věci aplikace smluv podpořený autoritou odborníků OECD, nicméně si soudy ponechávají svoji rozhodovací autonomii.“⁵³

Francouzský Conseil d'État se zase ve svém rozsudku ze dne 30.12.2003 č. 233894 vyjádřil ve smyslu, že pro výklad ustanovení smlouvy nelze užít Komentáře ve znění pozdějším, než kdy bylo přijato vykládané ustanovení.

Lze uzavřít, že Komentář OECD může být významným a přesvědčivým argumentem, ale nikoli rozhodným hlediskem, na nějž je možno bezvýhradně spolehnout, zejména z pohledu daňového poplatníka.

⁵³ TŮMA, Jan. Česká republika a OECD v daňové oblasti. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Rok vydání: 1996, č. III. Str. 43-46.

5.4 Uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění Českou republikou

Tato podkapitola se zabývá uzavíráním smluv o zamezení dvojího zdanění Českou republikou. Poskytuje stručný historický obraz, mapuje současnost uzavírání smluv a v neposlední řadě se zabývá postavením těchto smluv v právním řádu České republiky.

5.4.1 Historický exkurs

Právní předchůdkyně České republiky, Československá republika, začala s uzavíráním dvoustranných dohod o zamezení mezinárodního dvojího zdanění poměrně záhy po svém vzniku. Smlouvy byly pochopitelně uzavřeny předně se sousedícími státy, s nimiž Československo udržovalo tradičně velmi živé obchodní styky. V roce 1921 byla uzavřena smlouva s Rakouskem, v roce 1923 následovala smlouva s Německem, roku 1924 smlouva s Maďarskem a roku 1925 s Polskem. Všechny uvedené smlouvy byly komplexního charakteru a měly velmi podobnou strukturu; často bylo jejich uzavření provázeno ještě uzavřením smluv o právní ochraně a právní pomoci ve věcech daňových, neboť smlouvy samotné takováto ustanovení neobsahovaly.⁵⁴

Kromě zmíněných komplexních smluv Československá republika uzavřela i několik smluv omezeného charakteru týkajících se pouze zdaňování příjmů z dílčích oborů činnosti. Roku 1923 byla například uzavřena smlouva s Německem upravující daň dědickou. Roku 1925 došlo k uzavření takovéto smlouvy i s Polskem a roku 1936 s Rumunskem. V oblasti zdaňování zisků z přepravy železniční a říční byla zase uzavřena smlouva roku 1929 s Rakouskem.⁵⁵ V meziválečném období byly navázány smluvní vztahy též s Jugoslávií.⁵⁶

⁵⁴ Shodně viz NERUDOVA, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2008, č. 6.

⁵⁵ Shodně viz NERUDOVA, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2008, č. 6.

⁵⁶ Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 236.

Po druhé světové válce došlo k útlumu uzavírání smluv o zabránění dvojímu zdanění, což bylo dáno značnou uzavřeností naší ekonomiky vůči západním státům z politických důvodů. Až v 70. letech byla obnovena jednání o uzavření smluv o zamezení dvojího zdanění v důsledku částečného mírného otevření naší ekonomiky v souladu se snahou vlády o zvýšení její konkurenceschopnosti.⁵⁷ V tomto období došlo k uzavření dvou mnohostranných smluv mezi státy RVHP, jejichž bylo Československo stranou, a to jednak smlouvy týkající se zdaňování příjmů právnických osob a jednak smlouvy týkající se zdaňování příjmů fyzických osob. Ani jednou z těchto smluv již Česká republika není dle sdělení Ministerstva financí vázána.⁵⁸ V sedmdesátých letech byly navázány smluvní vztahy v oblasti dvojího zdanění i s dalšími státy jako například Nizozemí, Japonsko, Srí Lanka a další; tyto smlouvy již byly uzavřeny na základě smluvního modelu OECD anebo OSN, o nichž bylo pojednáno výše.

Boom v uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění nastal v České republice po roce 1989, kdy se česká ekonomika otevřela zahraničí a počet uzavřených smluv v žádném případě neodpovídal potřebám tehdejší české ekonomiky. Po rozpadu Československa bylo třeba vyjednat přechod již uzavřených smluv na nově vzniknuvší Českou republiku a uzavřít i velké množství smluv nových.

5.4.2 Současnost

V současnosti má Česká republika uzavřeny celkem 83⁵⁹ platné komplexní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů, respektive z příjmů a z majetku.⁶⁰ Toto číslo v sobě zahrnuje jak starší, avšak dosud účinnou smlouvu mezi Českou republikou a Lucemburským velkovévodstvím, tak i novou, již platnou smlouvu, která vstoupí v účinnost ke dni 1.1.2015. Údaj naopak nezahrnuje smlouvu s Republikou Kosovo, která byla uzavřena v Prištině dne 26.11.2013, avšak ještě

⁵⁷ Obdobně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 236.

⁵⁸ Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 237.

⁵⁹ Údaj aktuální ke dni 24.11.2014.

⁶⁰ Viz Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmů a z majetku podle stavu k 7.11.2014 [online]. In: *mfcz.cz*. Ministerstvo financí České republiky © 2005-2013 [cit. 2014-11-24]. Dostupné také z: <http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

neprošla ratifikačním procesem v České republice, a tudíž zatím nenabyla platnosti.⁶¹ Kromě komplexních smluv je Česká republika smluvní stranou i mnoha smluv s omezeným předmětem, zejména v oboru daní z příjmů z dopravy.

Uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění je v České republice v kompetenci Ministerstva financí a Ministerstva zahraničních věcí. Proces uzavírání smluv lze časově odhadnout na tři až pět let⁶². V současné době kromě uzavírání zcela nových smluv dochází i k renegociaci smluv starších, které již nevyhovují novějším požadavkům (některé smlouvy byly již dříve renegociovány). Smlouvy uzavírané Českou republikou jsou založeny téměř výlučně na modelu OECD.⁶³

5.4.3 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním řádu České republiky a jejich výklad

Co se týká postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v České republice, vztahuje se na ně jednak ustanovení článku 10 Ústavy České republiky a dále ustanovení § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Článek 10 Ústavy zakotvuje přednost vyhlášených, Parlamentem ratifikovaných mezinárodních smluv před zákonem, pakliže se zákon a smlouva dostanou do konfliktu. § 37 zákona o daních z příjmů obsahuje konkrétně ve vztahu k zákonu o daních z příjmů obdobné ustanovení: „*Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.*“

Přednost smluvního ustanovení před zákonem se projevuje i při výkladu smluv. Smluvním definicím by měla být dána přednost před vnitrostátními nejen na základě výše rozebíraného článku 3 modelové smlouvy OECD, nýbrž i na základě přednosti, která je smluvním ustanovením přikládána již Ústavou a nadto potom i zákonem o daních z příjmů.

⁶¹ Viz dokument Informace k podpisu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Kosovem [online]. In: *mfcz.cz*. Ministerstvo financí České republiky © 2005-2013 [cit. 2014-11-24]. Dostupné také z: <http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/zakladni-informace/2013/informace-k-podpisu-smlouvy-o-zamezeni-d-15262>.

⁶² Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 237.

⁶³ Poznámávám, že při vstupu do OECD vznesla Česká republika výhrady k několika ustanovením vzorové smlouvy. Viz Sdělení Ministerstva financí č. j. 251/15 082/96 ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k daním přímým. Finanční zpravodaj, 1996, č. 4.

Za účelem sjednocení a usnadnění výkladu ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění orgány finanční správy i daňovými poplatníky vydává Ministerstvo financí pokyny a sdělení, které jsou uveřejňovány ve Finančním zpravodaji. Tyto pokyny a sdělení nejsou pro poplatníky právně závazné, avšak lze na základě nich poměrně do určité míry dovodit, jakým způsobem budou smlouvy vykládány orgány finanční správy. K závaznosti Komentáře OECD při výkladu smluv i ve vztahu k České republice bylo učiněno několik poznámek výše.

6 Ustanovení upravující zdanění příjmů s mezinárodním prvkem obsažená v zákoně o daních z příjmů

Tato kapitola se zabývá nejdůležitějšími ustanoveními české vnitrostátní právní úpravy vztahujícími se na zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem. Příslušná ustanovení jsou obsažena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

V souladu s tím, co bylo uvedeno výše v kapitole o výkladu mezinárodních smluv o zbránění dvojího zdanění, se na zdaňování příjmů poplatníků s mezinárodním prvkem plně použije vnitrostátní úprava jen v případě poplatníků z nesmluvních států. V dnešní době s ohledem na to, že Česká republika má uzavřeny smlouvy k zamezení dvojího zdanění s většinou států, s nimiž je v hospodářském styku, již půjde spíše o marginální podíl takovýchto situací. V ostatních případech bude mít vnitrostátní právní úprava význam zejména při výkladu ustanovení a pojmů uzavřených mezinárodních smluv, jak bylo vyloženo výše. Některá ustanovení jsou přímo zaměřena na doplnění a výklad smluvních pravidel.

6.1 Určování daňové rezidence podle zákona o daních z příjmů

Na rozdíl od současné právní úpravy zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31.12.2013 výslovně neobsahoval pojmy daňový rezident a nerezident a s těmito pojmy nepracoval, nýbrž uváděl podmínky a charakteristiku pro každou z těchto kategorií a přímý výčet daňových povinností vyplývajících pro daňové subjekty. S účinností od 1.1.2014 zákon o daních z příjmů tyto pojmy zavádí, když v části první o dani z příjmů fyzických osob v ust. § 2 odst. 1 větě druhé a stejně tak v části druhé o dani z příjmu právnických osob v ust. § 17 odst. 2 výslovně uvádí, že poplatníci jsou

daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty. Po obsahové stránce, co se týče daňové povinnosti subjektů, však k žádné zásadní změně nedošlo.

6.1.1 § 2 Fyzické osoby

Zákon o daních z příjmů v aktuálním znění definuje daňového rezidenta – fyzickou osobu – a jeho daňové povinnosti v ust. § 2 odst. 2. Podle zákona o daních z příjmů daňovou příslušnost – rezidenci – fyzické osoby v České republice mohou zakládat dvě skutečnosti.

Zprv je to fakt, že osoba má v České republice bydliště. Tím se v souladu s ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů rozumí stálý byt, přičemž z okolností musí být patrný úmysl osoby trvale se v tomto bytě zdržovat. Bylo by chybou pojem bydliště, odrážející faktický stav, zaměňovat například za trvalý pobyt nebo obdobný pojem, mající ryze evidenční a administrativní charakter. Bydlištěm ve smyslu českého zákona o daních z příjmů může být například i nájemní byt nebo i hotelový pokoj, v němž pobývá osoba během pracovního týdne, který tráví v České republice kvůli výkonu povolání na jejím území, ačkoli na víkendy se vždy vrací do jiného státu za rodinou trvale žijící v tomto jiném státě. Podmínkou je, aby byt byl osobě k dispozici, když jej potřebuje, a aby z okolností bylo možno dovozovat, že osoba se hodlá v bytě zdržovat trvale, tedy nejen například po dobu krátkodobé pracovní cesty.

Zadruhé lze daňovou rezidenci osoby v České republice založit dlouhodobým pobytem osoby na území České republiky, přičemž dlouhodobým pobytem se dle ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů rozumí pobyt trávající alespoň 183 započatých dní v kalendářním roce, a to souvisle nebo i v několika na sebe nenavazujících obdobích. Pouze na okraj lze poznamenat, že do minimálního počtu 183 dnů se započítávají jak dny pracovní, tak i dny pracovního klidu. Otázkou by však bylo třeba řešení situace, kdy rozhodným by byl den, v němž osoba Českou republikou například jen projížděla z jednoho státu do jiného státu, bez bližšího vztahu k České republice.

Daňové subjekty se někdy dopouštějí té chyby, že při určování daňové rezidence podle českých vnitrostátních předpisů automaticky hned přistupují k tzv. časovému testu, aniž by vzali v potaz první ze skutečností zakládajících daňovou příslušnost osoby k České republice, tedy existenci stálého bytu, u níž se pobyt na území republiky v určité minimální délce vůbec nevyžaduje. Důsledkem toho pak takové osoby mohou

dojít k nesprávnému závěru o tom, že daňovými rezidenty české republiky nejsou, když nesplňují kritérium časového testu, ačkoli v České republice disponují stálým bytem a tím je jejich daňová rezidence v České republice již založena.⁶⁴

Kdo je daňovým nerezidentem vymezuje zákon o daních z příjmů v ust. § 2 odst. 3, a to jednak negativním způsobem ve vztahu k daňovému rezidentu, a jednak vytváří prostor ve vnitrostátním právu pro případy upravené mezinárodní smlouvou. Dále zákon mezi nerezidenty řadí osoby, které by jinak splňovaly podmínky pro daňovou rezidenci v České republice, avšak jsou z ní vyňati, protože se na jejím území zdržují pouze za účelem studia či léčení a jsou tak v podstatě převážně klienty institucí působících na území ČR přinášející těmto institucím příjem.

6.1.2 § 17 Právnícké osoby

Daňovou rezidenci právnické osoby v České republice dle ust. § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů zakládá jednak umístění sídla této osoby na území České republiky, dále potom skutečnost, že právnická osoba má na území České republiky místo svého vedení, ačkoli její formální sídlo je v jiném státě. K výkladu pojmu „místo vedení“ vydalo Ministerstvo financí v roce 2000 již výše zmíněné sdělení čj. 251/122 867/2000, dle něž se místem vedení rozumí „*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 je lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost.*“ Místo vedení jako jedno z kritérií daňové rezidence právnických osob bylo do vnitrostátního práva začleněno po vzoru jiných států, zvláště členů OECD, novelou účinnou k 1.1.2001⁶⁵.

⁶⁴ Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 15.

⁶⁵ Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

Tato novelizace směřovala ke zřejmému cíli zamezit počínání daňových subjektů, kdy právnické osoby fakticky ovládané a řízené z jednoho státu – České republiky – měly své sídlo formálně umístěno v jiném státě s výhodnějšími daňovými podmínkami, ačkoli k tomuto státu neměly třeba žádný faktický vztah, čímž samozřejmě docházelo k daňovým ztrátám České republiky.

S účinností od 1.1.2014 byla do výše uvedeného ustanovení zákona vložena ještě věta poslední pro účely určení daňové rezidence poplatníků, kteří nemají právní osobnost, a nelze tak určit jejich sídlo; jedná se o podílové fondy, fondy penzijních společností a novým občanským zákoníkem zavedené svěřenské fondy.

Dle ust. § 17 odst. 4 jsou poplatníci – právnické osoby – daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy.

6.2 § 22 Stálá provozovna (zdroj příjmů)

§ 22 za účelem zdanění příjmů nerezidentů stanoví, které příjmy se považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky. Jedná se v první řadě o příjmy nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny umístěné na území České republiky.⁶⁶

Termín „stálá provozovna“ zasluhuje bližší pozornost. Je definován jednak v zákoně o daních z příjmů v ust. § 22 odst. 2 jako „*místo k výkonu činností poplatníků*

⁶⁶ Kromě příjmů plynoucích nerezidentům ze stálé provozovny se za příjmy ze zdroje na území České republiky dále považují zejména příjmy ze závislé činnosti (s výjimkou příjmů z činností umělců, sportovců, artistů a spoluúčinkujících osob, která je vykonávána na území České republiky nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány daňovými rezidenty), příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky, příjmy z prodeje nemovitých věcí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených, příjmy z užívání nemovitých věcí nebo bytů umístěných na území České republiky, příjmy z nezávislé činnosti (například architekta, lékaře, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobně) vykonávané na území České republiky nebo ze zde osobně vykonávané zhodnocované činnosti veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob (a to bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu), příjmy z úhrad od daňových rezidentů nebo stálých provozoven nerezidentů (například úhrady za poskytnutí práv k software, know-how, užití autorských práv, podíly na zisku, vypořádací podíly, úroky, nájemné, odměny členů orgánů právnických, příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny, výhry v loteriích, sázkách, jiných podobných hrách a ze sportovních soutěží, výživné a důchody, příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu, příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením, sankce ze závazkových vztahů, příjmy ze svěřenského fondu, bezúplatné příjmy), příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky a příjmy z prodeje obchodního závodu umístěného na území České republiky.

uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) [služby s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, obchodní, technické nebo jiné poradenství, řídicí, zprostředkovatelská a obdobné činnost] a f) bod 1 [nezávislá činnost např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí] poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.“

Kromě této zákonné definice pojem stálé provozovny definují zpravidla zvláště i smlouvy o zamezení dvojího zdanění⁶⁷. Oproti definici modelové smlouvy OECD však zákon o daních z příjmů rozšiřuje pojem stálé provozovny tím, že za stálou provozovnu považuje i výkon různých služeb bez vazby na konkrétní místo jejich poskytování (jako například kancelář či dílnu), pakliže je splněn časový test. V případě poplatníka, který je rezidentem smluvního státu, je však nutno důsledně uplatňovat výhradně definici smluvní, a nikoli širší definici zákona o daních z příjmů.

6.3 § 24 Možnost zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů

§ 24 v odstavci 2 písm. ch) zakotvuje možnost daňových poplatníků zahrnout daň z příjmů a daň darovací zaplacenou v zahraničí do nákladů snižujících základ daně, a to u příjmů, které se zahrnují do základu daně (což vylučuje zahrnutí nákladů na příjmy, které podléhají metodě vynětí), v rozsahu, v němž daň nebyla započtena na tuzemskou daňovou povinnost. Do nákladů snižujících základ daně tak lze zahrnout zaprvé nezapočtený zůstatek zahraniční daně, která nebyla započtena metodou prostého zápočtu zcela, neboť v zahraničí zaplacená daň přesahuje částku daně vypočtenou podle

⁶⁷ Co se týká časového testu u staveniště, poznamenávám, že délku trvání časového testu upravují navzájem odlišně i jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

zákonu o daních z příjmů, která by na zahraniční příjem připadala. Zadruhé lze do nákladů zahrnout částku daně zaplacené ve státu, s nímž Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Pro zahrnutí příslušné částky do nákladů musí vždy být splněna podmínka odstavce 1, a to, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z této podmínky vyplývá, že i částka daně zahrnovaná do nákladů musí představovat výhradně daň zaplacenou v zahraničí v souladu s mezinárodní smlouvou nebo právními předpisy dotyčného státu; nemůže se tak jednat o částku zaplacenou „navíc“ v důsledku pochybení zahraničního správce daně nebo poplatníka anebo například o částku, na kterou mohl poplatník využít refundace, avšak tak neučinil.

6.4 § 37 Přednost mezinárodních smluv, stálá základna

Ustanovení § 37 stanoví, ještě nad ústavně zakotvenou přednost platných vyhlášených mezinárodních smluv před zákonem, že zákon o daních z příjmů se použije, pouze pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

Toto stručné ustanovení dále pro účely výkladu mezinárodních smluv stanoví, že výraz „stálá základna“ (překlad anglického „permanent establishment“) používaný v mezinárodních smlouvách je obsahově totožný s výrazem „stálá provozovna“.

6.5 § 38e Zajištění daně

Ustanovení § 38e stanoví povinnost a podmínky zajištění daně, jejímž poplatníkem je daňový nerezident České republiky, který není ani rezidentem členského státu Evropské unie ani dalších států tvořících Evropský hospodářský prostor.

Povinnost zajištění daně z příjmu zdanitelného v České republice jako státu zdroje tohoto příjmu je ukládána plátcí příjmu poplatníka – daňového nerezidenta. Ustanovení předepisuje plátcí příjmu poplatníka – daňového nerezidenta uvedeného v předchozím odstavci, aby zpravidla nejpozději v den, kdy o platbě účtuje, provedl srážku k zajištění daně ve stanovené výši⁶⁸, tuto srážku následně odvedl příslušnému

⁶⁸ Výše zajištění činí:

správci daně a zároveň s odvodem provedl hlášení o provedeném zajištění daně. Sražená a odvedená částka zajištění daně se následně převede na daňový účet poplatníka a započte se na celkovou daňovou povinnost poplatníka, která byla zajišťována. Nesrazí-li plátce příjmu zajištění daně vůbec anebo ve správné výši, předepíše mu správce daně tuto částku k přímému placení; nebude-li částka zajištění daně plátcem příjmu včas odvedena, bude mu rovněž předepsána a vymáhána na něm jako jeho dluh.

Povinnost zajištění daně se nevztahuje na případy, kdy je srážena záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti nebo je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby, dále pokud se jedná o úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě, kde prodejcem je poplatník – daňový nerezident – anebo úhrady nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným. Rovněž příslušný správce daně může v odůvodněných případech rozhodnout o tom, že zajištění daně bude nižší nebo nebude prováděno.

Účelem podrobnějšího rozboru ustanovení § 38e je poukázat na skutečnost, že v souvislosti se zdaněním příjmů nerezidentů v České republice jsou kladeny poměrně značné nároky i na plátce takových příjmů. Ustanovení, jak je patrné, předpokládá poměrně dobrou povědomost plátce příjmů o poměrech jeho obchodních partnerů, neboť plátce příjmu musí sám v dané chvíli rozhodnout o tom, zda se v případě konkrétního příjemce platby jedná o daňového nerezidenta (a to nejen České republiky, ale jakéhokoli státu Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru). Pakliže posoudí situaci chybně, může tím buď způsobit nepříjemnosti obchodnímu partnerovi, pokud srazí částku zajištění neoprávněně, anebo sobě přivodit povinnost odvést částku zajištění, ačkoli ji poplatníkovi nesrazil. Toto ustanovení směřuje k ochraně daňových příjmů České republiky, avšak je vyváženo poměrně velkou nejistotou pro daňové subjekty.

-
- a) 1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením,
 - b) sazbu daně podle § 16 ze základu daně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadajícího na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti, který je poplatníkem podle § 2 odst. 3,
 - c) sazbu daně podle § 21 ze základu daně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadajícího na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti, který je poplatníkem podle § 17 odst. 4,
 - d) 10 % z ostatních příjmů ze zdrojů na území České republiky.

6.6 §38f Pravidla pro použití opatření k zamezení dvojímu zdanění

§ 38f obsahuje v 13 odstavcích pravidla pro uplatnění opatření k zamezení dvojího zdanění. V první řadě § 38f obsahuje opět odkaz na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Dále řeší především technické aspekty uplatnění jednotlivých metod k zabránění dvojího zdanění, jednak metody úplného i prostého zápočtu a jednak metody vynětí úplného a vynětí s výhradou progresse.

6.6.1 Realizace zápočtu

Co se týká metody úplného zápočtu, zákon stanoví, že daňovou povinnost v České republice lze snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí.

V případě zápočtu prostého je možnost započtení daně zaplacené v zahraničí limitována částkou daně vypočtenou podle českého zákona o daních z příjmů, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně. Zákon dále stanoví, že započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti v České republice.

Pro účely výpočtu zákon uvádí, že příjmy ze zdrojů v zahraničí se pro účely vyloučení dvojího zdanění těchto příjmů rozumí příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, snížené o související výdaje podle zákona o daních z příjmů. Nelze-li u některých výdajů prokazatelně stanovit, zda souvisí s příjmy plynoucími ze zdrojů v zahraničí, považuje se za související výdaje jejich část stanovená ve stejném poměru, v jakém příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje připadají na celosvětové příjmy. Odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů nelze při stanovení základu daně použít.

V praxi se často vyskytují případy, kdy je konkrétní zahraniční příjem ve státu zdroje vykázan jako základ daně v jiném období, než je tomu v tuzemsku. Děje se tak například v důsledku rozdílného pohledu států na zdaňování zisků z dlouhodobých zakázek. Zákon o daních z příjmů výslovně řešení takovýchto případů neobsahuje, což

způsobovalo praktické potíže, a proto se touto otázkou zabýval Koordinační výbor Ministerstva financí. V příspěvku č. 148/04.10.06 z roku 2006 došel Koordinační výbor k závěru, že „je přípustné započítat daň v případě, kdy je v zahraničí v odlišném období zdaňován příslušný výnos.“⁶⁹

Právní úprava České republiky, na rozdíl od některých jiných států, však neumožňuje dle převažujícího názoru, „přenášet“ nárok na zápočet zahraniční daně do jiných zdaňovacích období, pokud v příslušném zdaňovacím období, kdy byla zaplacená zahraniční daň, poplatník vykázal daňovou ztrátu. Zaplacenou zahraniční daň lze pak uplatnit pouze jako daňově odečitatelný náklad.⁷⁰ V důsledku toho tak může k dvojímu zdanění v podstatě nakonec dojít.

Pro účely zápočtu se daň zaplacená v zahraničí prokazuje potvrzením zahraničního správce daně. S ohledem k tomu, že zdaňovací období se mohou v jednotlivých státech lišit, může být předložení tohoto potvrzení po poplatníku požadováno nejdříve po třiceti dnech ode dne jeho doručení daňovému subjektu. V odůvodněných případech dle zákona o daních z příjmů lze daň zaplacenou v zahraničí prokazovat i potvrzením plátce příjmu nebo deponitáře o sražení daně.

Konečně i v případě zápočtu platí obdobná podmínka jako u zahrnutí zahraniční daně do nákladů, a sice že započíst lze výhradně daň zaplacenou v zahraničí v souladu s mezinárodní smlouvou nebo právními předpisy dotyčného státu, a nikoli vyšší.

6.6.2 Realizace vynětí

Při použití metody úplného vynětí se ze základu daně (daňové ztráty), respektive z úhrnu dílčích základů daně sníženého o úhrn ztrát, před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Při použití metody vynětí s výhradou progrese se z úhrnu dílčích základů daně sníženého o úhrn ztrát, před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Z ostatního příjmu

⁶⁹ Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 39.

⁷⁰ Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 39.

poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Některé odborné prameny poukazují na rozporné znění mezinárodních smluv a zákona o daních z příjmů, když dle § 38f odst. 3 zákona o daních z příjmů „*se příjmy ze zdrojů v zahraničí rozumějí příjmy „podléhající“ zdanění v zahraničí*“⁷¹, zatímco principem mezinárodních smluv je, že k uplatnění metody vynětí musí být naplněny podmínky uzavřené smlouvy k tomu, aby stát zdroje zdanění mohl provést (k faktickému zdanění ve státu zdroje však dojít nemusí). Dovozuje se správnost výkladu dle znění mezinárodních smluv a na podporu toho lze dle mého názoru užít i argumentaci systematickým výkladem a konstatovat, že odstavec 3 se vztahuje pouze k metodě zápočtu a nikoli vynětí, neboť systematicky je umístěn v § 38f k jiným odstavcům týkajícím se metody zápočtu a není jej z pohledu uspořádání § 38f možno považovat ani za ustanovení společné pro obě metody.

6.6.3 Možnost vynětí zahraničních příjmů ze závislé činnosti

Odstavec 4 poskytuje poplatníkům možnost, pakliže je to pro ně výhodnější, využít metody vynětí s výhradou progrese u příjmů ze závislé činnosti vykonávané ve smluvním státě pro zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem tohoto státu, nebo pokud tyto příjmy jdou k tíži stále provozovny umístěné ve smluvním státu. Podmínkou této možnosti je skutečnost (na rozdíl od obecné metody vynětí viz výše), že tyto příjmy byly fakticky ve státě zdroje zdaněny. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zahraničí.

6.6.4 Zdanění příjmů úrokového charakteru

V odstavci 12 zákon o daních z příjmů pamatuje na řešení kolize mezi mezinárodní smlouvou a právními předpisy Evropské unie, konkrétně směrnicí Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, rozhodnutí Rady 2004/587/ES a směrnice Rady 2006/98/ES. Pakliže bude daňovému rezidentovi České republiky z příjmů úrokového

⁷¹ Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 45.

charakteru v zahraničí sražen daň vyšší, než jaká je uvedena v příslušné mezinárodní smlouvě, lze o ni snížit daňovou povinnost, pokud tato daň byla v zahraničí sražená v souladu s výše uvedenou směrnicí. Je-li celková daňová povinnost nižší než daň sražená v souladu se směrnicí v zahraničí, vznikne poplatníkovi ve výši rozdílu dokonce přeplatek.

6.6.5 Vyloučení dvojího zdanění bezúplatných příjmů nabytých darem

Co se týká bezúplatných příjmů nabytých darem, zákon o daních z příjmů ve stručném ustanovení odstavce 13 stanoví, že vyloučení dvojího zdanění takovýchto příjmů, které byly předmětem smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací, se provede metodou uvedenou v této smlouvě.

6.6.6 Společná ustanovení

Dle ustanovení odstavce 10 musí poplatník nárok na vyloučení dvojího zdanění uplatnit na základě seznamu všech potvrzení zahraničních správců daně (viz podkapitola 6.6.1), která měl k dispozici v zákonné lhůtě pro podání daňového přiznání. Tento seznam musí obsahovat jednak údaje identifikující zahraničního správce daně nebo zahraničního plátce daně anebo depozitáře, stát zdroje zahraničních příjmů, částku daně zaplacené v tomto státě v místní měně a v přepočtu na koruny a výši příjmů ze zdrojů v tomto státě, a jednak přehled zahraničních správců daně, jejichž doklady nemá poplatník ve lhůtě k podání daňového přiznání k dispozici s uvedením obdobných údajů. Správce daně je oprávněn kdykoli ve lhůtě pro vyměření daně vyzvat poplatníka k prokázání oprávněnosti nároku na vyloučení dvojího zdanění a předložení příslušných potvrzení.

Nežřídka se liší okamžik začátku nebo délka zdaňovacího období v různých státech. Pokud poplatník z tohoto důvodu nemá k dispozici ve lhůtě k podání daňového přiznání v České republice příslušné doklady od zahraničního správce daně, uvede v daňovém přiznání předpokládanou výši zahraničních příjmů nebo daně na ně připadající. Rozdíl mezi odhadem a skutečností bude vyrovnán ve zdaňovacím období, v němž poplatník doklad zahraničního správce daně obdrží.

Konečně je řešena otázka jak postupovat v případě, že poplatník má zahraniční příjmy z více zemí. Pakliže má být provedena metoda prostého zápočtu pro příjmy z více smluvních států, je třeba provést zápočet za každý stát samostatně; opačný postup je však častou chybou daňových poplatníků⁷². Pokud má být aplikována metoda vynětí, ať už úplného či s výhradou progresse, vyjímá se ze základu daně úhrn veškerých zahraničních příjmů, pro něž se uplatní metoda vynětí. Pokud mají být při vyloučení dvojího zdanění použity obě metody, tedy vynětí i zápočet, provede se nejprve vynětí a následně zápočet.

6.7 § 39q Právomoci ministerstva financí

Závěrem stručně zmiňuji ustanovení § 39q, jež dává Ministerstvu financí ve vztahu k zahraničí mimo jiné jednak oprávnění činit opatření k odstranění tvrdostí a nesrovnalostí a jednak rozhodnout ve sporných případech o daňové rezidenci určitých specifických poplatníků.

⁷² Shodně viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6. Str. 39.

Závěr

Mám za to, že tato práce splnila svůj cíl vymezený v úvodu, a sice představit a popsat problematiku mezinárodního dvojího zdanění a způsobů jeho recentního řešení na vnitrostátní i mezinárodní úrovni. Při psaní této práce jsem se snažila zaměřit i na otázky sporné či nejednoznačně řešené a při výkladu využít i výsledků rozhodovací praxe daňově správních orgánů i soudů, a to nejen těch českých, ale i zahraničních či mezinárodních institucí.

Během přípravy a tvorby této diplomové práce jsem se přesvědčila o tom, že právo mezinárodního zdaňování příjmů je právním oborem značně specifickým, a to už tím, že pojmy tohoto právního odvětví někdy přesně „nezapadají“ do uceleného právně pojmového systému českého vnitrostátního práva a že je zde užíváno takových termínů, které se třeba v ostatních právních odvětvích běžně neužívají (to se týká především termínů mezinárodních smluv). Tato terminologická diference je dána tím, že právo mezinárodního zdaňování příjmů je z podstatné části tvořeno mezinárodními smlouvami uzavíranými mezi státy, které pochopitelně stejnou právní terminologii nemají a při uzavírání smluv se tak užívají pojmy třeba univerzálnější, tak aby bylo co nejlépe dosaženo společného zamýšleného účelu.

Při práci s odbornými teoretickými podklady a materiály, s právními předpisy a mezinárodními smlouvami v oboru dvojího zdanění a rozhodnutími daňově příslušných orgánů jsem zjistila, že i zdánlivě jednoduchá a na první pohled jasná ustanovení zákonů či smluv mohou činit aplikační potíže v praxi a že v daném praktickém kontextu jsou mnohdy nejednoznačná. Rovněž orgány správy daní i soudní orgány mnohdy řeší obdobné případy nestejně z důvodu odlišného pohledu na výklad totožného ustanovení.

Dle mého názoru je právo mezinárodního zdaňování příjmů právem poplatníka jako jeho uživatele poměrně dost složitým. Jednak je obsaženo nejen ve vnitrostátních právních předpisech, ale i v mezinárodních smlouvách, což už samo o sobě představuje pro uživatele – natož neprávnicka – komplikaci (když navíc přičteme specifickou terminologii a systematiku mezinárodních smluv), jednak daňové právo, i to vnitrostátní, je poměrně složité a místy obtížně srozumitelné. Rizikem samozřejmě je i výše řečená nejednoznačnost mnohých pojmů zejména mezinárodních smluv vedoucí

až k tomu, že třeba výklad téhož ustanovení jediné smlouvy se v konkrétním případě liší mezi daňově příslušnými orgány dotčených států.

Na druhou stranu určitá míra právní nejistoty v této oblasti zase poskytuje jistý prostor daňovým poplatníkům a jejich právním a daňovým poradcům při interpretaci práva v rámci optimalizace daňových nákladů. Tento aspekt práva zdanění příjmů s mezinárodním prvkem je mi sympatický a proto bych se chtěla i v budoucnu této problematice věnovat.

Seznam použité literatury a pramenů

Literatura

- BAKEŠ, Milan, a kolektiv. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.
- RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-511-5.
- SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.
- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'État (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.
- CASTAGNÈDE, Bernard. *Précis de fiscalité internationale*. Vyd. 4. Paris: Presses Universitaires de France, 2010. ISBN 978-2-13-061726-6.
- LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Wien: Linde, 2010. ISBN 978-3-7073-1714-5.
- HJI PANAYI, Christiana. *Double taxation, tax treaties, treaty-shopping and the European Community*. Kluwer Law International, 2007. ISBN 90-411-2658-9.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2007, č. 6.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Modelová smlouva OECD a její revize v červnu 2008. Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2009, č. 2.
- DĚRGEL, Martin. *Metody omezující dvojí zdanění. Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2005, č. 9.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. Daně a právo v praxi*. Praha: ASPI, 2008, č. 6.
- TŮMA, Jan. *Česká republika a OECD v daňové oblasti. Finanční, daňový a účetní bulletin*. Rok vydání: 1996, č. III.
- Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj [online]. In: *cs.wikipedia.org*. Wikipedie: Otevřená encyklopedie. c2014 [cit. 2014-11-24]. Dostupné také z:

http://cs.wikipedia.org/wiki/Organizace_pro_hospod%C3%A1%C5%99skou_spolupr%C3%A1ci_a_rozvoj.

- OECD's Committee on Fiscal Affairs. 2014 Articles of the OECD Model Tax Convention [online]. In: *oecd.org*. Organisation for Economic Co-operation and Development © 2014 [cit. 2014-11-25]. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.
- History of the Caribbean Community (CARICOM) [online]. In: *caricom.org*. Caribbean Community (CARICOM) Secretariat. © 2011 [cit. 2014-11-25]. Dostupné také z: <http://www.caricom.org/jsp/community/history.jsp?menu=community>.

Právní předpisy, mezinárodní smlouvy, pokyny a sdělení Ministerstva financí ČR

- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
- Opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovité věci.
- Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.
- Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.
- Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb.
- 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.
- Smlouva č. 32/1994 Sb., Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmů a majetku.

- Smlouva č. 89/1992 Sb., Smlouva mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku.
- Smlouva č. 18/1984 Sb., Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.
- Smlouva č. 200/1991 Sb., Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.
- Smlouva č. 132/1979 Sb., Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku.
- Smlouva č. 15/1988 Sb., Vídeňská úmluva o smluvním právu.
- Avtal och protokoll om undvikande av dubbelbeskatning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet av den 23 september 1996 som ändrats genom överenskommelsen av den 6 oktober 1997 och av den 4 april 2008 [online]. In: *norden.org*. The Communications Department in the Nordic Council and Nordic Council of Ministers. [cit. 2014-11-24]. Dostupný také z: <http://www.norden.org/en/om-samarbejdet-1/nordic-agreements/treaties-and-agreements/taxation-affairs/dubbelbeskatning-betraeffande-skatter-paa-inkomst-och-foermoegenhet>.
- Convention between Denmark, Finland, Iceland, Norway, and Sweden for the avoidance of double taxation with respect to taxes on inheritances and gifts [online]. In: *norden.org*. The Communications Department in the Nordic Council and Nordic Council of Ministers. [cit. 2014-11-24]. Dostupný také z: <http://www.norden.org/en/om-samarbejdet-1/nordic-agreements/treaties-and-agreements/taxation-affairs/convention-for-the-avoidance-of-double-taxation-with-respect-to-taxes-on-inheritances-and-gifts>.
- Sdělení Ministerstva financí č. j. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Finanční zpravodaj, 2001, č. 1.
- Sdělení Ministerstva financí č. j. 251/15 082/96 ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k daním přímým. Finanční zpravodaj, 1996, č. 4.

- Další pokyny a sdělení Ministerstva financí ČR
- Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 7.11.2014 [online]. In: *mfcz.cz*. Ministerstvo financí České republiky © 2005-2013 [cit. 2014-11-24]. Dostupné také z: <http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.
- Informace k podpisu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Kosovem [online]. In: *mfcz.cz*. Ministerstvo financí České republiky © 2005-2013 [cit. 2014-11-24]. Dostupné také z: <http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/zakladni-informace/2013/informace-k-podpisu-smlouvy-o-zamezeni-d-15262>.

Judikatura

- Rozhodnutí ESD ze dne 12.9.2006 ve věci C-196/04 „Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas“.
- Rozhodnutí ESD ze dne 14.2.1995 ve věci C-279/93 „Schumacker“.
- Rozhodnutí ESD ze dne 12.6.2003 ve věci C-234/01 „Gerritse“.
- Rozhodnutí ESD ze dne 12.5.2006 ve věci C-336/96 „Gilly“.
- Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22.4.2005 č. j. 10 Ca 39/2004-97.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10.2.2005 č. j. 2 Afs 108/2004 – 106.
- Rozhodnutí Conseil d’État ze dne 13.10.1999 č. 190083.

Shrnutí

Tato práce se zabývá problematikou mezinárodního dvojího zdanění příjmů a majetku a způsobů jeho řešení. Mezinárodní dvojí zdanění je problémem, kterým se státy počaly zabývat již koncem 19. století. Intenzita tohoto zájmu zesílila po první světové válce, kdy se mezinárodnímu dvojímu zdanění začala věnovat Liga národů jakožto předchůdkyně OSN. Největší pozornosti se jevu dvojího zdanění v oblasti zdaňování příjmů a majetku s mezinárodním prvkem však začalo dostávat po druhé světové válce v důsledku poválečného rozvoje obchodních mezinárodních vztahů, komunikačních technologií a sílí globalizace.

V dnešním globalizovaném světě, kdy ekonomiky států jsou do vysoké míry propojeny prostřednictvím hospodářských aktivit jejich příslušníků a činnost ekonomických subjektů často přesahuje hranice jejich domovských států, je problematika mezinárodního dvojího zdanění velmi frekventovanou a nabývá neustále na významu.

V okamžiku, kdy ekonomické aktivity daňového poplatníka překročí hranice jeho domovského státu, což je již dnes poměrně běžné, začne takový subjekt podléhat daňové jurisdikci více států, jejichž daňověprávní úpravy spolu zpravidla nejsou kompatibilní a naopak vzájemně kolidují. Tato kolize bez zásahu dotčených států často vede k dvojímu zdanění příjmů pocházejících z jiného než rezidentského státu poplatníka. Dvojí zdanění přeshraničních příjmů je negativní pochopitelně z pohledu daňových poplatníků, ale i z pohledu států, neboť vede k brzdění rozvoje ekonomiky a jejímu uzavírání. Toto jsou důvody, proč se státy snaží mezinárodnímu dvojímu zdanění pokud možno bránit nebo jej alespoň zmírňovat, a to prostřednictvím vnitrostátních opatření a mezinárodních smluv. Dalším problémem mezinárodního zdaňování příjmů a předmětem snahy o eliminaci ze strany států jsou na druhé straně daňové úniky.

Tato práce popisuje zejména jev dvojího mezinárodního zdanění příjmů a majetku, jeho vznik, příčiny a důsledky, dále se zabývá metodami k jeho zabránění či zmírnění a prostředky, které státy k uplatnění těchto metod volí. Ústředním tématem této práce jsou mezinárodní smlouvy o zabránění dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku, historie jejich uzavírání a vývoje nejrozšířenějších smluvních modelů, rozbor obsahu těchto modelů a problematiky výkladu a aplikace smluvních

ustanovení. Tato práce obsahuje též kapitoly věnující se problematice dvojího zdanění v kontextu České republiky, a to jednak uzavírání a významu mezinárodních smluv v této oblasti a jednak související vnitrostátní právní úpravě obsažené v zákoně o daních z příjmů.

Summary

This thesis deals with the issue of international double taxation of income and capital and methods for its solution. International double taxation is an issue which states began to deal with in the late 19th century. This interest intensified after the First World War when also the League of Nations (predecessor of the United Nations) began to deal with international double taxation. Most attention the phenomenon of double taxation of income and capital with an international element, however, started to receive after World War II as a result of post-war development of international relations, trade, communication technologies and increasing globalization.

In today's globalized world where the economies of nations are highly interconnected through economic activities of their members and activities of economic entities often extends beyond the boundaries of the states of their residence the issue of double taxation is very frequent and constantly becoming increasingly important.

When the economic activity of the taxpayer exceeds the boundaries of the state of his residency, which is already quite common, such entity will be subject to the tax jurisdiction of several states whose tax laws are generally not compatible and vice versa conflict with each other. The collision without the intervention of the states concerned often leads to double taxation of income derived from a non-resident state of taxpayer. Double taxation of income is negative, of course, from the perspective of taxpayers, but also from the perspective of the states, because it leads to braking development of the economy and its closing. These are the reasons why states are trying to defend international double taxation, if possible, or at least mitigate, through national laws and international treaties. Another problem of international taxation of income which is subject to state efforts to eliminate is tax evasion.

This thesis mainly describes the phenomenon of double taxation, its origin, causes and consequences, discusses methods for its avoidance or alleviation and means through which states apply these methods. The main theme of this thesis are international treaties on avoidance of double taxation of income and capital, history of their conclusion and development of the most common contractual models, analyze the content of these models and issues of interpretation and application of contractual provisions. This thesis also contains chapters dealing with the issue of double taxation

in the context of the Czech Republic, conclusion and importance of international treaties in this area and also with national legislation contained in the Income Tax Act.

Klíčová slova – Keywords

Mezinárodní dvojí zdanění – International double taxation

Smlouva o zamezení dvojího zdanění – Convention for the avoidance of double taxation

Mezinárodní zdaňování příjmů a majetku – International taxation of income and capital