

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Ivan Chonka

**Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího
zdanění**

Diplomová práce

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

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): [27. 11. 2023]

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

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce bez poznámek pod čarou má 133726 znaků včetně mezer.

[Vlastnoruční podpis]

diplomant/diplomantka

V Praze dne

Obsah

Ivan Chonka.....	1
Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího zdanění.....	1
Diplomová práce.....	1
Úvod.....	8
Historie.....	10
(1)Počátky mezinárodního zdanění.....	10
(2)Počátky světového obchodu, přeshraničních finančních transakcí a nadnárodních společností	13
Komparace vybraných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou	16
(1)Komparace.....	17
1.a)Působnost.....	17
1.b)Definice.....	17
1.c)Zdanění.....	18
1.d)Metody vyloučení dvojího zdanění.....	25
1.e)Zákaz diskriminace.....	27
1.f)Spolupráce	28
1.g)Smíšená a závěrečná ustanovení.....	30
(2)Shrnutí.....	31
2.a)Obecně.....	31
2.b)Konkrétní změny a odchylky.....	34
Současný stav mezinárodního zdanění v České republice.....	38
Výhled do budoucna.....	48
Závěr.....	57
1.a.1.Seznam použité literatury.....	60
PICCIOTTO, Sol., 1992. International business taxation. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992. ISBN 0-297-82106-7.....	60
SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.....	60
NERUDOVI, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. ISBN 978-80-7478-627-3.....	60
1.a.2.Seznam použitých internetových zdrojů.....	60
PARTINGTON, Richard. G7 tax reform: what has been agreed and which companies will it affect? In: The Guardian [online]. Guardian News & Media Limited or its affiliated companies. 7. 6. 2021. [cit. 11. 10. 2021]. Dostupné z:	

- <https://www.theguardian.com/world/2021/jun/07/g7-tax-reform-what-has-been-agreed-and-which-companies-will-it-affect>.....60
- OECD. International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age. In: OECD [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. 8. 10. 2021. [cit. 14. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>.....60
- BBC PANORAMA. Pandora Papers: A simple guide to the Pandora Papers leak. In: BBC [online]. BBC. 5. 10. 2021. [cit. 11. 10. 2021]. Dostupné z: <https://www.bbc.com/news/world-58780561>.....60
- HOLCOVÁ, Pavla. Pandora Papers: V hlavní roli Andrej Babiš. In: investigace.cz [online]. České centrum pro investigativní žurnalistiku, o.p.s. 3. 10. 2021. [cit. 14. 10. 2021]. Dostupné z: <https://www.investigace.cz/pandora-papers-v-hlavni-rol-i-andrej-babis/>.....60
- SHETH, Nandan. The Global Rise of Digital Goods and Services. In: TotalRetail [online]. NAPCO Media. 8. 11. 2019 [cit. 7. 5. 2022]. Dostupné z: <https://www.mytotalretail.com/article/the-global-rise-of-digital-goods-and-services/>...60
- BEPS. OECD [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.....60
- Rio Tinto PLC. In: International Directory of Company Histories. Encyclopedia.com. 17. 5. 2018. [cit. 14. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.encyclopedia.com/social-sciences-and-law/economics-business-and-labor/businesses-and-occupations/rio-tinto-plc>.....60
- International Taxes. Tax Foundation [online]. Tax Foundation. [cit. 4. 12. 2022]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/business-taxes/international-taxes/>.....60
- LIKENS, Scott. Making sense of bitcoin, cryptocurrency and blockchain. In: PwC [online]. PwC. [cit. 4. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/us/en/industries/financial-services/fintech/bitcoin-blockchain-cryptocurrency.html>.....60
- MCWHINNEY, James. Can Bitcoin Kill Central Banks. In: Investopedia [online]. Dotdash meredith. 9. 11. 2021. [cit. 6. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/articles/investing/050715/can-bitcoin-kill-central-banks.asp>.....60
- KUMAR, Ananya, Greg BROWNSTEIN, Roberto LOPEZ-IRIZARRY a Abhinav VISHWANATH. Central Bank Digital Currency Tracker. Atlantic Council [online]. Nitya BIYANI, Stefan de VILLIERS, Matt GOODMAN, Niels GRAHAM, William HOWLETT, Amy JEON, Reddy LEE a Varsha SHANKAR. Atlantic Council. [cit. 8. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.atlanticcouncil.org/cbdctracker/>.....61
- WHITE, Josh. One in, one out: pillar reform may yet grab AWS. In: International Tax Review [online]. ITR. 26. 5. 2022 [cit. 11. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a7cstq7ub837k2q5wetd/one-in-one-out-pillar-reform-may-yet-grab-aws>.....61
- WIESNEROVÁ, Eva. Socialistická ekonomika byla před krachem. In: Magazín M [online]. Masarykova univerzita. 15. 3. 2019 [cit. 12. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.em.muni.cz/veda-a-vyzkum/1532-socialisticka-ekonomika-byla-pred-krachem>.....61

- Podnikatelem za totality. In: Euro.cz [online]. Internet Info, s. r. o. 15. 11. 2004 [cit. 12. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.euro.cz/clanky/podnikatelem-za-totality-872890/> 61
- GDP per capita in Eastern Bloc countries as a share of the EU's rate 1950-2000. In: Statista [online]. Statista GmbH. 31. 12. 2006 [cit. 12. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.statista.com/statistics/1073152/gdp-per-capita-east-bloc-west-comparison-1950-2000/>.....61
- DEULL, David. The growth of e-commerce. In: S&P Global Market Intelligence [online]. S&P Global. 14. 8. 2018 [cit. 13. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.spglobal.com/marketintelligence/en/mi/research-analysis/the-growth-of-ecommerce.html>.....61
- SLÍŽEK, David. Daň pro obří firmy nejméně 15 %. Nová pravidla OECD mají zasáhnout Google či Facebook. In: Lupa.cz [online]. Internet Info, s. r. o. 11. 10. 2021 [cit. 13. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.lupa.cz/aktuality/dan-pro-obri-firmy-nejmene-15-nova-pravidla-oecd-maji-zasahnout-google-ci-facebook/>.....61
- MUSIL, Petr. Česko, dojná kráva Evropy. Kolik od nás odejde na dividendách a jak tomu zabránit?. In: CNN Prima NEWS [online]. FTV Prima spol. s r. o. 16. 6. 2021 [cit. 14. 12. 2022]. Dostupné z: <https://cnn.iprima.cz/cesko-dojna-krava-evropy-kolik-od-nas-odejde-na-dividendach-a-jak-tomu-zabranit-27457>.....61
- SVOBODA, Jakub. Na dividendách loni odteklo 299 miliard. In: Novinky.cz [online]. Borgis a. s. 14. 2. 2020 [cit. 14. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/clanek/ekonomika-na-dividendach-loni-odteklo-299-miliard-40313502>.....61
- Vláda: Negativní dopad boje s covidem na rozpočet loni vzrostl na 306 mld. Kč. In: České noviny [online]. ČTK. 7. 5. 2022 [cit. 14. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/vlada-negativni-dopad-boje-s-covidem-na-rozpocet-loni-vzrostl-na-306-mld-kc/2202731>.....61
- SHRNUTÍ: Rusko zaútočilo na Ukrajinu. Kyjev vyhlásil válečný stav, Západ sankce. In: České noviny [online]. ČTK. 24. 2. 2022 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/shrnuti-rusko-zautocilo-na-ukrajinu-kyjev-vyhlasil-valecny-stav-zapad-sankce/2166404>.....61
- URBÁNEK, Vladimír. OECD: Hrozí, že energetická a inflační krize ve velkých ekonomikách přeroste v recesi. Sazby musí nadále růst, aby se zkontrolovala inflace. In: Kurzy.cz [online]. Kurzy.cz, spol. s r. o., AliaWeb, spol. s r. o. 26. 9. 2022 [cit. 15. 12. 2022] Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/673153-oecd-hrozi-ze-energeticka-a-inflacni-krize-ve-velkych-ekonomikach-preroste-v-recesi-sazby-musi/>.....61
- Babiš nakonec připustil zdanění bank i operátorů. In: Novinky.cz [online]. Borgis a. s., ČTK 28. 4. 2019 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/clanek/domaci-babis-nakonec-pripustil-zdaneni-bank-i-operatoru-40281392>.....62
- Analytici: Sektorová daň pro banky či energetické firmy je ekonomický nesmysl. In: České noviny [online]. ČTK. 9. 8. 2022 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/analytici-sektorova-dan-pro-banky-ci-energeticke-firmy-je-ekonomicky-nesmysl/2241032>.....62
- WEISS, Tomáš. Sněmovna schválila mimořádnou daň z neočekávaných zisků. In: Ministerstvo financí České republiky [online]. Ministerstvo financí České republiky. 9.

11. 2022 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/mimoradna-dan-z-neocekavanych-zisku-bude-48951/>.....62
- ČTK. Poslanci schválili odvodu z cen výroby elektřiny. Navzdory námitkám dvojího zdanění. In: newstream [online]. newstream. 18. 11. 2022 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: https://www.newstream.cz/politika/vyrobci-elekriny-budou-pravdepodobne-muset-platit-odvod-z-prijmu-schvalila-snemovna?utm_source=www.seznam.cz&utm_medium=sekce-z-internetu.....62
- ZEMAN, Drahoslav. Důchodový systém je dlouhodobě neudržitelný, na politiky čekají nepopulární kroky, myslí si Zamrazilová. In: ČT 24 [online]. Česká televize. 16. 9. 2022 [cit. 16. 12. 2022]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2840984- Duchodovy-system-je-dlouhodobě-neudržitelný-na-politiky-čekají-nepopularni-kroky> 62
- KRKOŠKA, David. Na důchody si vláda musí půjčit rekordních 63 miliard. Politici začínají opět mluvit o penzijní reformě. In: ČT 24 [online]. Česká televize. 17. 10. 2022 [cit. 16. 12. 2022]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/domaci/3536809-na-duchody-si-vlada-musi-pujcit-rekordnich-63-miliard-politici-zacinaji-opet-mluvit-o...>62
- HUMPÁLOVÁ, Johana. Google má v Česku miliardové tržby, daň z nich zaplatil jen pár milionů. In: Seznam Zprávy [online]. Seznam Zprávy a. s. 13. 8. 2018 [cit. 17. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/google-ma-v-cesku-miliardove-trzby-dan-z-nich-zaplatil-jen-par-milionu-53458>.....62
- NEATE, Rupert. Google to pay £183m in back taxes to Irish government. In: The Guardian [online]. Guardian News & Media Limited or its affiliated companies. 25. 11. 2021. [cit. 17. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.theguardian.com/technology/2021/nov/25/google-to-pay-183m-in-back-taxes-to-irish-government>.....62
- NOVÁK, Daniel. Druhý sklad pro Amazon v Česku je hotový. Má víc pater a zaměstná 2 tisíce lidí. In: Seznam Zprávy [online]. Seznam Zprávy a. s. 26. 9. 2022 [cit. 18. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/ekonomika-byznys-reality-druhy-sklad-pro-amazon-v-cesku-je-hotovy-ma-vice-pater-a-zamestna-2-tisice-lidi-215015>.....62
- VOTAVOVÁ, Klára, FRIČOVÁ, Alena. Daně podle Amazonu. Exkluzivní univerzitní studie ukazuje, jak se dá s účetnictvím nadnárodních gigantů čarovat. In: VOXPOT [online]. Voxpot reporters. 14. 5. 2021 [cit. 18. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.voxpot.cz/amazon-loni-nezaplatil-v-unijnich-korporatnich-danich-anicent-exkluzivni-studie-ukazuje-jak-se-firma-danim-vyhyba/>.....62
- The 100 largest companies in the world by market capitalization in 2023. In: Statista [online]. Statista GmbH. 8. 8. 2023 [cit. 28. 9. 2023]. Dostupné z: <https://www.statista.com/statistics/263264/top-companies-in-the-world-by-market-capitalization/>.....62
- 1.a.1.Seznam použitých právních předpisů63
- Smlouva mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku byla vyhlášena pod č. 163/1996 Sb.63
- Smlouva mezi Českou republikou a Lichtenštejnským knížectvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku vyhlášena pod č. 8/2016 Sb. m. s.....63

Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám vyhlášena pod č. 32/2020 Sb. m. s.	63
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.....	63
Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik vyhlášena pod č. 30/1979 Sb.....	63
1.a.3.Seznam ostatních zdrojů.....	63
Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report [online]. Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 20. 12. 2022].....	63

Úvod

Mezinárodní zdanění se v poslední době dostalo do povědomí široké světové veřejnosti zejména v souvislosti se summitem G7, který byl odpovědí Spojených států na kroky některých států (Spojeného království, Francie, ale i České republiky a dalších) zavádějících jednostranně speciální daň z digitálních služeb, a na kterém se ministři financí skupiny dohodli na dvou základních pilířích – tedy aby se zabránilo jak mezinárodnímu dvojímu zdanění, tak především daňovým únikům, protože vytváření mezinárodních daňových optimalizačních schémat umožňuje společnostem vyhnout se v některých případech pomocí mezinárodního prvku i vnitrostátnímu (dvojímu) zdanění, například založením obchodních společností v takzvaných daňových rájích – zemích s velmi nízkou či žádnou daňovou sazbou (prakticky u všech daní, ale zejména u daně z příjmů právnických osob). První část dohody se týká zdanění velkých společností na základě zisků vygenerovaných v zemích bez ohledu na jejich sídlo nebo místo efektivního vedení společnosti a druhá část zavádí minimální výši daňové sazby u daně z příjmů právnických osob.¹

Tyto snahy byly dokončeny na začátku října, kdy se 136 států (ze členských států mezinárodních organizací G20 a OECD) představujících více než 90 % světového hrubého domácího produktu dohodly na Prohlášení o dvoupilířovém řešení daňových výzev pramenících z digitalizace ekonomiky. U prvního pilíře se státy dohodly, že se bude týkat pouze společností, takzvaných „vítězů globalizace“ a druhý pilíř pro ně má stanovit minimální daň z příjmů právnických osob.²

Zároveň diskuze o mezinárodním (nejen dvojím) zdanění vždy rozvíří různé úniky z advokátních či jiných poradních kanceláří, naposledy například únik známý jako Pandora Papers, dosud největší, co se objemu uniklých dat týče, ve kterých byly odtajněny převody majetku a finančních prostředků různých světových politiků a celebrit, kde kromě legálních a legitimních jednání docházelo i k těm nelegálním, jako jsou trestné činy legalizace výnosů z trestné činnosti či zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 216, respektive § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů), ale i k nelegitímnímu jednání, jako je agresivní daňové plánování, které sice není nelegální, nicméně odporuje smyslu daňových předpisů a je možné jen kvůli nedostatkům nebo nedokonalosti právní úpravy.

-
- 1 PARTINGTON, RICHARD. G7 tax reform: what has been agreed and which companies will it affect? In: The Guardian [online]. Guardian News & Media Limited or its affiliated companies. 7. 6. 2021. [cit. 11. 10. 2021]
 - 2 OECD, *International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age*. In: OECD [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. 8. 10. 2021. [cit. 14. 11. 2022]

V České republice tyto úniky veřejností vzbudily pozornost, protože byly zveřejněny těsně před volbami do poslanecké sněmovny a týkali se mimo jiné přímo i předsedy vlády.^{3, 4}

Největšími problémy mezinárodního zdanění současné doby jsou globalizace a digitalizace. Zatímco výzvy pramenící z globalizace jej provázely již od prvních smluv o zamezení dvojímu mezinárodnímu zdanění, to digitalizace se v mezinárodním zdanění začala výrazně projevovat zhruba před 10 lety a očekává se, že ho daleko výrazněji ještě ovlivní v budoucnu s tím, jak každá služba nebo prodej zboží bude mít svou digitální obdobu (prodej téhož zboží bude moci probíhat i v elektronickém obchodu) a s rozmachem čistě digitálních služeb a zboží⁵, protože světově nejpoužívanější modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly vytvořeny pro jinou dobu, kdy se muselo pro zboží a služby chodit do kamenných poboček, a tak dostatečně nereflektují tyto změny, navíc byly digitalizací usnadněny i problematické jevy globalizace.⁶

Proto se ve své práci zaměřím na vznik mezinárodního systému daní, který úzce souvisí se vznikem vnitrostátních daňových systémů, protože z nich většinou vychází a je důvodem, proč mezinárodní zdanění má podobu především bilaterálních mezinárodních smluv. Dále porovnám 2 náhodné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené Českou republikou na jedné straně, které budou mít dostatečně velký časový odstup od svého sjednání, abychom se dozvěděli, jak se od sebe po takové době liší, jestli a případně jak se změnily a jak pokročily s vypořádáním se se známými a i nově vzniklými problémy se zdaněním, a poté se podívám na současný stav mezinárodního zdanění v České republice, na opatření, která se chystá přijmout do budoucna a zhodnotím, jestli jsou dostatečná, vhodná pro Českou republiku a zda korespondují s její ekonomickou situací.

3 BBC PANORAMA. *Pandora Papers: A simple guide to the Pandora Papers leak*. In: BBC [online]. BBC. 5. 10. 2021. [cit. 11. 10. 2021]

4 HOLCOVÁ, Pavla. *Pandora Papers: V hlavní roli Andrej Babiš*. In: *investigace.cz* [online]. České centrum pro investigativní žurnalistiku, o.p.s. 3. 10. 2021. [cit. 14. 10. 2021]

5 SHETH, Nandan. *The Global Rise of Digital Goods and Services*. In: TotalRetail [online]. NAPCO Media. 8. 11. 2019 [cit. 7. 5. 2022]

6 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

Historie

(1) Počátky mezinárodního zdanění

Ke střetu daňových systémů a potřebě mezinárodní spolupráce či koordinace při zdaňování podnikatelských subjektů při jejich činnosti v zahraničí došlo alespoň již v dobách první světové války. Vzhledem ke vzrůstajícím požadavkům obyvatel na kvalitu života, zvyšujícím se nárokům na sociální rozměr státu a jeho obranu, a kvůli tomu prudce vzrůstajícím daňovým sazbám v jednotlivých státech se velmi rychle stala problematika dvojího mezinárodního zdanění vedle dvojího zdanění vnitrostátního velkým problémem kvůli ohrožení konkurenceschopnosti společností, na které se (mezinárodní) zdanění vztahovalo. Většina tehdejších průmyslových kapitalistických států začala přecházet z mnoha celních povinností s vysokými tarify na přímé daně, ty byly přijatelnější, protože byly přehlednější, dopadaly na všechny rovnoměrně a zahrnovaly příjmy ze všech zdrojů. Už tak složité situaci s cly nepomáhaly ani konflikty mezi jednotlivými státy a různé zacházení států vůči různým zahraničním podnikajícím subjektům. Státy se tedy musely začít zabývat svými daňovými systémy a uplatňováním daňových norem zejména na přeshraniční platby a jiné investiční toky. Počáteční snahy o všeobecnou mezinárodní dohodu upravující rozdělení daňové příslušnosti mezi státy byly poměrně záhy zamítnuty, rozpracován byl však volný systém umožňující koordinaci mezi státy.⁷

Tento systém se skládal ze tří na sobě závislých prvcích. Zaprvé státy uznaly (v různé míře) limitaci aplikace svých daňových norem. Zadruhé započal proces koordinace prostřednictvím mezinárodních dohod, a to sítí bilaterálních smluv, které se odvíjely od již dříve rozpracovaných mezinárodních dohod (vycházejících z výše zmíněných snah o všeobecnou mezinárodní daňovou dohodu), které však byly přizpůsobovány politickým a ekonomickým vztahům každé ze stran dohody. Zatřetí zde byla snaha o vytvoření komunity odborníků na daňové právo, jimiž mohli být státní úředníci, akademici, poradci či zástupci podnikatelů. Nakonec to byli tito lidé, kteří jménem svých států ony všeobecné mezinárodní dohody přizpůsobovali vztahům či podmínkám mezi nimi, vyjednávali o nich, revidovali je a určovali, jaké příjmy budou jejich státům plynout ze zdanění mezinárodního podnikání.⁸

Nicméně zpočátku mezinárodní daňové smlouvy definovaly a rozdělovaly právo ke zdanění příliš široce a koordinace správců daní kvůli tomu probíhala neohrabaně, a zatímco zisk společnosti nebo stále provozovny mohl být zdaněn u zdroje příjmu, zisk z investice byl příjem

7 PICCIOTTO, Sol., 1992. *International business taxation*. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992. ISBN 0-297-82106-7., str. xi

8 Tamtéž, str. xi

primárně zdanitelný státem, ve kterém měl vlastník či investor daňový domicil. Tento kompromis na chvíli utišil spor mezi státy vyvážejícími kapitál (hlavně Spojené státy americké a Spojené království) a státy, které kapitál dovážely či získávaly. Státy vyvážející kapitál byly toho názoru, že měly právo na zdanění zbytkových globálních příjmů svých daňových rezidentů (které nebyly vyňaty či zbytek příjmů, který byl snížený o kredity za daně zaplacené v zahraničí), aby byla zajištěna spravedlnost ve zdaňování příjmů z investic ve státě daňového domicilu i v zahraničí. Státy dovážející kapitál naopak zdůrazňovaly své právo na exkluzivní daňovou příslušnost u příjmů vzniklých na jejich území, a to bez ohledu na původ investice či její vlastnictví. Nejdříve (v 1. polovině předchozího století) plynuly příjmy z mezinárodního podnikání hlavně z mezinárodního obchodu a portfoliových investic v zahraničí, a proto bylo nutné stanovit, jak nakládat s příjmy ze zahraničního prodeje a kde by měly být zdaněny společnosti financované ze zahraničí. Otázka vývozu zisku byla vyřešena rozlišováním mezi výrobním ziskem a prodejním ziskem, který mohl být následně zdaněn ve státu dovozu, pokud byl přiřitatelný stálé provozovně.⁹

S rostoucím podílem mezinárodních přímých investic však tento spor nabíral na intenzitě, mezinárodní společnosti si půjčovaly peníze na nejlevnějších finančních trzích a ponechávaly si vysoký podíl z příjmů v těch nejvýhodnějších lokacích. Tyto společnosti také byly schopné zneužívat příležitosti k vyhýbání se placení daní kvůli interakci národních daňových zákonů a oné nedostatečné koordinaci plynoucí z nedostatků mezinárodních smluv. Konkrétně bylo možné se vyhnout zdanění investic ve státech daňové rezidence ponecháním zahraničních výdělků v zahraničí a maximalizací nákladů účtovaných dceřiným společnostem, aby se snížilo zdanění ve státech, ve kterých působily. Klíčovým prvkem byla volba vhodných daňových jurisdikcí pro budování podniků, které byly již zavedenými daňovými ráji a byly využívány jednotlivci k daňovým únikům u svého rodinného jmění. Ti byli krátce nato následováni a z daňových rájů se stávala offshorová finanční centra. Přestože těchto výhod využívaly i skutečné mezinárodní společnosti, a tak měly určité ospravedlnění, brzy je začaly využívat i společnosti a jednotlivci bez jakéhokoliv skutečného zahraničního prvku, a i zločinecká uskupení. Tak docházelo k zatěžování jednotlivých daňových poplatníků (fyzických osob), protože mezinárodní společnosti napříč odvětvími snížily své efektivní zdanění prostřednictvím společností sídlících v daňových rájích, a zároveň se státy snažily nalákat především zahraniční společnosti investičními pobídkami. Problém spravedlivého a efektivního zdanění mezinárodního podnikání tak narůstal společně s tlakem v rámci národních daňových systémů.¹⁰

Jak se společnosti soustředily pouze na různé možnosti vyhýbání se placení daní, ať již prostřednictvím manipulace s převodními cenami, mezinárodního financování či s úřady

9 PICCIOTTO, Sol., 1992. *International business taxation*. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992. ISBN 0-297-82106-7., str. xii

10 Tamtéž, str. xii

nespolupracujících daňových rájů, zareagovaly státy vyvážející kapitál zpřísněním opatření na zdanění zisků zadržovaných v zahraničí, nicméně pouze unilaterálně, což naráželo na hranice jejich daňové příslušnosti, zejména kvůli absenci jakýchkoliv mezinárodně uznávaných parametrů definujících daňový základ a jeho rozdělení mezi státy u mezinárodního podnikání. Původní debata o mezinárodním dvojím zdanění sice zvažovala globální přístup, ovšem z větší části byl zamítnut, a mezinárodní společenství se tak na společném daňovém základu a jeho výpočtu nedohodly, naopak bylo mezinárodními daňovými smlouvami stanoveno, že si každý stát sám posoudí základ daně podle svých vnitrostátních pravidel, zároveň však bylo přijímáno, pokud byla finančními či daňovými úřady opravována účtování transakcí mezi pobočkami spřízněných společností či dceřiných společností, pokud by za stejných podmínek neprobíhaly mezi na sobě nezávislými subjekty. Taková přizpůsobení znamenala, že daně z globálních příjmů byly rozdělovány individuálně a potřebovaly smlouvu mezi společnostmi a příslušnými úřady. Jak se problémy s mezinárodním přerozdělováním prohlubovaly, dostaly se otázky efektivity a legitimacy těchto smluv do popředí zájmu.¹¹

11 PICCIOTTO, Sol., 1992. *International business taxation*. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992. ISBN 0-297-82106-7., str. xii

(2) Počátky světového obchodu, přeshraničních finančních transakcí a nadnárodních společností

Velké institucionalizované společnosti začaly vznikat přibližně po americké občanské válce (ve smyslu mezinárodních skupin s provázanými majetkovými vazbami), v těch dobách měly zahraniční investice především podobu půjček, a to státům (prostřednictvím nákupu cizích státních dluhopisů). První nadnárodní společnosti byly do vypuknutí první světové války již zavedené. Koordinace jejich činnosti však nebyla příliš dobrá, a často se nedalo jednoznačně rozlišit mezi mezinárodní společností a kartelem. Britští věřitelé ze strachu z vysokého rizika poskytovali syndikátní úvěry, například v případě důlních společností bylo naprosto běžné, že syndikáty zajišťovaly získání koncese pro společnosti k tomuto účelu zřízené, čímž zajistily jak propagační zisk, tak velký podíl pro zakladatele. Tak například došlo k prodeji dolů na řece Tinto společně s koncesí od zadlužené španělské vlády, která neměla dostatek finančních prostředků ani potřebnou odbornost na těžbu surovin, Mathesonovu syndikátu,¹² podobně také Cecil Rhodes získal finanční prostředky od syndikátu vedeného rodinnou bankou Rothschildů na ovládnutí diamantových dolů v Kimberley v Jihoafrické republice společností De Beers Consolidated Mines, a poté ještě s Charlesem D. Ruddem získali také finanční prostředky v Londýně na založení společností soustředících se na těžbu zlata v jižní Africe, jež byla spravována částečně na místě (zejména operativní řízení) a částečně v Londýně, kde se uskutečňovala finanční a investiční rozhodnutí.¹³

Před první světovou válkou se vysokou měrou na zahraničních přímých investicích podílely zejména ty do těžby, produkce minerálů a surovin v různých specifických oblastech v zahraničí a ve skutečnosti nezahrnovaly mezinárodní integrovanou činnost, spíše se jednalo jen o vzdálené ovládnutí (vrcholový management) dolů převážně z londýnských ústředí. Tento stav byl charakteristický především pro britské zahraniční investice, Spojené království však v této oblasti do roku 1914 dominovalo (podílelo se přibližně na třech čtvrtinách všech mezinárodních transakcí do té doby). Do roku 1913 dosahovala hrubá zahraniční aktiva Spojeného království skoro dvojnásobku jeho hrubého domácího produktu a hrubý příjem ze zahraničí (včetně daní zaplacených cizinci žijícími ve Spojeném království) činil odhadem 9,6 % jejího hrubého domácího produktu. Odhaduje se, že z celkových 44 miliard dolarů dlouhodobých zahraničních investic v roce 1914, by se přibližně necelá třetina dala považovat za přímé zahraniční investice (nicméně i tato částka za takové investice považuje ty, které v sobě zahrnují kontrolu, a mnoho z nich se tak zásadně lišilo od pozdějších mezinárodních přímých investic), a v tomto roce činily ty britské 40 % dlouhodobých investic do cenných

12 *Rio Tinto PLC*. In: International Directory of Company Histories. Encyclopedia.com. 17. 5. 2018. [cit. 14. 11. 2021]

13 PICCIOTTO, Sol., 1992. *International business taxation*. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992. ISBN 0-297-82106-7., str. 2

papírů. Zhruba 40 % britských investic proudilo do železnic, dalších 30 % bylo půjčeno státům.¹⁴

V roce 1920 došlo k obnovení toku zahraničních investic, a to především od amerických společností zabývajících se novými výrobními odvětvími, zejména těmi podnikajícími v automobilovém průmyslu. Krize roku 1929 však změnila úplně vše a na dlouhou dobu prakticky i zastavila veškeré zahraniční investice, k jejichž opětovnému nárustu došlo až po druhé světové válce, nicméně vše bylo jinak – státní politika, regulace trhů, limity mezinárodních transakcí apod. Dokonce i obezřetnost investorů byla na jiné úrovni, a tak v zahraničních investicích dominovaly velké společnosti, které se snažily navázat na trhy svého předchozího působení a obnovit na nich své obchodní vztahy z dřívějších dob. Tento odliv však často nebyl toliko finanční, ale spíše byl financován poskytováním různých často nehmotných aktiv (například know-how, patenty), a dále byl rozšiřován pomocí provozního kapitálu a zisků místních poboček.¹⁵

Tento růst mezinárodních investic byl usnadněn mezinárodními daňovými dohodami, které se po druhé světové válce rychle začaly šířit napříč světem a jejichž základní zásady vznikly již před ní. Světovým trendem se zejména po první světové válce stalo přímé zdanění příjmů nebo zisků, avšak v různých státech vznikaly různé varianty přímého zdanění, a to obzvláště pro daně z příjmů právnických osob. Tyto dohody však neřešily problematiku rozdělení daňového základu mezinárodních společností mezi různé daňové jurisdikce, ve kterých se podnikání uskutečňovalo či se jim jinak týkalo, místo toho se jim rozdělila práva na zdanění různých příjmů. Státy zdroje příjmu byly limitovány pouze na výběr daní ze zisku místních provozoven či poboček, zatímco státy daňové residence (sídla mateřské společnosti či místa pobytu investora) měla právo zdanit veškeré světové příjmy ze všech zdrojů (s možností započtení kreditů k zajištění spravedlnosti mezi vnitrostátním a zahraničním zdaněním). Státy dovážející kapitál společně s nadnárodními společnostmi však byly pro upřednostnění zdanění u zdroje, aby byla zajištěna spravedlnost zdanění pro všechny společnosti podnikající na stejných trzích bez ohledu na sídlo, původ či pobyt jejich společníků. Tehdejší debata vnímala investice jako finanční tok z domovského do cizího státu a nebrala ohledy na vzrůstající podíl přímých investic financovaných převážně z příjmů ve státech jejich zdroje a zahraničních úvěrů. V padesátých letech minulého století a od šedesátých let se tento problém dále prohluboval s tím, jak světové kapitálové trhy vzrůstaly. Nadnárodní společnosti začaly být velmi kreativní ve snižování své daňové zátěže, alespoň u nerozděleného zisku a dokázaly jej snížit až na nulu, a to pomocí mezinárodních vlastnických struktur, daňových rájů a offshorových finančních center. Tímto jednáním však docházelo k podřívání spravedlnosti a efektivity výběru daní, a tak finanční úřady domovských států reagovaly nejprve jednostrannými opatřeními ke zdanění

14 PICCIOTTO, Sol., 1992. *International business taxation*. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992. ISBN 0-297-82106-7., str. 2

15 Tamtéž, str 3

nerozdělených zisků jejich nadnárodních společností, které později koordinovali. Tento postup byl však úspěšný pouze částečně, protože narážel na politické a technické potíže související zejména s daňovou (ne)příslušností.¹⁶

Ještě nedávno platil v právu mezinárodního zdanění předpoklad, že zbytkové právo na zdanění globálních příjmů nadnárodních společností, tedy všech příjmů vyjma těch z místních provozoven nebo poboček (jak bylo uvedeno výše), mají domovské státy (státy sídla či daňové rezidence). Tento pohled však nebral v úvahu žádné rozdělení nákladů či zisků mezi domovskými státy a státy, ve kterých byla realizována činnost či prodáván výsledný produkt. Zároveň se toto pojetí čím dál tím více rozcházelo s opravdovým charakterem nadnárodních společností, které se postupem času stávaly opravdu globálními, kombinujícími centrální strategii s důrazem na lokalizaci a rozmanitost, s komplexními manažerskými strukturami, spojující decentralizovanou odpovědnost a iniciativu s globálním plánováním. Měly několik center pro design, výzkum a vývoj umístěnými napříč různými státy a jejich vrcholové managementy se začaly skládat z mnoha národností. Podíly v nich se také staly mezinárodně obchodovanými a vlastněnými i zahraničními investory. Banky a jiné subjekty zprostředkovávající obchod s cennými papíry umožnily 24hodinové obchodování na finančních trzích, čímž se nejen staly globálními, ale zároveň mohly navýšit své zisky i z malých rozdílů cen na různých zahraničních trzích.¹⁷

Státy začínaly implementovat daně z příjmů svých daňových rezidentů ze všech zdrojů různě, některé dokonce i v zahraničí, ovšem další pouze v případě, kdy tyto příjmy byly repatriovány. Už pojem daňová rezidence byl velmi složitě definovatelný pro fyzické osoby, avšak u těch právnických se vytvořila úplně nová kategorie problémů, například u formování mezinárodních holdingových skupin se nabízí otázka, zda považovat společnost vlastníci podíl jiné společnosti za pouhého vlastníka podílu nebo za daňového rezidenta tam, kde probíhá ovládání všech členů skupiny.¹⁸

16 PICCIOTTO, Sol., 1992. *International business taxation*. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992. ISBN 0-297-82106-7., str. 3-4

17 Tamtéž, str. 4

18 Tamtéž, str. 4

Komparace vybraných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou

Počet smluv o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a ostatními státy neustále roste a někdy dochází i k renegociaci smluv, které byly uzavřeny před dlouhou dobou, aby odpovídali současné době a současným požadavkům smluvních států nebo mezinárodních organizací, jichž jsou členy. Ačkoliv je formálně přijímání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění naprosto v pořádku, není do procesu zapojována odborná, podnikatelská ani širší veřejnost (když se projednávají daňové zákony, tak zapojeni zpravidla bývají), přičemž tyto smlouvy mohou mít podobné důsledky.

Pro porovnání jsem si vybral Smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku mezi Českou republikou a Irskem a Smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen „smlouva“) uzavřenou mezi Českou republikou a Lichtenštejnským knížectvím, protože od svého sjednání mají zhruba 20letý odstup a obě země jsou velmi zajímavé z daňového hlediska a přitahují mnoho významných mezinárodních společností z celého světa, které si v nich zřizují svá sídla. Pro účely této diplomové práce se však zaměřím pouze na ty části smluv, které se od sebe odlišují nebo se věnují klíčovým pojmům.

(1) Komparace

1.a) Působnost

Působnost vymezuje, k jakým daním jsou podle smluv subjekty povinné.

Čl. 1 a 2 smluv se od sebe fakticky neliší a jejich rozdílnost spočívá pouze v jiném užití jazyka a v zohlednění legislativních změn provedených v období mezi sjednáním obou smluv.

1.b) Definice

Definování pojmů ve smlouvách slouží k zamezení různých interpretací, které mohou být způsobeny odlišnostmi právních řádů, a k jejich sjednocení, protože i malá odchylka by mohla způsobit adresátům norem potíže a mohla by podstatně snížit jejich právní jistotu.

U výrazu podnik obsahuje smlouva s Lichtenštejnskem oproti smlouvě s Irskem jednu definici navíc a stanovuje, konkrétně v čl. 3 odst. 1 písm. e), že se tento vztahuje k vykonávání jakékoliv činnosti, a protože je smlouva s Lichtenštejnskem mladší, lze předpokládat, že se s absencí tohoto ustanovení mohly v minulosti vyskytnout aplikační potíže, dále obě smlouvy shodně obsahují definice podniků jednoho a druhého smluvního státu a mezinárodní dopravy, nicméně zatímco smlouva s Irskem zde užívá místo skutečného vedení, smlouva s Lichtenštejnskem místo hlavního vedení (v anglických zněních smluv však obě smlouvy užívají „place of effective management“ a zatímco smlouva s Irskem uvádí, že české i anglické znění je autentické, smlouva s Lichtenštejnskem označuje za autentické pouze anglické znění). Pořadí definic státních příslušníků a příslušných úřadů jsou také prohozené a příliš se od sebe také neliší, u příslušných úřadů je znění definic úplně totožné, u států, s nimiž byly smlouvy uzavřeny, jsou jiné podle jejich specifických úprav daňové správy. Definice státních příslušníků byla v novější smlouvě s Lichtenštejnskem zestručněna a modernizována. Zároveň smlouva s Lichtenštejnskem ještě zahrnuje pod činnost i výkon svobodných povolání a jiných nezávislých profesí. Čl. 3 odst. 2 stanovuje, že výrazům, které v nich nejsou definovány, bude přiřazen význam podle vnitrostátního daňového práva (pokud kontext nebude vyžadovat jiný výklad), smlouva s Lichtenštejnskem je konkrétnější, klade důraz na časovou působnost smlouvy, na přednostní užití daňového práva v případech, kdy pojmy nejsou definovány (a kontext nevyžaduje užití jiné interpretace) a subsidiární užití jiných právních předpisů tohoto státu.

1.c) Zdanění

Čl. 8 upravuje zdanění zisků z mezinárodní dopravy, tedy z provozování lodí a letadel, a smlouva s Irskem ve svém čl. 8 odst. 1 stanovuje, že podléhá zdanění v tom smluvním státě, kde se nachází sídlo skutečného vedení podniku, smlouva s Lichtenštejnskem zas uvádí místo hlavního vedení podniku (v anglickém znění však totožně uvádějí „place of effective management“). Smlouvy dále shodně v čl. 8 odst. 2 uvádějí, že pokud se sídla či místa vedení nacházejí na palubě lodi, považují se za ně smluvní státy domovského přístavu nebo (pokud není) smluvní státy, kde je provozovatel lodi rezidentem. Smlouva s Irskem za zisky z mezinárodní dopravy považuje i ty vzniklé z nájmu lodí a letadel (které se účastní mezinárodní dopravy) nebo takových nájmu spojených s ostatními zisky uvedenými výše, smlouva s Lichtenštejnskem vylučuje použití čl. 12 v případech podle čl. 8 odst. 3 písm. a) u zisků z pronájmu lodí a letadel bez posádky a podle čl. 8 odst. 3 písm. b) u zisků z používání, údržby nebo pronájmu kontejnerů určených pro přepravu zboží, pokud se jedná o nahodilé provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě. Obě smlouvy dále v čl. 8 odst. 4 stanovují, že se ustanovení čl. 8 odst. 1 vztahují i na zisky z účasti na poolu, společném provozu nebo mezinárodní provozní organizaci.

V čl. 9 byla dohodnuta pravidla pro zdanění podniků, které jsou inkorporované podle práva jednoho smluvního státu a jsou vlastněné nebo řízené osobou z druhého smluvního státu nebo pro podniky z jednoho i druhého smluvního státu, které jsou ovládány osobami z obou smluvních států a tyto osoby ovlivní sdružené ovládané podniky, aby se dohodly a kvůli těmto dohodám by některým z nich (nebo oběma) nebyly dosaženy zisky, kterých by jako nezávislé podniky mohly dosáhnout, mohou být tyto potenciální zisky zahrnuty pro daňové účely. Pokud však jeden smluvní stát takto potenciální zisky zdaní, upraví druhý smluvní stát poměrně částku daně z ní uložené. Při stanovení daně z potenciálních zisků je však nutné vzít na zřetel i jiná ustanovení smluv či se případně poradit s příslušnými úřady smluvních států. Smlouva s Lichtenštejnskem ještě navíc vylučuje v čl. 9 odst. 3 možnost zdanění potenciálních zisků v případě podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání.

Rozdělení zdanění dividend je ve smlouvách upraveno v čl. 10. Podle čl. 10 odst. 1 obou smluv mohou být dividendy zdaněny v tom smluvním státu, kde je rezidentem osoba, které se vyplácejí. Podle čl. 10 odst. 2 mohou být za určitých podmínek zdaněny i v tom smluvním státu, kde má daňovou rezidenci společnost dividendy vyplácející, zároveň obě smlouvy stanovují, že se tento odstavec nevztahuje na zdanění zisků společností, ze kterých jsou následně dividendy vypláceny. Podle smlouvy s Irskem si smluvní státy dohodnou, jak budou smluvená omezení aplikovat, zároveň je však potřeba, aby byl jejich příjemcem pouze skutečný vlastník dividend a daň nesmí podle čl. 10 odst. 2 písm. a) přesáhnout 5 % hrubé částky dividend (ve státu inkorporace), pokud je příjemcem společnost vlastníci alespoň 25% podíl s hlasovacími právy

ve společnosti, která dividendy vyplácí, a jinak podle čl. 10 odst. 2 písm. b) nesmí přesáhnout 15 % z hrubé částky dividend. Podle smlouvy s Lichtenštejnskem musí skutečný vlastník dividend podle čl. 10 odst. 2 písm. a), kterým může být jen jiná než osobní společnost, vlastnit alespoň 10 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy, a to nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, aby zdanění ve státu inkorporace nepřesahovalo 0 %, v ostatních případech nepřesahuje 15 % z hrubé částky dividend podle čl. 10 odst. 2 písm. b).

Obě smlouvy dále v čl. 10 odst. 3 definují shodně dividendy jako jakékoliv příjmy z akcií nebo jiných práv, které označují daňové předpisy smluvního státu v místě, kde je rezidentem, za příjem srovnatelný s příjmem z akcií (smlouva s Lichtenštejnskem má podrobnější výčet) a obě také z tohoto výčtu výslovně vylučují příjmy z pohledávek. Čl. 10 odst. 4 obou smluv dále vylučují zdanění podle odstavců výše v případech, kdy je skutečný vlastník dividend rezidentem jednoho smluvního státu, ale podniká ve druhém smluvním státu prostřednictvím stálé provozovny společnosti (která je v něm umístěna) a dividendy s touto provozovnou souvisejí, pro tyto případy smlouvy odkazují na postup podle čl. 7 o ziscích podniku. Smlouva s Irskem ještě ve svém čl. 10 odst. 4 obsahuje vyloučení zdanění podle čl. 10 i pro skutečného vlastníka dividend, který v druhém smluvním státu vykonává nezávislé povolání a má v něm k tomu účelu umístěnou stálou základnu, přičemž výkon tohoto povolání opět musí s dividendami souviset, v takovém případě smlouva odkazuje na postup podle čl. 14 o nezávislých povoláních (smlouva s Lichtenštejnskem ustanovení o nezávislých povoláních neobsahuje).

Obě smlouvy ve svých čl. 11 odst. 1 shodně stanovují, že zdanění úroků se řídí místem daňové rezidence jejich skutečného vlastníka. Obě smlouvy taktéž ve svých čl. 11 odst. 2 shodně definují pojem „úrok“ jako příjmy z pohledávek, jak zajištěných, tak nezajištěných, majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, příjmy z vládních a jiných cenných papírů, obligací a dluhopisů, i výher a prémie, které vyplývají z vlastnictví takových cenných papírů. Obě smlouvy také vylučují jakýkoliv příjem spadající pod dividendy podle čl. 10 smluv. Smlouva s Irskem ještě doplňuje, že se za úroky považují veškeré příjmy patřící mezi příjmy z půjčených peněz podle vnitrostátních předpisů smluvních stran a smlouva s Lichtenštejnskem vylučuje sankční platby za prodlení při splácení.

Čl. 11 odst. 3 smluv vylučují použití čl. 11 odst. 1 v případě, že skutečný vlastník úroků, který je rezidentem v jednom smluvním státě a ve druhém smluvním státě (kde mají zdroj i příjmy z těchto úroků) podniká prostřednictvím stálé provozovny a tyto úroky se vážou na činnost této stálé provozovny, a stanovují postup podle čl. 7. Smlouva s Irskem ještě doplňuje podobný postup v případě výkonu nezávislého povolání prostřednictvím stálé základny a odkazuje na postup podle čl. 14 o nezávislých povoláních (článek o nezávislých povoláních smlouva s Lichtenštejnskem nemá).

Čl. 11 odst. 4 smlouvy s Irskem a čl. 11 odst. 5 smlouvy s Lichtenštejnskem dále shodně uvádějí, že pokud existuje nějaký zvláštní vztah mezi plátcem a skutečným vlastníkem (nebo mezi nimi, a ještě dalšími osobami), kvůli němuž by byla hodnota úroků vztahující se k předmětné pohledávce vyšší, než kdyby takového či takových vztahů nebylo, bude se pro zdanění podle čl. 11 smluv posuzovat pouze částka bez navýšení v důsledku takového či takových vztahů. Přesahující částka bude zdaněna podle právních předpisů v každém smluvním státě, a to s přihlédnutím k ustanovením ve smlouvách.

Smlouva s Lichtenštejnskem ještě ve svém čl. 11 odst. 4 vylučuje použití čl. 11 odst. 1 a zavádí domněnku, že (bez ohledu na rezidenci skutečného vlastníka úroků) pokud má v nějakém smluvním státě plátce úroků stálou provozovnu, se kterou je spjatý dluh, ze kterého jsou úroky spláceny, je předpokládaným zdrojem tohoto úroku stát, ve kterém se tato stálá provozovna nachází. Smlouva s Irskem tuto domněnku neobsahuje.

Co se týče licenčních poplatků, obě smlouvy se ve způsobu zdanění odlišují, zatímco smlouva s Irskem ve svém čl. 12 odst. 1 stanovuje, že licenční poplatky vyplácené rezidentu v jednom ze smluvních států mohou být zdaněny ve státě výplaty, stejně tak však mohou být zdaněny podle čl. 12 odst. 2 i ve státě zdroje, avšak pokud je jejich příjemce skutečným vlastníkem těchto licenčních poplatků, nesmí být takto stanovená daň vyšší než 10 % z jejich hrubé částky. V čl. 12 odst. 3 definuje smlouva s Irskem licenční poplatky jako platby za užití nebo právo na užití autorského práva k literárním, uměleckým, vědeckým dílům (včetně kinematografických filmů nebo jiných prostředků pro rozhlasové a televizní vysílání), patentům, ochranným známkám, návrhům, modelům, plánům, tajným vzorcům, výrobním postupům, či informacím plynoucím ze zkušeností nabytých v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké (know-how).

Smlouva s Lichtenštejnskem ve svém čl. 12 odst. 1 stanovuje, že licenční poplatky podléhají zdanění jen ve státě, ve kterém jsou vypláceny skutečně vlastníci rezidentovi. V čl. 12 odst. 2 však také dodává, že licenční poplatky podle čl. 12 odst. 3 písm. b) mohou být za určitých podmínek zdaněny i ve státě jejich zdroje, avšak maximálně do výše 10 % jejich hrubé částky. Čl. 12 odst. 3 definuje licenční poplatky podle písm. a) jako platby za užití nebo právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílům literárním, uměleckým, vědeckým (kromě počítačových programů), kinematografických filmů nebo jiných prostředků pro televizní nebo rozhlasové vysílání, a podle písm. b) jakýchkoliv patentů, ochranných známek, návrhů, modelů, plánů, tajných vzorců či postupů, zakázkových počítačových programů, průmyslových, obchodních nebo vědeckých zařízení a nebo informace ze zkušeností nabytých v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.

Čl. 13 odst. 1 smluv o ziscích ze zcizení majetku shodně stanovují, že zisky z prodeje nemovitých věcí podle čl. 6 mohou být zdaněny ve státě jejich umístění.

Podle čl. 13 odst. 2 smlouvy s Irskem mohou být zisky ze zcizení podílů, práv a účastí na korporacích, jejichž majetek se skládá hlavně z nemovitých věcí nebo práv na takovémto majetku, zdaněny na území smluvního státu, ve kterém se tento nemovitý majetek nachází, pokud podle práva daného smluvního státu takové zisky podléhají stejným pravidlům zdanění jako zisky ze zcizení nemovitého majetku.

Smlouva s Lichtenštejnskem je ve svém čl. 13 odst. 4 konkrétnější a stanovuje, že zisky ze zcizení podílů ve společnostech, jejichž hodnotu přímo nebo nepřímo činí z více než 50 % cena nemovitých věcí jimi vlastněných, mohou být zdaněny v tom smluvním státě, ve kterém se nemovitosti nacházejí. Ve svém čl. 13 odst. 5 ještě dodává, že bez ohledu na čl. 13 odst. 4 mohou být zisky ze zcizení akcií nebo jiných podílů na společnostech, které jsou rezidenty druhého smluvního státu, zdaněny i v tomto druhém státě.

Čl. 14 smlouvy s Irskem o nezávislém povolání (jehož ekvivalent ve smlouvě s Lichtenštejnskem nenalezneme), ve svém odst. 1 stanovuje, že příjmy ze svobodného povolání nebo podobné nezávislé činnosti prováděné rezidentem jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto smluvním státě, nicméně z tohoto pravidla také připouští dvě výjimky, a to podle písm. a) v případě, že má pravidelně k dispozici stálou základnu ve druhém smluvním státě pro účely provozování této činnosti, lze zdanit stálé základně přiřitatelnou část příjmů v tomto druhém smluvním státě a podle písm. b) i v případě, že jeho pobyt ve druhém smluvním státě překročí po jedno nebo více období v úhrnu 183 dnů v jakémkoli dvanáctiměsíčním období příslušného daňového roku tohoto druhého státu, může být část zdaněná část příjmů (pouze) do výše, do jaké mají v tomto druhém smluvním státě zdroj.

Čl. 14 odst. 2 definuje pojem „svobodné povolání“ jako obzvláště nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vzdělávací nebo učitelské, dále také samostatné činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních.

Čl. 15 smlouvy s Irskem a čl. 14 smlouvy s Lichtenštejnskem se týkají zdanění příjmů ze zaměstnání a obě v odst. 1 uvádějí, že platy, mzdy a jim podobné odměny ze závislé práce podléhají zdanění ve státě daňové residence zaměstnance, pokud není zaměstnání vykonáváno ve druhém smluvním státě, v takovém případě mohou být příjmy ze zaměstnání zdaněny i v tomto druhém státě. Smlouva s Irskem ještě vylučuje ze zdanění podle tohoto článku čl. 16

(tantiémy), čl. 18 (penze a anuity), čl. 19 (veřejné funkce), čl. 21 (profesoři a učitelé). Smlouva s Lichtenštejnskem vylučuje čl. 15 (tantiémy), čl. 17 (penze), čl. 18 (veřejné funkce).

Čl. 15 odst. 2 smlouvy s Irskem a čl. 14 odst. 2 smlouvy s Lichtenštejnskem dále shodně stanovují podmínky pro zdanění ve státě své daňové rezidence. Příjmy ze zaměstnání mohou být ve druhém smluvním státě zdaněny, pokud jsou splněny následující podmínky: podle písm. a) rezident prvního smluvního státu se ve druhém smluvním státu zdržuje více než 183 dní (podle smlouvy s Irskem, smlouva s Lichtenštejnskem uvádí, že tam po tuto dobu vykonává zaměstnání), a to po jedno nebo více období v příslušném daňovém roce tohoto druhého státu (podle smlouvy s Irskem, smlouva s Lichtenštejnskem uvádí, že v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce. Dále podle písm. b) příslušných smluv jsou odměny za práci vypláceny zaměstnavatelem, který je rezidentem druhého smluvního státu nebo jeho jménem a podle písm. c) jsou tyto odměny vázány na stálou provozovnu (podle smlouvy s Irskem také stálou základnu) umístěnou v tomto druhém smluvním státě.

Smlouva s Lichtenštejnskem obsahuje ve svém čl. 15 odst. 3 definici zaměstnavatele jako osoby, která má právo na vykonanou práci a která nese odpovědnost a riziko spojené s jejím vykonáváním. (Smlouva s Irskem tuto definici ve svém článku o příjmech ze zaměstnání neobsahuje).

Čl. 17 smlouvy s Irskem a čl. 16 smlouvy s Lichtenštejnskem upravují zdanění umělců a sportovců a shodně ve svých odst. 1 stanovují, že na veřejnosti vystupující umělci (divadelní, filmoví, rozhlasoví nebo televizní, hudebníci apod.) a sportovci, kteří jsou rezidenti jednoho smluvního státu a vystupují v druhém, mohou být v tomto druhém smluvním státě zdaněni, čl. 7 smluv (a podle smlouvy s Irskem i čl. 14) se nepoužijí.

Podobná ustanovení obsahují smlouvy i ve svých čl. 16 odst. 2 (s Irskem) a čl. 17 odst. 2 (s Lichtenštejnskem), které dodávají, že příjmy umělců a sportovců výše uvedené mohou být zdaněny v místě výkonu činnosti (smluvním státě) i v případě, že jsou odvedeny na účet jiné osoby a opět vylučují v takových případech užití čl. 7 a 14 smluv (smlouva s Irskem i čl. 15).

Smlouva s Lichtenštejnskem však ještě v čl. 16 odst. 3 vylučuje použití výše zmíněných odstavců pro zdanění sportovců a umělců z jednoho smluvního státu, pokud je jejich vystoupení ve druhém smluvním státě převážně nebo zcela financováno z veřejných fondů tohoto smluvního státu, jeho organizační složkou či orgány územně samosprávných celků.

V takovém případě podléhá zdanění příjmů za jejich vystoupení pouze v prvním smluvním státě.

Čl. 18 smlouvy s Irskem a čl. 17 smlouvy s Lichtenštejnskem se týkají zdanění penzí. Smlouva s Irskem v čl. 18 odst. 1 stanovuje, že penze a jiné podobné platby vyplácené z důvodu dřívějšího zaměstnání nebo jakékoliv jiné anuity podléhají zdanění s přihlédnutím k článku 19 odst. 2. V čl. 18 odst. 2 smlouva definuje anuitu jako opakující se platbu během určitého nebo zjistitelného časového období na základě závazku platit náhradou za odpovídající a plnou úhradu v penězích nebo penězi vyjádřitelnou. Smlouva s Lichtenštejnskem ve svém čl. 17 odst. 1 také stanovuje, že penze a jiné podobné platby, kam zahrnuje i penze související s výkonem veřejných funkcí a příjmů podle práva sociálního zabezpečení, se zdaňují ve státě jejich zdroje. Čl. 17 odst. 2 dodává, že nezáleží na tom, zda se u plateb podle výše zmíněného odstavce jedná o pravidelné nebo jednorázové transfery či zda jsou vypláceny z důvodu dřívějšího zaměstnání.

Čl. 19 smlouvy s Irskem a čl. 18 smlouvy s Lichtenštejnskem upravují zdanění příjmů z výkonu veřejných funkcí (či příjmů od nich odvozených, nikoliv však penzí). V odst. 1 písm. a) výše zmíněných článků obě smlouvy shodně uvádějí, že platy, mzdy a jiné podobné odměny, které jsou vypláceny fyzickým osobám správními orgány či orgány samosprávy za poskytování služeb tomuto státu podléhají zdanění jen v tomto vyplácejícím státě. Odst. 1 písm. b) oněch článků stanovují podmínky pro zdanění těchto příjmů ve druhém smluvním státě, a ty jsou následující – služby jsou poskytovány v tomto druhém státě a fyzická osoba, která je jeho rezidentem, musí být buď státním příslušníkem, nebo se nestala rezidentem v tomto státě jen za účelem poskytování těchto služeb.

Čl. 19 odst. 2 písm. a) smlouvy s Irskem stanovuje o penzích za služby poskytnuté tomuto státu či jeho orgánům a vyplácené tímto státem nebo jeho orgány přímo či nepřímo prostřednictvím fondů, že podléhají zdanění jen v tomto státě. Čl. 19 odst. 2 písm. b) zároveň připouští, že takové penze mohou podléhat zdanění i ve druhém smluvním státě, pokud je fyzická osoba jeho rezidentem a státním příslušníkem. (Podobné ustanovení smlouva s Lichtenštejnskem neobsahuje.)

Čl. 19 odst. 3 smlouvy s Irskem a čl. 18 odst. 2 smlouvy s Lichtenštejnskem již podobně upravují, že zdanění platů, mezd, odměn, penzí a jiných podobných příjmů ze služeb poskytovaných v souvislosti s podnikatelskou činností některým ze smluvních států nebo jeho správními či samosprávnými orgány, se bude řídit čl. 15, 16 a 18 podle smlouvy s Irskem, respektive čl. 14, 15 a 16 podle smlouvy s Lichtenštejnskem.

Smlouva s Irskem ve svém čl. 21 upravuje i zdanění profesorů a učitelů, rezidentů jednoho smluvního státu (bezprostředně před výjezdem), kteří se ve druhém smluvním státě podílejí na výzkumu či výuce na vysokých školách, významných výzkumných institucích či podobných zařízeních pro vyšší vzdělávání. Smlouva je osvobozuje od zdanění příjmů z takové výzkumné činnosti a výuky na období nepřesahující 2 roky ode dne, kdy za tímto účelem poprvé vstoupí do druhého smluvního státu, avšak tento článek bude na každou osobu splňující podmínky aplikován pouze jednou. V čl. 21 odst. 2 smlouva dodává, že osvobození od zdanění nebude aplikováno ani v případě, že výuka či výzkum bude prováděn hlavně ve prospěch soukromé osoby. (Smlouva s Lichtenštejnskem takové osvobození od zdanění pro akademiky, vědecké pracovníky a učitele neobsahuje.)

1.d) Metody vyloučení dvojího zdanění

V čl. 24 smlouvy s Irskem a čl. 22 smlouvy s Lichtenštejnskem je upraveno vyloučení dvojího zdanění mezi těmito státy a Českou republikou. Čl. 24 odst. 1 smlouvy s Irskem stanovuje, že se bude v souladu s irskými právními předpisy přihlížet k zápočtu daně zaplacené mimo Irsko při stanovování výše irské daně (pouze ustanovení, která se nedotýkají smyslu smlouvy) a bude se postupovat podle písm. a) při vyměrování daně následovně – česká daň jakkoliv zaplacená v souladu se zákony České republiky a touto smlouvou ze zdrojů v České republice (s výjimkou daně zaplacené ze zisků, z nichž se vyplácejí dividendy) bude započtena na irskou daň vztahující se na stejné zdanitelné výnosy, ze kterých byla česká daň vypočtena a podle téhož článku (čl. 24 odst. 1) písm. b), který se týká dividend vyplacených irské společnosti vlastníci českou společností a stanoví, že pokud irská společnost vlastní přímo či nepřímo alespoň 10% podíl s hlasovacími právy v české společnosti, bude při zdaňování brána na zřetel i zaplacená česká daň z těch zisků, ze kterých se dividendy vyplácí.

Česká republika zvolila ve smlouvě s Irskem cestu zápočtu daně a v čl. 24 odst. 2 stanovuje, že může do základu daně svým rezidentům zahrnout ty části příjmů či majetku, které mohou být podle smlouvy zdaněny i v Irsku, nicméně částka daně z takto vypočteného základu může být snížena o daň zaplacenou v Irsku. Snížení této částky však nesmí přesáhnout takovou část české daně před jejím snížením, která by poměrně připadala na příjmy nebo majetek, které mohou být podle smlouvy zdaněny v Irsku. Odst. 3 dále zavádí domněnku, že pro účely odst. 1 a 2 se bude mít za to, že příjmy a majetek vlastněný rezidentem jednoho smluvního státu, který může být zdaněn v druhém smluvním státě, má v tomto státě zdroj. Odst. 4 čl. 24 stanovuje, že i příjem či majetek osvobozený od zdanění ve smluvním státě, může být tímto smluvním státem brán na zřetel při výměře daně z jiných příjmů či majetku. Odst. 5 upřesňuje, že u příjmů zcela nebo zčásti osvobozených podle některého z ustanovení smlouvy v jednom státě a neosvobozeného ve druhém státě v rozsahu, v jakém jsou v něm přijaty, se uplatní osvobození u fyzických osob v prvním státě pouze ve výši, v jaké jsou tyto příjmy přijaty na území druhého smluvního státu. Odst. 6 stanovuje, že Česká republika po podpisu této smlouvy oznámí neprodleně Irsku jakoukoliv úlevu od zdanění dividend a bude následně jednat ohledně ustanovení týkající se zápočtu daně z dividend.

Čl. 22 odst. 1 smlouvy s Lichtenštejnskem stanovuje, že s výhradou ustanovení právních předpisů Lichtenštejnska týkajících se vyloučení dvojího zdanění rezidentů Lichtenštejnska bude podle písm. a) zdanění vyloučeno vynětím příjmů či majetku, který může podle smlouvy být zdaněn v České republice, kromě případů podle písm. b). Zároveň mohou být tyto v

Lichtenštejnsku osvobozené a v České republice zdaněné příjmy nebo majetek vzaty v potaz při výměře daní z jiných příjmů či majetku. Písm. b) se týká příjmů zdaněných podle čl. 10 a 12 v České republice. Lichtenštejnsko daně z těchto příjmů zdaněných v souladu s ustanovením této smlouvy a právními předpisy České republiky započte, započtená částka však nepřesáhne lichtenštejnskou daň, která by byla z takového příjmu zaplaceného v České republice vyměřena podle lichtenštejnských právních předpisů a této smlouvy.

Čl. 22 odst. 2 popisuje způsob vyloučení dvojího zdanění v případě rezidenta České republiky (s výhradou ustanovení právních předpisů České republiky týkajících se vyloučení dvojího zdanění) a ve svém písm. a) stanovuje, že mohou být zdaněny i příjmy zdanitelné podle smlouvy v Lichtenštejnsku, ovšem umožňuje snížit českou daň z těchto příjmů o daň zaplacenou v Lichtenštejnsku. Takové snížení však nesmí přesáhnout část české daně vypočtenou před jejím snížením, která poměrně připadá na příjem nebo majetek, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn v Lichtenštejnsku. Písm. b) stanovuje, že i příjmy nebo majetek vlastněný nebo přijatý rezidentem České republiky a vyňatý v České republice ze zdanění, může být brán na zřetel při výměře daňové povinnosti z jiných příjmů či majetku.

1.e) Zákaz diskriminace

Čl. 25 smlouvy s Irskem a čl. 23 smlouvy s Lichtenštejnskem se týkají zákazu diskriminace a ve svých odst. 1 stanovují, že jak příslušníci jednoho nebo druhého smluvního státu, tak i příslušníci jiných než zmíněných států, nesmí být vystaveni větší daňové zátěži než příslušníci daného smluvního státu za stejných okolností. Smlouva s Lichtenštejnskem ve svém čl. 23 odst. 2 tuto ochranu před nadměrnou daňovou zátěží (oproti rezidentům a za stejných okolností) poskytuje i osobám bez státní příslušnosti, které mají svou daňovou rezidenci v jednom ze smluvních států. Dále čl. 25 odst. 2 smlouvy s Irskem a čl. 23 odst. 3 smlouvy s Lichtenštejnskem poskytují tuto ochranu proti nadměrné daňové zátěži i podnikům jednoho smluvního státu, které mají stálou provozovnu ve druhém smluvním státě a zároveň dodávají, že toto ustanovení neslouží jako základ k poskytování stejných daňových zvýhodnění či slev nerezidentům (které mohou využívat rezidenti, například osobní úlevy, snížení v důsledku osobního či rodinného stavu apod...).

V čl. 25 odst. 3 smlouvy s Irskem a čl. 23 odst. 4 obě smlouvy shodně stanovují, že pro dluhy, úroky, licenční poplatky a jiné výlohy placené podnikem jednoho smluvního státu rezidentu druhého smluvního státu je možné uplatňovat stejná pravidla týkající se odečitatelných položek, jako by byly smlouveny či vypláceny pouze v rámci jednoho státu, pokud by se na ně však nevztahovala pravidla podle čl. 9 odst. 1 (týkající se vlastnických vazeb mezi sdruženými podniky), čl. 11 odst. 4 (týkající se zvláštních vztahů, v jejichž důsledku dochází ke zvýšení částky úroků) a čl. 12 odst. 5 (týkající se případů, kdy je plátcem licenčních poplatků stát či jeho orgány), smlouva s Lichtenštejnskem obsahuje podobná ustanovení v čl. 9 odst. 1, čl. 11 odst. 5 a čl. 12 odst. 6.

Čl. 25 odst. 4 smlouvy s Irskem a čl. 23 odst. 5 smlouvy s Lichtenštejnskem chrání před nadměrnou daňovou zátěží i podniky sídlící v jednom smluvním státě, jejichž jmění je úplně nebo částečně vlastněno či kontrolováno rezidentem (či více rezidenty) druhého smluvního státu. Čl. 23 odst. 6 smlouvy s Lichtenštejnskem ještě dodává, že se ustanovení tohoto článku použijí bez ohledu na čl. 2 na daně všeho druhu, ať jsou pojmenované jakkoliv.

1.f) Spolupráce

Čl. 27 smlouvy s Irskem a čl. 25 smlouvy s Lichtenštejnskem upravují výměnu informací relevantních k provádění ustanovení smluv, ve svých odst. 1 (smlouva s Irskem) a 1, 2 (smlouva s Lichtenštejnskem) stanovují, že takové informace (které nejsou v rozporu se zdaněním podle smluv) si budou smluvní státy vyměňovat a jejich výměna nebude omezována čl. 1 smlouvy s Irskem a čl. 1 a 2 smlouvy s Lichtenštejnskem. Tyto informace musí podléhat stejnému režimu utajení, jakému podléhají podobné informace získávané podle vnitrostátních předpisů států a mohou být poskytnuty pouze osobám, orgánům a úřadům, které jsou příslušné k rozhodování o vyměřování a vybírání daní, popřípadě vymáhání práva a trestnímu stíhání, a to pouze k těmto účelům. Informace lze také sdělit soudu při veřejném řízení či v individuálních právních aktech. Smlouva s Lichtenštejnskem ještě navíc umožňuje použití těchto informací na jiné účely, pokud to dovolují předpisy obou smluvních států a úřad poskytující tyto informace souhlasí.

Dále výše zmíněné články v odst. 2 (smlouvy s Irskem) a odst. 3 (smlouvy s Lichtenštejnskem) dodávají, že se nemohou jejich výše zmíněné odstavce vykládat tak, že by státům byly ukládány povinnosti podle písm. a) vydávat správní akty, které jsou v rozporu s vnitrostátními právními předpisy a dosavadní správní praxí, podle písm. b) zveřejňovat či poskytovat informace, které nemohou být podle vnitrostátních právních předpisů poskytovány či zveřejňovány, a podle písm. c) zveřejňovat či poskytovat informace, které by odhalily obchodní, podnikové, průmyslové, komerční nebo profesní tajemství či obchodní postup či informace, jejichž odhalení by bylo v rozporu s veřejným pořádkem.

Čl. 25 odst. 4. smlouvy s Lichtenštejnskem dále navíc oproti smlouvě s Irskem stanovuje povinnost úřadu jednoho smluvního státu poskytnout informace podle této smlouvy úřadu druhého smluvního státu, i když je nepotřebuje k vlastním daňovým účelům, avšak stále musí být v souladu s odst. 3 téhož článku. Odst. 5 ještě dodává, že odst. 3 nemůže být vykládán tím způsobem, že umožňuje druhému státu odmítnout poskytovat informace pouze z důvodu, že jimi disponuje banka nebo jiná finanční instituce, pověřenec, zástupce nebo zmocněnec nebo proto, že se týkají vlastnických podílů právnických osob. Pokud je to nezbytné, je možné pro splnění povinností podle tohoto odstavce vymáhat poskytnutí informací i bez ohledu na odst. 3 a jakákoliv ustanovení vnitrostátních právních předpisů, která stanovují jinak.

Čl. 26 smlouvy s Lichtenštejnskem zavádí na rozdíl od smlouvy s Irskem podle odst. 1 i povinnost pomoci při výběru daňových pohledávek příslušnými úřady smluvních států a tato pomoc není omezena čl. 1 a 2 smlouvy, zároveň se příslušné úřady států mohou dohodnout na aplikaci čl. 26 a tuto spolupráci tak blíže vymezit. Čl. 26 odst. 2 pak definuje daňovou

pohledávku jako dlužnou částku v kontextu daní všeho druhu a pojmenování ukládaných jménem smluvních států nebo jejich nižších správních útvarů nebo místních samosprávných celků, pokud předmětné zdanění není v rozporu s touto smlouvou nebo s jakýmkoliv jiným dokumentem, jímž jsou smluvní státy vázány, a rovněž k nim se vztahující úroky, pokuty, náklady na výběr nebo zajištění související s touto částkou. Podle odst. 3 bude vymahatelná daňová pohledávka na žádost druhého smluvního státu (jeho příslušného úřadu) v prvním smluvním státě vybírána podle vnitrostátních předpisů, které se vztahují na vymáhání a vybírání jeho vlastních daní (a jako by se jednalo o jeho vlastní daňovou pohledávku) od osoby, která se již vybírání nemůže bránit. Odst. 4 umožňuje příslušnému úřadu smluvního státu v souladu s vnitrostátními předpisy požádat příslušný úřad druhého smluvního státu o přijetí opatření k zajištění daňové pohledávky (s cílem jejího vybrání) a tento druhý stát opatření k zajištění v souladu se svými vnitrostátními předpisy provede, jako by se jednalo o jeho vlastní daňovou pohledávku, a to i v případě, že v žádajícím státě není daňová pohledávka ještě vymahatelná nebo je dlužníkem osoba, která má právo bránit jejímu vybrání. Odst. 5 stanovuje, že žádostem podle čl. 26 odst. 3 a 4 nebude požádaný stát udělovat žádné lhůty ani přednost, ačkoliv tak jeho vnitrostátní předpisy u takových daňových pohledávek z důvodu jejich povahy stanovují, zároveň takovým žádostem nebude udělena přednost, ačkoliv tak stanovují vnitrostátní předpisy žádajícího státu. Odst. 6 dále stanoví, že řízení týkající se existence, právoplatnosti nebo částky daňové pohledávky jednoho smluvního státu nebudou zahajována u soudů nebo správních úřadů druhého smluvního státu.

Čl. 26 odst. 7 stanovuje, že požádaný stát neprodleně informuje žádající stát, pokud po jeho žádosti, ale zároveň před vyřízením žádosti a převodem daňové pohledávky žádajícímu státu, zanikne podle písm. a) pohledávka, která je vymahatelná a jejímž dlužníkem je osoba, která se již nemůže bránit jejímu vybrání, nebo podle písm. b) taková pohledávka, u níž lze přijmout opatření k zajištění. Odst. 8 doplňuje, že ustanovení čl. 26 nelze vykládat tak, že nařizuje smluvním státům podle písm. a) vydávat správní akty, které odporují vnitrostátním právním předpisům a správní praxi jednoho nebo druhého smluvního státu, podle písm. b) vydávat správní akty, které jsou v rozporu s veřejným pořádkem, podle písm. c) poskytovat pomoc žádajícímu smluvnímu státu i přesto, že nečinil všechna přiměřená opatření k vybrání nebo zajištění daňové pohledávky dostupných podle jeho právních předpisů či správní praxe, podle písm. d) poskytovat pomoc v případech, kdy je administrativní zatížení pro požádaný stát ve zřejmém nepoměru vůči prospěchu, který má být dosažen žádajícím státem.

1.g) Smíšená a závěrečná ustanovení

Čl. 29 smlouvy s Lichtenštejnskem stanovuje, že protokol podepsaný se smlouvou tvoří její nedílnou součást.

Čl. 31 odst. 1 smlouvy s Lichtenštejnskem a čl. 30 smlouvy s Irskem stanovuje, že smlouvy mohou být vypovězeny po 5 letech od vstupu smluv v účinnost. Smlouva s Lichtenštejnskem dále stanoví, že smlouva musí být vypovězena nejméně 6 měsíců před koncem každého kalendářního roku, smlouva s Irskem pak, že byla dána nejméně šestiměsíční písemná nóta o vypovězení diplomatickou cestou. Další články a písmena stanovují konkrétní data, kdy se přestanou vybírat daně podle smluv, pokud budou smlouvy vypovězeny.

(2) Shrnutí

2.a) Obecně

Česká republika používá při uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění vlastní podkladový model, který byl vytvořen na základě vzorové smlouvy OECD¹⁹ a některé změny v něm jsou inspirované vzorovou smlouvou OSN,²⁰ a jak můžeme vidět výše, smlouvy jsou si velmi podobné, i když je od sebe dělí zhruba 20 let. Za tu dobu například ze smluv zmizel institut Nezávislá povolání (čl. 14 smlouvy s Irskem), protože ho efektivně nahradily jiné ve smlouvě již obsažené instituty, například stálou základnu stálá provozovna, dokonce bylo do zákona o daních z příjmů přijato ustanovení § 37 odst. 3 (zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) ve znění „Výraz „stálá základna“ používaný v mezinárodních smlouvách je obsahově totožný s výrazem „stálá provozovna.“, aby se předešlo veškerým případným chybám při aplikaci mezinárodních smluv. Smlouva s Irskem dále ve svém čl. 21 dočasně osvobozuje profesory a učitele (ve smluvním státě, jehož nejsou rezidenty) od zdanění, pokud v něm vykonávají vzdělávací či vědeckou činnost, což je ustanovení, kterým se vychyluje ze standardní struktury vzorových smluv. Smlouva s Lichtenštejnskem je však obsáhlejší a některé články jsou oproti smlouvě s Irskem doplněné a rozšířené o další normativní text, který poskytuje lepší nástroje pro správce daní i větší ochranu subjektů daně, a to na základě aktualizací vzorové smlouvy OECD, iniciativy BEPS a také zkušeností získaných za léta aplikování smluv. Některé odstavce jsou do článků přidány, některé jsou přeformulovány a některé jsou doplněné novými větami (možné jsou i kombinace zmíněných úprav).

Spousta změn byla provedena v komentáři ke vzorovým smlouvám. Komentář ke vzorové smlouvě OECD není závazný právní předpis, patří do kategorie přípravných materiálů k mezinárodní smlouvě a okolnostem, za nichž byla uzavřena, podle čl. 32 Vídeňské úmluvy se jedná o doplňkový prostředek výkladu. Nemůže se jednat o dohodu týkající se výkladu mezinárodní smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k níž došlo mezi smluvními stranami, a ani o jakoukoliv pozdější praxi při provádění mezinárodní smlouvy, která by mohla založit dohodu mezi stranami ohledně jejího výkladu, ani se nejedná podle čl. 31 odst. 3 o pravidlo mezinárodního práva použitelného ve vztazích mezi stranami, protože se jedná o doporučení, které vydala Rada jako orgán OECD, podle předpisů organizace a ne jménem členských států. Navíc bylo formulováno jako doporučení vládám, aby se jejich daňové správy řídily při aplikaci a výkladu ustanovení vzorových smluv (toto doporučení nebylo adresováno soudům).²¹

19 SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2017. ISBN 978-80-7552-688-5., str. 230

20 NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. ISBN 978-80-7478-627-3., str. 187

21 SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2017. ISBN 978-80-7552-688-5., str. 227-228

Přesto je Komentář ke vzorové smlouvě OECD velice důležitým nástrojem k implementaci smluv uzavřenými mezi státy. Negociace smluv nebo jejich renegociace (k odstranění jejich chyb či jako reakci na změny vzorových smluv) je velice komplikovaný proces a opakovat jej se všemi státy (s každým individuálně) při každé aktualizaci vzorových smluv by bylo příliš náročné. Naproti tomu je velmi jednoduché upravit Komentář tak, aby reagoval na nové problémy vyvstávající z různých příčin – regionální, potažmo globální integrace, digitalizace, automatizace atd... (například novelizace Komentáře z roku 2003, který se mimo jiné zabýval článkem 5 o stále provozovně a místu výkonu činnosti, a v němž bylo stanoveno, že za dočasné místo výkonu činnosti nelze považovat případy, kdy je sice místo využíváno po krátkou dobu, ovšem toto krátkodobé užívání se pravidelně dlouhodobě opakuje; nebo fakt, že pouhá přítomnost či provádění činností na místě nemusí znamenat, že je místo společnosti k dispozici – přepravní společnost každý den nakládá zboží na stejném místě u svého zákazníka apod...) ²². Změnou Komentáře a jeho následnou aplikací daňovými úřady tak lze řešit nově vzniklé nebo objevené problémy s dvojitým zdaněním bez čekání na renegociaci. OECD v Komentáři zároveň uchovává postoje a výhrady členských států a každý se tak s nimi může seznámit, také v něm lze najít připomínky jednotlivých států k různým ustanovením, vůči kterým sice nemají výhrady, ale chtějí dané ustanovení vykládat jinak, než je doporučeno Komentářem. ²³

Vztah mezi českými zákony a smlouvami o zamezení dvojímu zdanění je upraven v Ústavě České republiky, v čl. 10, který stanoví, že ratifikované mezinárodní smlouvy, jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí jejího právního řádu a pokud stanovují něco jiného než zákon, použije se ustanovení mezinárodní smlouvy. Podle odborné literatury se nedá hovořit o tom, že by mezinárodní smlouvy měly vyšší právní sílu, ale spíše je mezi nimi a vnitrostátními předpisy vztah podobný zásadě *lex specialis derogat lex generali* a smlouvy se použijí místo zákona v případech, kdy jsou naplněny podmínky jejich aplikace, a v takovém rozsahu se nepoužije zákon. ²⁴ Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění obecně nevalují na adresáty další daně, ty jsou uvalovány vnitrostátními předpisy, smlouvy je jen limitují a jejich cílem je adresátům ulevit. Zároveň smlouvy nerozdělují práva na zdanění, pokud tedy není částka zdanitelná podle vnitrostátního práva, není vůbec nutné brát smlouvu v potaz. Záleží však hlavně na jednotlivých státech, zda umožní smlouvám zdanit příjem nezávisle na svých vnitrostátních předpisech, tuto možnost však musí vnitrostátními předpisy stanovit. ²⁵ Zároveň jsou však mnohá ustanovení smluv na vnitrostátních předpisech závislá, protože některá na ně odkazují jako na obecný interpretační postup pro pojmy ve smlouvách uvedené (např. výše zmíněný čl.

22 *Sdělení MF, čj. 494/1 173/2003, k aktualizaci vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002.* Finanční zpravodaj. 2003, č 1/1

23 ARNOLD, Brian J. *An Introduction to tax treaties* [online]. Department of Economic and Social Affairs, United Nations. [cit. 8. 11. 2022]., str. 6

24 SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů.*, str. 225

25 ARNOLD, Brian J. *An Introduction to tax treaties* [online]. Department of Economic and Social Affairs, United Nations. [cit. 8. 11. 2022]., str. 8-9

3 odst. 2 smluv) a některá ustanovení odkazují na konkrétní instituty, které upravují a které se mají řídit vnitrostátní definicí smluvního státu (např. čl. 6 odst. 2 smluv).²⁶

26 ARNOLD, Brian J. *An Introduction to tax treaties* [online]. Department of Economic and Social Affairs, United Nations. [cit. 8. 11. 2022]., str. 9

2.b) Konkrétní změny a odchylky

Český podkladový model smlouvy obsahuje zejména odchylky týkající se zdanění příjmů ve státech jejich zdroje a tyto změny vycházejí ze vzorové smlouvy OSN.²⁷ Takové odchylky jsou nicméně proti původnímu smyslu těchto vzorových smluv, a tak mohou vznikat pro adresáty různé interpretační problémy a jiné překážky, například administrativní.²⁸ Odchylky při vstupu České republiky do OECD se týkaly následujících článků:²⁹

Čl. 5 odst. 1, v němž si Česká republika vyhradila právo navrhnout specifická ustanovení pro užití tohoto institutu ohledně poskytování služeb během delších časových období.

Čl. 9 odst. 2, který Česká republika nechtěla zahrnovat do svých smluv, a pokud ano, tak současně s odst. 3, který by limitoval možnost odpovídajícího přizpůsobení, a to pouze v bona fide případech.

Čl. 12 odst. 1, kde si Česká republika vyhradila právo na zdanění licenčních poplatků u zdroje, a aby platby za používání programového vybavení nebo právo používat programové vybavení spadalo pod jiný daňový režim, než je režim pro autorská práva. Do odst. 2 si Česká republika vyhradila právo doplnit „za používání nebo právo používat průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení“. V odst. 3 si vyhradila právo navrhnout ustanovení, které definuje zdroj licenčních poplatků analogicky jako čl. 11 odst. 5 týkající se stejné problematiky u úroků.

Čl. 14, v němž si Česká republika vyhradila právo na zdanění osob vykonávajících nezávislá povolání i v těch případech, kdy nemají na území státu stálou provozovnu, ale zdržují se v něm v souhrnu 183 dní v jakémkoliv 12měsíčním období.

Dále také Česká republika uplatnila řadu výhrad vůči komentáři ke vzorovým smlouvám, odchýlila se od něj a vydala metodické pokyny k různým aktualizacím vzorových smluv a k provádění smluv. Vzorové smlouvy a komentář byly časem také aktualizovány, aby lépe sloužily svému účelu, například v aktualizaci z roku 2000 byl vypuštěn čl. 14 vzorové smlouvy OECD o nezávislých povoláních (který působil zmatečně, byl nadbytečný a i českými vnitrostátními předpisy bylo stanoveno, že se má používat institut stálé provozovny, viz výše).

27 NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. ISBN 978-80-7478-627-3., str 187

28 SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2017. ISBN 978-80-7552-688-5., str. 230

29 *Sdělení MF, čj. 251/15 082/96, ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým*. Finanční zpravodaj, 1996, č. 4

Dále byly kromě změn komentáře přijímány i technické změny, změny k zamezení dvojího nezdanění a k posílení spolupráce mezi smluvními státy (mimo jiné).^{30, 31}

Česká republika upravila v souvislosti s přijetím Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám téměř všechny do té doby uzavřené mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podle čl. 16 této Mnohostranné úmluvy byl ve smlouvě s Irskem upraven čl. 26 odst. 1, 3, společně s čl. 24 odst. 1 smlouvy s Lichtenštejnskem, který nově umožňuje osobám domnívajícím se, že opatření jednoho nebo obou států mohou vést ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními smluv, předložit svůj případ příslušnému úřadu kteréhokoliv ze smluvních států. Zároveň byla do smlouvy s Irskem přidána nová ustanovení bez označení, která jsou totožná s těmi výše zmíněnými v čl. 28 smlouvy s Lichtenštejnskem, který byl Mnohostrannou úmluvou změněn podle jejího čl. 7 nazvaného Zabránění zneužití smlouvy, který zavádí nejzásadnější změnu, umožňující příslušnému úřadu nepovolit výhody plynoucí ze smluv o zamezení dvojího zdanění u transakcí, pokud je jedním z hlavních důvodů jejich provedení získání výhody poskytované smlouvami. Chování společností se tak bude posuzovat daleko pečlivěji a již nadále nebude například možné, aby vrcholové (nebo jiní) manažeři cestovali do země inkorporace společnosti (kterou lze považovat za daňový ráj) a ke které nemají jinak žádný vztah a společnost v ní nevyvíjí žádnou ekonomickou aktivitu, kde pouze rozhodnou o strategických či jiných otázkách a vyhoví tak požadavkům mezinárodních smluv na aplikaci daňového zvýhodnění prostřednictvím splnění podmínek testů sídel či hlavních, skutečných a případně jiných míst vedení. Zejména již nebude společnostem stačit, že je jejich jednání motivováno třeba i ekonomickými (nedaňovými) či ekologickými důvody, pokud budou ty daňové natolik intenzivní, že by bylo možné je považovat za srovnatelně významné a celkově pak za hlavní důvody.³² Výhody ze smluv o zamezení dvojího zdanění však příslušný úřad stále může přiznat podle čl. 28 odst. 2 smlouvy s Lichtenštejnskem (a totožným ustanovením smlouvy s Irskem nebo podle totožných či podobných ustanovení v jiných smlouvách uzavřených s Českou republikou na jedné straně), pokud jej dotčená osoba požádá a po zvážení všech relevantních skutečností a okolností (a pokud žádá osoba, která není rezidentem stejného státu jako požádaný příslušný úřad, tak po poradě s příslušným úřadem druhého smluvního státu).

Dále byla Mnohostrannou úmluvou podle jejího čl. 6 (Cíl pokryté smlouvy) přijata v obou výše porovnávaných smlouvách (i v mnoha dalších) preambule, která vyjadřuje přání rozvoje hospodářských vztahů mezi státy a posílení spolupráce v daňové oblasti

30 *Sdělení MF, čj. 251/95 352/2000, k aktualizaci vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2000.* Finanční zpravodaj. 2001, č 1

31 *Sdělení MF, čj. 494/1 173/2003, k aktualizaci vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002.* Finanční zpravodaj. 2003, č 1/1

32 ŠEBOROVÁ, Hana. *Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám.* Praha, 2018. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta podnikohospodářská. Vedoucí práce: Lucie Říhová., str. 60-61

Česká republika uplatnila také následující výhrady k následujícím článkům Mnohostranné úmluvy:

Čl. 3 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 3 v rámci svých pokrytých smluv, směřující na příjmy transparentních entit.

Čl. 4 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 4 v rámci svých pokrytých smluv, který se týká určení daňové rezidence u entit jiných, než je fyzická osoba, které mají rezidenci ve více než jednom státě úmluvy (pokryté smlouvy).

Čl. 5 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 5 v rámci všech svých pokrytých smluv, který popisuje tři různé způsoby, jakými mohou státy řešit problémy vyvstávající ze zahrnutí metody vynětí do smluv s ohledem na položky příjmů, které nejsou zdaněny ve státě zdroje.

Čl. 8 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 8 v rámci svých pokrytých smluv, který pozměňuje dosavadní znění čl. 10 vzorové smlouvy OECD o dividendách, a to například zavedením minimální doby držení akcií k získání oprávnění spočívající ve výhodnějším zdanění dividend nižší sazbou za splnění této a jiných podmínek.

Čl. 9 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 9 v rámci svých pokrytých smluv, který se týká zisků ze zcizení akcií nebo podílů na entitách, jejichž hodnota se odvozuje hlavně z nemovitého majetku, zejména přidáním takového majetku do společnosti krátce před prodejem jejích akcií či podobných podílech jiných forem entit.

Čl. 10 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 10 v rámci svých pokrytých smluv, který zavádí pravidlo proti zneužívání stálých provozoven umístěných ve třetích jurisdikcích.

Čl. 11 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 11 v rámci svých pokrytých smluv, tento článek poskytuje výjimku upírající smluvním stranám právo na zdanění vlastních daňových rezidentů.

Čl. 12 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 12 v rámci svých pokrytých smluv, který se zaměřuje na umělé vyhýbání se zřízení stálé provozovny pomocí komisionářských struktur a obdobných strategií.

Čl. 13 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 13 v rámci svých pokrytých smluv, který mění čl. 5 odst. 4 vzorové smlouvy OECD z roku 2014, který přidal seznam výjimek, z nichž některé umožňovaly umělé vyhýbání se zřízení stálé provozovny.

Čl. 14 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 14 v rámci svých pokrytých smluv, který se soustředí na umělé vyhýbání se zřízení stálé provozovny prostřednictvím výjimky poskytnuté čl. 5 odst. 3 vzorové smlouvy OECD rozdělováním kontraktů na části. Čl. 14 je určen především pro ty smlouvy, které neobsahují test hlavního účelu (Principal Purpose Test) nebo chtějí zneužití smluv rozdělováním kontraktů na části adresovat přímo.

Čl. 15 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 15 v rámci svých pokrytých smluv, který popisuje podmínky, za jakých se má osoba považovat za úzce spojenou s podnikem.

Čl. 17 – Česká republika si vyhradila právo neuplatňovat celý čl. 17 v rámci svých pokrytých smluv, který se týká následných úprav zisků.³³

Zvolený přístup k implementaci ve vztahu k Mnohostranné úmluvě je, jak můžeme vidět výše, minimalistický (a to obecně ke všem částem Akčního plánu BEPS), protože zavádí jen ta nejnutnější ustanovení vyžadovaná mnohostrannou úmluvou ke splnění některých bodů akčního plánu.

Společně se Smlouvou mezi Českou republikou a Lichtenštejnským knížectvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku k ní byl (ve stejný den) přijat i protokol, který je podle jejího čl. 29 její součástí. Ten většinou pouze doplňuje některé články či vysvětluje některé pojmy uvedené jak ve smlouvách, tak ve vnitrostátních předpisech, které jsou pro smlouvy relevantní. Přesně takový je i protokol ke smlouvě s Lichtenštejnskem, ke smlouvě s Irskem žádný dodatkový protokol přijat nebyl. Protokoly však mohou modifikovat (a u některých smluv tak skutečně činí, např. u smluv se Švýcarskem nebo Brazílií) i samotná práva a povinnosti stanovená přímo smlouvami.³⁴

Zároveň se Česká republika v novějších smlouvách přiklání spíše k používání metody zápočtu daně, která je však ve většině případů méně výhodná, a také administrativně náročnější než metoda vynětí, což situaci adresátům ještě více ztěžuje (způsobuje například větší administrativní zátěž a snižuje právní jistotu u adresátů).³⁵

33 Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám vyhlášena pod č. 32/2020 Sb. m. s.

34 SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2017. ISBN 978-80-7552-688-5., str. 233

35 Tamtéž, str. 230

Současný stav mezinárodního zdanění v České republice

S problematikou daňových výzev vznikajících v souvislosti s digitalizací se snaží vypořádat Akce 1 Akčního plánu BEPS zaměřená na daňové výzvy vyvstávající z digitalizace, který se snaží řešit tyto výzvy svým dvoupilířovým řešením. Podle prvního pilíře budou mít státy nově daňovou příslušnost u podstatných příjmů největších a nejvýdělečnějších nadnárodních společností, jejichž ziskovost je vyšší než 10 % a jejich světové tržby přesahují 20 miliard eur. 25 % z části převyšující těchto 10 % bude poté realokováno a podrobena zdanění v zemích, ve kterých tyto společnosti vyvíjejí činnost. Podle odhadů má tato část dohody realokovat více než 125 miliard dolarů ročně a očekává se, že rozvíjející se státy získají na této dani více než státy rozvinuté, které se zároveň části svých příjmů vzdají.³⁶

Druhý pilíř má zavést 15% daňovou sazbu, která se bude vztahovat pouze na společnosti, jejichž zisk dosáhne hranice 750 milionů eur, a tak tedy zasáhne pouze velké společnosti, ostatně cílem Prohlášení není (jak uvádí citovaná tisková zpráva OECD) zničit daňovou soutěž, pouze ji regulovat a zvýšit daňové příjmy států či zlepšit jejich výběr v mezinárodním prostředí, zamezit daňovým únikům, stabilizovat mezinárodní daňový systém a zvýšit právní jistotu jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně. Podle odhadů má tato daň státům ročně přinést zhruba 150 miliard dolarů.³⁷

Česká republika (a dalších přes 100 států) bude toto řešení také implementovat do svých mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, a co se týče daně z přidané hodnoty, Česká republika je členem společného systému daně z přidané hodnoty zřízeného směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 ve znění pozdějších předpisů.³⁸

Akce 2 Akčního plánu BEPS o neutralizaci efektů hybridních schémat se zaměřuje na řešení nesouladu mezi daňovými vnitrostátními předpisy smluvních států, protože daňové předpisy některých států obsahují zvláštnosti týkající se daňových režimů některých entit či institutů, kterých je možno zneužít k daňovým únikům nebo dlouhodobému odkládání placení daní.³⁹

36 OECD, *International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age*. In: OECD [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. 8. 10. 2021. [cit. 14. 11. 2022]

37 *Tamtéž*

38 PROCHÁZKA, Petr. *Implementace směrnic EU týkajících se akčního plánu BEPS v Česku a dalších zemích střední Evropy*. Praha, 2018. Výzkum. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů., str. 41-41

39 BEPS. OECD [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

Neutralizace efektů hybridních schémat je v České republice upravena směrnicí Rady o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 ve znění pozdějších předpisů. Zároveň byla přijata směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Ta daňovým subjektům mimo jiné znemožňuje uznat ty samé daňové náklady ve dvou zemích zároveň, či, pokud to vnitrostátní předpisy umožňují, osvobodit od zdanění příjem uznáný v jiném státě jako daňový náklad, dále také mají subjekty povinnost prokázat, že jim nebyl v jiných státech daňový náklad uznán a v případě, že takovou skutečnost nelze prověřit ani prokázat, nebude uznán ani v České republice.⁴⁰

Na globální úrovni Česká republika spolupracuje s ostatními členy Inkluzivního rámce OECD/G20 na zlepšování praxe sdílením zkušeností se strukturami využívajícími těchto hybridních nesouladů a jejich rozkrýváním, aby se všichni členové mohli společně podílet na vyřešení daňových úniků s nimi souvisejícími. V rámci Evropské unie dále byla přijata směrnice Rady (EU) 2017/952 ze dne 29. května 2017, která novelizovala směrnici výše zmíněnou směrnicí Rady EU 2016/1164 ustanoveními týkajícími se neutralizace efektů hybridních schémat ve vztahu ke 3. státům (nečlenským státům Evropské unie).⁴¹

Akce 3 Akčního plánu BEPS se zaměřuje na kontrolované zahraniční společnosti, které jsou zpravidla pouze „skořápkové“ (tedy nevykonávají žádnou vlastní ekonomickou aktivitu), a které slouží k erozi daňového základu základní (mateřské) společnosti, která své zisky nebo jejich část odklání právě na tyto schránky (zpravidla inkorporované v zemích s nízkými nebo žádnými daněmi z příjmů právnických osob), aby mateřské společnosti nemusely plnit svou daňovou povinnost v plné zákonné výši.⁴²

Výše zmíněná směrnice Rady EU 2016/1164, do které byla promítnuta i doporučení Akce 3 Akčního plánu BEPS, cílí i na daňové úniky prostřednictvím ovládaných společností, a to tak, že v případech, kdy společnost vlastní nadpoloviční podíl v jiné společnosti se sídlem v daňovém ráji, podléhá zdanění příjmy vlastněné společností, jako by byli příjmy mateřské společnosti, ovšem pokud dceřiná společnost vlastní nadpoloviční podíl v další skořápkové společnosti a mateřská společnost v ní vlastní menší než 50% nebo žádný podíl, daň z příjmů této druhé dceřiné společnosti nemusí odvádět ani mateřská společnost, ani 1. dceřiná společnost, je tedy potřeba adresovat i problematiku komplexnějšího vlastnictví podílů. V současné době již neexistuje mnoho států nebo míst s daňovou jurisdikcí, jejichž daňové úřady by

40 PROCHÁZKA, Petr. *Implementace směrnic EU týkajících se akčního plánu BEPS v Česku a dalších zemích střední Evropy*. Praha, 2018. Výzkum. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů., str. 42

41 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

42 Tamtéž

nespolupracovaly s daňovými úřady jiných států a stále jich ubývá, svět se tak stává transparentnější a daňové úřady se častěji dozvídají o skutečných vlastnících společností působících v jejich jurisdikci a jejich příjmech.^{43, 44}

Akce 4 Akčního plánu BEPS se snaží omezit erozi základu daně úroky a jinými platbami, a i tato akce byla promítnuta jakožto doporučení do směrnice Rady EU 2016/1164 a zaměřuje se na účelové půjčky, které mají za cíl snížit daňový základ o splátku úroků (protože v některých státech mohou být úroky daňově uznatelný náklad) nebo financovat generování vyňatého či daňově odložitelného příjmu. Doporučení se soustředí především na tři scénáře – společnost se snaží více zadlužovat půjčkami od třetích stran v zemích s vyšší daňovou zátěží; skupina využívá vnitroskupinové úvěry k vytváření úrokových odpočtů převyšujících skutečné úrokové náklady skupiny vůči třetím stranám; skupina využívá vnitroskupinových půjček či půjček třetích stran ke generování příjmů vyňatých ze zdanění. Toto záměrné zadlužování je kvůli povaze peněz velice jednoduchou technikou odklonu zisků a může vést ke dvojímu nezdanění (například pokud společnost působící v zemi s vysokou daňovou zátěží má vysoký dluh vůči společnosti nebo společností sídlícím v daňovém ráji).⁴⁵

Kromě výše zmíněné směrnice se na mezinárodní úrovni skupina členských států OECD a jejího Inkluzivního rámce pokouší změnit (nebo již změnila) své zákony podle doporučení Akce 4 a zavádějí nebo zavedly limitace na uznání úroků jako daňového nákladu, a to na 30 % zisku společnosti před zdaněním, úrokem a amortizací (EBITDA). První shromážděná data týkající se informací o limitu na uznání úroků jako daňového nákladu byla shromážděna a poté v červenci 2020 zveřejněna ve vydání Statistiky o dani z příjmů právnických osob (Corporate Tax Statistics). Tato data ukazují, že eroze základu daně může být těmito limitacemi zmírněna.⁴⁶

Akce 5 BEPS je jedním ze 4 bodů BEPS stanovených jako minimální standard toho, co by měl každý stát přijmout a všichni členové Inkluzivního rámce se zavázali tyto 4 body, včetně bodu Akce 5, implementovat a vzájemně hodnotit implementaci mezi sebou. Akce 5 se zabývá daňovými systémy preferovaných daňových jurisdikcí a zkoumá, zda nejsou škodlivé vůči jiným daňovým jurisdikcím. V současné době se klíčové oblasti zkoumání podle Fóra OECD pro škodlivé daňové praktiky (OECD Forum on Harmful Tax Practices, FHTP) skládají z těchto 3 částí: nejprve se zhodnotí preferované daňové jurisdikce a jejich vlastnosti, které umožňují odklonit zisky či snižovat daňový základ, a tak nepříznivě ovlivnit daňový základ v jiných jurisdikcích; dále přichází na řadu vzájemné hodnocení a monitorování podle rámce

43 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

44 PROCHÁZKA, Petr. *Implementace směrnic EU týkajících se akčního plánu BEPS v Česku a dalších zemích střední Evropy*. Praha, 2018. Výzkum. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů., str. 42

45 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

46 Tamtéž

transparentnosti Akce 5, na základě kterého si daňové jurisdikce povinně a spontánně vyměňují relevantní informace ohledně rozhodnutí v jednotlivých specifických daňových případech a neposkytnutí těchto informací by mohlo mít za důsledek vyvolání obav ohledně umožňování eroze základu daně a odklonu zisků; nakonec je proveden přezkum požadavků na podstatné aktivity v daňových jurisdikcích s nízkou nebo žádnou daňovou zátěží, aby byly zajištěny rovné podmínky zdanění pro všechny. OECD vydává pravidelné zprávy o vývoji škodlivých daňových praktik v preferovaných daňových jurisdikcích (ty jsou schvalovány Inkluzivním rámcem OECD/G20) a zahrnují přezkum Fóra pro škodlivé daňové praktiky (FTHP). Rámec transparentnosti (Transparency framework) je standard pro výměnu informací o daňových rozhodnutích vydávaných OECD v Podmínkách odkazování a metodiky pro vzájemné hodnocení (Terms of Reference and Methodology for peer reviews) a skládá se ze 4 následujících aspektů: 1. získávání informací 2. výměna informací 3. utajení vyměňovaných informací 4. statistika. Vzájemné hodnocení a monitorování provádí Fórum pro škodlivé daňové praktiky. Požadavky na podstatné aktivity vyžadují od společností, aby jejich mobilní příjem z podnikání nebyl v daňových jurisdikcích s nízkým nebo žádným zdaněním pouze přijímán, ale aby v něm vykonávaly i nějakou základní podnikatelskou činnost, která bude stejného druhu jako příjem z ní generovaný. Tyto požadavky aplikují členové Inkluzivního rámce BEPS.⁴⁷

V Evropské unii je výměna informací mezi členskými státy upravena směrnicí Rady 2015/2376/EU ze dne 8. 12. 2015 doplňující směrnici 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, která zavedla automatickou výměnu informací o předběžných daňových rozhodnutích a o předběžných posouzeních převodních cen (předtím se vyměňovaly spontánně), čímž (společně s dalšími ustanoveními) přispívá ke spolupráci mezi členskými státy, zvýšení transparentnosti daňové správy, zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem, agresivnímu daňovému plánování a škodlivé daňové soutěži.⁴⁸

Členské státy Inkluzivního rámce OECD a pro tyto účely vytvořený orgán OECD Fórum pro škodlivé daňové praktiky provádějí pravidelná hodnocení škodlivých daňových praktik zejména v daňových jurisdikcích s nízkou nebo žádnou daňovou zátěží, také hodnocení spolupráce jednotlivých států s ostatními v oblasti daňových rozhodnutí, vytvářejí metodiky pro taková hodnocení a formuláře pro zjednodušení sdílení relevantních informací a také globální standard požadavků na podstatné aktivity ve státech s nízkou nebo žádnou daňovou zátěží a aplikují je na společnosti působící v takových státech.⁴⁹

47 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

48 PROCHÁZKA, Petr. *Implementace směrnic EU týkajících se akčního plánu BEPS v Česku a dalších zemích střední Evropy*. Praha, 2018. Výzkum. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů., str. 42

49 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

Akce 6 BEPS je také součástí minimálního standardu a je zaměřena na zabránění zneužívání mezinárodních smluv, tedy využívání výhod plynoucích ze smluv o zabránění dvojímu zdanění osobami, které nemají na tyto výhody nárok, protože nejsou daňovými rezidenty států, které tyto smlouvy ratifikovaly a ani k nim nemají žádný vztah. Tento jev, kdy se osoby či jiné entity snaží snížit svou daňovou zátěž přesunutím sídla či zahájením podnikání ze státu s nízkou či žádnou daňovou zátěží ve státech s vyšší nebo vysokou daňovou zátěží kvůli kombinaci výhodných vnitrostátních daňových předpisů a mezinárodních smluv, které umožňují zdanění podle těchto výhodných daňových předpisů, se nazývá *treaty-shopping* a jeho omezování se stalo klíčovou součástí BEPS, proto je Akce 6 také jeho minimálním standardem, který musí každý členský stát přijmout. Tímto získáváním výhod, na které nemají nárok, podřívají tyto osoby nebo entity daňovou suverenitu států a poskytují výhody i nezamýšleným třetím osobám (či entitám) a umožňují jim nezamýšleným způsobem nezdanit jejich příjmy, čímž narušují celý proces vyjednávání mezi státy a znehodnocují jeho výsledky.⁵⁰

Akce 6 BEPS byla přijata jako součást mnohostranného nástroje (ten je součástí Akce 15 BEPS), je obsažena v jeho čl. 7 a jedná se o jeho nejzásadnější ustanovení soustředící se na daňové důvody jako hlavní důvod volby daňové residence společností (více o tomto článku je popsáno výše). Toto ustanovení již bylo implementováno nebo je v procesu implementování u velké většiny členů Inkluzivního rámce OECD.⁵¹

Některá doporučení Akce 6 BEPS však již byla ještě před mnohostranným nástrojem promítnuta do směrnic, zejména do směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, která mimo jiné zaváděla i test ekonomické aktivity společnosti v daňové jurisdikci na rozlišení opravdových společností vykazujících ekonomickou aktivitu a tzv. skořápkových společností (které vykazují buď jen minimální nebo žádnou ekonomickou aktivitu).⁵²

Akce 7 BEPS pozměňuje definici stálé provozovny v modelu vzorové mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD, aby se lépe předcházelo vyhýbání se placení daní v místě jejího umístění (například založením společnosti pouze ke správě provozovny a předstíráním obchodního vztahu se společností vykonávající hlavní ekonomickou činnost). Změna byla provedena ve vzorové smlouvě OECD a je součástí i mnohostranného nástroje Akce 15. V České republice byla definice aktualizována a je v souladu s doporučeními OECD. Mnohostranný

50 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

51 Tamtéž

52 PROCHÁZKA, Petr. *Implementace směrnic EU týkajících se akčního plánu BEPS v Česku a dalších zemích střední Evropy*. Praha, 2018. Výzkum. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů., str 43

nástroj Akce 15 byl podepsán zhruba 90 státy a zhruba polovina z nich v jeho rámci přijala i změny týkající se stále provozovny.⁵³

Akce 8-10 BEPS jsou zaměřeny na převodní ceny a jejich uvedení do souladu s tvorbou přidané hodnoty v případě, že dochází k převodu mezi spřízněnými společnostmi, kdy každá z nich má daňovou rezidenci v jiném státě. Akce 8-10 v tomto ohledu objasňují a posilují již existující pravidla přibližující převodní ceny zásadě tržního odstupu, tedy jako by docházelo k převodu mezi na sobě nezávislými osobami (a to i u složitě ocnitelného nehmotného majetku). Globální obchod mezi vlastnický spřízněnými skupinami společností vzrostl exponenciálně, a tím se otevřely nové možnosti manipulace s jejich zisky, které poté neodpovídají doopravdy vytvořené hodnotě, která není v souladu s ekonomickou aktivitou členů skupiny. Zásada tržního odstupu se ukázala jako praktický a vyvážený standard pro hodnocení převodních cen daňovými správci i subjekty a Akce 8-10 zlepšují dosavadní úpravu a snaží se manipulacím se zisky pomocí převodních cen zamezit ještě lépe.⁵⁴

Akce 8 se zaměřuje na problematiku převodních cen u nehmotného majetku, protože je velmi mobilní a často se těžce odhaduje jeho hodnota, díky čemuž se často používá právě k erozi základu daně a odklonu zisků.⁵⁵

Akce 9 se zabývá hodnocením risku a tím, jak odpovídá činností skutečně vykonávaným členy skupiny. Také hodnotí návratnost z financování kapitálově bohatými členy skupiny a její soulad se skutečně vykonanou činností tohoto financujícího člena skupiny.⁵⁶

Akce 10 se soustředí na vysoce rizikové transakce a obchodně neracionální jednání členů, které má za cíl erozi základu daně a odklon zisku z hlavní (nejdůležitější) činnosti jednoho (hlavního) člena skupiny ke druhému členu (či dalším členům) poskytujícího tomuto hlavnímu členu pouze servisní služby a vybírajícího poplatky určitého druhu bez vykonání činnosti odpovídající výši hodnoty těchto servisních služeb (například pronájem a správa prostor, manažerské poplatky, poplatky za údržbu apod...)⁵⁷

K významnému pokroku na mezinárodním poli došlo na základě Finální zprávy Akcí 8-10 v roce 2015, která vedla k přidání dodatečných pokynů a ustanovení nebo novelizaci ustanovení týkajících se například těžce ohodnotitelných (nehmotných) aktiv a rozdělení zisku

53 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

54 Tamtéž

55 Tamtéž

56 Tamtéž

57 Tamtéž

při transakcích mezi spřízněnými osobami ve vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění a Směrnici OECD o převodních cenách.⁵⁸

Česká republika umožňuje společnostem určit převodní ceny několika způsoby, ke zvolenému způsobu však musí poskytnout správci daně dokumentaci k převodní cenotvorbě. Pokud společnost není schopna vysvětlit tvorbu převodní ceny, Ministerstvo financí převodní cenu určí svou metodou.⁵⁹

Akce 11 se snaží vytvořit metodologii pro sběr a analýzu dat týkajících se ekonomických a fiskálních důsledků daňových úniků a také dopadů změn přijatých v souvislosti s implementací akcí iniciativy BEPS. Kromě neplacení daní škodí tyto praktiky i samotnému trhu, protože společnosti vyhýbající se placení daní jsou například zvýhodněné v konkurenčním souboji, dále dochází i ke zneužívání přímých zahraničních investic a prohlubuje se tendence společností zadlužovat se (mimo jiné).⁶⁰

Zpráva Akce 11 s názvem Měření a monitorování BEPS uvádí, že hlavním problémem hodnocení důsledků daňových úniků je nedostatek (kvalitních) dat, a proto navrhuje metodologii pro získávání, vyhodnocování a sdílení relevantních dat. V současné době se členské státy Inkluzivního rámce OECD podílejí na vývoji a vylepšování souborů dat a analytických nástrojů, které mohou s měřením a monitorováním pomoci. Od roku 2019 vydává Inkluzivní rámec databázi Statistik daně z příjmů právnických osob (Corporate Tax Statistics database) a od té doby ji zlepšuje a rozšiřuje o informace získané v důsledku implementace jiných bodů iniciativy BEPS. Mezi daty jsou například údaje o ziscích společností, zaplacené dani, obratu atd. Česká republika poskytuje data v souladu s doporučeními iniciativy BEPS.⁶¹

Akce 12 BEPS o pravidlech povinného zveřejňování cílí na daňové subjekty a poradce a stanovuje jim povinnost zveřejňovat agresivní daňové praktiky jimi využívané. Tato doporučení se snaží o vyvážení včasného upozornění na agresivní daňové plánování a důrazem na odtajnění pouze přesně cílených údajů se zamezením vzniku příliš těžkého břemena regulací na daňové subjekty. Akce 12 proto zavádí doporučení týkající se pravidel pro povinné sdílení informací o schématech agresivního daňového plánování a zároveň bere v úvahu administrativní náklady a náklady pro splnění povinností pro správce daně i pro daňové subjekty čerpající ze zkušeností od států, které již tato pravidla implementovaly.⁶²

58 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

59 Tamtéž

60 Tamtéž

61 Tamtéž

62 Tamtéž

V rámci Evropské unie byla přijata směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018 o povinné automatické výměně informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat, a která významným způsobem novelizuje již dosud probíhající spolupráci mezi členskými státy Evropské unie a rozšiřuje ji mimo jiné o informace o přeshraničním agresivním daňovém plánování, offshorových strukturách a Společném standardu o podávání zpráv o schématech agresivního daňového plánování finančním úřadům členských států. Směrnice vychází ze zprávy OECD z roku 2018 s názvem Vzorová pravidla povinného zveřejňování pro dohody o vyhýbání se daňovým povinnostem a neprůhledné offshorové struktury (Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures). Směrnice byla implementována do českého právního řádu v roce 2020, a to v minimálním standardu.⁶³

Akce 13 je součástí minimálního standardu BEPS a vyžaduje od všech nadnárodních společností s konsolidovaným skupinovým příjmem vyšším než 750 milionů eur, aby vytvářely zprávy v každé zemi (country-by-country report) se souhrnnými údaji o globálním rozdělování příjmů, zisků, zaplacených daních a ekonomických aktivitách v daňových jurisdikcích, ve kterých tyto společnosti působí. Dále zavádí tzv. centrální složky (master file), v nichž společnosti musí popsat své globální ekonomické aktivity, dodavatelský řetězec a místa působení společně s popisem ekonomických aktivit členů skupiny, jejich finančních ujednání uvnitř i vně skupiny apod. Vedle nich také musí každý člen skupiny vydávat lokální složky (local files) pro jednotlivé daňové jurisdikce, ve kterých působí. Zatímco centrální složka je spíše přehledem, lokální složky jsou detailnější a poskytují analýzu lokálních vnitropodnikových transakcí, obsahují informace jako strukturu managementu místní ekonomické jednotky (pobočky), klíčové lokální konkurenty, detailní informace o obchodních aktivitách a strategii apod. Tyto zprávy jsou neveřejné, ale musí být sdílené se správcem daně v těchto daňových jurisdikcích, aby mohly být hodnoceny z hlediska převodních cen a rizik BEPS, protože bez těchto zpráv měly správci daně potíže s vyhodnocováním transakcí mezi spřízněnými společnostmi.⁶⁴

Na vymáhání informací podle Akce 13 se již podílí přes 100 daňových jurisdikcí a zhruba 6000 nadnárodních skupin společností poskytuje jejich správcům daně vyžadované údaje. V České republice zatím není povinné poskytovat správci daně centrální a lokální složky, byla však přijata směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016 o povinné výměně informací v oblasti daní, která státům ukládá povinnost vyžadovat od společností s konsolidovaným skupinovým příjmem vyšším než 750 milionů eur, aby vytvářely zprávy v každé zemi (country-by-country). České vnitrostátní normy zatím nevyžadují centrální a

63 PROCHÁZKA, Petr. *Implementace směrnic EU týkajících se akčního plánu BEPS v Česku a dalších zemích střední Evropy*. Praha, 2018. Výzkum. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů., str 43

64 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

lokální složky, avšak pokud dojde k daňové kontrole, společnosti mohou být požádány o poskytnutí těchto informací správci daně.⁶⁵

Akce 14 je také součástí minimálního standardu BEPS a snaží se o zlepšení řešení daňových sporů o příslušnosti ke zdanění příjmů daňovými jurisdikcemi, a to vzájemnou dohodou daňových úřadů smluvních států. S rostoucí globalizací, mezinárodním podnikáním a pracovní mobilitou je nevyhnutelný i nárůst sporů o to, jaké daně kde mohou být zdaněny. Spousta smluv o zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění obsahuje ustanovení o postupu k dosažení vzájemné dohody v případě vzniku sporu, například i článek 25 vzorové smlouvy OECD také obsahuje mechanismus, nezávislý na vnitrostátním právu, umožňující příslušným úřadům smluvních států se vzájemně dohodnout na vyřešení rozdílu či potíží při aplikaci nebo interpretaci vzorové smlouvy. A právě tento postup k dosažení vzájemné dohody je naprosto klíčový ke správnému fungování (aplikaci a interpretaci) smluv a zajištění daňovým subjektům všech výhod z nich plynoucích, a naopak zabránění zdanění v rozporu s nimi. Postup k dosažení vzájemné dohody je potřeba neustále zlepšovat i přesto, že je již obsažen v mnoha smlouvách, a to v rozumném čase, zároveň musí být výsledek vzájemné dohody rychle implementován.⁶⁶

Čím dál více států uvádí své mezinárodní smlouvy v soulad s Akcí 14 a prostřednictvím vzájemného hodnocení a doporučení vycházejících ze svých zkušeností se situace s postupem k dosažení vzájemných dohod při řešení sporů ve světě stále zlepšuje. Státy spolupráci dále prohlubují i nad rámec minimálního standardu Akce 14 a stále zlepšují svou legislativu i činnost svých daňových úřadů při jednání s těmi zahraničními. Co se týče České republiky, byla přijata směrnice Rady (EU) 2017/1852 ze dne 10. října 2017 o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii, která členskými státům uložila povinnost implementovat doporučení Akce 14.⁶⁷

Akce 15 umožňuje státům novelizovat mnohostrannou smlouvou většinou bilaterálně uzavřené mezinárodní smlouvy synchronizovaně a efektivně s velmi významnou úsporou času a finančních prostředků, kterých by bylo potřeba na vyjednávání každé smlouvy zvlášť, aby například jen splňovaly minimální standard OECD. Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám slouží k zamezení agresivních daňových plánovacích taktik, které zneužívají nedokonalostí daňových předpisů či neshodu mezi nimi způsobenou odlišností vnitrostátních předpisů k umělému odklonu zisků do daňových rezidencí s nízkým až žádným daňovým zatížením a nízkou až žádnou ekonomickou aktivitou (v důsledku které není potřeba ji

65 PROCHÁZKA, Petr. *Implementace směrnic EU týkajících se akčního plánu BEPS v Česku a dalších zemích střední Evropy*. Praha, 2018. Výzkum. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů., str. 43-44

66 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

67 Tamtéž

zdaňovat) a ve kterých ve skutečnosti není vykonávána žádná ekonomická aktivita těchto podnikatelských subjektů.⁶⁸

Těchto 15 bodů bylo v roce 2015 vytvořeno členy Inkluzivního rámce OECD a G20 v rámci Akčního plánu a mají zabránit daňovým únikům postihujícím všechny země a zejména ty rozvíjející se, jejichž míra závislosti na daních z příjmů právnických osob je vyšší a dopady daňových úniků jsou tak pro ně proporcionálně horší.⁶⁹

68 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

69 Tamtéž

Výhled do budoucna

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění vznikly kvůli snaze ulevit vznikajícím mezinárodním společnostem a k zajištění jejich konkurenceschopnosti v prostředí mezinárodního obchodu. A ačkoliv byly snahy do těchto smluv od začátku zakomponovat i opatření proti daňovým únikům, nedařilo se je zpočátku účinně promítnout do smluv.⁷⁰ S postupem času a s rozvojem technologií však bylo stále jednodušší plnit cíl těchto smluv, kterým je zdanit výdělečnou činnost jen a pouze jednou.⁷¹

Splnění cíle mezinárodního zdanění však stále je v nedohlednu a podle údajů OECD státy stále kvůli snižování základu daně a přesouvání zisků do daňových rájů přicházejí ročně o zhruba 100-240 miliard dolarů, což představuje 4-10 % globálních daní z příjmů právnických osob. S postupem času a rozvojem technologií však státy prohlubují spolupráci a snaží se daňovým únikům zabránit společným úsilím a koordinací činností svých daňových správ.⁷²

Zároveň se však začaly objevovat a objevují nové výzvy. Dnešní smlouvy byly vypracovány v ekonomickém prostředí minulého století, kdy se prodej zboží a služeb realizoval jen prostřednictvím kamenných poboček či provozoven, které již dnes pro mnoho druhů podnikání nejsou potřebné a spousta z těchto kamenných poboček již v dnešní době může být „digitalizována“.⁷³ Platí pro ně však i jiné zvláštnosti, například jejich monopolní postavení nemusí být pro spotřebitele pouze škodlivé, může jim přinášet také spoustu výhod na rozdíl od výrobců zboží (například výrobců nábytku), u kterých je žádoucí, aby jich existovalo co možná nejvíce, aby spotřebitel mohl získat nejlepší produkt za nejnižší cenu, zatímco pokud člověk potřebuje použít 7 prohlížečů pro nalezení výsledku, může se takové prohlížení s každým dalším vyhledávaným pojmem stát velice nepříjemnou záležitostí. U sociálních sítí jde dokonce proti jejich smyslu propojování co největšího množství lidí na jedné platformě a je žádoucí, aby jich bylo co nejméně a aby sdružovaly co nejvíce lidí na jednom (virtuálním) místě. V těchto a dalších podobných odvětvích tedy přirozeně dochází k oligopolizaci (nebo k monopolizaci) a tyto obrovské společnosti jsou konkurenčním bojem sváděny k agresivnímu navyšování zisku mimo jiné i prostřednictvím agresivní daňovou optimalizací (a dále také například nekalými či nezákonnými praktikami jak na příjmové, tak na výdajové straně). Neoddělitelnou součástí našich životů se stal i nehmotný majetek, který jak usnadňuje činnosti vykonávané již dlouhou

70 PICCIOTTO, Sol., 1992. *International business taxation*. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992. ISBN 0-297-82106-7., str xii-xiii

71 *International Taxes*. Tax Foundation [online]. Tax Foundation. [cit. 4. 12. 2022].

72 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

73 Tamtéž

dobu v kamenných prodejnách a kancelářích, tak vytváří úplně nová odvětví (například výše zmíněné sociální sítě, prohlížeče a digitální služby s nimi související, zejména shromažďování dat a údajů a jejich prodej a poskytování pro reklamní a jiné účely). Zároveň je možné, že modifikují nebo vytvoří či změní fungování samotných dosud zavedených systémů, například kryptoaktiva neboli digitální aktiva využívající šifrování a technologie veřejné decentralizované sdílené databáze, (například) blockchainu, který tak může sloužit jako účetní kniha kryptoaktiv (bez potřeby bank jako zprostředkovatelů ověřujících transakce).⁷⁴ Tato kryptoaktiva, zejména kryptoměny, mohou modernizovat současný finanční systém⁷⁵ (centrální banky některých států již zavedly vlastní kryptoměny, další se připravují na jejich zavedení, či již testují nějaké pilotní verze a některé je zatím zkoumají, možnosti kryptoměn emitovaných centrálními bankami zkoumá přes 100 států, z nichž minimálně 50 je již v pokročilé fázi výzkumu),⁷⁶ mohou k němu poskytnout alternativu, či ho jednou zcela nahradit, což je deklarovaný cíl několika kryptoměn neemitovaných centrálními bankami. Díky jednoduchosti provádění transakcí, vyloučení finančních institucí jakožto prostředníků z transakce a šifrování je velice snadné používat je i na protizákonné účely, a to i na ty v odvětví daňovém.⁷⁷ Na toto vše musí reagovat i úprava mezinárodních daňových smluv, protože jak technologie usnadňují finanční transakce, tak stejným způsobem mohou usnadnit i spolupráci daňových úřadů, záleží tedy jen na vůli a ochotě států se dohodnout.

Z porovnání smluv a z vývoje posledních let můžeme pozorovat, že se státy snaží prohlubovat spolupráci v oblasti správy daní, na kterou se soustředí hned několik bodů Akce BEPS (a hlavně i většina těch, které jsou součástí minimálního standardu), ať už se jedná o výměnu dat, vytváření metodik pro jejich sběr, nakládání s nimi, jejich sdílení či řešení daňových sporů vzniklých mezi různými daňovými jurisdikcemi. Jedná se o naprosto klíčovou záležitost, protože díky technologickému pokroku se mohou finanční prostředky velmi snadno směňovat za jiná aktiva, a to i ta digitální a těžko trasovatelná, přesunout na jiné nebo jiná místa světa (a především do jiné či jiných daňových jurisdikcí), avšak stejnou měrou technologický pokrok umožňuje daňovým jurisdikcím více a těsněji spolupracovat, úkolem států tedy je co nejvíce se do spolupráce zapojit a zapojit ideálně všechny státy (či daňové jurisdikce na světě), ale samozřejmě i dbát na práva daňových subjektů, aby se dařilo co nejefektivněji vybírat daně po celém světě bez nadměrných zásahů do práv daňových subjektů. V oblasti spolupráce dochází na mezinárodním poli k velkému pokroku, a to zejména díky spolupráci v rámci OECD, kdy se k minimálnímu standardu BEPS, ale i k jiným bodům BEPS, připojuje stále více států a mnoho z nich svou spolupráci prohlubuje i nad cíle vymezené

74 LIKENS, Scott. Making sense of bitcoin, cryptocurrency and blockchain. In: PwC [online]. PwC. [cit. 4. 12. 2022]

75 MCWHINNEY, James. *Can Bitcoin Kill Central Banks?*. In: Investopedia [online]. Dotdash meredith. 9. 11. 2021. [cit. 6. 12. 2022]

76 KUMAR, Ananya a kolektiv. *Central Bank Digital Currency Tracker* [online]. Nitya BIYANI, Stefan de VILLIERS, Matt GOODMAN, Niels GRAHAM, William HOWLETT, Amy JEON, Reddy LEE a Varsha SHANKAR. Atlantic Council. [cit. 8. 12. 2022]

77 MCWHINNEY, James. *Can Bitcoin Kill Central Banks?*. In: Investopedia [online]. Dotdash meredith. 9. 11. 2021. [cit. 6. 12. 2022]

minimálním standardem. V tomto ohledu jsou nyní smlouvy s Lichtenštejnem a Irskem totožné, a to díky mnohostrannému instrumentu BEPS (Akce 15), který současně změnil přes 80 mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených jen Českou republikou. Státy se tedy navracejí k řešení otázky mezinárodního zdanění jednou mnohostrannou smlouvou (prozatím částečně, ale je dobré v těchto snahách pokračovat), jak bylo zamýšleno v počátcích, když se mezinárodní dvojí zdanění ukázalo být problémem pro společnosti podnikající nejen ve svém domovském státě (a nebylo již nadále možné jej ignorovat). Mezinárodní zdanění tak bude pro daňové poplatníky přehlednější, protože v mnoha státech budou některá ustanovení smluv stejná, některá podobná a odlišností bude daleko méně (a pravděpodobně jich bude časem spíše ubývat), zároveň bude časově a finančně méně nákladnější zastarávající smlouvy modernizovat, aby reflektovaly současnou dobu i s jejími odlišnostmi a vymoženostmi. Multilaterální smlouva také posílí legitimitu smluv, protože se na jejím vytváření podílejí odborníci a zástupci ze všech členských států Inkluzivního rámce společně s orgány OECD, zejména Výborem pro fiskální záležitosti a jeho pracovními skupinami.⁷⁸

Jeden z nejdůležitějších aspektů, který není součástí minimálního standardu BEPS, ačkoliv by jím být měl, jsou změny zdanění v souvislosti s digitalizací ekonomiky a technologickým pokrokem, tedy bod 1 Akce BEPS. Bylo však přijato dvoupilířové řešení všemi členy Inkluzivního rámce OECD, které se skládá ze 2 pilířů.

Česká republika také bude implementovat toto dvoupilířové řešení, a ačkoliv se jedná o krok správným směrem, stále není dostatečný a potřebuje změnu již nyní, protože každá společnost využívá jiné obchodní modely a například Amazon, jehož marže v roce 2020 díky reinvesticím a expanzi činila jen 6,3 %, by tak nenaplnil ustanovení tohoto dvoupilířového řešení a nemusel by být podle něj zdaněn⁷⁹ (nicméně společnosti Amazon Web Services se již toto řešení týkat může,⁸⁰ což samozřejmě může Amazon přimět k optimalizaci), čímž může donutit ostatní největší společnosti (co se tržní hodnoty týče, ale i všechny ostatní, které chtějí být schopné s nimi soutěžit na trhu) k podobné optimalizaci, aby mohly být nadále konkurenceschopné. Mnohem lepším řešením (pro Českou republiku) by však bylo dohodnout se s ostatními státy na větší míře zdanění ve státě zdroje jejich příjmů, protože smlouvy inspirované nebo vzniklé na základě vzorové smlouvy OECD jsou výhodnější pro státy exportující kapitál, tedy státy bohatší s více rozvinutými společnostmi působícími mezinárodně a s rozvinutějším podnikáním obecně a takto konstruované smlouvy často popírají částečně nebo celkově svůj smysl, protože nutí státy chudší, méně podnikatelsky rozvinuté a kapitál importující, aby se vzdaly části nebo všech svých příjmů ze zdanění zahraničních společností. Vzorová smlouva OECD je vhodná pro státy, mezi jejichž daňovými rezidenty probíhá obchod a proudí investice

78 BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]

79 PARTINGTON, RICHARD. G7 tax reform: what has been agreed and which companies will it affect? In: *The Guardian* [online]. Guardian News & Media Limited or its affiliated companies. 7. 6. 2021. [cit. 11. 10. 2021]

80 WHITE, Josh. *One in, one out: pillar reform may yet grab AWS* [online]. ITR. 26. 5. 2022 [cit. 11. 12. 2022]

oboustranně v podobném rozsahu a v případě, že příjmy vyňaté v zemi zdroje příjmů zdaní stát s daňovou rezidencí podnikatelských subjektů.⁸¹

Z hlediska celkové ekonomické situace na tom Česká republika nebyla před rokem 1989 příliš dobře, jestliže nemířila přímo ke kolapsu, tak alespoň trpěla celou řadou kritických nedostatků, protože jediným cílem všech tehdejších společností bylo pouze plnit stanovené plány (například bez ohledu na to, jestli budou mít pro svou produkci odbyty).⁸² Co se týče stavu rozvoje soukromého podnikání, nebylo podle tehdejších zákonů umožněno a soukromé vlastnictví také téměř neexistovalo. Ačkoliv někteří lidé podnikali nezákonně, bylo možné je počítat na stovky, možná nižší tisíce a nedá se tak hovořit o příliš vyspělém a rozvinutém podnikatelském prostředí.⁸³ Pouze 15 % z celkového exportu mířilo na západní trhy a v drtivé většině případů se jednalo o suroviny či polotovary, jelikož hotové výrobky nebyly schopné na západních trzích konkurovat západním výrobcům. V roce 2019 bylo 80 % českého HDP exportováno, a 90 % z tohoto exportu mířilo na západní trhy, především do zemí Evropské unie.⁸⁴ Srovnáním HDP per capita Československa s Evropskou unií dále zjistíme, že v roce 1989 Československo zaostávalo a bylo zhruba na úrovni 65 % Evropské unie, a do roku 2000 pokleslo na 56 % této úrovně (HDP per capita v té době Česka a Slovenska dohromady).⁸⁵

S ohledem na výše uvedené skutečnosti lze konstatovat, že Česká republika nemohla se západními státy (nečlenskými státy Sovětského svazu) obchodovat v podobném rozsahu a ani se jim nemohla rovnat v množství investic, a proto již tehdy nebylo vhodným řešením pro Českou republiku vytvořit svůj podkladový model podle vzorové smlouvy OECD, daleko lepším řešením by i dnes bylo vytvořit český podkladový model podle vzorové smlouvy OSN, ta sice také vychází ze vzorové smlouvy OECD, ale obsahuje malé, přesto velmi podstatné změny, které poskytují státu zdroje příjmů více práv na jejich zdanění.⁸⁶ S ostatními členskými státy Sovětského svazu by se České republice pravděpodobně vyplatilo uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění podle vzorové smlouvy OECD (obzvláště za situace, kdy nikdo nevěděl, že dojde ke změně režimu a směřování České republiky a následnému přeorientování ekonomiky na západní nesovětské trhy), protože česká ekonomika byla vyspělejší v porovnání s ostatními členskými zeměmi Sovětského svazu⁸⁷ a s ostatními členskými státy uzavřela Smlouvu o

81 ARNOLD, Brian J. *An Introduction to tax treaties* [online]. Department of Economic and Social Affairs, United Nations. [cit. 8. 11. 2022]., str 4

82 WIESNEROVÁ, Eva. *Socialistická ekonomika byla před krachem* [online]. Masarykova univerzita. 15. 3. 2019 [cit. 12. 12. 2022]

83 EURO.CZ. *Podnikatelem za totality* In: Euro.cz [online]. Internet Info, s. r. o. 15. 11. 2004 [cit. 12. 12. 2022]

84 WIESNEROVÁ, Eva. *Socialistická ekonomika byla před krachem* [online]. Masarykova univerzita. 15. 3. 2019 [cit. 12. 12. 2022]

85 STATISTA. *GDP per capita in Eastern Bloc countries as a share of the EU's rate 1950-2000*. In: Statista [online]. Statista GmbH. 31. 12. 2006 [cit. 12. 12. 2022]

86 ARNOLD, Brian J. *An Introduction to tax treaties* [online]. Department of Economic and Social Affairs, United Nations. [cit. 8. 11. 2022]., str. 5

87 STATISTA. *GDP per capita in Eastern Bloc countries as a share of the EU's rate 1950-2000*. In: Statista [online]. Statista GmbH. 31. 12. 2006 [cit. 12. 12. 2022]

zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik, která osvobozovala právnické osoby od zdanění příjmů získaných ve druhých smluvních státech (mimo výjimky uvedené ve smlouvě), která však také byla pro Českou republiku výhodná, protože Česká republika byla ekonomicky nejefektivnější stát Sovětského svazu a státní podniky byly podle výše zmíněné smlouvy vyňaté ze zdanění ostatních států svazu, do kterého mířila většina exportu.⁸⁸ Tato výhodná pozice by se však změnila v nevýhodnou po přeorientování se na západní trhy (což se stalo i v důsledku uzavírání smluv založených na vzorové smlouvě OECD).

Ve vzorové smlouvě OSN je například pojem stálé provozovny vykládán daleko extenzivněji než ve vzorové smlouvě OECD a zároveň je zkrácena doba potřebná k jejímu vzniku (pouze 6 měsíců oproti 12). Vzorová smlouva OSN tak například za stálou provozovnu považuje i skladovací prostory nebo zaměstnance spjaté se společností v jednom smluvním státě a poskytující služby po dobu delší než 6 měsíců v tom druhém (zde se Česká republika také inspirovala vzorovou smlouvou OSN). V porovnávaných smlouvách výše je například výslovně zmíněno, že se skladovací prostory nepovažují za stálou provozovnu. Co se týče zisků podniků, podle vzorové smlouvy OSN se zdaňují nejen zisky přičitatelné stálé provozovně, ale i zisky z prodeje zboží stejného nebo podobného druhu jako je zboží prodávané prostřednictvím stálé provozovny. U dividend, úroků a licenčních poplatků neobsahuje vzorová smlouva OSN žádné sazby srážkové daně a nechává na smluvních státech, aby se dohodly na způsobu jejich zdanění. Podle vzorové smlouvy OECD mohou být licenční poplatky zdaněny pouze ve státě rezidence jejich příjemce, vzorová smlouva OSN umožňuje jejich částečné zdanění i ve státě zdroje. Zde je možné vidět odchylku v českých podkladovém modelu, který je v tomto případě inspirovaný smlouvou OSN a u obou porovnávaných smluv umožňuje zdanění části licenčních poplatků i ve státě jejich zdroje. Ostatní příjmy se podle vzorové smlouvy OECD (a tento způsob zdanění je implementován i výše porovnávanými smlouvami) zdaňují ve státě rezidence jejich příjemce a podle vzorové smlouvy OSN ve státě jejich zdroje. Výše uvedené rozdíly jsou pouze ty nejpodstatnější a nejedná se o jejich kompletní výčet.⁸⁹

Tento přístup kombinování obou vzorových smluv (OECD i OSN) je odborníky kritizován (viz. podkapitola Shrnutí výše), protože vzorová smlouva OSN již ze vzorové smlouvy OECD vychází a upravuje ji více ve prospěch států zdroje příjmů, nicméně také pamatuje na státy vyvážející kapitál a snaží se nastavit zdanění tak, aby neodrazovalo zahraniční investice a snaží

88 WIESNEROVÁ, Eva. *Socialistická ekonomika byla před krachem* [online]. Masarykova univerzita. 15. 3. 2019 [cit. 12. 12. 2022]

89 NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. ISBN 978-80-7478-627-3.*, str. 185-186

se spravedlivě rozdělit i se státy poskytujícími kapitál nebo ponechává rozdělení zdaňovacích práv na jejich dohodě.⁹⁰

Jak vzorová smlouva OECD, tak vzorová smlouva OSN se však příliš soustředí na zdaňování zisků souvisejících se stálými kamennými provozovny a zejména fyzickým zbožím a poskytováním služeb z fyzických provozoven. V poslední době však nabývá na významu elektronický obchod⁹¹ a vzorové smlouvy (a ani smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané Českou republikou na jedné straně) jej nereflktují dostatečně, i když vzorová smlouva OSN je v tomto ohledu pokročilejší, protože za stálou provozovnu považuje právě i skladovací prostory (dnes prodejci hmotného zboží nepotřebují kamennou prodejnu, sklad pro své zboží však budou potřebovat téměř vždy) nebo dlouhodobé poskytování služeb zaměstnanci z jiného státu (kteří se také již nemusí scházet se svými zákazníky ve fyzických prostorech). Žádná ze smluv však dostatečně nereflktuje digitální zboží a služby, a i přesto, že se situace začíná měnit s opatřením Akce 1 BEPS, na kterém se státy v poslední době dohodly, nejedná se o řešení konečné, protože stále umožňuje společnostem dvoupilířovému řešení se vyhnout – a to není jediný problém, na který upozorňují kritici, protože toto řešení se nezabývá ani daňovými výjimkami, které různé státy poskytují.⁹²

Česká republika podle některých údajů přichází až o více než 300 miliard ročně především na dividendách a ziscích vyplácených zahraničním akcionářům a vlastníkům podílů v českých společnostech,^{93, 94} čímž přichází o daňové výnosy velmi významné hodnoty, obzvlášť v dnešní době, kdy se rozpočet ještě nestihl vzpamatovat z pandemické krize⁹⁵ a začaly krize válečná,⁹⁶ energetická a inflační,⁹⁷ které vyvíjejí další (a enormní) tlak na státní rozpočet, a ten již nadále nelze řešit podle Národní ekonomické rady vlády jinak, než zvýšením daní. Česká republika se v minulosti pokoušela různými způsoby zvýšit příjmy různými způsoby, například zavedením sektorové daně pro banky (o té se uvažovalo již za minulé vlády⁹⁸), energetické společnosti⁹⁹ a některá další odvětví, unilaterálním zavedením daně z digitálních služeb, která však podle OECD může

90 NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. ISBN 978-80-7478-627-3., str. 185-186

91 DEULL, David. *The growth of e-commerce* [online]. S&P Global. 14. 8. 2018 [cit. 13. 12. 2022]

92 SLÍŽEK, David. *Daň pro obří firmy nejméně 15 %*. *Nová pravidla OECD mají zasáhnout Google či Facebook*. In: Lupa.cz [online]. Internet Info, s. r. o. 11. 10. 2021 [cit. 13. 12. 2022]

93 MUSIL, Petr. *Česko, dojná kráva Evropy. Kolik od nás odejde na dividendách a jak tomu zabránit?*. In: CNN Prima NEWS [online]. FTV Prima spol. s. r. o. 16. 6. 2021 [cit. 14. 12. 2022]

94 SVOBODA, Jakub. *Na dividendách loni odteklo 299 miliard*. In: Novinky.cz [online]. Borgis a. s. 14. 2. 2020 [cit. 14. 12. 2022]

95 *Vláda: Negativní dopad boje s covidem na rozpočet loni vzrostl na 306 mld. Kč*. In: České noviny [online]. ČTK. 7. 5. 2022 [cit. 14. 12. 2022]

96 ČTK. *SHRnutí: Rusko zaútočilo na Ukrajinu. Kyjev vyhlásil válečný stav, Západ sankce*. In: České noviny [online]. ČTK. 24. 2. 2022 [cit. 15. 12. 2022]

97 URBÁNEK, Vladimír. *OECD: Hrozí, že energetická a inflační krize ve velkých ekonomikách přeroste v recesi. Sazby musí nadále růst, aby se zkrotila inflace*. In: Kurzy.cz [online]. Kurzy.cz, spol. s r. o., AliaWeb, spol. s r. o. 26. 9. 2022 [cit. 15. 12. 2022]

98 PRÁVO, ČTK. *Babiš nakonec připustil zdanění bank i operátorů*. In: Novinky.cz [online]. Borgis a. s., ČTK 28. 4. 2019 [cit. 15. 12. 2022]

vést k protiopatření v podobě odvetných daní či cel¹⁰⁰ (a která nakonec vedla k dohodě států na výše zmíněném dvoupilřovém řešení), zavedením válečné daně či daně z neočekávaných zisků¹⁰¹ a odvodů z nadměrných příjmů z prodeje elektřiny. Z výše zmíněných daní pravděpodobně vstoupí v účinnost poslední 2 jmenované, které již byly odhlasovány na závěrečných čteních v poslanecké sněmovně. Odborníci však upozorňují, že bude docházet k vnitrostátnímu dvojímu zdanění u výrobců elektřiny, což může vést k dodatečným nákladům kvůli prohraným soudním (a jiným) sporům.¹⁰² Konečným (nebo dlouhodobým) řešením těchto krizí tak mohou být reforma důchodového systému^{103, 104} a změna českého podkladového modelu, a s ní související multilaterální renegociace mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, a to s větším zaměřením na země zdroje příjmů a rozšíření jejich zdaňovacích práv na úkor zemí daňové rezidence. Bohužel však tyto změny nelze provádět rychle, změna důchodového systému je velmi složitý proces, ovšem stále se jedná o změnu vnitrostátních zákonů, o kterých si může Česká republika rozhodnout sama běžným legislativním procesem, změna mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění je však i z vnitrostátního pohledu daleko složitější proces, protože podle čl. 49 písm. a), d), e) zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy, ve znění pozdějších předpisů, se jedná o smlouvy upravující práva a povinnosti osob, týkají se hospodářských záležitostí všeobecné povahy a upravují věci, jejichž úprava je vyhrazena zákonu, a tak je třeba k ratifikaci souhlasu obou komor Parlamentu a Ústavní soud podle čl. 87 odst. 2) zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy, ve znění pozdějších předpisů, rozhoduje o souladu takové mezinárodní smlouvy s ústavním pořádkem, do jeho rozhodnutí nelze smlouvu ratifikovat. Zároveň je souhlas a podstoupení podobného ratifikačního procesu i dalšími státy.

Pokud se však podaří tyto smlouvy pozměnit, nejenže půjde o přínos do státního rozpočtu, zároveň se podpoří konkurenceschopnost tuzemských společností, protože ty mají větší daňovou zátěž a nejsou tak schopny investovat do výzkumu a vývoje tolik jako jejich zahraniční konkurenti, kteří mají sídla záměrně v zemích s nižším daňovým zatížením a využívají různá daňová optimalizační schémata. Tuto nerovnost si můžeme ukázat na příkladu společností Seznam.cz, a.s. a Google Ireland Ltd, které měly v roce 2017 v České republice podobné příjmy (přes 4 miliardy korun), a zatímco společnost Seznam, a.s. odvedla 240 milionů korun na dani z příjmů právnických osob, společnost Google Ireland Ltd pouhých 8,2 milionů korun,¹⁰⁵ což je

99 ČTK. *Analytici: Sektorová daň pro banky či energetické firmy je ekonomický nesmysl*. In: České noviny [online]. ČTK. 9. 8. 2022 [cit. 15. 12. 2022]

100 OECD. *Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. 6. 3. 2019 [cit. 23. 11. 2022]

101 WEISS, Tomáš. *Sněmovna schválila mimořádnou daň z neočekávaných zisků*. In: Ministerstvo financí České republiky [online]. Ministerstvo financí České republiky. 9. 11. 2022 [cit. 15. 12. 2022]

102 ČTK. *Poslanci schválili odvod z cen výroby elektřiny. Navzdory námitkám dvojího zdanění*. In: newstream [online]. newstream. 18. 11. 2022 [cit. 15. 12. 2022].

103 ZEMAN, Drahoslav. *Důchodový systém je dlouhodobě neudržitelný, na politiky čekají nepopulární kroky, myslí si Zamrazilová*. In: ČT 24 [online]. Česká televize. 16. 9. 2022 [cit. 16. 12. 2022]

104 KRKOŠKA, David. *Na důchody si vláda musí půjčit rekordních 63 miliard. Politici začínají opět mluvit o penzijní reformě*. In: ČT 24 [online]. Česká televize. 17. 10. 2022 [cit. 16. 12. 2022]

105 HUMPÁLOVÁ, Johana. *Google má v Česku miliardové tržby, daň z nich zaplatil jen pár milionů*. In: Seznam Zprávy [online]. Seznam Zprávy a. s. 13. 8. 2018 [cit. 17. 12. 2022]

propastný a dlouhodobě neudržitelný rozdíl (samozřejmě je otázkou, jaké daně odváděla společnost Google Ireland Ltd v Irsku, nicméně vzhledem k tomu, že využívala daňová optimalizační schémata, se zdá, že příliš mnoho ne, také se s Irskem dohodla na doplacení daní).¹⁰⁶ Vzorová smlouva OECD také podněcuje společnosti k centralizaci a koncentraci řídicích orgánů v jedné daňové rezidenci (zpravidla v té s nejvýhodnějšími daňovými sazbami či výjimkami, zvýhodněními a slevami). Přejít na zdanění ve státě zdroje tento problém samozřejmě nevyřeší, ale může přispět ke zřízení nebo rozšíření poboček i v České republice, a to včetně přesunu celých nebo částí řídicích útvarů.

A také může ulevit daňovým poplatníkům, protože zatím není lepší a rychlejší řešení v současné složité krizové době, než zvýšit daně z příjmů fyzických osob na stav před zrušením tzv. superhrubé mzdy (nebo zvýšit sazbu daně z příjmů fyzických osob) a kombinovat je buď s daní z neočekávaných zisků, či s odvody z nadměrných příjmů z prodeje elektřiny (obě řešení najednou znamenají dvojí zdanění a nadměrnou zátěž pro daňové subjekty, viz výše), alespoň do doby, než dojde k nabytí účinnosti mezinárodních smluv zavádějících dvoupilířové řešení a zhodnocení reakce největších globálních technologických společností, na které se toto řešení má vztahovat a míru a efektivitu jejich vyhýbání se tomuto zdanění. Zároveň je však potřeba přejít na model vzorové smlouvy OSN především ohledně stálých provozoven, protože tímto způsobem se může rozšířit daňová povinnost i na společnosti, na které by se také měla vztahovat a na které se vztahovat nejspíše nebude (příkladem je výše zmíněná společnost Amazon, která má v České republice již 2 distribuční centra¹⁰⁷, ta však podle smluv uzavíraných Českou republikou nejsou považována za stálé provozovny, avšak podle vzorové smlouvy OSN ano a mohla by tak podléhat zdanění v České republice, situace s Amazonem je však daleko složitější, protože snižuje svou daňovou povinnost i různými jinými způsoby, například akumulací ztrát prostřednictvím svých dceřiných společností).¹⁰⁸ Je však potřeba postoupit ještě dále a připravit se i na budoucnost, protože zatímco s globalizací a jejími výzvami se státům vypořádat poměrně daří a spolupracují (nebo prohlubují vzájemnou spolupráci) poměrně úspěšně, s dalším největším problémem – digitalizací, která zároveň umocňuje (nebo usnadňuje) problémy vyvstávající z globalizace a vytváří i výzvy zcela nové, protože může být na státech nezávislá a umožňuje svým uživatelům únik do virtuálního prostoru, a v něm umožňuje i provádění činností, které bylo možné dříve provádět jen v kamenných pobočkách. Česká republika (ale i mezinárodní společenství, i když to pro některé z klíčových hráčů světového obchodu v současné době nemusí být výhodné) by se tak při stanovování nových daňových pravidel měla zaměřit na redefinici pojmu stálé provozovny (či na jeho úplném zrušení), protože musí zahrnovat daleko více pomocných a přípravných míst, která kvůli

106 NEATE, Rupert. *Google to pay £183m in back taxes to Irish government*. In: The Guardian [online]. Guardian News & Media Limited or its affiliated companies. 25. 11. 2021. [cit. 17. 12. 2022]

107 NOVÁK, Daniel. *Druhý sklad pro Amazon v Česku je hotový. Má víc pater a zaměstná 2 tisíce lidí*. In: Seznam Zprávy [online]. Seznam Zprávy a. s. 26. 9. 2022 [cit. 18. 12. 2022]

108 VOTAVOVÁ, Klára, FRIČOVÁ, Alena. *Daně podle Amazonu. Exkluzivní univerzitní studie ukazuje, jak se dá s účetnictvím nadnárodních gigantů čarovat*. In: VOXPOT [online]. Voxpot reporters. 14. 5. 2021 [cit. 18. 12. 2022]

digitalizaci fungují jinak než dříve, například sklady jako klíčové místo internetových obchodů a nákupních galerií (Amazon, AliExpress) a zároveň zdaňovat i obchody či poskytovatele čistě elektronického zboží a služeb (proto je pravděpodobně lepší variantou vůbec se stálou provozovnou nadále nezabývat a spíše se soustředit na zjišťování zdroje příjmů a jeho rozdělení mezi dotčené státy), dále se dohodnout na definování základních pojmů a parametrů u daní (například, aby byl základ daně vnímán ve všech státech stejně), na možnostech poskytování daňových úlev, slev a zvýhodnění a jejich limitaci.

Závěr

Ze všeho nejdůležitější je však částečný odklon od zdanění ve státu rezidence směrem ke státu zdroje příjmů, protože i tyto státy a jejich infrastruktura je zasažena při podnikání zahraničních společností, které například používají silnice či železnice i toho státu, do kterého doručují svůj výrobek, spotřebovávají místní přírodní a jiné zdroje¹⁰⁹ a také kvůli výše již zmíněné ochraně konkurenceschopnosti místních podnikatelských subjektů. Klíčové je tedy, aby se státy rezidence dohodly se státy zdroje příjmů na rozdělení zdaňovacích práv tak, aby zahraniční společnosti a investoři byli motivováni k podnikání a investování ve státě zdroje, ale zároveň státy zdroje příjmů získávaly prostředky na údržbu využívané infrastruktury, kompenzaci spotřebovaných zdrojů a na svůj další rozvoj (ze kterého v konečném důsledku budou těžit i tyto zahraniční společnosti a investoři). V tomto ohledu je potřeba navázat na dvoupilířové řešení, které se týká pouze velkých společností s určitými tržbami a ziskovostí a dohodnout se na rozdělení daní všech společností tak, aby část daní připadala i na státy, ve kterých je ekonomická činnost (nebo pokud se jedná o cílový trh pro odbyt zboží a služeb těchto společností ze zahraničí). Tyto změny sice nejdou provést rychle, je však potřeba začít s nimi co nejdříve, aby každý stát a zejména ty nejvíce zasažené získaly svůj spravedlivý podíl na zdanění podnikatelských subjektů a investorů působících na jejich území či obyvatele. Zároveň by se měla Česká republika více angažovat i v mezinárodní spolupráci (i mimo Evropskou unii) daňových správ a neimplementovat pouze ty nejnútnejší minimální požadavky mezinárodních smluv.

Nejvíce však v současné době záleží na angažovanosti Spojených států Amerických, ve kterých se nachází sídla těch největších (nadmárodních) společností¹¹⁰, na které by dvoupilířové řešení mělo směřovat a implementaci výstupů z tohoto řešení v nich. Čím více států se však připojí a rozdělí o daňové příjmy společností se sídlem v jejich daňové jurisdikci (a nejlépe všechny příjmy společností působících i v zahraničí, nejen těch, které splňují určité podmínky, např. počet zaměstnanců, hodnota obratu apod...), tím lepší situace nastane pro rozvojové země, protože získají nové vlastní příjmy a ačkoliv v současnosti těží z takto nastavených smluv státy s rozvinutějším podnikatelským prostředím, je i pro ně z dlouhodobého hlediska nejlepší uzavřít co nejvíce oboustranně výhodnou bilaterální nebo multilaterální smlouvu, tedy takovou, která rozděluje zdaňovací práva mezi stát inkorporace či sídla společnosti a stát, ve kterém je skutečně realizována ekonomická činnost tak, aby byl příjem zdaněn v místě realizace ekonomické činnosti podstatně vyšší než je tomu v současné době. Tyto změny pomohou rozvíjejícím se státům, které v důsledku toho budou bezpečnější a ekonomicky

109 CTPA OECD. *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* [online]. Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 20. 12. 2022]

110 *The 100 largest companies in the world by market capitalization in 2023*. In: Statista [online]. Statista GmbH. 8. 8. 2023 [cit. 28. 9. 2023]

soběstačnejší (a kromě humanitárních důvodů je z dlouhodobého hlediska lepší i pro rozvinuté státy, aby rozvojové státy měly vlastní příjmy, osamostatnily se a obešly se bez zahraniční pomoci) a rozvinuté státy v budoucnu nebudou přicházet o daňové příjmy, pokud přijdou o své dominantní ekonomické, obchodní a podnikatelské postavení, protože budoucí nadnárodní společnosti mohou vzniknout v jakémkoliv státě a jak lze vidět v kapitole o historii, problémy mezinárodního zdanění vzniklé již někdy během období světových válek nejsou vyřešené dodnes (i když samozřejmě bylo dosaženo velkého pokroku) a rozhodně se nelze spoléhat, že bude možné rychle reagovat na aktuální potřeby státu v případě jakékoliv zásadní změny, a proto je nejlepším řešením mít co nejvíce vyvážená práva na zdanění pro všechny zúčastněné státy.

Co se týče subjektů daně, pro ně by pravděpodobně nejlepším řešením byla unifikace práva mezinárodního zdanění, protože by přispěla ke snaze malých a středních podnikatelů podnikat i v zahraničí, kteří by v každém státě mohli očekávat podobné zdanění i přístup od správce daně. Ačkoliv dosáhnout unifikace je snad nemožný úkol, téměř všechny smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve světě jsou vytvořeny podle vzorové smlouvy OECD (či její upravené verze OSN)¹¹¹ a v rámci OECD dochází k dalšímu sbližování smluv prostřednictvím iniciativy BEPS (zejména například prostřednictvím spolupráce států a zaváděním minimálních standardů, které musí implementovat všechny státy), v tomto směru je tedy vývoj příznivý, také již dochází k reakci na velké nadnárodní společnosti a na zdanění části jejich příjmů i mezi státy, ve kterých provádějí svou podnikatelskou činnost. Tato opatření (jako je dvoupilířové řešení) by však neměla být implementována po takto malých krocích, protože není jednoduché se se státy poté dohodnout na jejich případném rozšíření a spíše se přednostně budou zabývat jinou agendou, která například vůbec ještě řešená nebyla (nabízí se například otázka umělé inteligence a zdanění) a shoda na ní také potrvá patřičnou dobu. Prioritou každého státu v otázce mezinárodního zdanění by měla být alespoň shoda na základní terminologii (například definování daňového základu), protože v tomto případě by nebylo dosažení shody mezi státy tak těžké a spolupráce by se poté mohla rozšířit i na jiné daňové právní otázky podobně, jako tomu je u iniciativy BEPS.

Události posledních několika let však nasvědčují tomu, že se státy budou spíše izolovat než otevírat a prohlubovat spolupráci, nebo ona spolupráce bude vypadat jinak, namísto toho, aby se opět propojoval celý svět jako dosud (tedy jako za dob před rozpadem Sovětského svazu), tak se spíše rozdělí do dvou (nebo i více) uzavřených skupin a ty spolu budou soupeřit. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou typem smluv více nezávislých na vztazích mezi státy a jsou ochotné je mezi sebou uzavírat i státy s odlišnými politickými režimy, protože každý stát má zájem na ochraně konkurenceschopnosti svých podnikatelských subjektů na území jiných států.

111 ARNOLD, Brian J. *An Introduction to tax treaties* [online]. Department of Economic and Social Affairs, United Nations. [cit. 8. 11. 2022]., str. 5-6

Zároveň by bylo lepší, kdyby smlouvy o zamezení dvojího zdanění vznikaly spíše v rámci OSN již od počátku, než v rámci skupin G20 a OECD s následným přizváním dalších států, protože OSN sdružuje daleko více států a také již v minulosti přepracovala vzorovou smlouvu OECD tak, aby byla přívětivější pro rozvojové státy, má tedy větší potenciál pro vytvoření univerzálního řešení pro celý svět.

Seznam použitých zdrojů

1.a.1. Seznam použité literatury

PICCIOTTO, Sol., 1992. *International business taxation*. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992. ISBN 0-297-82106-7

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2017. ISBN 978-80-7552-688-5

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. ISBN 978-80-7478-627-3

1.a.2. Seznam použitých internetových zdrojů

PARTINGTON, Richard. *G7 tax reform: what has been agreed and which companies will it affect?* In: The Guardian [online]. Guardian News & Media Limited or its affiliated companies. 7. 6. 2021. [cit. 11. 10. 2021]. Dostupné z: <https://www.theguardian.com/world/2021/jun/07/g7-tax-reform-what-has-been-agreed-and-which-companies-will-it-affect>

OECD. *International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age*. In: OECD [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. 8. 10. 2021. [cit. 14. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>

BBC PANORAMA. *Pandora Papers: A simple guide to the Pandora Papers leak*. In: BBC [online]. BBC. 5. 10. 2021. [cit. 11. 10. 2021]. Dostupné z: <https://www.bbc.com/news/world-58780561>

HOLCOVÁ, Pavla. *Pandora Papers: V hlavní roli Andrej Babiš*. In: investigace.cz [online]. České centrum pro investigativní žurnalistiku, o.p.s. 3. 10. 2021. [cit. 14. 10. 2021]. Dostupné z: <https://www.investigace.cz/pandora-papers-v-hlavni-rol-i-andrej-babis/>

SHETH, Nandan. *The Global Rise of Digital Goods and Services*. In: TotalRetail [online]. NAPCO Media. 8. 11. 2019 [cit. 7. 5. 2022]. Dostupné z: <https://www.mytotalretail.com/article/the-global-rise-of-digital-goods-and-services/>

BEPS. *OECD* [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 23. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

Rio Tinto PLC. In: International Directory of Company Histories. Encyclopedia.com. 17. 5. 2018. [cit. 14. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.encyclopedia.com/social-sciences-and-law/economics-business-and-labor/businesses-and-occupations/rio-tinto-plc>

International Taxes. *Tax Foundation* [online]. Tax Foundation. [cit. 4. 12. 2022]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/business-taxes/international-taxes/>

LIKENS, Scott. *Making sense of bitcoin, cryptocurrency and blockchain*. In: PwC [online]. PwC. [cit. 4. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/us/en/industries/financial-services/fintech/bitcoin-blockchain-cryptocurrency.html>

MCWHINNEY, James. *Can Bitcoin Kill Central Banks*. In: Investopedia [online]. Dotdash meredith. 9. 11. 2021. [cit. 6. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/articles/investing/050715/can-bitcoin-kill-central-banks.asp>

KUMAR, Ananya, Greg BROWNSTEIN, Roberto LOPEZ-IRIZARRY a Abhinav VISHWANATH. Central Bank Digital Currency Tracker. *Atlantic Council* [online]. Nitya BIYANI, Stefan de VILLIERS, Matt GOODMAN, Niels GRAHAM, William HOWLETT, Amy JEON, Reddy LEE a Varsha SHANKAR. Atlantic Council. [cit. 8. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.atlanticcouncil.org/cbdctracker/>

WHITE, Josh. *One in, one out: pillar reform may yet grab AWS*. In: *International Tax Review* [online]. ITR. 26. 5. 2022 [cit. 11. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a7cstq7ub837k2q5wetd/one-in-one-out-pillar-reform-may-yet-grab-aws>

WIESNEROVÁ, Eva. *Socialistická ekonomika byla před krachem*. In: *Magazín M* [online]. Masarykova univerzita. 15. 3. 2019 [cit. 12. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.em.muni.cz/veda-a-vyzkum/11532-socialisticka-ekonomika-byla-pred-krachem>

Podnikatelem za totality. In: *Euro.cz* [online]. Internet Info, s. r. o. 15. 11. 2004 [cit. 12. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.euro.cz/clanky/podnikatelem-za-totality-872890/>

GDP per capita in Eastern Bloc countries as a share of the EU's rate 1950-2000. In: *Statista* [online]. Statista GmbH. 31. 12. 2006 [cit. 12. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.statista.com/statistics/1073152/gdp-per-capita-east-bloc-west-comparison-1950-2000/>

DEULL, David. *The growth of e-commerce*. In: *S&P Global Market Intelligence* [online]. S&P Global. 14. 8. 2018 [cit. 13. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.spglobal.com/marketintelligence/en/mi/research-analysis/the-growth-of-ecommerce.html>

SLÍŽEK, David. *Daň pro obří firmy nejméně 15 %. Nová pravidla OECD mají zasáhnout Google či Facebook*. In: *Lupa.cz* [online]. Internet Info, s. r. o. 11. 10. 2021 [cit. 13. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.lupa.cz/aktuality/dan-pro-obri-firmy-nejmene-15-nova-pravidla-oecd-maji-zasahnout-google-ci-facebook/>

MUSIL, Petr. *Česko, dojná kráva Evropy. Kolik od nás odejde na dividendách a jak tomu zabránit?*. In: *CNN Prima NEWS* [online]. FTV Prima spol. s r. o. 16. 6. 2021 [cit. 14. 12. 2022]. Dostupné z: <https://cnn.iprima.cz/cesko-dojna-krava-evropy-kolik-od-nas-odejde-na-dividendach-a-jak-tomu-zabranit-27457>

SVOBODA, Jakub. *Na dividendách loni odteklo 299 miliard*. In: *Novinky.cz* [online]. Borgis a. s. 14. 2. 2020 [cit. 14. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/clanek/ekonomika-na-dividendach-loni-odteklo-299-miliard-40313502>

Vláda: Negativní dopad boje s covidem na rozpočet loni vzrostl na 306 mld. Kč. In: *České noviny* [online]. ČTK. 7. 5. 2022 [cit. 14. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/vlada-negativni-dopad-boje-s-covidem-na-rozpocet-loni-vzrostl-na-306-mld-kc/2202731>

SHRNUTÍ: Rusko zaútočilo na Ukrajinu. Kyjev vyhlásil válečný stav, Západ sankce. In: *České noviny* [online]. ČTK. 24. 2. 2022 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/shrnuti-rusko-zautocilo-na-ukrajinu-kyjev-vyhlasil-valecny-stav-zapad-sankce/2166404>

URBÁNEK, Vladimír. *OECD: Hrozí, že energetická a inflační krize ve velkých ekonomikách přeroste v recesi. Sazby musí nadále růst, aby se zkontrolovala inflace*. In: *Kurzy.cz* [online]. Kurzy.cz, spol. s r. o., AliaWeb, spol. s r. o. 26. 9. 2022 [cit. 15. 12. 2022]

Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/673153-oced-hrozi-ze-energeticka-a-inflacni-krize-ve-velkych-ekonomikach-preroste-v-recesi-sazby-musi/>

Babiš nakonec připustil zdanění bank i operátorů. In: Novinky.cz [online]. Borgis a. s., ČTK 28. 4. 2019 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/clanek/domaci-babis-nakonec-pripustil-zdani-bank-i-operatoru-40281392>

Analytici: Sektorová daň pro banky či energetické firmy je ekonomický nesmysl. In: České noviny [online]. ČTK. 9. 8. 2022 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/analytici-sektorova-dan-pro-banky-ci-energeticke-firmy-je-ekonomicky-nesmysl/2241032>

WEISS, Tomáš. *Sněmovna schválila mimořádnou daň z neočekávaných zisků.* In: Ministerstvo financí České republiky [online]. Ministerstvo financí České republiky. 9. 11. 2022 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/mimoradna-dan-z-neocekavanych-zisku-bude-48951/>

ČTK. Poslanci schválili odvodu z cen výroby elektřiny. Navzdory námitkám dvojího zdanění. In: newstream [online]. newstream. 18. 11. 2022 [cit. 15. 12. 2022]. Dostupné z: https://www.newstream.cz/politika/vyrobci-elektřiny-budou-pravdepodobne-muset-platit-odvod-z-prijmu-schvalila-snemovna?utm_source=www.seznam.cz&utm_medium=sekce-z-internetu

ZEMAN, Drahošlav. *Důchodový systém je dlouhodobě neudržitelný, na politiky čekají nepopulární kroky, myslí si Zamrazilová.* In: ČT 24 [online]. Česká televize. 16. 9. 2022 [cit. 16. 12. 2022]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2840984-duchodovy-system-je-dlouhodobě-neudržitelný-na-politiky-cekaji-nepopularni-kroky>

KRKOŠKA, David. *Na důchody si vláda musí půjčit rekordních 63 miliard. Politici začínají opět mluvit o penzijní reformě.* In: ČT 24 [online]. Česká televize. 17. 10. 2022 [cit. 16. 12. 2022]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/domaci/3536809-na-duchody-si-vlada-musi-pujcit-rekordnich-63-miliard-politici-zacinaji-opet-mluvit-o>

HUMPÁLOVÁ, Johana. *Google má v Česku miliardové tržby, daň z nich zaplatil jen pár milionů.* In: Seznam Zprávy [online]. Seznam Zprávy a. s. 13. 8. 2018 [cit. 17. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/google-ma-v-cesku-miliardove-trzby-dan-z-nich-zaplatil-jen-par-milionu-53458>

NEATE, Rupert. *Google to pay £183m in back taxes to Irish government.* In: The Guardian [online]. Guardian News & Media Limited or its affiliated companies. 25. 11. 2021. [cit. 17. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.theguardian.com/technology/2021/nov/25/google-to-pay-183m-in-back-taxes-to-irish-government>

NOVÁK, Daniel. *Druhý sklad pro Amazon v Česku je hotový. Má víc pater a zaměstná 2 tisíce lidí.* In: Seznam Zprávy [online]. Seznam Zprávy a. s. 26. 9. 2022 [cit. 18. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/ekonomika-byznys-reality-druhy-sklad-pro-amazon-v-cesku-je-hotovy-ma-vic-pater-a-zamestna-2-tisice-lidi-215015>

VOTAVOVÁ, Klára, FRICHOVÁ, Alena. *Daně podle Amazonu. Exkluzivní univerzitní studie ukazuje, jak se dá s účetnictvím nadnárodních gigantů čarovat.* In: VOXPOT [online]. Voxpot reporters. 14. 5. 2021 [cit. 18. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.voxpot.cz/amazon-loni-nezaplatil-v-unijnich-korporatnich-danich-ani-cent-exkluzivni-studie-ukazuje-jak-se-firma-danim-vyhyba/>

The 100 largest companies in the world by market capitalization in 2023. In: Statista [online]. Statista GmbH. 8. 8. 2023 [cit. 28. 9. 2023]. Dostupné z:

<https://www.statista.com/statistics/263264/top-companies-in-the-world-by-market-capitalization/>

1.a.1. Seznam použitých právních předpisů

Smlouva mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku byla vyhlášena pod č. 163/1996 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Lichtenštejnským knížectvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku vyhlášena pod č. 8/2016 Sb. m. s.

Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám vyhlášena pod č. 32/2020 Sb. m. s.

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

Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik vyhlášena pod č. 30/1979 Sb.

1.a.3. Seznam ostatních zdrojů

ARNOLD, Brian J. *An introduction to tax treaties* [online]. Department of Economic and Social Affairs, United Nations. [cit. 8. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/introduction-tax-treaties-brian-arnold>

ŠEBOROVÁ, Hana. *Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám*. Praha, 2018. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta podnikohospodářská. Vedoucí práce: Lucie Říhová

Sdělení MF, čj. 251/15 082/96, ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k daním příjmem. Finanční zpravodaj, 1996, č. 4

Sdělení MF, čj. 251/95 352/2000, k aktualizaci vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2000. Finanční zpravodaj. 2001, č 1

Sdělení MF, čj. 494/1 173/2003, k aktualizaci vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002. Finanční zpravodaj. 2003, č 1/1

PROCHÁZKA, Petr. *Implementace směrnic EU týkajících se akčního plánu BEPS v Česku a dalších zemích střední Evropy*. Praha, 2018. Výzkum. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů

Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy [online]. Organisation for Economic Co-operation and Development. 6. 3. 2019 [cit. 23. 11. 2022]

Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report [online]. Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development. [cit. 20. 12. 2022]

Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího zdanění

Abstrakt

Tato diplomová práce popisuje historii (alespoň tu novodobou) vzniku potřeby regulace zdanění subjektů působících ve více než jedné daňové jurisdikci, její počátky a prvotní snahy o dohody o zamezení dvojího zdanění a vznik prvních mezinárodně působících společností.

Dále porovnává smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou na jedné straně s Lichtenštejnskem a Irskem na druhé, protože od sebe mají značný časový odstup a lze tak na nich vidět, jak se v průběhu let změnil český podkladový model pro tento druh smluv. Shrnuje rozdíly mezi těmito smlouvami, poskytuje k nim širší kontext týkající se jejich východisek, popisuje specifika českého podkladového modelu a hodnotí odchylky od vzorových smluv.

Nakonec se zabývá celkovým stavem mezinárodního zdanění ve světě a hlavně v České republice a jeho hodnocením, zejména v souvislosti se členstvím v Evropské unii, iniciativou BEPS v rámci OECD a české participaci na ní, zejména pak na dvoupilířovém řešení zdanění digitálního podnikání a hodnotí tento stav s ohledem na ekonomickou situaci České republiky, jejích nejvýznamnějších obchodních partnerů a současné výzvy vznikající v souvislosti s technologickým pokrokem v kombinaci s problémy vzniklými již v minulosti, technologiemi umocněnými, avšak zároveň stejnými technologiemi i řešitelnými, identifikuje největší problémy mezinárodního zdanění pro Českou republiku a navrhuje jak krátkodobé, tak i dlouhodobé řešení mimořádně složitého období pro české veřejné finance, ve kterém se v současné době nachází, tak i vyvážené řešení mezinárodního zdanění vhodnějšího nejen pro Českou republiku, ale pro všechny státy současnosti i budoucnosti, které však představuje zásadní odklon od v současné době převažujícího práva na zdanění záležející na sídlu či místu výkonu rozhodovací činnosti společností.

Klíčová slova: Mezinárodní zdanění, dohoda o zamezení dvojímu zdanění, Česká republika, Lichtenštejnsko, Irsko, BEPS,

International and intranational aspects of the double taxation

Abstract

This diploma thesis describes history (the recent one at least) of the need to regulate the taxation of international entities operating in more than one tax jurisdiction, its origins and the early efforts to create tax treaties preventing double taxation and the history of first internationally operating companies.

It also compares tax treaties concluded between Czech Republic, Liechtenstein and Ireland, because there is a long-time gap between ratification of each of them, and thus we can observe, how did the Czech base tax treaty model change for this specific type of treaties during those years. The diploma thesis also summarizes differences between the treaties, provides a wider context regarding their basis, describes the specifics of Czech base model and evaluates the distinctions from the model treaties.

Finally, the diploma thesis elaborates on the overall state of international taxation and especially in the Czech Republic, particularly in relation to its membership in European Union, in the BEPS initiative within the OECD (and Czech participation in it), and assesses Czech Republic's current condition regarding the economic state of the country, its most important trading partners and the challenges arising from the technological progress, the thesis also identifies the most important issues to deal with for the Czech Republic and suggests both short- and long-term solutions of the extremely difficult period for the Czech public finances, in which it currently finds itself, as well as a balanced solution for international taxation suitable for the Czech Republic of present and future, which means, however, a great shift from current place of residency or effective management based taxation.

Key words: International taxation, treaty for the avoidance of double taxation, Czech Republic, Liechtenstein, Ireland, BEPS,