

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Bc. Lukáš Dík

**SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO
ZDANĚNÍ**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 16.6.2016

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

Bc. Lukáš Dík
V Praze, dne 16.6.2016

Poděkování

Rád bych na tomto místě poděkoval vedoucí této diplomové práce, prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., za ochotu a pomoc při vedení a vypracování této diplomové práce. Rád bych také poděkoval své rodině, zejména své babičce Janě, za podporu a pomoc v průběhu celého studia.

Obsah

ÚVOD	6
1. DVOJÍ ZDANĚNÍ OBECNĚ.....	8
1.1. POJMY SOUVISEJÍCÍ SE ZDANĚNÍM	8
1.2. PRAMENY DAŇOVÉHO PRÁVA V ČESKÉ REPUBLICE	10
1.3. VZNIK DVOJÍHO ZDANĚNÍ	11
1.4. DRUHY DVOJÍHO ZDANĚNÍ	12
1.5. ZPŮSOBY ŘEŠENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	13
1.6. METODY ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	14
1.6.1. <i>Metody zápočtu</i>	15
1.6.2. <i>Metody vynětí</i>	17
1.7. DAŇOVÁ KRIMINALITA	20
1.7.1. <i>Daňové ráje</i>	21
1.7.2. <i>Manipulace s převodní cenou</i>	22
1.7.3. <i>Manipulace s náklady</i>	22
2. SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	23
2.1. HISTORIE.....	24
2.2. MODELOVÁ SMLOUVA OECD	24
2.2.1. <i>Vývoj modelové smlouvy</i>	24
2.2.2. <i>Výhrady ČR k jednotlivým článkům modelové smlouvy OECD</i>	26
2.3. MODELOVÁ SMLOUVA OSN.....	26
2.3.1. <i>Vývoj modelové smlouvy</i>	27
2.4. ZÁŠADNÍ ROZDÍLY MEZI MODELOVOU SMLOUVOU OECD A OSN.....	28
2.5. MODELOVÁ SMLOUVA USA.....	30
2.6. MODELOVÁ SMLOUVA EVROPSKÉ UNIE	31
2.6.1. <i>Evropská unie a zamezení dvojího zdanění</i>	32
2.6.1.1. Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností	32
2.6.1.2. Směrnice o zdanění fúzí	33
2.6.1.3. Směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků	33
2.6.1.4. Směrnice o zdanění úrokových úspor z příjmů	34
2.6.1.5. Arbitrážní konvence	34
2.6.1.6. Směrnice proti vyhýbáním se daní	35
2.7. VÝZNAM MODELOVÝCH SMLUV	35
2.8. MULTILATERÁLNÍ DOHODY	36
2.9. ZÁKAZ DISKRIMINACE.....	37
2.10. ŘEŠENÍ SPORŮ	37
2.11. VÝMĚNA INFORMACÍ A SPOLUPRÁCE DAŇOVÝCH SPRÁV	37
3. KOMPARACE VYBRANÝCH SMLUV.....	40
3.1. ČESKÁ REPUBLIKA – HISTORIE A SOUČASNOST	40
3.2. VÝHRADY ČR	40
3.3. VYBRANÉ SMLOUVY	41
3.4. ZÁVĚRY KOMPARACE.....	55
ZÁVĚR.....	57
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	60
SEZNAM TABULEK A SEZNAM PŘÍLOH.....	63
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	64
PŘÍLOHY	65
ABSTRAKT	70
SUMMARY.....	71
KLÍČOVÁ SLOVA	72

Úvod

Mezinárodní zdanění je pojem, se kterým se čím dál častěji setkáváme především z důvodů stále většího propojení ekonomik způsobeného globalizací. V dnešním světě je typický mezinárodní pohyb zboží, služeb, kapitálu i osob. Právě proto je mezinárodní zdanění pro jejich pohyb důležitý. Pokud by nebylo zdanění mezi jednotlivými státy upraveno, vyskytovala by se daňová konkurence, kdy by se jednotlivé státy předháněly proto, aby se daný kapitál usadil na jejich území, a aby jim tak do státního rozpočtu přiteklo více peněz. Zde je však zapotřebí si uvědomit, že ač jsou často tyto pohyby daňově upravené, v určitých ohledech lze stále o daňové konkurenci hovořit. Za příklad stojí Spojené státy americké. Představují velkého hráče v oblasti obchodu, avšak i zde není situace optimální. Pro USA je typická daňová konkurence i uvnitř jednotlivých států federace, kdy existují státy, které mají vysoké zdanění, ale i ty, jež mají daně nulové.

Celosvětově je úprava zdanění mezi jednotlivými státy významná proto, aby bylo pro daný subjekt daňově výhodné v tom či onom státu začít podnikat. Jistě není pochyb, že si zvolí tu zemi, která pro něj bude znamenat daňovou optimalizaci. Pokud by se usadil ve státě, který mezinárodní zdanění upraveno nemá, hrozilo by mu, že by zaplatil daně dvakrát. V tomto případě se hovoří o dvojím zdanění. Odtud plyne i název celé této práce.

Aby k mezinárodnímu dvojímu zdanění nedocházelo, uzavírají jednotlivé státy mezi sebou smlouvy, které mají tuto problematiku řešit. Respektive se nejčastěji snaží pomocí těchto smluv zamezit nejen dvojímu zdanění či dvojímu nezdanění, ale také přilákat mezinárodní kapitál. Důvodem je zde i snaha o odstranění obchodních bariér a zamezení daňovým únikům, které se v souvislosti s touto problematikou často objevují.

Zde je potřeba rozlišovat mezi daňovými úniky, kterými se jednotlivé společnosti snaží zvýšit svou ziskovost na úkor práva, kdy se hovoří o nelegální činnosti, a obcházením zákona, kdy se společnosti snaží využívat nejrůznějších forem daňového zvýhodnění, nejčastěji osvobozením, které jim umožňují zákony daného státu.

Cílem diplomové práce je podat komplexní přehled o problematice uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího a poukázat na to, jaký vliv mohou mít jednotlivá ustanovení na přeshraniční působení ekonomických subjektů. Má hypotéza je

taková, že samotná ustanovení jednotlivých smluv mohou mít vliv na rozhodování subjektů, zda v dané zemi podnikat či nikoliv. V závěru práce bude tato hypotéza potvrzena či vyvrácena.

Samotná práce je rozdělena do tří kapitol. První rozpracovává problematiku základních daňových pojmů a jejich objasnění. Dále práce zpracovává podstatu a vznik dvojího zdanění, metody řešení dvojího zdanění a druhy dvojího zdanění. Opomenuta není ani daňová kriminalita.

Druhá kapitola se zaměřuje na nejvýznamnější smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jež jsou inspirací pro mnohé země při úpravě této problematiky. Konkrétně bude v práci zmíněna Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD, která upravuje dvojí zdanění mezi vyspělými státy světa. Tato kapitola také přibližuje Vzorovou smlouvu OSN, která se zaměřuje na zdanění mezi rozvojovými a vyspělými státy. V neposlední řadě bude nastíněna existence modelové smlouvy USA. Část této kapitoly je věnována i problematice dvojího zdanění z pohledu Evropské unie. Jsou zde také shrnuty jednotlivé směrnice, které se touto problematikou zabývají. Opomenuty nebudou ani aktuální otázky dvojího zdanění, kterými se Evropská unie v současné době zabývá.

Třetí kapitola zkoumá přístup České republiky k mezinárodnímu zdanění. Stěžejní část této kapitoly je věnována komparaci a analýze smluv o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela se třemi vybranými státy (Německo, USA, Slovensko), kdy jsou na konci této části práce shrnuty závěry provedené komparace.

Tato práce vychází z právního stavu ke dni 15.6.2016. Hlavním pramenem při tvorbě této diplomové práce byly především jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Konkrétně to byla Modelová smlouva OECD, Modelová smlouva OSN, dále pak bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Německem, Českou republikou a Spojenými státy americkými, a Českou republikou a Slovenskem. Dále pak byly hlavními zdroji ustanovení právních předpisů a relevantní knižní publikace. Zbylé informace pak vychází ze znalostí, které jsem získal během studia vedlejší specializace Daně v podnikání na Vysoké škole ekonomické, ze které jsem také složil státní závěrečnou zkoušku.

1. Dvojí zdanění obecně

„Daně jsou jedním z nejdůležitějších zdrojů financování veřejného sektoru. Základním principem daňového systému je zásada spravedlnosti, tzn. že daň postihuje všechny poplatníky, na které se vztahuje a kteří vykazují shodné skutečnosti rozhodné pro vyměření daně. Dani se proto podrobují všechny příjmy, které vznikají na území daného státu, a to bez ohledu na to komu příjmy plynou. Stát takto podrobuje zdanění nejen příjmy svých občanů, společností aj. fyzických a právnických osob, ale také příjmy cizích státních příslušníků a zahraničních firem, pokud na území státu pobírají příjmy, které podle právních předpisů daného státu podléhají zdanění.“¹

Pokud bude kladen důraz na právní stránku problematiky dvojího zdanění, lze hovořit o kolizi daňových předpisů mezi jednotlivými státy.²

Aby bylo možné zmapovat oblast dvojího zdanění a provést komparaci jednotlivých smluv uzavřených Českou republikou, je nutné vymezit jednotlivé pojmy související se zdaněním obecně a poukázat na jednotlivé problematické oblasti těchto smluv.

1.1. Pojmy související se zdaněním

Daň lze chápat jako určitou částku, která přechází ze soukromých rukou do veřejných rozpočtů.

Příjmy z daní představují více než 90 % veškerých příjmů státu, proto samotné daně jsou nejdůležitějším inkasem pro státní rozpočet.³

Pokud se podíváme do relevantních právních předpisů, zjistíme, že legální definice daně neexistuje. Listina základních práv a svobod České republiky⁴ ve svém čl. 11 odst. 5 uvádí, že lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Z toho lze zcela nepochybně dospět k závěru, že je daň povinná a stanovená zákonem. Jednotlivé daňové zákony pak užívají pojmu daně pouze jako legislativní zkratku. Učebnice finančního práva uvádí následující: *„Daně jsou z hlediska právního platební povinností, kterou stát stanoví*

¹ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 11 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

² BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. BECK, 2012. 280 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

³ HAMERNÍKOVÁ, B., MAAYTOVÁ, A. a kol. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 119 s. ISBN 978-80-7357-301-0.

⁴ Viz Listina základních práv a svobod České republiky (zákon č. 2/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

*zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.*⁵ Z tohoto hlediska se hovoří o neekvivalentní vlastnosti daně.

Vzhledem k tomu, že není předem jasně definováno určení daně, lze hovořit i o její neúčelovosti. Dále se o dani hovoří jako o nedobrovolné, vynutitelné, nenávratné a o obvykle opakované platbě.⁶

Aby bylo možné určit na koho a v jaké míře jednotlivé daně dopadají, neobejde se celá terminologie bez jejich základních konstrukčních prvků. Pro potřeby této práce je nezbytné definovat pojem daňový subjekt, předmět daně, základ daně a sazba daně.

Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.⁷ Z hlediska daňového subjektu se rozlišuje mezi termínem poplatník a plátcem daně. *„Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět (zejména příjem nebo majetek) je dani podroben. Plátce daně je daňový subjekt, který je pod svou majetkovou odpovědností povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům.*“⁸

Dalším důležitým termínem v oblasti daní je předmět daně, který udává, z čeho se bude daň vybírat. Z tohoto hlediska tedy lze rozlišovat mezi daněmi, které jsou odváděny z příjmů, z majetku, ze spotřeby apod.

Na předmět daně se váže i základ této daně. Základ daně bývá uváděn různě. Některé jsou uváděny hodnotově, například v hektolitrech, pro případ je možné uvést zdanění alkoholu, ale základem daně může být i vyjádření v korunách. Pro úplnost lze dodat, že dle základu daně se hovoří o daních specifických či hodnotových.⁹

Posledním důležitým konstrukčním prvkem daní je sazba daně. *„Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně stanoví základní částka daně.*“¹⁰

⁵ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. BECK, 2012. 154 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁶ Daňový portál pro všechny. Definice daně. Berne.cz [online]. 2016 [citace 2016-05-22], dostupné z: <<http://www.berne.cz/dane/danove-definice/>>.

⁷ Viz §20 odst. 1, daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

⁸ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2012. Praha: 1.VOX, 2012. 14 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

⁹ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. BECK, 2012. 155 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁰ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2012. Praha: 1.VOX, 2012. 22 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

Aby bylo možné pracovat se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, je zapotřebí také zmínit rozdíly mezi pojmy rezident a nerezident, jelikož je správné zařazení poplatníka velmi důležité pro výsledné stanovení, kterému státu daň zaplatí, případně který stát si tento příjem nárokovat nebude.

„Rezidenti mají plnou daňovou povinnost, což znamená, že v zemi svého rezidentství zdaňují své celosvětové příjmy. Naproti tomu nerezidenti mají v zemi, kde nejsou rezidenty, pouze omezenou daňovou povinnost ze zdrojů v této zemi.“¹¹

Jelikož se státy snaží zamezit zdanění daného subjektu v zemi rezidentství i nerezidentství, uzavírají vzájemně smlouvy o zamezení dvojího zdanění.¹²

„Pro správné zdanění osoby v té které zemi je tedy nejprve nutno správně určit rezidentství, přičemž postupujeme podle smluv o zamezení dvojího zdanění v kombinaci s národními daňovými zákony. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanovují rovněž postup pro případ konfliktu rezidentství neboli dvojího rezidentství v situaci, kdy dojde k tomu, že jistá osoba je rezidentem více států.“¹³

Obecně se tedy vychází z Modelové smlouvy OECD, která ve svém textu definuje pojem rezidentství. Tento pojem upravený článkem 4 této smlouvy zní následovně.

Rezidentem smluvního státu je každá osoba, která je podrobena zdanění ve smluvním státě z důvodu svého bydliště, stálého bytu, místa svého vedení nebo jiného srovnatelného.¹⁴

1.2. Prameny daňového práva v České republice

Zcela zásadní vliv na oblast zdanění mají jednotlivé právní prameny. Jak již bylo výše zmíněno, základní zásada zdanění vychází již z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod¹⁵, který stanoví, že daně a poplatky je možno ukládat pouze na základě zákona. Proto nebude překvapením, že základními právními předpisy budou zákony. Pro úplnost je nezbytné dodat, že důležitým předpisem je také Ústava České republiky (dále jen

¹¹ SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 29 s. ISBN 978-80-7357-677-6.

¹² SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 29 s. ISBN 978-80-7357-677-6.

¹³ SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 29 s. ISBN 978-80-7357-677-6.

¹⁴ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Oecd.org [online]. 2014 [citace 2016-06-14], dostupné z: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en>.

¹⁵ Viz Listina základních práv a svobod České republiky (zákon č. 2/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

ústava)¹⁶, která dává přednost určitým typům mezinárodních smluv před zákonem, ale o tom později.

Je všeobecně známo, že lze jednotlivé zákony, včetně těch, které upravují daně, rozdělit na procesně právní a hmotně právní. Základním a jediným procesním zákonem, který se jako takový zabývá oblastí daní je daňový řád (zák. č. 280/ 2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů). V oblasti hmotně právních předpisů nalezneme zákon o daních z příjmů (č. 586/ 1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), zákon o dani z nemovitých věcí (č. 338/ 1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí (č. 344/ 2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů), zákon o dani silniční (č. 16/ 1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů) , zákon o dani z přidané hodnoty (č. 235/ 2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů) či zákon o spotřebních daních (č. 353/ 2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

Pro úplnost lze dodat, že se nejedná o taxativní výčet. Existují i další předpisy, které se o tuto oblast zajímají, například zákon stabilizaci veřejných rozpočtů (č. 253/ 2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů), občanský soudní řád (č. 99/1963 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a mnohé další.

Je nezbytné zdůraznit, že zcela zásadním, jak již bylo zmíněno výše, pojmem pro dvojí zdanění je rezidentství. Vedle úpravy vzorových smluv existuje i zákonná úprava v ČR, přesněji v zákoně o daních z příjmů. Dle něj se jedná o osobu, která má na území ČR trvalé bydliště nebo se zde obvykle zdržuje (alespoň 183 dní v daném kalendářním roce).¹⁷ U právnické osoby se pak jedná o ty, jež mají na území ČR své reálné sídlo nebo místo vedení.¹⁸

1.3. Vznik dvojího zdanění

Jak již z úvodu práce vyplývá, daně je možné stanovit pouze zákonem. Avšak existuje i úprava mezinárodní. Dle ústavy mohou mít ratifikované mezinárodní smlouvy přednost před zákonem. Dvojí zdanění nastává tehdy, když je týž příjem nebo majetek zdaněn dvakrát.

„Je zřejmé, že dvojí zdanění jednoho příjmu na dvou různých místech tento příjem výrazně snižuje, a tím snižuje i zájem příjemce o podnikání za těchto podmínek vůbec. To

¹⁶ Ústava České republiky (zákon č. 1/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

¹⁷ §2 odst. 2 a 4, zákon o daních z příjmů (zák. č. 582/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

¹⁸ §17 odst. 3, zákon o daních z příjmů (zák. č. 582/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

*není konec konců ani zájem států, které mají jednak zájem, aby jejich podnikatelé podnikali, a tím dosahovali zisku v zahraničí, a jednak aby zahraniční investoři svými inovacemi přispívali k ekonomickému rozvoji těchto států. Proto se snaží dvojímu zdanění zabránit.*¹⁹

1.4. Druhy dvojího zdanění

Pokud bude pozornost zaměřena na druhy dvojího zdanění, lze je členit ze dvou hledisek. Konkrétně podle území, a to na vnitrostátní a mezinárodní. Nebo lze hovořit o dvojím zdanění právním či ekonomickém.

První členění není potřeba blíže popisovat, jelikož vše potřebné vyplývá z názvu. V prvním případě se bude se jednat o zdanění uvnitř daného státu. Zde poslouží jako příklad zdanění zisku, kdy dochází nejprve ke zdanění na úrovni korporace a poté zdanění jednotlivých akcionářů. U mezinárodního pojetí dvojího zdanění se vychází z konceptu, kdy je daný subjekt rezidentem jednoho státu a současně vykonává svou ekonomickou aktivitu na území státu jiného. V tomto případě jsou pak uzavírány smlouvy právě proto, aby toto dvojí zdanění mezi sebou státy upravily.

Pro potřeby práce je klíčové druhé třídění, jelikož je zde potřeba rozlišovat mezi právní úpravou a jednotlivými ekonomickými dopady a vzájemně je od sebe odlišovat. Co se týče tohoto členění, je zapotřebí uvést následující. *„Právní dvojí zdanění (podle definice OECD) je charakterizováno jako vymáhání srovnatelných daní od jednoho daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období ve dvou nebo více daňových jurisdikcích. K právnímu dvojímu zdanění tedy dochází tam, kde dva státy zdaňují u téhož daňového subjektu stejný zisk, případně příjem (v některých případech podléhá zdanění již samotný příjem bez ohledu na to, zda je činnost zisková nebo ztrátová).“*²⁰ Jde tedy o situaci, kdy je konkrétní subjekt rezidentem jednoho státu, a zároveň vykonává ekonomickou aktivitu na území jiného státu. *„Právní dvojí zdanění vznikne tehdy, když první stát (stát, který ho považuje za svého rezidenta) neumožní uznat daně zaplacené v zahraničí jako zápočet oproti daním, které vymáhá sám nebo nevyloučí*

¹⁹ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 13-14 s. ISBN 80-85603-58-6.

²⁰ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 13 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

ze zdanění příjmy, které již byly zdaněny v zahraničí.“²¹ Tento problém bývá nejčastěji předmětem smluv o zamezení dvojího zdanění.

„Ekonomické dvojí zdanění vzniká tehdy, když různé státy uvalují daň na různé poplatníky, ale na základě stejného předmětu zdanění. K ekonomickému dvojímu zdanění tedy dochází v případě, kdy daňové úřady různých států zdaňují stejný zisk, případně příjem, ale zdaňují ho v rukou různých daňových subjektů. Příkladem ekonomického dvojího zdanění může být rozdílné posouzení platby za licenci mezi dvěma podniky nadnárodní společnosti v případě, že daňová jurisdikce, která zdaňuje příjemce této platby, ji považuje za zdanitelný licenční poplatek, zatímco jurisdikce platícího podniku na ni pohlíží jako na platbu kapitálovou, tzn. bez možnosti uplatnit ji jako daňový náklad.“²²

1.5. Způsoby řešení dvojího zdanění

Jak již bylo zmíněno, jednotlivé státy se snaží podporovat své podnikatele, a lákají nové investory, proto se snaží problematiku dvojího zdanění řešit. K tomu nejčastěji využívá následujících způsobů:

1. Jednostranná opatření

O jednostranná opatření se jedná tehdy, kdy dojde ke zdanění příjmu rezidenta v zahraničí, kdy daný stát toto zahraniční zdanění nějakým způsobem zohlední. K tomu může dojít například vynětím ze zdanění, zápočtem zahraniční daně a podobně (metody zamezení dvojího zdanění se zabývá samostatná subkapitola této diplomové práce). *V tomto případě jde o jednostranné opatření na straně státu rezidenta. Jednostranné opatření může provést i stát zdroje příjmu tím, že se vzdá zdanění příjmu plynoucího rezidentovi jiného státu.“²³*

Zde je potřeba dodat, že tento způsob nebývá pro stát, který opatření zavedl, výhodné, neboť ze tak vzdává části příjmů, které by za běžné situace plynuly do veřejného rozpočtu. U tohoto typu opatření je podstatné zdůraznit, že takové opatření vychází z vlastní iniciativy daného státu.

²¹ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 13 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

²² RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 13-14 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

²³ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 14 s. ISBN 80-85603-58-6.

2. Daňové smlouvy

Druhým způsobem je úprava na základě daňových smluv, ve kterých si jednotlivé smluvní státy stanoví kritéria, podle kterých se právo vybrat daň vyhradí pouze jednomu státu případně si tuto daň mezi sebe, dle předpisu dané smlouvy, rozdělí.²⁴

„Smlouvy vycházejí z daňových zákonů jednotlivých smluvních států a modifikují je ve vztahu k subjektům druhého smluvního státu. Smlouvy zásadně nestanovují daňovým subjektům žádné nové povinnosti, které by již nebyly v daňových zákonech obsaženy.“²⁵

„Obsahem smluv je soubor kritérií, které umožňují jednoznačně stanovit stát který má právo zdanit jmenovitě určené druhy příjmu. Druhý stát má potom v souladu se smlouvou povinnost provést opatření k zamezení dvojího zdanění.“²⁶

Kromě snahy o zamezení dvojího zdanění je zapotřebí zmínit i to, že se tyto smlouvy snaží zamezit i jevu opačnému, tedy dvojímu nezdanění.

1.6. Metody zamezení dvojího zdanění

Aby bylo možné problém dvojího zdanění řešit, existuje několik metod, které vedou právě v zamezení tohoto dvojího zdanění. Tyto metody bývají zapracovány v rámci jednotlivých státních jurisdikcí nebo je státy vkládají jako součást bilaterálních či multilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Je známo, že mezi metody zamezení dvojího zdanění patří zápočet daně zaplacené v zahraničí (možno uplatnit zápočet úplný nebo prostý), metoda vynětí (hovoříme o vynětí prostém, vynětí s výhradou progrese nebo vynětí jako poslední vrstva) nebo daň zaplacená v zahraničí uplatní jako náklad. Pro účely této diplomové práce bude pozornost věnována především metodě zápočtu a metodě s výhradou progrese, jelikož bývají ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění nejčastěji uplatňovány.

„Metody vyloučení dvojího zdanění a jejich formy a kombinace je třeba dobře znát, neboť jejich správná aplikace může na jedné straně na daních značně finanční

²⁴ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 14-15 s. ISBN 80-85603-58-6.

²⁵ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 14-15 s. ISBN 80-85603-58-6.

²⁶ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 14-15 s. ISBN 80-85603-58-6.

prostředky ušetřit, ale na druhé straně může jejich neznalost daňové poplatníky řádně vytrestat.“²⁷

Pro úplnost lze dodat následující. „*Ve většině mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána, se objevují dvě metody (metoda prostého zápočtu a metod vynětí s progresí), v některých případech, jako např. se Slovenskem nebo USA, pouze jedna (zápočet prostý).*“²⁸

Pro lepší vysvětlení a pochopení problematiky těchto metod bude uveden příklad daňových pásem, ze kterých se bude vycházet při výpočtu příkladů v následujících pododdílech:

Tabulka č. 1: Daňová pásma pro řešení příkladů metod zamezení dvojího zdanění²⁹

Základ daně v Kč	Daň	Ze základu přesahujícího
0 až 121 200	12 %	-
121 200 až 218 400	14 544 + 19 %	121 200
218 400 až 331 200	30 012 + 25 %	218 400
331 200 a více	61 212 + 32 %	331 200

1.6.1. Metody zápočtu

Jak již z názvu vyplývá, je metoda zápočtu typická tím, že se do daňového základu zahrnují příjmy z tuzemska i zahraničí. Tím se stanoví základ daně, ze kterého se poté vypočte daňová povinnost. Z ní se následně odečte daň zaplacená v zahraničí.³⁰

Tato metoda má dvě varianty. Od sebe se pak liší ve způsobu zápočtu daně zaplacené v zahraničí. První z nich je metoda zápočtu, která bývá pro poplatníka velmi málo administrativně náročná. Zde lze dospět k tomu, že se od celkové daně v tuzemsku

²⁷ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 56-57 s. ISBN 80-85603-58-6.

²⁸ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 56 s. ISBN 80-85603-58-6.

²⁹ Převzato z BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. BECK, 2012. 161 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

³⁰ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. BECK, 2012. 281 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

odečte celá částka daně, která byla zaplacená v zahraničí bez ohledu na výši sazby této daně v zahraničí.³¹ Pro pochopení si výše popsané lze uvést na příkladě:

1. Příklad zápočtu úplného:

Mějme daňového rezidenta ČR, který dosáhl ve zdaňovacím období kromě příjmů ze svých ekonomických aktivit a kapitálového majetku v ČR, u nichž byl souhrn daňových základů 200 000 Kč, příjem ze zaměstnání v zahraničí v celkové výši 500 000 Kč (z toho daň zaplacená v cizině 100 000 Kč). Předpokládá se, že nebylo možné využít odpočet nákladů a odčitatelných položek od základu daně.

Dílčí daňové základy celkem:	700 000 Kč
Daň ³²	239 200 Kč
Daň zaplacená v zahraničí	100 000 Kč
Daňová povinnost v ČR	139 200 Kč
Celkově zaplacená daň (ČR+zahraníčí)	239 200 Kč

V České republice zaplatí český rezident na dani 139 200 Kč. Celková daňová povinnost bude 239 200 Kč (139 200 Kč v ČR a 100 000 Kč daň zaplacená v zahraničí). Pro úplnost lze uvést, že je zde pro stát problematický případ, kdy by tento rezident zaplatil v zahraničí na daních částku 239 200 Kč, znamenalo by to pro Českou republiku, že by ji na dani nebylo odvedeno nic. Nejspíše právě proto se tato metoda v praxi toliko neuzívá.

„Aby stát příjemce nedoplácel na vyšší úroveň zdanění příjmů ve státě zdroje, užívá se obvykle další varianty metody zápočtu, a to zápočet prostý. Při této variantě vychází z předpokladu, že daň zaplacená v zahraničí v souladu se zahraničními daňovými předpisy a případně modifikovaná mezinárodní daňovou smlouvou se započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše daně, která by připadala poměrně na zahraniční příjem v tuzemsku.“³³

³¹ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 61 s. ISBN 80-85603-58-6.

³² K tomuto výsledku dojdeme jako 61 212 Kč + 32 % z částky nad 331 200 Kč.

³³ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 62 s. ISBN 80-85603-58-6.

Následující příklad vychází ze stejného zadání jako příklad metody zápočtu úplného:

2. Příklad zápočtu prostého:

Dílčí daňové základy celkem:	700 000 Kč
Daň ³⁴	239 200 Kč
Podíl příjmů ze zahraničí na celkovém základu daně	71,4 %
Maximální možná výše zápočtu daně ³⁵	170 789 Kč
Daň k zápočtu	100 000 Kč
Daňová povinnost v ČR	139 200 Kč
Celkově zaplacená daň (ČR+zahraníčí)	239 200 Kč

Daň zaplacená v ČR tedy bude 139 200 Kč. Celková daňová povinnost českého rezidenta vůči oběma státům pak bude 239 200 Kč.

1.6.2. Metody vynětí

Podstatou metody vynětí je, že se příjem rezidenta, který dosáhl v zahraničí nezahrne do daňového základu, odtud také název vynětí. Rozlišuje se vynětí úplně a vynětí s výhradou progrese.³⁶ Obě tyto formy jsou vysvětleny na následujících příkladech:

1. Příklad vynětí:

Stejně jako v příkladě metody zápočtu, bude daňový rezident ČR, který dosáhl ve zdaňovacím období kromě příjmů ze svých ekonomických aktivit a kapitálového majetku v ČR, u nichž byl souhrn daňových základů 200 000 Kč, příjem ze zaměstnání v zahraničí v celkové výši 500 000 Kč (z toho daň zaplacená v cizině 100 000 Kč). Bude se předpokládat, že nebylo možné využít odpočet nákladů a odčitatelných položek od základu daně.

³⁴ K tomuto výsledku dojdeme jako $61\,212 \text{ Kč} + 32\% \text{ z částky nad } 331\,200 \text{ Kč}$.

³⁵ K tomuto výsledku dojdeme jako $239\,200 \text{ Kč} * 0,714$.

³⁶ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. BECK, 2012. 281 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

Výpočet daňové povinnosti bude následující:

Dílčí daňové základy celkem	700 000 Kč
Základ daně po vynětí	200 000 Kč
Daňová povinnost ³⁷	29 516 Kč

Celková daň zaplacená v České republice bude 29 516 Kč. Pokud se sečte daň zaplacenou v ČR a v zahraničí, zaplatí na daních tento český rezident celkem 129 516 Kč.

Zde se musí zdůraznit, že se tato nejjednodušší forma v praxi často nepoužívá. Uplatňována bývá složitější forma, kdy hovoříme o vynětí s výhradou progresse. To při aplikaci znamená, že se ve státu příjemce do základu nezahrne vyjmutý příjem, ale pro výpočet daně se užije sazba z daňového pásma odpovídajícímu souhrnu všech příjmů, tedy nejen těch tuzemských, ale i zahraničních.³⁸

Tato forma má své dvě varianty, které se liší způsobem propočtu daňového zatížení. Častější a příznivější je tzv. zprůměrnování. „*Tato metoda spočívá v tom, že se vypočítá průměrné daňové zatížení připadající na souhrn všech dosažených příjmů a takto zjištěné procento daně se použije na výpočet daně z domácích příjmů.*“³⁹

³⁷ Konkrétně 14 544 Kč + 19 % z částky nad 121 200 Kč.

³⁸ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 58 s. ISBN 80-85603-58-6.

³⁹ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 58 s. ISBN 80-85603-58-6.

2. Příklad vynětí zprůměrováním:

Vychází se ze stejného zadání jako v prvním příkladě. Výpočet daňové povinnosti bude následující:

Dílčí daňové základy celkem:	700 000 Kč
Daň ⁴⁰	239 200 Kč
Průměrné daňové zatížení ⁴¹	34,2 %
Daňová povinnost v ČR ⁴²	68 400 Kč
Daň zaplacená v zahraničí	100 000 Kč
Celkově zaplacená daň (ČR+zahraníčí)	168 400 Kč

V tomto případě český rezident na daních zaplatí celkem 168 400 Kč (pokud sečteme daňovou povinnost v ČR a daň zaplacenou v zahraničí).

„Druhou variantou metody vynětí s výhradou progrese je tzv. vrchní dílek, při které je příjem dosažený v tuzemsku jako by zařazen nad příjmy dosažené v zahraničí.“⁴³

3. Příklad vynětí tzv. svrchní dílek:

Opět se vychází ze zadání prvního příkladu. Výpočet pak bude:

Dílčí daňové základy celkem:	700 000 Kč
Daňová povinnost v ČR ⁴⁴	64 000 Kč
Daňová povinnost celkem	164 000 Kč

⁴⁰ K tomuto výsledku dojdeme jako $61\,212\text{ Kč} + 32\% \text{ z částky nad } 331\,200\text{ Kč}$.

⁴¹ Vycházíme z výpočtu $(239\,200:700\,000)*100$.

⁴² K tomuto výsledku dojdeme jako $200\,000\text{ Kč} * 0,342$.

⁴³ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 59 s. ISBN 80-85603-58-6.

⁴⁴ Příjem v ČR (200 000 Kč) je celý v daňovém intervalu 331 200 Kč a více, proto se použije sazba daně 32 %.

Rezident zaplatí v ČR daň ve výši 64 000 Kč a v zahraničí částku 100 000 Kč. Celková daňová povinnost tohoto rezidenta je 164 000 Kč.

1.7. Daňová kriminalita

Jak již bylo zmíněno, státy se snaží zamezit nejen dvojímu zdanění, ale také problému dvojího nezdanění. Dvojí nezdanění lze také nazvat daňovým únikem, kdy daňový subjekt nezaplatí daň ani v jednom státě. Kromě daňových úniků existují i snahy vyhnout se dani.

„Daňový únik (tax evasion) v úzkém slova smyslu je většinou chápán jako porušení zákona, na rozdíl od vyhýbání se daňové povinnosti (tax avoidance), které je definováno jako šikovné využití možnosti, jež zákon nabízí.“⁴⁵

Vyhýbání se daňové povinnosti bývá často označováno jako obcházení zákona, což je legální. Pokud osoba využije mezery zákona a takto se daňové povinnosti vyhne, nepovažuje se to za nezákonné, na rozdíl od případu daňového úniku, kdy osoba zákon úmyslně nedodržuje, resp. porušuje.

„Daňový únik je celosvětovým společenským jevem. Znají jej všechny země, ať už vyspělé nebo rozvojové. Z právního hlediska nejsou daňové delikty posuzovány stejně přísně. Ne každá legislativa je uznává jako trestný čin, i když přiznává jejich existenci jako nežádoucí společenský jev.“⁴⁶

O daňovém úniku se hovoří tehdy, když dochází k neplacení daně, což je v rozporu se zákonem. Dochází při něm k falšování účetnictví, nepřiznání příjmů či jiné postupy, které jsou v rozporu se zákony a její těžší formy bývají trestány i vězením.⁴⁷

Jednou z možností, jak se vyhnout daním, je umístění svého sídla v oblasti daňových rájů, často označovaných jako offshares. Ti, kteří takto neučiní, používají nejčastěji úniků pomocí manipulací s převodní cenou nebo manipulací s náklady.

⁴⁵ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 14 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

⁴⁶ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 15 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

⁴⁷ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 15 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

1.7.1. Daňové ráje

Není pochyb o tom, že mezi jednotlivými státy existují v oblasti daní velké rozdíly. Samotné daňové ráje jsou často vnímány jako ideální místa pro usídlení korporací k podnikání.

„Existuje více definic daňového ráje a různé mezinárodní instituce pravidelně zveřejňují seznamy zemí, které považují za daňové ráje. Kritéria se mírně liší. Např. metodika OECD považuje za daňové ráje země, které splňují následující tři hlavní kritéria:

- *nulové nebo minimální sazby daní,*
- *ochrana osobních finančních informací,*
- *nedostatek transparentnosti.*

Samotná OECD uvádí, že této definici odpovídá zhruba 38 zemí světa, které pak dále třídí dle kritérií do tří skupin. Mezi těmito daňovými ráji lze nalézt i některé země z Evropy. Konkrétně se jedná o Lichtenštejnsko, Monako a Andorru. Jak již bylo zmíněno, korporace mají zájem na těchto územích usídlit své firmy, proto není překvapením, že se zde snaží usadit i nejbohatší lidé světa, aby se tak vyhnuli placením daní v státech jejich původu. Jelikož vládne současné době internet, jehož pomocí je snadná dohledatelnost informací, nebude překvapením ani to, že tento informační boom pomáhá firmám i lidem snadněji alokovat pro ně výhodnější sídla či místa pobytu, která budou odpovídat pro ně výhodnější daňové redistribuci.⁴⁸

Na tomto místě je nutné podotknout, že samotná Česká republika už smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Lucemburskem uzavřela. Z toho lze také vyvodit postupný úbytek daňových rájů. Otázkou zůstává v jaké míře budou tyto smlouvy offsherovaly státy dodržovány.

Pro daňové ráje je tedy charakteristické nízké nebo žádné daňové zatížení, dobré bankovní služby, ochrana bankovního tajemství, politická stabilita, liberální zákony, záruky proti vyvlastnění, profesionální právní služby, snadné zakládání společností, snadná dostupnost, výhodné geografické umístění a příznivé klima. Právě z těchto důvodů daňové ráje lákají velké množství daňových subjektů, kteří takto chtějí na daních „ušetřit“.⁴⁹

⁴⁸ GOLA, P. Daňové ráje jsou i v Evropě. Daně a právo v praxi 2010/3 [online]. 2010 [citace 2015-05-06], dostupné z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9154v11973-danove-raje-jsou-i-v-evrope>>.

⁴⁹ DVOŘÁČEK, J., TYLL, L. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. Praha: C. H. BECK, 2010. 92 s. ISBN 978-80-7400-010-2.

1.7.2. Manipulace s převodní cenou

Tzv. transfer pricing (manipulace s převodní cenou) je klasická v oblasti mezinárodního zdanění. Tato problematika se objevuje především v oblasti nadnárodních korporací, v nichž vystupuje jedna velká matka a pod ní další firmy. Podnik, který sídlí ve více státech může upravit ceny zboží vyrobeného v jedné zemi a prodat jej v jiné zemi tak, aby se co možná nejvyšší částka zisku zůstala zdaněna v tom státě, který tento zisk zdaní nižší částkou.⁵⁰

„Konkrétně se daňový únik provádí navýšením pořizovací ceny nebo snížením prodejní ceny. Navýšení pořizovací ceny se používá při dovozu, snížení prodejní ceny při vývozu. V praxi to může fungovat např. tak, že česká společnost dodá určité zboží za nízkou cenu švýcarské společnosti, která je bez dalšího zpracování prodá dále jiné české společnosti, ale za několikanásobnou cenu. Pokud všechny tři společnosti patří do stejného koncernu, je výsledkem této operace čistý daňový zisk.“⁵¹

1.7.3. Manipulace s náklady

Dalším problémem v oblasti daní jsou manipulace s náklady. Nejčastěji dochází k manipulaci s náklady na služby, které jsou poskytovány do zahraničí. V praxi pak dochází k tomu, že jsou fakturovány služby, které reálně zprostředkovány nebyly či dochází ke zvýšení těchto nákladů, ač byly tyto služby poskytnuty za mnohem nižší ceny. Tím pak dochází ke snížení zisku, tedy snížení výsledné daňové povinnosti. Je známo, že existují i firmy, které se výrobou těchto fiktivních faktur zabývají. Konkrétně připravují dokumenty pro jednotlivé firmy, na základě nichž firma sníží svůj zisk a tím pádem sníží i odvod daně, se kterým souvisí snížená ekonomická činnost dané firmy.⁵²

⁵⁰ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 16-17 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

⁵¹ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 17 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

⁵² RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 17 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Právní základ smluv o zamezení dvojího zdanění je v čl. 10 Ústavy⁵³, který uvozuje, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas, a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

Z toho vyplývá přednost mezinárodní smlouvy před zákonem, tedy jakási nadřazenost této smlouvy. Je nepochybné, že i v případě uzavření smluv o zamezení dvojího zdanění, bude mít tato smlouva přednost před zákonem.

Navíc je možné nalézt vázanost České republiky jednotlivými mezinárodními smlouvami. Ta vyplývá z Vídeňské úmluvy o smluvním právu⁵⁴. Tato úmluva říká, že každá smlouva, jež je platná, stát zavazuje, a ten má povinnost plnit takovou smlouvu v dobré víře. Vídeňská úmluva dále stanoví, že se strana nemůže dovolávat ustanovení svých vnitrostátních předpisů, jež by byly důvodem pro neplnění uzavřené mezinárodní smlouvy.⁵⁵

Dále je v Ústavě článek 63⁵⁶, který dává prezidentu republiky pravomoc sjednávat mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Z tohoto důvodu se o takto sjednaných smlouvách hovoří jako o smlouvách tzv. prezidentských. Dále je prezidentu republiky umožněno tuto pravomoc převést na vládu, případně se souhlasem vlády na jednotlivé ministry⁵⁷. Nejčastěji je tato pravomoc přenášena na ministra financí. Avšak je k ratifikaci zapotřebí (dle článku 49 Ústavy) předchozí souhlas Parlamentu České republiky. Dále z článku 87 odst. 2 Ústavy vyplývá, v případě kvalifikovaného návrh, pravomoc přezkumu souladu takové smlouvy s ústavním pořádkem ze strany Ústavního soudu ČR.⁵⁸

Z článku 95 odst. 1 Ústavy také vyplývá vázanost soudce mezinárodní smlouvou při svém rozhodování.

⁵³ Viz Listina základních práv a svobod České republiky (zákon č. 2/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

⁵⁴ Vyhláška ministerstva zahraničních věcí o Vídeňské úmluvě o smluvním právu (15/1998 Sb., v aktualizovaném znění). Portal.gov.cz [online]. 1998 [citace 2016-05-27], dostupné z: <<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&nr=15~2F1988&rpp=15#seznam>>.

⁵⁵ Vyhláška ministerstva zahraničních věcí o Vídeňské úmluvě o smluvním právu (15/1998 Sb., v aktualizovaném znění). Portal.gov.cz [online]. 1998 [citace 2016-05-27], dostupné z: <<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&nr=15~2F1988&rpp=15#seznam>>.

⁵⁶ Viz Listina základních práv a svobod České republiky (zákon č. 2/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

⁵⁷ Článek 63 odst. 1 písm. b Ústavy České republiky (zákon č. 1/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

⁵⁸ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. BECK, 2012. 283 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

2.1. *Historie*

*„Smlouvy o zamezení dvojího zdanění existují již velmi dlouho. Za předchůdce těchto smluv lze považovat smlouvu uzavřenou mezi Rakouskem a Uherskem. V Rakousko- Uherské monarchii a dále smlouvy, jež mezi sebou uzavíraly kantony Švýcarské konfederace. Cílem těchto dvou výše uvedených smluv bylo upravit zdaňování ve státech federálního charakteru – tzn., že tyto smlouvy řešily pouze otázky domácího zdanění. První skutečnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění lze považovat smlouvu uzavřenou mezi Rakouskem a Pruskem v roce 1899. Další smlouva o zamezení dvojího zdanění byla v roce 1909 uzavřena mezi Rakouskem a Maďarskem.“*⁵⁹

O boomu smluv o zamezení dvojího zdanění lze hovořit v období po první světové válce, kdy docházelo zejména ze strany Německa k uzavírání těchto smluv se svými sousedy.⁶⁰

Je známo, že za nejdůležitější smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou považovány ty, které byly vytvořeny za spolupráce OECD a OSN. Nejspíše i proto jsou často označovány za smlouvy modelové.

V této souvislosti musí být poznamenáno, že jsou obě tyto modelové smlouvy Českou republikou používány při sjednávání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.⁶¹

2.2. *Modelová smlouva OECD*

Jak již bylo uvedeno, modelová smlouva OECD slouží pro zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy světa. V příloze č. 2 této práce je možné nalézt strukturu této smlouvy.

2.2.1. *Vývoj modelové smlouvy*

Je nepochybné, že zcela zásadní vliv na nutnost vytvoření účinného nástroje v oblasti mezinárodního dvojího zdanění měl růst ekonomické spolupráce a mezinárodní

⁵⁹ NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 142 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

⁶⁰ NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 142 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

⁶¹ VYŠKOVSKÁ, M. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 25 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

obchod v poválečných letech. V této době však již měly některé členské státy uzavřeny své vlastní mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které ne vždy vycházely z modelové smlouvy OSN. Problém tudíž představovala existence různých modelů smluv o zamezení dvojího zdanění, které jednak komplikovaly řešení mezinárodních daňových situací, a navíc také nebyly takové smlouvy akceptovány všemi státy. Tato situace tudíž potřebovala jednotný model, který by obsahoval jednotné principy, definice, pravidla a metody zdaňování. S prvním takovým modelem se setkáváme v roce 1955, který vypracovala OEEC. O rok později pak fiskální komise započala tvorbu jednotného modelu. Cílem bylo sjednotit úpravu smluv o zamezení dvojího zdanění napříč členskými státy OECD. Tato komise vypracovala Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. V roce 1963 rada OECD přijala doporučení, na jehož základě došlo k revizi všech dříve uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění mezi členskými státy OECD.⁶²

Na základě zkušeností získaných při procesu revidování dosud uzavřených smluv, a především v reakci na vývoj přeshraničního obchodování, byl návrh prvního jednotného modelu doplněn a v roce 1977 byl přijat nový jednotný model. Jednotné modelové smlouvy OECD byly postupně revidovány na základě připomínek zúčastněných stran. Postupně došlo k vypracování nových modelů, a to v roce 1977, 1992 a nakonec v roce 1997. „V roce 1997 byl přijat další jednotný model, který zohledňoval i připomínky nečlenských zemí OECD.“⁶³

Vliv této smlouvy v mezinárodních daňových vztazích od jejího vzniku neustále roste. Je to způsobené také tím, že umožňuje zemím s odlišnými daňovými systémy aplikovat harmonizovaná pravidla. Ideu stále větší důležitosti této smlouvy podporuje i to, že většina států své mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění revidovaly právě dle předlohy této modelové smlouvy, ale také že tuto smlouvu stále častěji uplatňují i státy, jež nejsou členy OECD. Dnes existují smlouvy, které jsou uzavřeny na základě této předlohy i přesto, že smluvní státy nejsou členy OECD. Na důležitosti také přidává

⁶² NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 134 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

⁶³ NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 135 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

to, že ačkoliv je smlouva OSN starší, byla její revize provedena právě na základě modelové smlouvy OECD.⁶⁴

2.2.2. Výhrady ČR k jednotlivým článkům modelové smlouvy OECD⁶⁵

Před vstupem České republiky do OECD byly jisté výhrady ze strany ČR k této modelové smlouvě. Konkrétně se jednalo o výhrady ke článku číslo 5 (Stálá provozovna), článku číslo 9 (Sdružené podniky), článku číslo 12 (Licenční poplatky) a ke článku číslo 14 (Vypuštění).

Z toho je patrné, že těmito výhradami jednotlivé státy, které k této smlouvě přistupují, dávají svým budoucím smluvním partnerům najevo, jaké mají prioritní zájmy a postoj k některým otázkám. Velký význam má k otázkám těchto smluv také komentář OECD k jednotlivým článkům.

Jednoznačná shoda je v tom, že je tento komentář při výkladu smluv důležitý, neboť reflektuje právní a mezinárodní prostředí v době přijetí této modelové smlouvy, avšak nemůže být závazný, jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud ČR v rozsudku č.j. 2Afs 108/2004-106.

Jednotlivé výhrady, které jsou považovány za nejdůležitější vzhledem k uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění jsou podrobněji rozebrány v kapitole číslo tři.

Tato subkapitola má za cíl pouze dotvořit komplexní představu o smlouvách o zamezení dvojího zdanění obecně.

2.3. Modelová smlouva OSN

Pro připomenutí je důležité na tomto místě uvést, že se modelová smlouva OSN oproti modelové smlouvě OECD vztahuje na problematiku dvojího zdanění mezi vyspělými a rozvojovými státy světa. Strukturu modelové smlouvy OSN je možné nalézt v příloze č. 3 této diplomové práce.

⁶⁴ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 135 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

⁶⁵ VYŠKOVSKÁ, M. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 26-30 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

2.3.1. Vývoj modelové smlouvy

Již v roce 1921 můžeme hovořit o první snaze o vytvoření modelové smlouvy OSN (tehdejší Ligy národů). V tomto roce byla ustanovena skupina 4 států, které měly vypracovat studii o aspektech mezinárodního dvojího zdanění. Výsledkem byly návrhy bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, které se zabývaly speciálními případy přímého zdanění v oblasti příjmů a majetku, speciálními případy daně dědické, administrativní pomoci v oblasti zdaňování a pomoci v oblasti výběru daní. V roce 1928 se pak konalo všeobecné shromáždění vládních expertů, kde byly mezi členskými i neelejskými státy projednávány tyto jednotlivé návrhy bilaterálních smluv. Na základě těchto jednání byla ustanovena fiskální komise, která měla za úkol vytvořit jednotná pravidla pro zdaňování přeshraničních aktivit. Roku 1933 byla navržena Smlouva o alokaci příjmů z podnikání mezi státy. První smlouva byla přijata v roce 1940. Jednalo se o tzv. mexický model, který se zabýval oblastí zamezené dvojího zdanění příjmů a vzájemnou administrativní spoluprací při vyměřování a výběru přímých daní. Nebude překvapením, že docházelo i k revizím těchto smluv. Revidována byla především oblast zdaňování úroků, dividend, licenčních poplatků a důchodů (rok 1946; tzv. londýnský model). Od roku 1954 lze hovořit o tom, že se veškeré snahy v této oblasti přesunuly především do OEEC (dnešní OECD). Revize probíhají dodnes a lze říci, že budou probíhat i v budoucnu.⁶⁶

Nový zájem o mezinárodní úpravu zdanění byl v polovině 60. let také na poli OSN. Jak již z výše uvedeného vyplývá, jedná se o smlouvu mezi rozvojovými zeměmi, proto nebude překvapením, že v této době se snažilo tato organizace podpořit tok zahraničních investic do těchto rozvojových států. Tato snaha se projevila především v letech 1968-1977, kdy došlo k řadě vyjednávání, která poté vyústila k přijetí modelové smlouvy OSN. K tomu došlo v Ženevě v roce 1979. Tato smlouva odráží výsledky těchto vyjednávání. V roce 1980 pak došlo k publikaci této smlouvy. Od té doby je známá jako Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi.⁶⁷

⁶⁶ NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 138-139 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

⁶⁷ NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 139 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

Je zcela nepochybné, že v posledních dvou dekadách let, kdy dochází ke změně ekonomických podmínek při obchodování, je stále větší a častější snaha států jednotlivé smlouvy aktualizovat a upravovat měnícím se podmínkám.

2.4. Zásadní rozdíly mezi modelovou smlouvou OECD a OSN⁶⁸⁶⁹

Aby bylo možné vyvodit zásadní rozdíly mezi modelovou smlouvou OECD a modelovou smlouvou OSN, je potřebné na tomto místě zopakovat, že model OECD vychází z předpokladu, že se dle něj bude postupovat při uzavírání smluv mezi vyspělými státy. Naproti tomu model OSN má napomoci při uzavírání smluv mezi vyspělými a rozvojovými státy.

Při bližším zkoumání obou těchto modelových smluv, je patrné, že se v některých svých ustanoveních liší. To je zcela jasně způsobeno tím, že každá z těchto smluv má jiný cíl. Význam modelové smlouvy OSN lze nepochybně spatřovat v tom, že má napomoci k rozvoji chudších rozvojových zemích.

Konkrétně jsou rozdílná ustanovení týkající se stálé provozovny, zisků podniku, dividend, úroků, licenčních poplatků, zisků ze zcizení majetku a také v článku týkajícím se ostatních příjmů. Zde lze doplnit, že je z těchto rozdílů patrná důležitost ustanovení těchto článků. Což mj. podepírá hypotézu, která byla stanovena v úvodu této práce, a to tu, že ustanovení jednotlivých článků jsou pro daňové subjekty při jejich rozhodování zcela zásadní, což bude znatelněji podloženo v kapitole číslo čtyři.

Článek 5 obou těchto smluv se věnuje definici stálé provozovny. První zásadní rozdíl je možné nalézt v odstavci 3 tohoto článku, kdy se v modelové smlouvě OECD hovoří o trvání stálé provozovny v minimální délce 12 měsíců, zatímco v modelu OSN pouze o trvání v minimální délce 6 měsíců. Z tohoto širšího pojetí lze usoudit, že snahou OSN zde byla především podpora rozvojových zemí, tedy aby jejich území nezneužívaly vyspělé státy proto, aby zde mohly své provozovny výhodněji zdanit.

Dále se uvádí, že modelová smlouva OSN považuje za stálou provozovnu také pojišťovací společnosti vybírající pojistné ve druhém smluvním státě či zařízení

⁶⁸ OSN. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Un.org [online]. 2011 [citace 2016-06-14], dostupné z: < www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>.

⁶⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Oecd.org [online]. 2014 [citace 2016-06-14], dostupné z: < http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en>.

nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží nebo obchodování.⁷⁰ I to lze komentovat snahou OSN o příliv peněz v podobě daní do rozvojových zemí.

Ve článku 7 obou modelových smluv se nachází ustanovení týkající se zisků podniků. Zde obě smlouvy hovoří o zdanění zisků podniků jednoho smluvního státu v tomto státě. Výjimku tvoří případ, kdy má tento podnik v druhém státě stálou provozovnu. V tomto případě může být zisk této stálé provozovny zdaněn v tomto druhém smluvním státě. Je potřebné zdůraznit, že obě tyto modelové smlouvy hovoří o stálých provozovnách, tudíž se do zdanění zisků podniků promítnou odlišnosti ustanovení článku 5 obou těchto smluv, jak již bylo popsáno výše. Smlouva OSN také poznamenává, že otázka přičitatelnosti zboží, jež stálá provozovna nakupovala pro podnik, má být vyřešeno v rámci bilaterálních smluv mezi jednotlivými státy.

Obě modelové smlouvy v ustanovení článku 10 hovoří o dividendách. Obě se shodují v tom, že dividendy podniku, jenž je rezidentem jednoho státu, vyplacené rezidentovi druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém smluvním státě. Zásadní odlišnosti obsahuje článek 10 odst. 2 těchto modelových smluv. Modelová smlouva OECD hovoří o limitu, který daň zaplacená v druhém smluvním státě nesmí překročit. Konkrétně se jedná o 5 % hrubé částky dividend, pokud je skutečným vlastníkem podnik, který drží alespoň 25 % kapitálu podniku, který dividendu vyplácí. Ve všech ostatních případech postačí 15 % hrubé částky dividend. Modelová smlouva OSN pojednává o držbě alespoň 10 % kapitálu podniku či ostatních případech. Procentní hodnotu hrubé částky dividend nechává otevřenu.

Zdanění úroků, které mají zdroj v jednom smluvním státě, a jsou vypláceny rezidentovi druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě, tak praví článek 11 obou modelových smluv. Zde lze sledovat podobnost v článku 10 týkajícím se dividend. Modelová smlouva OECD pak stanoví limit, kdy takto uložená daň nepřesáhne 10 % hrubé částky úroků. Modelová smlouva OSN procentního limitu opět ponechává na bilaterálních dohodách mezi smluvními státy.

Smlouva OECD ve článku 12 odstavci 1 stanoví, že zdanění licenčních poplatků proběhne tam, kde má příjemce těchto poplatků rezidentství. Naproti tomu článek 12 odst. 2 smlouvy OSN stanoví, že může dojít ke zdanění i ve státu zdroje, pokud nepřesáhne stanovený limit, jehož výši tato smlouva volně ponechává na ustanovení jednotlivých

⁷⁰ NERUDOVA, D. Smlouvy o zamezení dvojho zdaneni v Evropě a ve světě. Daně a právo v praxi 2008/6 [online]. 2008 [citace 2015-05-03], dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete>>.

bilaterálních smluv. Zde je opět patrná větší volnost pro smluvní státy, tedy lze hovořit o širším pojetí modelové smlouvy OSN.

Článek 13 obou smluv stanoví, že zisky ze zcizení nemovitého majetku, které pobírá rezident jednoho smluvního státu, a které se nacházejí na území druhého smluvního státu, mohou být zdaněny na území tohoto druhého smluvního státu. Je zde tedy možnost zdanit zcizení nemovitého majetku ve státě zdroje. Smlouva OECD dále stanoví, že pokud dojde ke zcizení akcií z nemovitého majetku nacházejícího se na území druhého smluvního státu, a rezident prvního smluvního státu vlastní více než 50 % jejich hodnoty, je možné takový zisk zdanit rovněž ve státě zdroje. Obdobné je ustanovení tohoto článku v modelové smlouvě OSN, která však stanoví i případ, kdy dojde ke zdanění jiných zisků ze zcizení akcií nemovitého majetku. Konkrétně hovoří o situaci, kdy rezident prvního smluvního státu vlastní po dobu alespoň 12 měsíců určité procento vlastnictví akcií v daném podniku. Tuto výši opět ponechává na ustanovení jednotlivých bilaterálních smluv. Tím se nepochybně smlouva OSN snaží opět o širší záběr, kdy počítá i se skutečnostmi, na které tato smlouva v případě zdanění zisků ze zcizení majetku dopadat nemusí.

Článek 21 obou modelových smluv uvozuje ustanovení o ostatních příjmech. V případě modelové smlouvy OECD se v odstavci prvním hovoří o zdanění ve státě rezidenta. Stejné ustanovení obsahuje modelová smlouva OSN. Obě smlouvy pak stanoví, že se toto nevztahuje na případy stálých provozoven. Smlouva OSN navíc hovoří i o stálé základně v případě nezávislých povolání. Ze článku 21 odst. 3 modelové smlouvy OSN však vyplývá, že zdanění ostatních příjmů bude provedeno ve státu zdroje, čímž se od smlouvy OECD podstatně liší.

2.5. Modelová smlouva USA

Vedle modelové smlouvy OSN a modelové smlouvy OECD existuje také modelová smlouva Spojených států amerických. Tato smlouva pochází z roku 1996 a je předlohou pro tvorbu bilaterálních smluv mezi USA a jejími smluvními partnery. Tato smlouva se snaží chránit zájmy Spojených států v oblasti zisku podniků, námořní a letecké přepravy, dividend aj. Snaží se také o výměnu informací a o vzájemnou administrativní pomoc.⁷¹

⁷¹ NERUDOVA, D. Smlouvy o zamezení dvojho zdanění v Evropě a ve světě. Daně a právo v praxi 2008/6 [online]. 2008 [citace 2015-05-03], dostupné z: <<http://www.wkonline.cz/ao/cs/dokument/nahled-dokumentu/?doc=d3724v5055p1&query=ne%C4%8Dleny+%24index%3D85&product=10&docno=1>>.

2.6. Modelová smlouva Evropské unie

„V pracovním materiálu COM(2001)582 Evropská komise uvádí, že k dosažení hladce fungujícího trhu je nutno odstranit přeshraniční daňové problémy, se kterými se setkávají subjekty působící na jednotném vnitřním trhu. V současné době neexistuje v Evropské unii žádný jednotný model, dle kterého by členské státy měly postupovat při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Následkem této skutečnosti mohou být některá ustanovení smluv v rozporu se Smlouvou o Evropských společenstvích, a to zejména v oblasti zákazu diskriminace non-rezidentů ve srovnání s rezidenty. Výše uvedené konflikty smluv o zamezení dvojího zdanění se Smlouvou o Evropských společenstvích jsou pak řešeny Evropským soudním dvorem – viz např. případ Schumacker, Gerritse, Gilly, D a další.“⁷²

Z výše uvedeného lze usuzovat, že se Evropská unie snaží problém dvojího zdanění řešit uvnitř společenství pomocí vlastní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která by se měla inspirovat modelovou smlouvou OECD s tím, že by se tak mohla vyvarovat případným sporným bodům těchto mezinárodních smluv, které se dostávají do konfliktu s právem EU.

Smlouvy nadstátních seskupení nejsou ojedinělé. Pro představu lze zmínit například Smlouvu severskou, smlouvu CARICOM, či již zaniklou smlouvu RVHP.

Je tedy nepochybné, že existuje již řadu let myšlenka vytvoření multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění v rámci celé Evropské unie. První snahy je možné zaznamenat již před 30 lety. První navržená smlouva se týkala zdanění příjmů a majetku, avšak i přes snahu Evropské komise byl tento návrh bezvýsledný a stále neexistuje žádný výsledek v této oblasti, a to i přesto, že byla v této oblasti sestavena pracovní skupina, která měla vypracovat návrh takové smlouvy. Pokud bude zohledněna i skutečnost, o kolik členů se během zmíněných třiceti let Evropská unie rozrostla, je zjevné, že i přijetí případného konceptu smlouvy o zamezení dvojího zdanění bude komplikovanější. Navíc existuje čím dál větší množství bilaterálních smluv jednotlivých členských států EU, s čímž také souvisí komplikovanost daňového práva.⁷³

⁷² NERUDOŤÁ, D. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. Daně a právo v praxi 2008/6 [online]. 2008 [citace 2015-05-03], dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojího-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete>>.

⁷³ NERUDOŤÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 129 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

„Diskuse nad Evropskou modelovou smlouvou o zamezení dvojího zdanění vyvolává celou řadu otázek. Po zkušenostech s jinými multilaterálními smlouvami o zamezení dvojího zdanění (např. tzv. Nordic Treaty) je třeba, aby měl model strukturu, která by umožňovala časté revize, neboť k těmto u multilaterálních smluv dochází velice často. Proto se uvažovalo i o zavedení stálé technické komise, jež by zahrnovala zástupce jednotlivých členských států a navrhovala by dílčí změny modelu.“⁷⁴

Pro úplnost lze dodat, že ačkoliv neexistuje vzorová smlouva EU, snaží se toto společenství upravovat alespoň klíčové otázky v této oblasti. Tyto dílčí oblasti dvojího zdanění upravují jednotlivé směrnice, o nichž je pojednáváno v následující podkapitole.

2.6.1. Evropská unie a zamezení dvojího zdanění

Ačkoliv v rámci Unie stále neexistuje multilaterální smlouva, která by oblast dvojího zdanění upravovala, je možné dohledat směrnice, jež se zabývají dílčími otázkami zamezení dvojího zdanění. Většina těchto směrnic se týká zdanění příjmů korporací. Tyto směrnice mají pomáhat k odbourávání hranic při volném pohybu zboží, služeb, kapitálu i osob, jak předpokládá samotné poselství Unie, a jež vychází i z primárního práva tohoto společenství.

2.6.1.1. Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností

Směrnice 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností je uplatňována všemi členskými státy EU na rozdělení zisků plynoucích do stálých provozoven se sídlem v daném státě či do společností z jiných členských států, které pocházejí z jejich dceřiných společností nacházejících se v jiném členském státě než v tom, kde sídlí stála provozovna, a také na rozdělení zisků společností, které jsou dceřinými společnostmi tohoto státu, stálým provozovnám nacházejícím se v jiném členském státě.⁷⁵

Za mateřskou společnost je pak považována ta, která má v jiném členském státě svou dceřinou společnost a zároveň v ní vlastní 10% podíl na základním kapitálu po dobu

⁷⁴ NERUDOVA, D. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. Daně a právo v praxi 2008/6 [online]. 2008 [citace 2015-05-03], dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdani-v-evrope-a-ve-svete>>.

⁷⁵ Směrnice Rady 90/435/EHS upravená směrnicí 2003/123/ES ve znění pozměňovacích aktů [online]. 2003 [citace 2016-05-26], dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=URISERV:l26037&from=CS>>.

nepřetržitě po dobu 12 měsíců. Samotná směrnice byla implementována v §19 odst. 1 písm. z bodu 1 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze kterého vyplývá osvobození dividend a jiných podílů ze zisku, které poskytuje dceřiná společnost své matce. To však platí pouze za splnění podmínek, které blíže upravuje §19 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Pro úplnost se uvádí, že pokud daná společnost kritéria stanovená směrnicí, resp. zákonem o daních z příjmů, nespĺňuje, podléhají takové to příjmy z dividend či jiných podílů na zisku srážkové dani ve výši 15 %.⁷⁶

2.6.1.2. Směrnice o zdanění fúzí

Směrnice 2009/133/ES o zdanění fúzí upravuje odklad daňové povinnosti plynoucí z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti, převodu aktiv a přeshraniční výměně akcií v rámci EU. V ČR je pak tato směrnice implementována v §23 c zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Tato směrnice také stanovuje povinnost shodného posuzování fúzí společností z jednoho smluvního státu s fúzemi společností, jež sídlí v různých členských státech. Musí existovat rovné podmínky a nesmí docházet k daňové diskriminaci. Případy takové diskriminace již řešil Soudní dvůr EU například ve věci SEVIC Systém AG vs. Amtsgericht Neuwied. V tomto sporu šlo o to, že německý úřad odmítl zapsat fúzi německé a lucemburské společnosti do obchodního rejstříku s tím, že takto upravuje německé právo pouze fúze mezi společnostmi se sídlem v Německu. ES rozhodl, že je toto v rozporu se svobodou volného usazování, a tato fúze má být zapsána.⁷⁷

2.6.1.3. Směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků

Směrnice 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi společnostmi, jež pochází z různých států společenství a zároveň je lze považovat za společnosti přidružené. Samotná směrnice pak předpokládá, že v případě zdaňování úroků a licenčních poplatků mezi sdruženými společnostmi bude takto zdaněny pouze dle sídla vlastníka příjmů, nikoliv v místě zdroje těchto příjmů. Tím se snaží Unie zamezit přesunu těchto příjmů a zdanění ve výhodnější daňové oblasti.

Samotná směrnice pak tyto příjmy rozděluje na příjmy z úroků a příjmy z licenčních poplatků.

⁷⁶ §36, zákon o daních z příjmů (zák. č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

⁷⁷ Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde, 2012. 100 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Účelem této směrnice byla snaha o snížení administrativní zátížení, ke kterému dochází při uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění, a také zamezit tomu, aby společnosti z různých členských států nepodléhaly horšímu daňovému režimu než společnosti ze stejného státu.⁷⁸

2.6.1.4. Směrnice o zdanění úrokových úspor z příjmů

Směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru upravuje povinnosti platebních zprostředkovatelů jednoho členského státu při vyplácení úrokových příjmů fyzickým osobám, jež jsou rezidenty druhého členského státu. Daňové subjekty často tuto směrnici přehlížejí, neboť se domnívají, že dopadá pouze na peněžní ústavy a finanční instituce, opak je však pravdou. Vedle těchto subjektů dopadá na všechny ty, kteří přijali úročenou půjčku nebo úrok od fyzické osoby, která je rezidentem jiného členského státu. V této oblasti existuje metodický pokyn Ministerstva financí D-282, který představuje komentář k povinnostem platebních zprostředkovatelů.⁷⁹

2.6.1.5. Arbitrážní konvence

Úmluva 90/436/EHS o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků upravuje postup v případech, kdy daňová správa jedné členské země Evropské unie v souvislosti s převodními cenami zahrne do zisků sdruženého podniku zisk, který už byl takto zdaněn v jiném členském státě. Tato úmluva se tedy snaží zamezit dvojímu zdanění v oblasti sdružených podniků související s převodními cenami. U takovýchto států je zapotřebí dosáhnout vzájemné dohody. Pokud k ní nedojde do dvou let od předložení konkrétního případu, jsou zúčastněné orgány povinny ustanovit poradní komisi, která případ posoudí a do 6 měsíců k němu vydá stanovisko, na základě něhož ustavená komise vydá v následujících 6 měsících rozhodnutí. Zásadní přínos má tato konvence především v tom, že stanoví maximální dobu tří let, do kdy je potřeba konkrétní spor vyřešit. Zde se považuje za zcela zásadní, že na základě této konvence se bude postupovat i v případě, kdy nastane kolize mezi vnitrostátním právem a ustanovením této konvence.⁸⁰

⁷⁸ Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 210 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

⁷⁹ Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 214 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

⁸⁰ Arbitrážní konvence, základní informace. Finanční správa České republiky [online]. 2016 [citace 2016-05-26], dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/dokumenty-eu>>.

2.6.1.6. Směrnice proti vyhýbáním se daní

Novinkou na poli Evropské unie by se mohl v nejbližší době stát návrh Evropské komise, která přichází se směrnicí proti vyhýbání se daní (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD). Na základě této směrnice se snaží Evropská unie reagovat na problematiku vyhýbání se či krácení daní a měla by vést ke zdanění zisků ve státech, ve kterých se tento zisk tvoří. Pro názornost lze uvést, že tato směrnice přichází s návrhem nových pravidel pro odčitatelnost čistých úrokových nákladů, dále se zaměřuje na zdanění zisků přesunutých do ovládaných společností či opatření, jež má zamezovat uplatňování hybridních finančních instrumentů. Otázkou však zůstává, jak velkou šanci má tato směrnice ke schválení ve všech členských státech Unie. Každopádně sama směrnice naznačuje, jakým směrem by se ráda Unie v této oblasti ubírala.⁸¹

2.7. Význam modelových smluv

Vzhledem ke stále intenzivnějšímu propojení národních ekonomik a volnějšímu pohybu nejen zboží, ale také služeb, kapitálu i osob, lze dospět k závěru, že je význam těchto modelových smluv velký.

Obě modelové smlouvy představují návod na to, jakou problematiku by měly jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravovat. Slouží tedy především proto, aby mohl být rozvíjen mezinárodní obchod a má napomoci k přemístování kapitálu. Slouží k tomu, aby nedocházelo k dvojímu zdanění, čímž umožňuje lepší fungování obchodu a také umožňuje státům snadněji přilákat kapitál do svých zemí s tím, že se dané subjekty nemusí obávat nadměrného dvojího zdanění. Zároveň slouží také k tomu, aby nebylo využíváno mezinárodního dvojího nezdanění.

Ačkoliv tyto smlouvy nejsou právně závazné, většina států je považuje nejen za vzor pro utváření vlastních mezinárodních smluv, ale také je uznává a přihlíží k nim.

Pokud jednotlivé státy s určitou úpravou v modelové smlouvě nesouhlasí, má prostor si danou oblast upravit sám na základě kooperace s dalšími státy, se kterými má v úmyslu smlouvu uzavřít.

Z výše uvedeného je nepochybné, že tyto dvě smlouvy jsou pro mezinárodní obchod stěžejní.

⁸¹ NAVRÁTILOVÁ, H. Zdanění obchodních společností: Komise EU přichází s novým návrhem [online]. 2016 [citace 2016-05-26], dostupné z: <<https://www.patria.cz/pravo/3191859/zdaneni-obchodnich-spolecnosti-komise-eu-prichazi-s-novym-navrhem.html>>.

Je zapotřebí zdůraznit, že své Modelové smlouvy mají i další státy, například Chorvatsko či Mexiko.

*„Zatímco v rámci modelu OECD a OSN je rezidentství poplatníka vázáno na trvalé bydliště, centrum životních zájmů atd., v modelu USA je rezidentství poplatníka výhradně vázáno na státní občanství.“*⁸²

2.8. Multilaterální dohody

Multilaterální dohody o zamezení dvojího zdanění nejsou tolik obvyklé. Je pro ně typické, že zde vystupuje více smluvních stran, čímž se také liší od smluv bilaterálních, jež reprezentuje právě Modelová smlouva OECD a Modelová smlouva OSN.

Avšak je zapotřebí zmínit i multilaterální smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která stále v Evropě existuje. Hovoříme o tzv. severské smlouvě (Nordic Treaty). Jak již z názvu vyplývá, jedná se o smlouvu, která byla uzavřena mezi tzv. severskými státy, tedy Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem, Švédskem a Faerskými ostrovy. Tato smlouva pochází z roku 1996. Zajímavostí jistě bude článek, jež se zabývá úpravou o aktivitách vlády v oblasti mapování, průzkumu a těžby uhlovodíkových sedimentů.⁸³

Multilaterální smlouvu nalezneme také oblasti Karibiku. Jedná se o smlouvu, která se týká oblasti dvojího zdanění. Tato smlouva nese název CARICOM (tedy Carribean Community). Tato smlouva o daních z příjmů byla smluvními státy uzavřena v roce 1994.⁸⁴

V historii lze dohledat i dvě mnohostranné smlouvy, které upravovali dvojí zdanění mezi Českou republikou a bývalými zeměmi RVHP.⁸⁵

*„V novodobé historii směřovaly k uzavření multilaterálních smluv Litva, Estonsko a Lotyšsko na straně jedné a Dánsko, Finsko, Island, Norsko a Švédsko. Nakonec ovšem na místo jedné multilaterální smlouvy bylo uzavřeno 15 bilaterálních smluv.“*⁸⁶

⁸² NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 134 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

⁸³ NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 132 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

⁸⁴ NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 132 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

⁸⁵ NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 133 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

⁸⁶ NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 133 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

2.9. *Zákaz diskriminace*

Modelová smlouva OECD ve svém článku 24 upravuje zásadu rovného zacházení. Jelikož mají smlouvy o zamezení dvojího zdanění sloužit především zahraničním osobám, které mají být chráněny před diskriminací vůči osobám domácím, je podstatou tohoto článku uplatňování stejné míry zdanění osob a stálých provozoven domácích i zahraničních. Tím se má předcházet vyššímu zdanění těchto zahraničních osob, tedy jejich diskriminaci.

V této souvislosti je zapotřebí uvést, že se diskriminací zabýval i Evropský soudní dvůr. Pro příklad zmiňme judikát C-383/05 Raffael Talott vs. Belgický stát či judikát C-279/93 Schumacker vs. Německo.

2.10. *Řešení sporů*

Modelová smlouva OECD samozřejmě předpokládá i situace, kdy by mohl vzniknout v oblasti dvojího zdanění mezi jednotlivými státy spor. Konkrétně článek 25 této smlouvy obsahuje proceduru vzájemné dohody. Zde se uvádí, že se spor může týkat jak ekonomického, tak i právního dvojího zdanění. Konkrétně může například vzniknout problém při určení existence stálé provozovny, výše zisku apod.

2.11. *Výměna informací a spolupráce daňových správ*

Aby nedocházelo k daňovým únikům v souvislosti s častými změnami daňových zákonů, je zapotřebí řešit i tuto problematiku.

„Jedním z nástrojů státu sloužících k zabezpečení toho, aby zisk byl skutečně zdaněn, je vzájemná výměna informací mezi smluvními státy. Uskutečňování výměny informací je záležitostí vnitřního zákonodárství (v ČR zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní) a může se v různých zemích lišit, a to i tehdy, když se vnitrostátní zákonodárství obecně řídí přijatými mezinárodními daňovými zásadami zakotvenými v bilaterálních nebo multilaterálních konvencích.“⁸⁷

Pro výměnu informací mezi smluvními státy je však nezbytné, aby byla daná daň, o jejíž informacích k výměně dochází, byla součástí příslušné smlouvy o výměně informací. Pokud existuje smlouva, která slouží pouze k výměně informací o dani z příjmů

⁸⁷ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 26 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

a majetku, bude docházet k automatické výměně informací u těchto daní. Reálně si lze představit i situaci, kdy se jeden stát bude dožadovat poskytnutí informací týkající se například daně z přidané hodnoty, a druhý stát této žádosti nevyhoví.⁸⁸ Hovoří se o výměně informací na žádost, automatické a výměně spontánní.

Pokud se jedná o informace, jež jsou poskytovány na žádost, je nezbytné podat žádost na konkrétní případ a konkrétní daňový subjekt, tedy bez konkrétní žádosti výměna informací neproběhne. Zjistí-li tedy správce daně u daného daňového subjektu pochybnosti během daňového šetření, které se vztahuje na jeho činnost na území smluvního státu, je možné se v dané věci obrátit na úřad smluvního státu a podat žádost o poskytnutí relevantních informací, které by mohly napomoci objasnění pochybností. Pokud má dojít k takové výměně informací, je nezbytné dodržet všechny smlouvou předepsané podmínky. Jednou z podmínek je i to, že daňový správce na území svého státu všechny možnosti a pravomoci vedoucí k objasnění nesrovnalosti již využil.⁸⁹

Dalším způsobem výměny informací je automatická výměna. Jedná se o pravidelné zasilání většího množství informací. Může se tak jednat například o informace týkající se úrokových příjmů, dividend, licenčních poplatků a podobně. Na rozdíl od výměny informací na žádost se informace poskytované automaticky nevztahují na konkrétní případ a konkrétní daňový subjekt, ale prověřuje všechny zdroje všech relevantních subjektů. Existují i případy, kdy dochází ke spontánní výměně informací u některých subjektů, na základě čehož se snaží smluvní státy vyvolat reciprocitu ze strany ostatních smluvních států.⁹⁰

Poslední formou výměny informací je spontánní výměna. Při tomto typu výměny informací dochází ke spontánnímu poskytování informací na základě vlastního podnětu správně daně, který oznamuje informace získané během daňového šetření správcem daně smluvního státu. Takto poskytuje především informace, které považuje za důležité pro daňového správce smluvního státu. Pro příklad se uvádí informace o podezření z krácení daní ve smluvním státě, o přesunech zisků v rámci nadnárodní korporace,

⁸⁸ RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 26 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

⁸⁹ SOLILOVÁ, V. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností – I. Část. Daně a právo v praxi 2012/12 [online]. 2012 [citace 2015-05-07], dostupné z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40574v50770-mezinarodni-spoluprace-vymena-informaci-pro-danove-ucely/?search_query=\\$issue=11569](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40574v50770-mezinarodni-spoluprace-vymena-informaci-pro-danove-ucely/?search_query=$issue=11569)>.

⁹⁰ SOLILOVÁ, V. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností – I. Část. Daně a právo v praxi 2012/12 [online]. 2012 [citace 2015-05-07], dostupné z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40574v50770-mezinarodni-spoluprace-vymena-informaci-pro-danove-ucely/?search_query=\\$issue=11569](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40574v50770-mezinarodni-spoluprace-vymena-informaci-pro-danove-ucely/?search_query=$issue=11569)>.

mezinárodní obchody v rámci nadnárodní korporace sloužící k účelovému snížení daní apod. Pro tento typ výměny informací je však zcela zásadní iniciativa správce daně, a také to, jak je schopen důležitost dané informace pro smluvní stát rozpoznat a tuto relevantní informaci správci daně smluvního státu předat.⁹¹

„V některých situacích může dojít ke kombinaci všech tří forem výměny informací, v jiných případech může dojít k setření rozdílů mezi nimi. Příkladem může být situace, kdy daňové úřady při vyhovění žádosti zašlou spontánně i další vhodnou informaci.“⁹²

Pro úplnost je potřebné zmínit, že výměnu informací upravuje také Evropská unie ve formě směrnic a nařízení, které se vztahují na úpravu výměny informací v konkrétních daňových oblastech členských států.

⁹¹ SOLILOVÁ, V. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností – I. Část. Daně a právo v praxi 2012/12 [online]. 2012 [citace 2015-05-07], dostupné z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40574v50770-mezinarodni-spoluprace-vymena-informaci-pro-danove-ucely/?search_query=\\$issue=11569](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40574v50770-mezinarodni-spoluprace-vymena-informaci-pro-danove-ucely/?search_query=$issue=11569)>.

⁹² RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 27 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

3. Komparace vybraných smluv

3.1. Česká republika – historie a současnost

První smlouva o zamezení dvojího zdanění vznikla již v období před 2. světovou válkou. Již bylo zmíněno, že v době před 1. světovou válkou se objevují první snahy Německa o uzavírání těchto typů smluv. Po první světové válce Československo uzavřelo podobný typ smluv například s Polskem, Jugoslávií či Rumunskem.⁹³

Je zcela pochopitelné, že by se období po 2. světové válce dalo charakterizovat jako izolované. Až do sedmdesátých let nebyla uzavřena žádná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Po rozpadu tzn. Východního bloku bylo logické, že budou dříve ujednané smlouvy udrženy v platnosti do okamžiku, než jednotlivé státy uzavřou smlouvy nové bilaterální.

„Po rozdělení ČSFR na Českou republiku a Slovenskou republiku od 1. ledna 1993 je naprosto logické, že vzhledem k rozsahu existující sítě smluv o zamezení dvojího zdanění a časové a ekonomické náročnosti sjednávání těchto smluv měly obě nově vzniklé republiky zájem na převzetí již existujícího systému uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění.“⁹⁴

Aby bylo možné vybrat tři konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kdy jednou ze stran byla Česká republika, je nutné, a rozhodně i přínosné zmínit, že ČR uzavřela ke dni 5.3.2015 osmdesát pět⁹⁵ bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Seznam jednotlivých smluvních států včetně data, odkdy jsou tyto smlouvy v platnosti, s určením zdrojového právního aktu jsou v příloze č. 1 této práce.

3.2. Výhrady ČR

Jelikož je uzavírání jednotlivých smluv plně v kompetenci jednotlivých států, což vychází z koncepce státní suverenity, má každý stát možnost mít k jednotlivým smlouvám výhrady, které později v daných smlouvách reflektuje.

⁹³ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 17 s. ISBN 80-85603-58-6.

⁹⁴ TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 18 s. ISBN 80-85603-58-6.

⁹⁵ Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění – 2016. Ministerstvo financí České republiky [online]. 2016 [citace 2016-06-13], dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>>.

Při vstupu České republiky do OECD byla předložena Modelová smlouva OECD, kdy Česká republika využila možnosti výhrad, jak již bylo zmíněno výše, pro důležitost je však nutné zdůraznit a dále rozvést nejdůležitější části těchto výhrad, jelikož to nebylo, vzhledem k systematické práci, provedeno v předchozí části, která měla za cíl především shrnutí takových modelových smluv.

„Mezi nejdůležitější výhrady patří například výhrada k čl. 5, kde je zakotveno oprávnění vymežit vznik stálé provozovny na základě doby poskytování služeb - časový test. Jednotlivé smlouvy se liší v délce časového testu pro posouzení místa výkonu činnosti jako stálé provozovny. Významnou výhradou je také oprávnění nezačlenit do smluv čl. 9 odst. 2, a zabránit tak možnosti „zrcadlových“ úprav v základu daně v situaci, kdy jej daňové orgány smluvního státu zvyšují z důvodu zjištění nesprávně nastavených převodních cen. Česká republika nezohledňuje problematiku mezinárodního zdanění v prekluzivních lhůtách pro vyměření daně a neumožňuje také přenášet právo na zápočet daně zaplacené ve smluvním státě do jiného zdaňovacího období.“⁹⁶

Tato Modelová smlouva s výhradami pak slouží jako předloha při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, jejichž jednou ze stran je právě Česká republika.

3.3. Vybrané smlouvy

Pro zjištění, zda mají jednotlivá ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění vliv na rozhodování subjektu o tom, zda v daném státě budou vytvářet ekonomickou činnost či nikoliv, je zapotřebí si jednotlivé smlouvy blíže přiblížit.

Proto bude v následující části věnována pozornost smlouvám uzavřenou mezi Českou republikou a třemi vybranými státy. Konkrétně se bude jednat o smlouvu se Slovenskou republikou, Německou spolkovou republikou a Spojenými státy americkými.

Postupně budou nastíněny jednotlivé články těchto vybraných smluv s tím, že bude poukázáno na případná rozdílná ustanovení. Celá následující analýza a komparace pak vychází z vlastního zkoumání jednotlivých ustanovení těchto smluv. Tedy zdrojem jsou pouze tyto zkoumané smlouvy.

Pro úplnost a jistě i ze zajímavosti lze doplnit, že smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi ČR a Slovenskem pochází z roku 2002. Smlouva mezi ČR a USA se datuje k 16.9.1993. Nejstarší z těchto smluv je ta, která byla uzavřena s Německem

⁹⁶ SOJKA V. Mezinárodní zdanění příjmů : smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů.. Praha: ASPI, 2008. str. 220-221. ISBN 978-80-7357-354-6.

17.11.1983, tedy ještě v době existence Československa. I proto se považuje za zajímavé komparace těchto smluv, jak moc se od sebe případně liší i na základě rozdílných dob, ve kterých byly přijímány.

3.3.1. Článek č. 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje

Dle smlouvy s Německem se tato smlouva vztahuje na osoby, které mají bydliště či sídlo v jednom nebo v obou smluvních státech. Článek 3 pak podrobně vymezuje jednotlivé termíny jako například osoba, jež se dle něj vztahuje jak na osoby fyzické, tak i na osoby právnické. Tato smlouva také stanoví, že termíny, jež jí nejsou upraveny, odpovídají termínům práva smluvního státu.⁹⁷

Smlouva s USA vymezuje osoby, na které se vztahuje podobně v tom, že dopadá na osoby, které mají bydliště či sídlo v jednom ze smluvních států, avšak odkazuje i na jisté výjimky, které stanoví, že může stát ve věcech svých rezidentů či bývalých občanů postupovat dle svých národních předpisů, zde však dále odkazuje, že to neplatí v případě sdružených podniků, penzí, rent, alimentů a příspěvků na děti apod. Blíže článek 3 odst. 4 této smlouvy.⁹⁸

Smlouva mezi Slovenskem pak hovoří pouze o rezidentech jednoho ze smluvních států.⁹⁹

3.3.2. Článek č. 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje

Co se týče daní, na které se jednotlivé smlouvy vztahují, lze nalézt jakousi podobnost mezi smlouvou s Německem a smlouvou ze Slovenskem. Lze tvrdit, že slovenská smlouva vychází právě z té německé. Zde musí být dodáno, že se dále, pro zjednodušení, bude o těchto mezinárodních smlouvách hovořit jako o smlouvě německé, americké a slovenské.

Článek 2 odst. 2 pak podobně stanoví, že se za daně z příjmu a majetku považují všechny daně, vybírané z celkového příjmu, z veškerého majetku, nebo z části příjmu

⁹⁷ Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 18/1984 Sb.

⁹⁸ Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, č. 32/1994 Sb.

⁹⁹ Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, č. 100/2003 Sb.m.s.

nebo majetku, včetně daní ze zisku ze zcizení movitého nebo nemovitého majetku, daní z objemu mezd a daní z přírůstku hodnoty.¹⁰⁰

Naopak smlouva mezi ČR a USA přesně vymezuje daně, na které se tato smlouva vztahuje. Jedná se o federální daně z příjmů na základě Internal Revenue Code (avšak s jistými výjimkami viz článek 2 odst. 1 písmeno a této smlouvy) a spotřební daně ukládané v souvislosti s investičním příjmem soukromých nadací. V ČR pak daně ukládané dle zákona o daních z příjmů a daň z nemovitostí. Zde tedy je zcela patrná odlišnost mezi touto smlouvou a smlouvou německou a slovenskou, kterých se spotřební zdanění vůbec nedotýká.¹⁰¹

3.3.3. Článek č. 3 – Všeobecné definice

Definice samotných smluv vyplývají z výrazů, které dané smlouvy používají. Zcela zásadní se jeví vymezení osob v jednotlivých smlouvách. Pouze smlouva s Německem hovoří o fyzických osobách a společnostech. Ve slovenské smlouvě lze nalézt širší vymezení, kdy se hovoří i o všech jiných sdruženích osob. Nejširší vymezení se nalézá ve smlouvě s USA, která za osoby považuje vedle fyzické osoby také pozůstalost, svěřený majetek, osobní společnost, společnost a všechna jiná sdružení osob.

3.3.4. Článek č. 4 – Daňový domicil/ Rezident

Stanovení rezidentství je pro jednotlivé smlouvy zcela zásadní. Jelikož dle něj dochází ke zdanění jednotlivých osob.

Dle německé smlouvy lze za daňový domicil označit místo bydliště osoby, místo stálého pobytu, místo vedení, nebo jiné podobné kritérium. Pokud má osoba bydliště v obou smluvních státech, je pak rozhodující stálý byt, pokud jej má v obou jsou rozhodující další kritéria v následujícím pořadí: užší osobní a hospodářské vztahy, dále pak místo, ve kterém se obvykle zdržuje. Pokud má jiná než fyzická osoba sídlo v obou smluvních státech, je rozhodující místo jejího skutečného vedení.

Dle slovenské verze smlouvy pak navíc smlouva dopadá i na samotný stát a nižší správní útvar nebo místní úřad smluvního státu. To se netýká osob, které zde zdaňují pouze

¹⁰⁰ Slovenská verze smlouvy vedle daní z objemu mezd hovoří také o daních z objemu platů a místo daní z přírůstku hodnoty hovoří o daních z přírůstku majetku.

¹⁰¹ Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku.

příjmy ze zdrojů v tomto státě nebo majetku na jeho území umístěného. Tato smlouva navíc rozšiřuje kritéria dopadu na osoby, kdy dále stanoví i státní příslušnost či v případě příslušnosti k oběma státům nebo k žádnému, za rozhodující dohodu obou smluvních států. U jiných než fyzických osob pak je rezidentem v tom státě, kde má skutečné hlavní vedení, pokud v obou, upravuje tuto otázku vzájemná dohoda obou států.

Úprava smlouvy uzavřené s USA označuje za rezidenta osobu dle jejího bydliště, stálého pobytu místa vedení, místa založení nebo jiného podobného kritéria. Zde však, stejně jako na Slovensku, nezdaňuje osobu, která má na území daného státu příjmy ze zdrojů nebo majetku na území tohoto státu. Tato smlouva dále vymezuje zdanění příjmů osobní společnosti, pozůstalosti, svěřený majetek. Podobně jako slovenská smlouva vymezuje i dopady na stát a jim podřízených útvarů. Navíc zahrnuje do zdanění i penzijní trusty. Kromě stálého bytu v dalších kritériích je téměř totožná se smlouvou se Slovenskem.

3.3.5. Článek č. 5 – Stálá provozovna

Stálou provozovnu označují všechny tři smlouvy shodně jako trvalé zařízení pro podnikání, v němž podnik vykonává zcela nebo z části svou činnost. Slovenská smlouva pak hovoří navíc o trvalém místě nebo zařízení k výkonu činnosti.

Tento článek dále rozvádí, co stálou provozovnu zahrnuje. Zde lze dodat, že se jednotlivé smlouvy v tomto nijak zásadně neliší, proto se nepovažuje za nutné jednotlivé vymezení zmiňovat a naopak je na tento článek jednotlivých smluv pouze odkázáno.

3.3.6. Článek č. 6 – Příjmy z nemovitého majetku

Zde smlouvy, ačkoliv znějí věty jinak, vycházejí z toho, že příjmy z nemovitého majetku mohou být zdaněny v tom smluvním státě, ve kterém se tento majetek nachází.

Výraz nemovitý majetek všechny tři smlouvy definují stejně. Existují pouze dva odstavce, ve kterých se smlouvy liší. První z nich je odstavec 4, kdy německá i americká smlouva zdaňují také příjmy z nemovitého majetku podniku (potud jsou se slovenskou smlouvou stejné) a příjmy z nemovitého majetku užívaného k výkonu nezávislého povolání (zde se obě smlouvy od smlouvy slovenské liší).

Navíc lze nalézt v americké smlouvě odstavec týkající se možnosti vypočítat daň z takového příjmu z čistého základu daně, jako by byl takový příjem přičítán stále provozovně v tomto druhém státě.

3.3.7. Článek č. 7 – Zisky podniků

V tomto článku se všechny tři smlouvy zcela ztotožňují, neboť stanoví, že v jednom státě podléhají zdanění zisky tohoto podniku. Výjimku tvoří pouze situace, kdy vykonává nebo vykonával činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, jež je tam umístěna. Od zisku pak lze odečíst náklady podniku vynaložené na cíle sledované touto stálou provozovnou včetně přiměřené částky na výzkum a rozvoj, úroků aj., které v tomto druhém státě vznikly. Dále se tento článek zabývá poměry rozdělení zisku podniku a také možnosti, kdy tento podíl provozovně nenáleží.

3.3.8. Článek č. 8 – Lodní a letecká doprava

V této oblasti vychází německá i slovenská úprava z toho, že je podstatné místo faktického vedení podniku. Slovenská smlouva navíc zahrnuje i zisky z provozování železničních nebo silničních vozidel. Obě smlouvy shodně stanoví, že pokud je místo skutečného vedení podniku zabývajících se vodní dopravou na palubě lodi nebo člunu, postupuje se dle smluvního státu, ve kterém je domovský přístav, případně dle státu rezidentství.

Americká úprava stanoví, že zisky podniků jednoho smluvního podléhají zdanění pouze v tomto státě. Zvláštností této smlouvy je také to, že speciálně zahrnuje i zisky z pronájmu lodí a letadel včetně posádky na určitou dobu nebo cestu. Dále upravuje pronájmy bez posádky, ale také z užívání, údržby nebo pronájmu kontejnerů.

3.3.9. Článek č. 9 – Sdružené podniky

O sdružených podnicích lze hovořit ve všech třech typech shodně o situacích, kdy se podnik jednoho smluvního státu přímo či nepřímo podílí na řízení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu nebo o situaci, kdy se tytéž osoby takto podílejí na řízení, kontrole nebo jmění podniků na územích obou smluvních států.¹⁰²

¹⁰² Slovenská verze smlouvy pak užívá místo pojmu jmění pojem kapitál.

Americká a slovenská smlouva pak vylučují výhody zdanění mezi sdruženými podniky v případě podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbávání. Německá verze toto zcela opomíjí.

3.3.10. Článek č. 10 – Dividendy

Zcela zásadní význam pro tyto smlouvy má ustanovení o dividendách. Všechny tři smlouvy shodně upravují možnost zdanění dividend vyplacených společností, jež je rezidentem v jednom smluvním státě, osobě, která je rezidentem ve státě druhém. Zde je rozdíl pouze v tom, že nalezneme v německé verzi namísto rezidentství společnosti její sídlo, a namísto rezidentství osoby její bydliště či sídlo.

Dále pak jednotlivé smlouvy stanoví maximální strop zdanění takovýchto dividend. Kdy v německé verzi hovoříme o stanovené dani, která nesmí přesáhnout 5 % hrubé částky dividend, jestliže je příjemce společností vlastnících přímo 25 % jmění této společnosti, respektive 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

Americká a slovenská verze hovoří o 5 % hrubé částky dividend, jestliže skutečným vlastníkem je společnost vlastnící nejméně 10 % podílů s hlasovacím právem, respektive 15 % ve všech ostatních případech.¹⁰³

3.3.11. Článek č. 11 – Úroky

Ustanovené o úrocích jednoznačně dokazuje důležitost těchto smluv a poukazuje na rozdíly mezi jednotlivými státy.

Kromě toho, že se jednotlivé smlouvy liší v pojmech, kdy americká a slovenská verze užívá pojmu rezident, zatímco německá hovoří o osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě, liší se tyto smlouvy také tím, že je zde možné nalézt specifickou úpravu, pro příklad se uvádí, že si americká smlouva vymezuje možnost neuplatnit zdanění dle této smlouvy pro případ, kdy zdaňuje částku převyšující úrok v Real Estate Mortgage Investment Conduit.

Všechny tři smlouvy se pak shodují v tom, že hovoří o příjmů z pohledávek jakékoliv druhu a příjmy z vládních cenných papírů a příjem z obligací nebo dluhopisů, ačkoliv používá německá smlouva trochu odlišné pojmy. To lze vysvětlit tím, že byla

¹⁰³ Pro úplnost dodávám, že toto vychází z americké úpravy, kdy se slovenská liší v tom, že společnost vlastní přímo nejméně 10 % kapitálu společnosti.

uzavírána mnohem dříve než smlouva americká a slovenská, tudíž i ekonomie vycházela z jiných pojmů a je nepochybné, že to se projevilo i v oblasti právní.

Tato ustanovení se nepoužijí v případě, kdy takovýto rezident/osoba, má ve druhém státě, ve kterém jsou zdroje těchto úroků, stálou provozovnu a jestliže tyto patří k této provozovně.

3.3.12. Článek č. 12 – Licenční poplatky

Licenční poplatky, které mají zdroj v jednom státě a placené rezidentovi v druhém státě, jsou zdaněny v tomto druhém státě. V tomto odstavci se všechny tři smlouvy shodují.

Rozdíl panuje v tom, že mohou být licenční poplatky zdaněny i ve státu zdroje s tím, že uvalená daň nesmí překročit 5 % (německá smlouva), respektive 10 % (americká a slovenská smlouva) hrubé částky licenčních poplatků. Avšak u americké a slovenské smlouvy se výraz licenční poplatky rozděluje na písmeno a a písmeno b, kdy zdanit u zdroje lze pouze v jednom z těchto písmen, podrobněji ustanovení těchto smluv. Pokud však má daný rezident ve státě zdroje těchto poplatků, a zároveň má v tomto státě stálou provozovnu, nepoužije se výše uvedené.

3.3.13. Článek č. 13 – Zisky ze zcizení majetku

V případě slovenské verze smlouvy lze říci, že se v tomto článku odkazuje pouze na článek o příjmu z nemovitého majetku, na základě něhož dojde ke zdanění příjmů z tohoto majetku. V případě zisků ze zcizení majetku, jež je součástí stálé provozovny, která se nachází na území druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto státě. Zisky ze zcizení majetku, jež je předmětem mezinárodní přepravy, mohou být zdaněny pouze ve státě skutečného vedení podniku.

Na rozdíl od slovenské smlouvy upravuje americká verze stanoví, že se movitý majetek ve druhém smluvním státě také zahrnují podíly na společnosti, jejíž jmění je tvořeno nejméně z 50 % nemovitým majetkem umístěným ve druhém smluvním státě, a rovněž účast na osobní společnosti, svěřeném majetku nebo pozůstalosti, pokud se nacházejí na území druhého státu. Smlouva také stanoví, že se tento článek nevztahuje na licenční poplatky.

Německá verze pak připomíná slovenskou s tím rozdílem, že blíže nespécifikuje zdanění zisků z letecké a námořní přepravy.

3.3.14. Článek č. 14 – Nezávislá povolání

Slovenská verze se touto problematikou vůbec nezabývá.

Naopak americká i německá verze tuto oblast upravují. Obě smlouvy hovoří o možnosti zdanění takového povolání ve druhém smluvním státě v případě, že lze v tomto státě přičíst příjem stálé základně, již má osoba v druhém státě k dispozici. Americká smlouva navíc umožňuje zdanit takto v druhém státě i pro případ, kdy osoba pobývá v tomto státě alespoň 183 dnů v roce nebo 12 měsíců nepřetržitě.

3.3.15. Článek č. 15 – Zaměstnání/ Závislá povolání

Dle tohoto článku dochází ke zdanění rezidenta v tom smluvním státě, ve kterém vykonává zaměstnání. Jen ve státě rezidentství mohou být zdaněny v případě, kdy se na území rezidentury taková osoba vyskytuje déle než 183 dnů, odměny jsou vypláceny osobou nebo za osobu, která nemá bydliště či sídli v druhém smluvním státě, nebo za předpokladu, že odměny nejdou k tíži stálé provozovny v tomto druhém státě. U mezinárodní přepravy je pak zdaněno tam, kde je místo skutečného vedení podniku.

Ve slovenské verzi lze navíc nalézt, které dny se do zmíněných období počítají. Jedná se například o všechny dny fyzické přítomnosti včetně dnů příjezdů a odjezdů, dále pak soboty, neděle, svátky apod. Tato smlouva vykládá i výraz zaměstnavatel. Tímto se liší od smluv ostatních.

3.3.16. Článek č. 16 – Tantiémy

Zde smlouvy podobně stanoví, že tantiémy a jiné podobné odměny, které pobírá osoba, jakožto člen statutárního orgánu firmy, která má sídlo v druhém smluvním státě, mohou být v tomto smluvním státě zdaněny. Rozdíl mezi smlouvami je pouze v pojmech, které používá, kdy slovenská hovoří o členech statutárního orgánu, zatímco americká o členech správní rady, a německá o členech dozorčí nebo správní rady společnosti.

3.3.17. Článek č. 17 – Umělci a sportovci

Všechny smlouvy jsou podobné v tom, že stanoví, že pokud umělec nebo sportovec vykonává činnost v druhém smluvním státě, může být tato jeho činnost zdaněna ve druhém státě, přičemž také říká, že neplatí ustanovení ostatních článků smlouvy, které by na tuto činnost, vzhledem ke zdanění příjmů, dopadaly.

Americká smlouva také stanoví, že to neplatí v případě, kdy částka hrubých příjmů včetně výdajů, jež umělci za takovou činnost náleží, nepřesáhne dvacet tisíc amerických dolarů, případně po přepočítání ekvivalentně českých korunám. Tato částka pak může být zdaněna srážkovou daní pro případ, kdy je tato osob oprávněna obdržet refundaci takových daní.

Dále tato smlouva stanoví, že nedojde ke zdanění v případě, kdy umělec nebo sportovec vykonává na území druhého státu činnost, která je hrazena z veřejných fondů státu prvního. V tomto bodě pak německá smlouva hovoří o vystoupení v rámci kulturní výměny dohodnuté mezi smluvními státy. V ostatních bodech pak německá smlouva připomíná ustanovení smlouvy slovenské.

3.3.18. Článek č. 18 – Veřejné funkce/ Státní služba

Německá verze stanoví, že platy nebo penze z takové činnosti podléhají zdanění ve státě, pro něž tuto činnost osoba vykonává. To neplatí v případě, kdy má tato osoba stálé bydliště ve druhém smluvním státě. Pokud byla tato činnost prováděna v souvislosti s obchodní nebo průmyslovou činností smluvního nebo jeho územní korporace, použijí se ustanovení o zaměstnání, tantiém, penzi.

Americká smlouva také zdaňuje takové příjmy dle místa státu, kde je činnost vykonávána. Pokud se jedná o průmyslovou nebo obchodní činnost prováděnou některým ze smluvních států, použije se ustanovení o nezávislém povolání, závislém povolání a ustanovení článku o umělci nebo sportovci.

Slovenská smlouva zdaňuje tyto příjmy obdobně státu, kde je tato činnost vykonávána. To neplatí, pokud je tato osoba rezidentem druhého státu a zároveň je jeho státním příslušníkem nebo se nestala rezidentem tohoto státu pouze z důvodu prokazování těchto služeb. Jestliže jsou penze vypláceny přímo nebo z fondů prvního státu, podléhá zdanění v tomto státě. To neplatí v případě, kdy je tato osoba rezidentem a státním příslušníkem druhého smluvního státu. Penze za služby pak odpovídají německé verzi smlouvy.

3.3.19. Článek č. 19 – Penze

V případě německé a slovenské verze, je tato oblast upravena pouze tím, že stanoví, že jsou penze a jiné podobné platy vyplacené rezidentovi druhého smluvního státu, podléhají zdanění jen v tomto státě. Výjimku tvoří článek o veřejných funkcích, resp. státní službě, na který je zde odkázáno. Avšak lze doplnit, že se jedná pouze o oblasti, kdy stát nevykonává obchodní nebo průmyslovou činnost.

Americká smlouva upravuje vedle penzí také alimenty a přídavky na děti. Dále vysvětluje tyto pojmy. Lze shrnout, že jsou tyto penze zdaněny obdobně jako ve zbylých smlouvách s tím rozdílem, že je zde pouze jedna výjimka, a to výhrada ustanovení o veřejné službě pro případ penzí, jiných obdobných plateb a příspěvků na sociální pojištění a jiné veřejné penze.

3.3.20. Článek č. 20 – Učitelé, studenti a jiné osoby, které získávají vzdělání

Slovenská smlouva se zabývá pouze zdaněním studentů a žáků učilišť, kdy stanoví, že pokud je nebo bezprostředně přes svým příjezdem byl rezidentem druhého smluvního státu, a plat dostává na území prvního smluvního státu jen za účelem úhrady své výživy nebo vzdělání, a který se v tomto prvním státě zdržuje jen za účelem svého vzdělání, nepodléhají tyto zdanění tohoto státu pokud plynou zdroje těchto plateb mimo tento stát.

Německá smlouva upravuje zdanění studentů a žáků učilišť obdobně s tím, že se také zaměřuje na učitele, kteří se do smluvního státu odebrali za účelem pokračování ve studiu nebo výzkumu nebo zde vyučovali po dobu nejdéle dvou let, nebudou podléhat dani z odměn v tomto státě, pokud plynou zdroje plateb mimo tento stát.

Americká smlouva upravuje tuto oblast podrobněji. Stanovuje činnosti, které jsou osvobozeny od zdanění a zároveň i období, po které toto osvobození platí. Vedle toho tato smlouva také stanoví u jednotlivých činností maximální strop pro nezdanění jednotlivých činností. Pro příklad je možno uvést, že pokud bude student ze smluvního státu pobývat v USA po dobu nepřesahující pět let a bude zde vykonávat osobní služby, z nichž příjem nepřesáhne v souhrnné částce 5 000 USD, bude tento příjem dle této smlouvy osvobozen.

3.3.21. Článek č. 21 – Příjmy výslovně neuvedené/ Ostatní příjmy

Všechny tři smlouvy se v tomto bodě ztotožňují potud, že příjmy, které nejsou uvedené v ostatních člancích jsou zdaněny ve státě rezidentury, a to bez ohledu na to, ve kterém státě tyto příjmy vznikly.

Avšak americká i slovenská smlouva jdou poněkud dál. Stanoví také, že se tento článek rovněž nepoužije na příjmy jiné než příjmy z nemovitého majetku, kde odkazuje na článek 6 odst. 2. Jedná se o příjmy související se stálou provozovnou, která je umístěna ve druhém smluvním státě.

Pro úplnost se uvádí, že slovenská verze navíc hovoří také o situaci, kdy rezident jednoho smluvního státu nabude příjmů z výher v loteriích, sázkách, a jiných podobných hrách, výher ze soutěží a slosování ze státu druhého. V tomto případě je možné zdanit takový příjem v druhém smluvním státu.

3.3.22. Článek č. 22 – Majetek

Zde lze hovořit o totožnosti tohoto článku ve všech třech smlouvách. Rozdíl je pouze v použitých termínech, které jsou však vykládány téměř totožně.

Nemovitý majetek umístěný ve druhém smluvním státě, může být zdaněn v tomto smluvním státě. Movitý majetek, který souvisí s provozem stálé provozovny nebo základny ve druhém smluvním státě může být rovněž v tomto druhém státě zdaněn. Majetek související s mezinárodní přepravou je zdaněn v tom státě, ve kterém má skutečné vedení podniku. Závěrem se dodává, že ostatní části majetku lze zdanit pouze v tom státě, ve které má osoba rezidenturu.

3.3.23. Článek č. 23 – Vyloučení dvojího zdanění

Tento článek je zcela zásadní pro stanovení toho, jakým způsobem bude daň zaplacená v jednom smluvním státě zohledněna při zdanění ve státě druhém. Tedy má za cíl vyloučit dvojí zdanění nebo ho alespoň co nejvíce snížit.

Slovenská smlouva například stanoví možnost rezidentovi jednoho smluvního státu snížit daňovou povinnost v tomto státě na základě snížení daně z příjmů tohoto rezidenta o částku zaplacenou ve druhém smluvním státě. Toto snížení však nesmí přesáhnout výši vypočtené daně před snížením.

Americká smlouva pak upravuje možnost snížení daně jednak z pohledu rezidenta USA, jednak z pohledu rezidenta ČR. V případě ČR je možnost do základu daně zahrnout příjem z druhého státu a pak o tento příjem daň snížit. Rovněž nesmí snížení přesáhnout výši vypočtené daně před snížením. Tato smlouva také upravuje zdanění pro případ, kdy bude fyzická osoba občanem USA a rezidentem ČR.

Německá smlouva stanoví, kdy lze snížit daň o daň zaplacenou v obou smluvních státech. Tato smlouva hovoří o započtení daně.

3.3.24. Článek č. 24 – Zásada rovného nakládání/ Zákaz diskriminace

Německá smlouva hovoří o zákazu diskriminace v prvním smluvním státě osoby, jež je rezidentem v druhém státě a také to, že nesmí tento první stát uložit povinnost, kterou by neuložil osobě třetího státu, se kterou takovou smlouvu uzavřenou nemá.

Zároveň tato smlouva stanoví, že nelze zdanit stálou provozovnu rezidenta druhého smluvního státu v prvním státě jinak, než jak by byla zdaněna stálá provozovna rezidenta tohoto prvního státu. Obdobně bude postupováno u podniků, jež sou zcela nebo zčásti vlastněny rezidentem druhého smluvního státu.

Americká smlouva přistupuje k státním příslušníkům druhého státu obdobně. Takto bude postupováno i u osob, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Avšak v oblasti celosvětového příjmu nejsou státní příslušníci USA ve stejné situaci jako státní příslušníci ČR.

Dále by měly mít stálé provozovny druhého smluvního státu stejné podmínky jako státní příslušníci tohoto státu. To nemá být vykládáno jako závazek smluvního státu přiznat rezidentům druhého osobní úlevy, srážky a snížení pro daňové účely z důvodů osobního stavu nebo rodinných závazků, jež jsou přiznávány rezidentům prvního státu.

Tato smlouva také stanoví výjimky, kdy je možná diskriminace při odečtu u sdružených podniků, úroků či licenčních poplatků. Podrobněji pak viz článek 25 této smlouvy.

Pro úplnost je zapotřebí zmínit, že slovenská smlouva je obdobná smlouvě americké, s tím rozdílem, že hovoří i o zákazu diskriminace podniků z důvodu odlišné rezidentury vlastníků kapitálu

3.3.25. Článek č. 25 – Řešení případů cestou dohody

Pokud se osoba domnívá, že opatření smluvního státu není v souladu s těmito smlouvami, může předložit svůj případ příslušnému úřadu smluvního státu, kde je rezidentem. Jestliže bude tento úřad považovat námitku za oprávněnou a nebude-li schopen najít uspokojivé řešení, bude se snažit o vzájemnou dohodu s úřadem druhého státu tak, aby vyloučil nesoulad s těmito smlouvami. Dále mohou smluvní úřady v daných věcech provádět konzultace a taky vejít v přímý styk za účelem dosažení dohody.

Americká i slovenská smlouva navíc stanoví, že taková námitka může být předložena ve lhůtě tří let od prvního oznámení takového nesouladného opatření.

Slovenská smlouva navíc v těchto případech odkazuje na článek o zákazu diskriminace.

3.3.26. Článek č. 26 – Výměna informací

Tyto smlouvy také obsahují článek o výměně informací mezi smluvními státy. Zároveň z tohoto článku vyplývá povinnost mlčenlivosti druhého smluvního státu a možnost sdělení těchto informací pouze osobám k tomu určeným. Americká i slovenská verze pak umožňuje zveřejnit tyto informace v rámci veřejného soudního jednání.

Tento článek však nelze vykládat tak, že by měla být ukládána správní opatření, která by porušovala právní předpisy nebo správní praxi jednoho ze smluvních států, ani sdělení informací, které byly získány způsobem, jež neodpovídá právu ani praxi. Zakazuje se i sdělení těch informací, jejichž sdělení by bylo v rozporu s veřejným pořádkem.

Americká smlouva navíc umožňuje poskytnutí informací na základě zvláštního požádání. Jedná se například o výpověď svědků či poskytnutí kopií nepublikovaných původních dokumentů.

3.3.27. Článek č. 27 – Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů

Zde se pouze podotýká, že se tyto smlouvy vůbec nedotýkají daňových výsad diplomatů a konzulárních úředníků, jež jim přísluší dle mezinárodního práva.

3.3.28. Článek č. 28 – Nabytí platnosti

Všechny smlouvy stanoví, že dojde k výměně ratifikačních listin co nejdříve. Lhůty jsou pak stanoveny rozdílně. Podrobněji lze odkázat na znění jednotlivých smluv.

3.3.29. Článek č. 29 – Výpověď

Možnost výpovědi obsahují všechny smlouvy. Shodně stanoví, že může být podána smluvním státem nejdříve pět let ode dne vstupu takové smlouvy v platnost s tím, že musí být taková výpověď podána nejpozději do 30. června daného roku.

3.3.30. Specifické články

Pro úplnost musí být zmíněno, že kromě výše uvedených článků lze nalézt další dva články, kdy jeden je typický pouze pro smlouvu německou, a druhý pak pro smlouvu americkou.

V německé smlouvě lze nalézt tento článek pod číslem 28. Tento článek byl zásadní v tom, že zohlednil tzv. pád berlínské zdi, kdy smlouvu rozšířil o západní Berlín.

Americká smlouva obsahuje článek 17, jež je nazván omezení výhod. V tomto článku je stanoveno, že pokud je osoba rezidentem jednoho smluvního státu a pobírá příjem z druhého smluvního státu bude dle této smlouvy oprávněna k úlevám ve zdanění ve druhém státě pouze pokud splní tímto článkem stanovené podmínky. Pro názornost se uvádí, že se musí jednat o fyzickou osobu, smluvní stát, neziskovou organizaci apod.

3.4. *Závěry komparace*

Je nepochybné, že všechny tři zkoumané smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jehož jednou ze stran je Česká republika, v sobě odráží Modelovou smlouvu OECD a Modelovou smlouvu OSN, jež nejspíše byly předlohou při uzavírání těchto tří bilaterálních mluv.

Nejstarší z těchto smluv je smlouva uzavřená s Německem. Nejnovější je pak smlouva se Slovenskou republikou. Mezi těmito smlouvami je téměř dvacetiletý odstup, proto je možné vidět rozdílnost v užívání terminologie. Není překvapením, že právní i ekonomická terminologie, které spolu úzce souvisí, a mají na zdanění vliv, byly před třiceti lety na jiné úrovni než je tomu dnes.

Z toho tedy vyplývá první rozdíl mezi jednotlivými smlouvami. Například německá verze často hovoří o osobách, jež mají v jednom ze smluvních států bydliště či sídlo, zatímco zbylé dvě definují rezidenta, a následně tento termín používají v celém textu smlouvy.

Další rozdíl, je pak v tom, že pojetí americké smlouvy je širší. Například již v úvodních ustanovení rozšiřuje dopad této smlouvy vedle penzí také na alimenty a příspěvky na děti. Pro tuto smlouvu je také typické, že jako jediná obsahuje ustanovení o omezení výhod, jež z této smlouvy vyplývají.

Dále lze dovodit, že slovenská verze smlouvy ve velkém množství článků vychází ze smlouvy německé, pouze s rozdíly terminologie, které jsou však v dnešním pojetí téměř totožné.

Americká smlouva také striktně vymezuje daně, na které se tato smlouva vztahuje, čímž je patrná další rozdílnost mezi smlouvami, což se posléze odráží i na daňové dopady na jednotlivé rezidenty smluvních států.

Americká smlouva také široce vymezuje osoby, na které dopadá a dokonce i rozšiřuje pojetí slovenské smlouvy, která je definována extenzivněji než smlouva německá. Zde americká smlouva dopadá i na pozůstalost, svěřený majetek, osobní společnost apod.

Slovenská i americká smlouva podstatně rozšiřují pojetí rezidenta, kdy se, na rozdíl od smlouvy německé, vztahují také na stát a jemu podřízené orgány.

V oblasti mezinárodní dopravy slovenská verze zdaňuje také zisky z provozování železničních nebo silničních vozidel. Naproti tomu americká smlouva zdaňuje i zisky z pronájmu lodí a letadel.

Pro případ, kdy dojde k podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomému zanedbávání, stanoví slovenská i americká verze vyloučení výhod pro zdanění mezi sdruženými podniky.

Jedním z nejdůležitějších článků těchto smluv je článek o zdanění dividend, zde je zapotřebí zmínit, že se jednotlivé smlouvy od sebe liší především v maximálních stropích pro zdanění dividend.

Další důležitou částí smluv jsou ustanovení o úrocích, kde existuje vysoká podobnost, a ustanovení o licenčních poplatcích, kde je zásadní rozdíl opět ve výši stropů.

Velké rozdíly lze nalézt také v ustanovení o ziscích ze zcizení majetku, o nezávislých povolání (například slovenská verze tuto problematiku neupravuje vůbec). Slovenská smlouva se také nezabývá zdaněním učitelů.

Pro tyto smlouvy je pak zásadní metoda, na základě které má dojít k zamezení dvojího zdanění. Dle americké a slovenské verze by měla být použita metoda prostého zápočtu, zatímco u německé verze se hovoří o metodě vynětí s výhradou progresu (u dividend, tantiém, licenčních poplatků, zisku ze zcizení podílu na společnosti a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého).

Naproti tomu existují i články, o kterých lze hovořit jako o člancích téměř totožných. Pro příklad lze uvést článek týkající se stálé provozovny, článek o zisku podniků, základní ustanovení o sdružených podnicích, podstatná část článku o závislých povoláních, o tantiém nebo článku o majetku či v definici nemovitého majetku.

Závěrem lze dodat, že jak z analýzy a komparace jednotlivých smluv, tak z výše popsaného je zcela jednoznačné, že rozdílnost jednotlivých ustanovení těchto smluv má zcela zásadní význam na jednotlivé rezidenty a jejich zdanění ve smluvních státech, jež mezi sebou uzavírají smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ač je zjevné, že jsou předlohou modelové smlouvy, což jednoznačně ve spoustě ohledech pomohlo k podobnosti těchto smluv, stále existují rozdíly mezi těmito smlouvami. Z toho lze také dovodit, že každý stát má prioritu v oblasti zdanění někde jinde, jak dokládá i provedená analýza a komparace. Pro úplnost je nezbytné doplnit, že jednoznačně nejširší pojetí má americká verze, ze které je taky patrná vyjednávací pozice USA, která se nejspíš snaží, alespoň dle této mezinárodní smlouvy, ubránit své zájmy v oblasti zdanění.

Závěr

Zdanění je lidstvu známo již od nepaměti. Ačkoliv plnilo různé funkce, kdy ve středověku byly daně důležitým příjmem panovníka, který z daní hradil své náklady, vyzbrojoval za ně svou družinu v období válek apod. Novodobí znamenalo přerod v občanskou společnost a postupný příliv daní do státního rozpočtu, kdy daně sloužily pro nejrůznější potřeby státu i jeho občanů.

Státy postupně přecházely z uzavřené protekcionářské politiky k politice otevřené, kdy stále častěji vstupovali do kontraktů nejčastěji se sousedními státy. Nejdříve to byly smlouvy mírové, smlouvy o neútočení, o podpoře v období války. S rozvojem světa a s objevováním nových území rostla i důležitost obchodu. Pro rozvoj obchodu je podstatný i vliv zdanění v jednotlivých státech, kdy si bude obchodník vybírat ten, kde nejlépe alokuje svůj zisk, proto byla potřeba uzavírat smlouvy i v oblasti daní.

V mezinárodním obchodě patří k zásadním smlouvám ty, jež se věnují zamezení dvojího zdanění. Dvojí zdanění nastává v situaci, kdy je rezident jednoho státu podroben zdanění nejen v tomto státě, ale i ve státě druhém, ve kterém vykonává určitou činnost.

První smlouvy o zamezení dvojího zdanění je možno nalézt již v období po 1. světové válce. V tomto období uzavíralo tyto smlouvy především Německo, a to hlavně se svými sousedy. První snahy v Československu o uzavírání takovýchto smluv byly již před druhou světovou válkou, kdy došlo k uzavření takové smlouvy s Polskem, Jugoslávií či Rumunskem.

Zcela zásadní význam pro oblast mezinárodního dvojího zdanění mají smlouvy, jež se označují za modelové. Jedná se o smlouvu OECD, která je typická pro smlouvy uzavírané mezi vyspělými státy. Další taková smlouva byla vytvořena organizací OSN, která se takto snažila podpořit rozvojové státy. Důležitou roli hraje také modelová smlouva USA, která je předlohou při uzavírání smluv, jejichž jedním ze smluvních partnerů jsou právě Spojené státy americké. Zde je potřebné dodat, že modelová smlouva OECD a OSN bývá předlohou například při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a jejími smluvními partnery.

Tyto smlouvy mají zásadní význam především ze dvou důvodů. Jednak mají zamezit dvojímu zdanění, a podpořit tak mezinárodní obchod mezi smluvními státy, jednak také upravit zdaňování. Ale měly by zabránit i jevu opačnému, tedy ke dvojímu nezdanění.

Pro tuto oblast je zásadním problémem daňová kriminalita, jež je představována tzv. daňovými ráji, manipulacemi s převodními cenami či manipulacemi s náklady.

Zamezit dvojímu zdanění se státy snaží tím, že do smluv vkládají sjednané metody, díky kterým je možné při placení daně ve státě rezidenta stanoveným způsobem zohlednit daň zaplacenou ve druhém smluvním státě. Zde lze zmínit, že se jedná o metodu zápočtu a metodu vynětí.

Zcela zásadní jsou pro tyto smlouvy ustanovení, která se týkají řešení sporů, ke kterým může mezi smluvními státy docházet. Další významný přínos těchto smluv spočívá ve výměně informací mezi smluvními státy. Zde se hovoří o výměně na žádost, výměně automatické a výměně spontánní.

Pro tyto smlouvy je typický zákaz diskriminace, kdy jednotlivá ustanovení právních předpisů jednoho smluvního státu nemůžou jít k tíži rezidenta druhého státu, který na území prvního státu vykonává činnost, na kterou by bylo pohlíženo ze strany daní jinak, než by tomu bylo v případě, kdy by takovou činnost vykonával rezident prvního smluvního státu.

Vedle modelových smluv existuje také snaha o vytvoření modelové smlouvy v rámci Evropské unie. První snahy o vytvoření a uzavření takové smlouvy je možné vidět již před třiceti lety. Avšak dodnes neexistuje jednotná úprava této oblasti, a to především z důvodu, že se Unie stále rozrůstá, přistupují nové a nové státy, s čímž také souvisí čím dál větší problém se na jednotné úpravě domluvit.

I přesto je možné v rámci EU nalézt směrnice, které se snaží dílčí oblasti této problematiky upravit. Jedná se o směrnici o zdanění fúzí, směrnici o zdanění úroků a licenčních poplatků, směrnici o zdanění úrokových úspor z příjmů. Všechny tyto směrnice dávají jasně najevo, která ustanovení smluv jsou Unií považována za zcela zásadní v oblasti volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu. Existuje také společná úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků. Novinkou je pak návrh směrnice proti vyhýbání se daním z rukou Evropské komise. Je však otázkou, jak moc reálné je přijetí této směrnice všemi členskými státy.

Cílem diplomové práce bylo podat komplexní přehled o problematice uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího a poukázat na to, jaký vliv mohou mít jednotlivá ustanovení na přeshraniční působení ekonomických subjektů. Má hypotéza byla taková, že mohou mít ustanovení jednotlivých smluv vliv na rozhodování subjektů, zda v dané zemi podnikat či nikoliv.

Zde musím prvně konstatovat, že dle mého názoru byl tento cíl splněn, a zároveň dle provedené analýzy smluv, kdy je jednou ze smluvních stran Česká republika, byla má hypotéza potvrzena. Pro podložení tohoto závěru uvádím následující.

Poslední kapitola této práce se zabývala analýzou a komparací smluv o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela Česká republika se třemi státy, Německem, Spojenými státy americkými a Slovenskem.

První rozdíl mezi těmito smlouvami je ten, že používají často jinou terminologii, což je dle mého názoru způsobeno především tím, že byly jednotlivé smlouvy přijímány v jiném období. Nejstarší ze smluv je smlouva s Německem, která byla uzavřena zhruba o dvacet let dříve než smlouva nejmladší, tedy ta se Slovenskem.

Další rozdíl vidím v odlišných stopech, kdy je možné daň v jednom či druhém smluvním státě zdanit, respektive nezdanit.

Dále existují oblasti, která některé smlouvy neupravují vůbec (například smlouva se Slovenskem v oblasti nezávislých povolání či zdanění učitelů), a naopak ty, které upravují danou problematiku podrobněji (většina ustanovení smlouvy s USA). Také zmiňuji, že například smlouva s USA jako jediná upravuje článek týkající se omezení výhod mezi smluvními státy.

Pro úplnost podotýkám, že ve většině ustanovení připomíná smlouva se Slovenskem smlouvu uzavřenou s Německem. To může být způsobeno tím, že ČR vychází při uzavírání těchto smluv z modelových smluv, tudíž jsou všechny smlouvy o zamezení dvojího zdanění podobné.

Závěrem dodávám, že oblast zamezení dvojího zdanění je poměrně obsáhlá a problematická, proto není téma zcela jistě vyčerpáno, a tudíž práce může sloužit jako zdroj pro orientaci v dané problematice pro ty, již by se danou problematikou chtěli, alespoň okrajově, zabývat.

Seznam použitých zdrojů

1. Knižní zdroje:

- BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. BECK, 2012. 154 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- DVOŘÁČEK, J., TYLL, L. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. Praha: C. H. BECK, 2010. 183 s. ISBN 978-80-7400-010-2.
- GEBAROWSKÝ, J. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Praha: Linde Praha, 1994. 600 s. ISBN 80-85647-25-7.
- HAMERNÍKOVÁ, B., MAAAYTOVÁ, A. A KOL. Veřejné finance. Praha: ASPI, 2007. 364 s. ISBN 978-80-7357-301-0.
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-502-2.
- NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 188 s. ISBN 978-80-7357-677-6.
- SOJKA V. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, 2008. str. 220-221. ISBN 978-80-7357-354-6.
- VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2012. Praha: I.VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.
- VYŠKOVSKÁ, M. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 200 s. ISBN 978-80-7357-550-2.
- TŮMA, J., BÁČA, J. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. 192 s. ISBN 80-85603-58-6.

3. Právní předpisy ČR a mezinárodní smlouvy

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

- Listina základních práv a svobod, zákon č. 2/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- Daňový řád, zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon o daních z příjmů, zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška ministerstva zahraničních věcí o Vídeňské úmluvě o smluvním právu, č. 15/1988 Sb., v aktualizovaném znění.
- Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 18/1994 Sb.
- Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, č. 32/1994 Sb.
- Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, č. 100/2003 Sb.m.s.

2. Internetové zdroje:

- Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění – 2016. Ministerstvo financí České republiky [online]. 2016 [citace 2016-06-13], dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>>.
- Arbitrážní konvence, základní informace. Finanční správa České republiky [online]. 2016 [citace 2016-05-26], dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/dokumenty-eu>>.
- Směrnice Rady 90/435/EHS upravená směrnicí 2003/123/ES ve znění pozměňovacích aktů [online]. 2003 [citace 2016-05-26], dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=URISERV:l26037&from=CS>>.
- OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Oecd.org [online]. 2014 [citace 2016-06-14], dostupné z: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en>.
- OSN. Model Double Taxation Convection between Developed and Developing Countries. Un.org [online]. 2011 [citace 2016-06-14], dostupné z: <www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>.

- GOLA, P. Daňové ráje jsou i v Evropě. Daně a právo v praxi 2010/3 [online]. 2010 [citace 2015-05-06], dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9154v11973-danove-raje-jsou-i-v-evrope>>.
- NAVRÁTILOVÁ, H. Zdanění obchodních společností: Komise EU přichází s novým návrhem [online]. 2016 [citace 2016-05-26], dostupné z: <<https://www.patria.cz/pravo/3191859/zdaneni-obchodnich-spolecnosti-komise-eu-prichazi-s-novym-navrhem.html>>.
- SOLILOVÁ, V. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností – I. Část. Daně a právo v praxi 2012/12 [online]. 2016 [citace 2015-05-07], dostupné z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40574v50770-mezinarodni-spoluprace-vymena-informaci-pro-danove-ucely/?search_query=\\$issue=1I569](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40574v50770-mezinarodni-spoluprace-vymena-informaci-pro-danove-ucely/?search_query=$issue=1I569)>.
- NERUDOVÁ, D. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. Daně a právo v praxi 2008/6 [online]. 2008 [citace 2015-05-03], dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete>>.
- Daňový portál pro všechny. Definice daně. Berne.cz [online]. 2016 [citace 2016-05-22], dostupné z: <<http://www.berne.cz/dane/danove-definice/>>.

Seznam tabulek a seznam příloh

Tabulka č. 1: Daňová pásma pro řešení příkladů metod zamezení dvojího zdanění.....	15
Příloha č. 1: Přehled platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění.....	65
Příloha č. 2: Struktura modelové smlouvy OECD.....	68
Příloha č. 3: Struktura modelové smlouvy OSN.....	69

Seznam použitých zkratek

USA	Spojené státy americké
OSN	Organizace spojených národů
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
ČSFR	Československá federativní republika
CARICOM	Karibské společenství
RVHP	Rada vzájemné hospodářské pomoci
Kč	Koruna česká
OEEC	Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci
OECD	Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci
Např.	Například
Tj.	To je
Tzn.	To znamená
m ²	Metr čtvereční
hl	Hektolitr
t	Tuna
aj.	A jiné
mj.	Mimo jiné
apod.	A podobně
resp.	Respektive
č.	Číslo
Sb.	Sbírka
Sb. m. s.	Sbírka mezinárodních smluv

Přílohy

Příloha č. 1: Přehled platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění¹⁰⁴

Smluvní stát	Platnost	Sbírka zákonů/ MS
Albánie	10.9.1996	<u>270/1996 Sb.</u>
Arménie	15.7.2009	<u>86/2009 Sb.m.s.</u>
Austrálie	27.11.1995	<u>5/1996 Sb.</u>
Ázerbájdžán	16.6.2006	<u>74/2006 Sb.m.s.</u>
Bahrajn	10.4.2012	<u>59/2012 Sb.m.s.</u>
Barbados	06.6.2012	<u>69/2012 Sb.m.s.</u>
Belgie	24.7.2000	<u>95/2000 Sb.m.s.</u>
Bělorusko	15.1.1998	<u>31/1998 Sb.</u>
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	<u>58/2010 Sb. m.s.</u>
Brazílie	14.11.1990	<u>200/1991 Sb.</u>
Bulharsko	2.7.1999	<u>203/1999 Sb.</u>
Čína	4.5.2011	<u>65/2011 Sb.m.s.</u>
Dánsko	17.12.2012	<u>14/2013 Sb.m.s.</u>
Egypt	4.10.1995	<u>283/1995 Sb.</u>
Estonsko	26.5.1995	<u>184/1995 Sb.</u>
Etiopie	30.5.2008	<u>54/2008 Sb.m.s.</u>
Filipíny	23.9.2003	<u>132/2003 Sb.m.s.</u>
Finsko	12.12.1995	<u>43/1996 Sb.</u>
Francie	1.7.2005	<u>79/2005 Sb.m.s.</u>
Gruzie	4.5.2007	<u>40/2007 Sb.m.s.</u>
Hongkong	24.1.2012	<u>49/2012 Sb.m.s.</u>
Chorvatsko	28.12.1999	<u>42/2000 Sb.m.s.</u>
Indie	27.9.1999	<u>301/1999 Sb.</u>
Indonésie	26.1.1996	<u>67/1996 Sb.</u>
Irsko	21.4.1996	<u>163/1996 Sb.</u>
Island	28.12.2000	<u>11/2001 Sb.m.s.</u>
Itálie	26.6.1984	<u>17/1985 Sb.</u>
Izrael	23.12.1994	<u>21/1995 Sb.</u>
Japonsko	25.11.1978	<u>46/1979 Sb.</u>
JAR	3.12.1997	<u>7/1998 Sb.</u>
Jordánsko	7.11.2007	<u>88/2007 Sb.m.s.</u>
Kanada	28.5.2002	<u>83/2002 Sb.m.s.</u>
Kazachstán	29.10.1999	<u>3/2000 Sb.m.s.</u>
Korejská republika	3.3.1995	<u>124/1995 Sb.</u>
KLDR	7.12.2005	<u>3/2006 Sb.m.s.</u>
Kolumbie	6.5.2015	<u>39/2015 Sb.m.s.</u>
Kuvajt	3.3.2004	<u>48/2004 Sb.m.s.</u>
Kypr	26.11.2009	<u>120/2009 Sb.m.s.</u>

¹⁰⁴ Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění – 2016. Ministerstvo financí České republiky [online]. 2016 [citace 13.6.2016], dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>>.

Smluvní stát	Platnost	Sbírka zákonů/ MS
Libanon	24.1.2000	<u>30/2000 Sb.m.s.</u>
Lichtenštejnsko	22.12.2015	<u>8/2016 Sb.m.s.</u>
Litva	8.8.1995	<u>230/1995 Sb.</u>
Lotyšsko	22.5.1995	<u>170/1995 Sb.</u>
Lucembursko	31.7.2014	<u>51/2014 Sb.</u>
Maďarsko	27.12.1994	<u>22/1995 Sb.</u>
Makedonie	17.6.2002	<u>88/2002 Sb.m.s.</u>
Malajsie	09.3.1998	<u>71/1998 Sb.</u>
Malta	06.6.1997	<u>164/1997 Sb.</u>
Maroko	18.7.2006	<u>83/2006 Sb.m.s.</u>
Mexiko	27.12.2002	<u>7/2003 Sb.m.s.</u>
Moldávie	26.4.2000	<u>88/2000 Sb.m.s.</u>
Mongolsko	22.6.1998	<u>18/1999 Sb.</u>
Německo	17.11.1983	<u>18/1984 Sb.</u>
Nigérie	2.12.1990	<u>339/1991 Sb.</u>
Nizozemí	5.11.1974	<u>138/1974 Sb.</u>
Norsko	9.9.2005	<u>121/2005 Sb.m.s.</u>
Nový Zéland	29.8.2008	<u>75/2008 Sb.m.s.</u>
Pákistán	30.10.2015	<u>58/2015 Sb.m.s.</u>
Panama	25.2.2013	<u>91/2013 Sb.m.s.</u>
Polsko	11.6.2012	<u>102/2012 Sb.m.s.</u>
Portugalsko	1.10.1997	<u>275/1997 Sb.</u>
Rakousko	22.3.2007	<u>31/2007 Sb.m.s.</u>
Rumunsko	10.8.1994	<u>180/1994 Sb.</u>
Rusko	18.7.1997	<u>278/1997 Sb.</u>
Řecko	23.5.1989	<u>98/1989 Sb.</u>
Saúdská Arábie	1.5.2013	<u>42/2013 Sb.m.s.</u>
Spojené arabské emiráty	9.8.1997	<u>276/1997 Sb.</u>
Singapur	21.8.1998	<u>224/1998 Sb.</u>
Slovensko	14.7.2003	<u>100/2003 Sb.m.s.</u>
Slovinsko	28.4.1998	<u>214/1998 Sb.</u>
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	<u>88/2005 Sb.m.s.</u>
Srí Lanka	19.6.1979	<u>132/1979 Sb.</u>
Sýrie	12.11.2009	<u>115/2009 Sb.m.s.</u>
Španělsko	5.6.1981	<u>23/1982 Sb.</u>
Švédsko	8.10.1980	<u>9/1981 Sb.</u>
Švýcarsko	23.10.1996	<u>281/1996 Sb.</u>
Tádžikistán	19.10.2007	<u>89/2007 Sb.m.s.</u>
Thajsko	14.8.1995	<u>229/1995 Sb.</u>
Tunis	25.10.1991	<u>419/1992 Sb.</u>
Turecko	16.12.2003	<u>19/2004 Sb.m.s.</u>
Ukrajina	20.4.1999	<u>103/1999 Sb.</u>
USA	23.12.1993	<u>32/1994 Sb.</u>
Uzbekistán	15.1.2001	<u>28/2001 Sb.m.s.</u>
Velká Británie	20.12.1991	<u>89/1992 Sb.</u>
Venezuela	12.11.1997	<u>6/1998 Sb.</u>

Smluvní stát
Vietnam

Platnost
3.2.1998

Sbírka zákonů/ MS
108/1998 Sb.

Příloha č. 2: Struktura modelové smlouvy OECD

- 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);
- Článek 14 - Vypuštění 3;
- Článek 15 - Příjmy ze zaměstnání (Income from employment);
- Článek 16 - Tantiémy (Directors' fees);
- Článek 17 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- 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).

Příloha č. 3: Struktura modelové smlouvy OSN

- Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Personal Scope);
- 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 nemovitého majetku (Income from immovable property);
- Článek 7 - Zisky podniků (Business profits);
- Článek 8 - Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport) –
alternativa 8A a 8B;
- 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);
- Článek 14 - Nezávislá povolání (Independent Personal Services)15;
- Článek 15 - Závislá činnost (Dependent Personal Services);
- Článek 16 - Tantiémy (Directors' Fees);
- Článek 17 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- Článek 18 - Penze (Pensions) - alternativa 18A a 18B;
- Článek 19 - Veřejné funkce (Government Service);
- Článek 20 - Studenti (Students);
- Článek 21 - Ostatní příjmy (Other income);
- Článek 22 - Majetek (Capital);
- Článek 23- 23A metoda vynětí (Exemption Method),
- 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 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic
missions and consular posts);
- Článek 28 - Vstup v platnost (Entry into force);
- Článek 29 - Výpověď (Termination)

Abstrakt

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Tato diplomová práce se zabývá smlouvami o zamezení dvojího zdanění, kde nejdříve přináší obecné definice zdanění, dále pak podstatné prvky mezinárodního dvojího zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění a následně na základě analýzy a komparace vyvozuje závěry.

Cílem diplomové práce je podat komplexní přehled o problematice uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího a poukázat na to, jaký vliv mohou mít jednotlivá ustanovení na přeshraniční působení ekonomických subjektů. Vycházím z hypotézy, že samotná ustanovení jednotlivých smluv mohou mít vliv na rozhodování subjektů, zda v dané zemi podnikat či nikoliv. V závěru práce je tato hypotéza potvrzena.

První kapitola této práce se zabývá zdaněním obecně. Formuluje dvojí zdanění obecně, jednotlivé podstatné prvky zdanění jako je například předmět daně, sazba daně. Dále se zabývá prameny českého daňového práva, vznikem dvojího zdanění, způsobem jeho řešení a metodami zamezení dvojího zdanění. Tato kapitola se rovněž zabývá daňovou kriminalitou, tedy daňovými ráji, manipulacemi s převodními cenami a manipulacemi s náklady.

Druhá kapitola se zaměřuje na smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Popisuje modelovou smlouvu OECD, OSN včetně jejich vývoje a poukazuje na zásadní rozdíly těchto smluv. V této kapitole také nalezneme základní informace o modelové smlouvě USA. Kapitola zkoumá také snahy Evropské unie v oblasti zamezení dvojího zdanění. Konkrétně je věnována pozornost jednotlivým směrnici Evropské Unie. Zohledněny jsou také aktuální otázky, jimiž se Evropská unie v souvislosti se dvojitým zdaněním zabývá. Dále se tato kapitola zabývá multilaterálními dohodami, metodám zamezení dvojího zdanění (metodě zápočtu a metodě vynětí včetně jejich druhů), zákazem diskriminace, řešením sporů, výměnou informací.

Třetí kapitola pojednává o historii a současnosti těchto smluv v České republice, dále pak na základě analýzy provádí komparaci smluv uzavřených mezi Českou republikou, na jedné straně, a na straně druhé s Německem, USA a Slovenskem. Závěrem této kapitoly vyvozují zásadní rozdíly a výsledky provedené komparace.

V poslední kapitole je obsah, kde je shrnut obsah práce, zhodnocení a zhodnocení významu těchto smluv v oblasti mezinárodního zdanění.

Summary

Treaties for the avoidance of double taxation

This thesis deals with treaties for the avoidance of double taxation, which initially gives a general definition of taxation, then the essential elements of treaties for the avoidance of double taxation and based on the analysis and comparison draws conclusions.

The thesis aims to give a comprehensive overview of the issues concluding treaties for the avoidance of double taxation and show what influence they can have on individual provisions of the cross-border effects of economic entities. I start from the hypothesis that the actual provisions of individual contracts can affect decision-making bodies, whether in the country to do business or not. In conclusion, this hypothesis is confirmed.

The first chapter of this thesis deals with the taxation generally. Formulates double taxation in general, the various essential elements of taxation as subject to tax, the tax rate. It also deals with the sources of the Czech tax law, the emergence of double taxation and the method of its solution. This chapter also deals with tax crimes, i.e. tax havens, manipulation of transfer prices and freight handling.

The second chapter focuses on agreements on avoidance of double taxation. It describes the OECD model treaty, the UN, including their development and highlights the major differences in these conventions. This chapter also provides basic information on the US model contract. Chapter also examines the efforts of the European Union in the field of double taxation. Specifically, attention is paid to individual directives of the European Union. Also taken into account are the current issues addressed in the European Union in the context of double taxation deals. The chapter deals with multilateral agreements to prevent double taxation methods (method of credit and exemption, including their species), the prohibition of discrimination, dispute resolution, information exchange.

The third chapter discusses the history and present of such contracts in the Czech Republic, then based on the analysis done comparing the agreements concluded between the Czech Republic, on the one hand, and on the other hand, Germany, USA and Slovakia. Finally, I conclude this chapter major differences and the results of the comparison.

In the last chapter, the content of which is summarized content of the work, assessment and evaluation of the importance of these agreements in the field of international taxation.

Klíčová slova

daň, dvojí zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Keywords

tax, double taxation, treaties for the avoidance of double taxation