

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Said Laouici**

**Přeshraniční aspekty zdanění koncernu**

Diplomová práce

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

Katedra finančního práva

Datum vypracování práce: 31.3.2024

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval 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 včetně poznámek pod čarou má 195 781 znaků včetně mezer.

Said Laouici

V Praze dne 31.3.2024

*Touto cestou bych chtěl poděkovat JUDr. Petrovi Kotábovi, Ph.D. za cenné rady a trpělivost při vedení mé diplomové práce. Dále bych rád poděkoval vyučujícím za všechny znalosti, které mi během mého studia předali a slibuji, že nepřijdou nazmar.*

Said Laouici

# Obsah

## Úvod

1. Mezinárodní zdanění příjmů a majetku nadnárodních společností.....	4
1.1. Význam mezinárodního zdanění.....	4
1.2. Koncern ve smyslu obchodního, daňového a evropského práva.....	4
1.2.1. Koncern ve smyslu obchodního práva.....	4
1.2.2. Koncern ve smyslu daňového práva.....	6
1.2.3. Koncern ve smyslu evropského práva.....	7
1.3. Mezinárodní daňové právo.....	10
1.4. Mezinárodní dvojí zdanění a nezdanění.....	11
1.4.1. Nástroje vyloučení dvojího zdanění.....	14
1.5. Mezinárodní daňová optimalizace a daňové úniky.....	17
1.5.1. Daňové ráje.....	21
1.6. Akční plány BEPS.....	23
2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	25
2.1. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v českém právním řádu.....	28
2.2. Vztah smluv o zamezení dvojího zdanění a práva EU.....	30
2.3. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD.....	33
2.3.1. Základní instituty Modelové smlouvy OECD s významem pro koncerny.....	36
2.3.2. Daňová rezidence.....	37
2.3.3. Stálá provozovna a zisky plynoucí ze stále provozovny.....	40
2.3.4. Dividendy a příjmy plynoucí z majetkové účasti.....	42
2.3.5. Úroky.....	46
2.3.6. Licenční poplatky.....	48
2.4. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OSN.....	50
3. Převodní ceny.....	52
3.1. Základní pojmy v teorii převodních cen.....	56
3.1.1. Spojené osoby a spojené podniky.....	56
3.1.2. Princip tržního odstupu a cena obvyklá.....	61
3.2. Právní úprava transferových cen.....	64
3.2.1. Princip tržního odstupu a cena obvyklá.....	64
3.2.2. Převodní ceny v Modelové smlouvě OECD.....	68
3.2.3. Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy...71	
3.3. Smlouvy o podílení se na nákladech a smlouvy o přispívání na náklady.....	72
3.3.1. Smlouvy o podílení se na nákladech a smlouvy o přispívání na náklady a princip tržního odstupu.....	74
3.4. Přeshraniční restrukturalizace obchodních nebo finančních vztahů mezi sdruženými podniky.....	75
3.5. Předběžné cenové dohody (APA).....	76
3.6. Arbitrážní konvence.....	78
4. Novější instituty k zamezení daňových úniků a vyhýbání se zdanění.....	79
4.1. Country-by-country reporting.....	80
4.2. Hybridní nesoulady.....	83
4.3. Dorovnávací daň a efektivní daňová sazba.....	87
Závěr.....	91
Seznam zkratk.....	93
Seznam použitých zdrojů.....	96

Název diplomové práce v jazyce práce, abstrakt v jazyce práce a 3 klíčová slova v jazyce práce.....	101
Název diplomové práce v anglickém jazyce, abstrakt v anglickém jazyce a 3 klíčová slova v anglickém jazyce .....	102

## Úvod

Předložená diplomová práce se zabývá mezinárodním zdaněním mezinárodních koncernů, jeho úskalími a fungováním. Jejím cílem je charakterizovat a formulovat základní principy a pravidla mezinárodního zdanění koncernu s mezinárodním prvkem která jsou vzájemně vytvářena a aplikována mezinárodními institucemi a jednotlivými státy včetně ČR.

Mezinárodní zdanění bude vždy důležitým tématem pro praxi daňových poradců, kancelářů, finančních správ jednotlivých států nebo vedení nadnárodních společností, které podle aktuálních pravidel mezinárodního zdanění, plánují svou činnost a investice, ale také pro ekonomickou, daňovou a právní teorii. Ve 20. letech 21. století je nicméně jeho důležitost nejvyšší v historii, protože světová ekonomika je na vrcholu procesu globalizace a také světové HDP je nejvyšší v historii,<sup>1</sup> tudíž i příjmy rozpočtů států z vybíraných daní jsou celosvětově nejvyšší. Proces globalizace, který trvá už desítky let, je pro toto téma stěžejní, a proto je třeba ho vnímat v globálním měřítku.

Zdanění obecně má dva základní subjekty – poplatníka a stát, který daně určuje a vybírá. Mezinárodní zdanění je obohaceno o fakt, že jednomu poplatníkovi odpovídají dva nebo více států. Pokud probíhá podnikatelská činnost přeshraničně, existuje více států, které si činí na výběr daně z titulu své suverenity nárok. Mezi státy je proto nutné vytvořit pravidla pro výběr daní, aby nebyl poplatník zdaněn vícekrát v plné výši dle národních předpisů a neztratil tak motivaci k vytváření hodnoty a zisku. Současně státy, které chtějí daně vybrat potřebují najít dohodu, jak mezi sebou nastavit pravidla zdanění, tak aby se ani jeden z nich necítil být v dlouhodobém horizontu krácen nebo alespoň dosáhl alespoň na část vybraných prostředků.

---

<sup>1</sup> Podle IMF dosahuje výše světového HDP v polovině roku 2023 již 105,57 bilionů USD, což je více než jakýkoli rok předtím. International Monetary Fund, IMFDataMapper, Datasets, World Economic Outlook (April 2023), GDP current prices [online]. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/datamapper/NGDPD@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD> [cit. 22. 8. 2023].

V této práci se budu zabývat, zda a v jaké míře je vůbec nezbytný a spravedlivý zásah státu do práv koncernů, kdy na jedné straně státy spravedlivě požadují, aby se ekonomicky aktivní subjekty podílely na chodu společnosti, která jeho zisky umožňuje. Na druhé straně je výběr daní mocenským zásahem do jejich vlastnického práva, jehož obsahem je právo na produkci zisku a vlastnění majetku. Placení daní pro koncerny také znamená vysokou administrativní zátěž a náklady na sběr dat a služby daňových a účetních poradců. To je v přímém rozporu s další rolí státu, kterou je usnadňovat život svým občanům a společností, které působí na jeho území.

Je samozřejmé, že stát se pokouší vybírat do rozpočtů co nejvíce peněz, tomu na druhé straně odpovídá snaha poplatníka platit co možná nejméně. Společnosti za účelem úspory na daních provádějí daňové optimalizace. Dále tak analyzují jednotlivé instituty, které mají daňové optimalizaci a dvojímu zdanění zabránit, ale také hodnotím, kdy je taková snaha o co nejnižší zdanění legální, legitimní a kdy naopak není. Mezinárodní zdanění koncernů se nezabývá jen zdaněním příjmů a majetku každé jednotlivé společnosti v rámci podnikatelského uskupení nebo zdanění příjmů a majetku jako celku, ale zabývá se také správným nastavením transakcí mezi jednotlivými společnostmi tak, aby bylo možné je adekvátně zdanit. Problematice převodních cen, která neodmyslitelně patří k problematice mezinárodního zdanění koncernů věnuji ve své práci jednu kapitolu. Celou kapitolu věnuji v této práci smlouvám o zamezení dvojího zdanění a jejich vlivu na mezinárodní zdanění koncernů. Spolu s převodními cenami jde o základní instituty, které právní úpravu mezinárodního zdanění ovlivňují. Jednu kapitolu věnuji také novějším institutům v této oblasti.

Téma této práce se částečně překrývá i s materií obchodního práva a ekonomickými disciplínami, zaměřuji se však výhradně na jeho mezinárodně daňové právní aspekty. České právní úpravě se budu věnovat jen v rozsahu, ve kterém se do ní projevují mezinárodní instituty.

Cílem mé práce je analyzovat právní úpravu z pohledu českého národního práva,

předpisů EU, smluv o zamezení dvojího zdanění a soft law OECD. Moje práce by měla v závěru zhodnotit, jak daleko je svět od nastavení spravedlivého a efektivního systému zdanění a kdy se jedná jen o administrativní zátěž, zvýšené náklady nebo zásah do svobody obchodních korporací vlastnit majetek a produkovat zisk.

K závěrům v této práci hodlám dojít za využití následujících metod výzkumu – v textu práce využita metoda analytická spočívající v rozčlenění jevů nebo procesů na prvky nebo části s cílem odhalit jejich vzájemné vztahy, poznat je jako komponenty složitého celku, dále pak metoda syntetická, která představuje proces vytváření celků z jednotlivých částí. Z dílčích poznatků získaných metodou analýzy následně syntetizují komplex poznatků. Využiji také metodu komparace neboli srovnání jevů, jenž umožňuje poznat, v čem se zkoumaný jev odlišuje od jiných nebo v čem se s nimi shoduje. Vzhledem k tomu, že nás tato metoda k vědeckému závěru, využiji ji jen okrajově, zejména ve srovnání ustanovení modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD a souvisejícího komentáře a české právní úpravy. V omezené míře bude využita i metoda dedukce, myšlenkový postup, při němž se z premis odvozují jiná tvrzení (závěry), a to podle logických pravidel, která zaručují, že odvozené závěry jsou vždy pravdivé, jsou-li pravdivé všechny premisy, a to pouze v závěru.

Diplomová práce vychází z právního stavu ke dni 31. března 2024.

# 1. Mezinárodní zdanění příjmů a majetku nadnárodních společností

## 1.1. Význam mezinárodního zdanění

Dnes žijeme ve světě, ve kterém největší část hodnoty vytváří nadnárodní společnosti. Mezinárodní aspekt je pro tvorbu hodnoty a zisk společností naprosto klíčový. Některý stát může být vhodný pro výrobu zboží díky levným výrobním nákladům a nízkým mzdám, jiný stát, zpravidla vyspělejší, může být vhodný pro prodej takto levně vyrobeného zboží, protože jde o stát, kde mají lidé vyšší mzdy a větší kupní sílu. Ve vyspělém státu je většinou umístěno sídlo koncernu a v těch nejvyspělejších státech světa bývá umístěna ta společnost koncernu, který má úkoly v oblasti vývoje a výzkumu.<sup>2</sup> To sebou z pravidla přináší povinnost koncernu jako celku danit svou činnost ve všech státy, které se podílejí na jeho podnikatelských aktivitách.

## 1.2. Koncern ve smyslu obchodního, daňového a evropského práva

Pojem „koncern“, „mateřská společnost“ nebo „dceřiná společnost“ mají jiný význam a obsah ve smyslu obchodního a daňového práva. Je proto podstatné vnímat rozdíly těchto pojmů v každém ze zmíněných právních oborů. Liší se především terminologií, podmínkami a účelem, byť shodně definují podnikatelské uskupení. Další rozdíly v terminologii najdeme také v evropském právu.

### 1.2.1. Koncern ve smyslu obchodního práva

Ve smyslu obchodního práva je *koncern* kvalifikovanou formou podnikatelského uskupení. Jeho existence může mít mnoho důvodů a výhod jako např. omezení podnikatelského

---

<sup>2</sup> NIEVES-RODRÍGUEZ, E., PALACIOS-CHACÓN, L. A., M. PÉREZ-RIVERA, M. M. QUIÑONES-CINTRÓN, *V. Revista de ciencias administrativas y sociales* [online], Vol. 28, No. 68 (April-June 2018). 2018. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia, s. 107-108, [cit. 2023-03-30] Dostupné z: [https://www.jstor.org/stable/pdf/90020201.pdf?refreqid=excelsior%3Ae3c044d8871407aa83fd05fabf470c2e&ab\\_segments=0%2Fbasic\\_search\\_gsv2%2Fcontrol&origin=&initiator>](https://www.jstor.org/stable/pdf/90020201.pdf?refreqid=excelsior%3Ae3c044d8871407aa83fd05fabf470c2e&ab_segments=0%2Fbasic_search_gsv2%2Fcontrol&origin=&initiator>)



rizika, pronikání na nové trhy, ale samozřejmě i daňové důvody, což potvrzuje i odborná literatura, která uvádí, že důvodem seskupování je využívání daňových výhod, a to usazováním jednotlivých obchodních korporací ve státech s nízkým zdaněním.<sup>3</sup> Dalšími dvěma formami účasti na společnosti jsou *ovlivnění*, které je v § 71 odst. 1 ZOK definováno jako situace, kdy jakákoli osoba pomocí svého vlivu v obchodní korporaci rozhodujícím významným způsobem ovlivní chování obchodní korporace a *ovládání*, což je situace, kdy ovládající osobou je osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. U obou forem jde vlastně o předstupeň podnikatelského uskupení – koncernu. Jeho kvality nicméně nedosahují. Kvality koncernu je dosaženo, využije-li ovládající osoba své postavení k tomu, aby ovládané obchodní korporace jednotně řídila, tedy koncepčně, částečně i zela koordinovala ve společném zájmu seskupení obchodních korporací jejich činnost, dovádí tím ovládání na vyšší úroveň a z dosud „jen“ ovládané skupiny vytváří koncern jako vrcholnou formu podnikatelského uskupení vertikálního typu.<sup>4</sup> Podle § 79 ZOK je koncern podnikatelským uskupením, ve kterém jsou jedna nebo více osob podrobené jednotnému řízení jiné osoby. Jednotné řízení, které je pojmovým znakem koncernu, je pak definované jako vliv řídící osoby na činnost řízené osoby sledující za účelem dlouhodobého prosazování koncernových zájmů v rámci jednotné politiky koncernu koordinaci a koncepční řízení alespoň jedné z významných složek nebo činností v rámci podnikání koncernu. Jednotná politika je v tomto případě velmi důležitá, protože umožňuje každé jednotlivé společnosti v rámci koncernu podříditi svůj zájem zájmu celého koncernu. Umožňuje tak chovat se ekonomicky iracionálně a neporušovat při tom zákon, což má velký dopad právě pro zdanění. *„Je zjevné, že podstatou jednotného řízení je cílené jednání, kterým řídící osoba kontroluje činnost (podnikání) řízené osoby, a to způsobem, který se zrcadlí v dlouhodobé politice celého koncernu, jedno zda je tím ad hoc realizován zájem řídící osoby nebo*

---

<sup>3</sup> ČERNÁ, S., ŠTENGLOVÁ, I., PELIKÁNOVÁ, I. a kol. *Právo obchodních korporací*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 234.

<sup>4</sup> Tamtéž, s. 233.

*jiného člena koncernu. Teze o dlouhodobosti předpokládá, že řízení musí směřovat ke strategickému cíli, byť se v jeho jednotlivých projevech může jevit jako omezující či vybočující – i proto se předpokládá vyrovnání možné újmy v přiměřené době (§ 72) tak, aby se dala možnost realizaci konečného účelu koncernu.*<sup>5</sup> Orgán řídicí osoby může dávat obchodní pokyny orgánu řízené osoby, jsou-li v zájmu koncernu, což je průlom do povinnosti statutárního orgánu řízené osoby chovat se s péčí řádného hospodáře podle § 159 OZ. Obsahem péče řádného hospodáře je závazek člena voleného orgánu obchodní společnosti, že ji bude vykonávat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí. Koncern je nejvyšší formou podnikatelského uskupení, a aby se o koncern jednalo zahrnuje kumulativně prvky ovládnutí a jednotného řízení. Pokud jeden z těchto atributů chybí, nemůže se jednat o koncern ve smyslu obchodního práva. To reflektuje i komentářová literatura k ZOK, která uvádí, že koncern je zákonem chápán jako ekonomická jednotka s pevnějším stupněm vnitřní konzistence než jiná podnikatelská seskupení.<sup>6</sup>

Dalším důležitým pojmem, který nalezneme v § 80 ZOK jsou *koncernové závody*, které zákon definuje jako závody řízené osoby a řídicí osoby. Závod je definován v § 502 OZ, a to jako organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Pro téma této diplomové práce se opakovaně setkáme s pojmem *nadnárodní společnost*, která není ničím jiným než koncernovým závodem, přičemž minimálně dva ze závodů v rámci koncernového závodu jsou v odlišných státech a vztahy mezi nimi tedy obsahují mezinárodní prvek. Setkáme se také s pojmy *mateřská* a *dceřiná společnost*, které mají význam ve smyslu daňového i obchodního práva. Podle § 74 odst. 2 ZOK platí, že je-li ovládající osobou obchodní korporace, je mateřskou obchodní korporací, a je-li ovládanou osobou obchodní korporace, je dceřinou obchodní korporací. Abychom mohli označit

---

<sup>5</sup> ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KÜHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích*, 3. vydání. Praha. C. H. Beck. 2020, s. 260.

<sup>6</sup> Tamtéž, s. 260.

společnosti označit za mateřskou a dceřinou, stačí pouhé ovládání a podnikatelské uskupení nemusí dosáhnout kvality koncernu. Ke koncernům se pojí pojem *spojené osoby*, které blíže rozeberu v podkapitole 3.1.1.

### **1.2.2. Koncern ve smyslu daňového práva**

České ani mezinárodní daňové právo nepracuje s pojmem koncern, to je obchodněprávní pojem. Stejně jako obchodní a evropské právo pracuje s pojmy mateřská a dceřiná společnost. Jak je uvedeno v podkapitole 3.1.1 v § 23 ZDP nalezneme také definici spojených osob, ta je však relevantní zejména pro problematiku převodních cen. Definice mateřské a dceřiné společnosti nalezneme v českém právu v § 19 odst. 3 písm. b) a c) ve spojení s § 17 odst. 3 ZDP. ZDP používá pojem *mateřská a dceřiná společnost obchodní korporace*, protože definici může naplnit i subjekt odlišný od společnosti.

*Mateřská společnost obchodní korporace* je podle ZDP taková obchodní korporace, která je daňovým rezidentem ČR nebo jiného státu EU, pokud je v jejich obchodním majetku nepřetržitě alespoň po dobu 12 měsíců alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace, a současně má některou z forem uvedených v předpisech EU (např. evropská družstevní společnost) nebo formu družstva, svěřenského fondu, rodinné fundace, obce, dobrovolného svazku obcí, kraje, státu nebo společnost.

*Dceřinou společnost obchodní korporace* ZDP definuje jako obchodní korporaci, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nepřetržitě alespoň po dobu 12 měsíců alespoň 10% podíl. Musí přitom splnit stejné požadavky na formu jako mateřská společnost a také musí být daňovou rezidentkou ČR nebo EU. Obě definice se vzájemně podmiňují a jedna bez druhé nemůže fungovat. Z definic je jasné patrné, že se značně liší od obchodněprávních definic mateřské a dceřiné společnosti, protože slouží jinému účelu. V některých znacích se definice shodují, proto společnosti zpravidla naplní obě definice, nemusí tomu však výt vždy.

Pro posouzení daňových souvislostí nelze definice zaměňovat. Hlavní rozdíl definice mateřské a dceřiné společnosti v ZDP oproti definici v ZOK je především v tom, že ZDP pro naplnění definice klade požadavek na daňovou rezidenturu a také ve dvanáctiměsíčním časovém testu nepřetržité držby podílu o minimální výši 10 %. Podíl v jiné společnosti ve výši 10 % je výrazně menší než jakákoli domněnka ovládnutí podle § 75 ZOK. Velmi snadno tak může dojít k situaci, že zatímco ve smyslu obchodního práva o mateřskou a dceřinou společnost nepůjde, definici ve smyslu daňového práva tyto subjekty bezpečně naplní. Primárním důvodem, proč pro daňové účely rozlišujeme korporace na mateřské a dceřiné je možnost osvobození dividend, úroků, licenčních poplatků a jiných plnění od daně z příjmu. V tomto případě je vztah mezi mateřskou a dceřinou společností podle ZDP zvýhodněn. Konkrétní podmínky nalezneme v § 19 odst. 4 ZDP. „*Ustanovení určuje podmínky pro možnost uplatnění osvobození od daně podle písmen ze) až zi). Podstatná je podmínka držení 10% podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti nepřetržitě po dobu 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců; nesplnění podmínky znamená nesplnění daňové povinnosti poplatníka nebo plátce.*“<sup>7</sup> Dalším důvodem, proč ZDP mateřskou a dceřinou společnost rozlišuje je otázka uznatelnosti a neuznatelnosti výdajů mateřské společnosti, které vynaložila náklady na držbu podílu podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP. Zde se vztah dceřiné a mateřské společnosti projeví z pohledu zdanění pro nadnárodní společnost negativně, protože půjde o daňově neuznatelný výdaj.

### **1.2.3. Koncern ve smyslu evropského práva**

V právu EU bohužel nenalezneme komplexní úpravu koncernového práva, i když pokusů vydat právní předpis bylo hned několik. Úprava koncernového práva je tedy pouze fragmentární povahy a objevuje se v předpisech, které mají primárně jiný cíl, než je komplexní úprava koncernového práva jako takového.

---

<sup>7</sup> PELC, V. § 19 [Osvobození od daně]. In: PELC, V. *Daně z příjmů*, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 223.

Nejdůležitějším právním předpisem EU je Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách, zjednodušeně označovaná jako *Sedmá směrnice*. Jak napovídá již název, Sedmá směrnice upravuje konsolidované účetní závěrky. Aby bylo vůbec možné téma konsolidovaných účetních závěrek právně upravit, muselo v Sedmé směrnici dojít k definici *mateřského a dceřiného podniku*, a to hned v článku 1. Ten definuje mateřskou společnost jako podnik, který splní alespoň jednu z následujících podmínek:

- má většinu hlasovacích práv akcionářů nebo společníků v jiném (dceřiném) podniku, nebo
- má právo jmenovat či odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu jiného (dceřiného) podniku a je zároveň akcionářem nebo společníkem takového podniku, nebo
- má právo uplatňovat rozhodující vliv na jakýkoli (dceřiný) podnik, jehož je akcionářem nebo společníkem ve smyslu smlouvy, kterou s ním uzavřel, nebo podle jeho stanov, společenské nebo zakladatelské smlouvy, umožňuje-li právo, jímž se dceřiný podnik řídí, aby se takovým smlouvám nebo stanovám, společenským nebo zakladatelským smlouvám podřídil, nebo
- je akcionářem či společníkem jakéhokoli jiného podniku a zároveň
  - většina členů správního, řídicího či dozorčího orgánu tohoto (dceřiného) podniku, kteří byli členy těchto orgánů během stávajícího i předcházejícího účetního období až do doby sestavení konsolidované účetní závěrky, byla jmenována výhradně pomocí využití jejich hlasovacích práv, nebo
  - vykonává na základě dohody uzavřené s ostatními akcionáři či společníky tohoto (dceřiného) podniku většinu hlasovacích práv akcionářů a společníků v tomto podniku.

Dceřiný podnik je v Sedmé směrnici dle výše uvedeného definován implicitně, protože i když není přímo definován, díky provázanosti pojmů mateřského a dceřiného však můžeme dovodit, který podnik je dceřiný a za jakých podmínek. Jasně také můžeme vidět, že definice mateřského podniku je bližší obchodnímu než daňovému právu. Mateřský a dceřiný podnik znamená z pohledu českého právního řádu mateřskou a dceřinou společnost. Pokud by nešlo o společnost, ale jiný typ obchodní korporace, mohli bychom pojem zaměnit za mateřskou a dceřinou korporaci.

Dalším důležitým předpisem je Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (90/435/EHS), který harmonizuje úpravy zdanění koncernů členských států EU. Postavení mateřské společnosti tato směrnice v čl. 3 odst. 1 písm. a) přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje požadavek na právní formu společnosti, daňovou rezidenturu, držbu podílu ve výši 10 % na některé společnosti v jiném členském státě splňující stejné podmínky. Tato jiná společnost pak lze označit jako dceřiná. Jak jsem již zmínil v předchozí podkapitole, držba minimálního podílu ve výši 10 % mateřskou společností v dceřiné je i jednou z podmínek pro možnost uplatnění osvobození od daně z dividend a jedním z pojmových znaků mateřské a dceřiné společnosti obchodní korporace podle ZDP.

### **1.3. Mezinárodní daňové právo**

Mezinárodní daňové právo je podoborem v rámci finančního práva daňového. Zabývá se horizontálními a vertikálními daňově právními vztahy v oblasti zdanění příjmů nebo majetku s mezinárodním prvkem.

Mezi hlavní oblasti, kterými se mezinárodní daňové právo zabývá, lze zařadit mezinárodní zdanění, zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění a nezdanění, boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům atd. Stejně jako ve všech ostatních

odvětvích práva s mezinárodním prvkem, mohou státy výzvám a problémům čelit jen společně prostřednictvím bilaterálních nebo multilaterálních smluv. Stejně tak jsou důležitá mezinárodní fóra jako OSN a v případě mezinárodního zdanění OECD.

Daňové povinnosti subjektů podléhajících daním jsou regulovány vnitrostátní legislativou. Zdanění příjmů a majetku vychází z principu daňové rezidence (označovaná také jako daňový domicil). Subjekty povinné k dani tak dělíme na rezidenty a nerezidenty. Zdanit je možné rezidenty i nerezidenty, ale každého z nich z jiného titulu. Při zdanění daňového rezidenta státu, probíhá zdanění z titulu jeho daňové rezidentury, pro jejíž určení se pravidla v jednotlivých státech můžou lišit, ale nejčastěji bývá kritériem místo skutečného vedení nebo místo, kde je umístěno sídlo v průběhu konkrétního zdaňovacího období. Nerezidenti se pak zdaňují z titulu příjmů a majetku, které se nachází na území státu. V České republice jsou příjmy nerezidentů, které podléhají zdanění taxativně uvedeny v § 22 ZDP.

Nejdůležitějším pramenem v oblasti mezinárodního daňového práva, zejména v ohledu vztahů mezi jednotlivými státy jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterým se blíže věnuji v kapitole 2.

#### **1.4. Mezinárodní dvojí zdanění a nezdanění**

Mezinárodním dvojitým zdaněním označujeme situaci, kdy je stejný předmět daně podroben dvojnásobnému nebo vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní obdobné povahy.<sup>8</sup>

Předmětem daně je příjem nebo majetek. Pojem dvojího zdanění lze definovat také jako situace, kdy je jednomu subjektu na stejný příjem stanovena daňová povinnost více než jednou.<sup>9</sup>

Důležité je, že se musí jednat o daň stejné nebo obdobné povahy, protože se běžně můžeme

---

<sup>8</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, s. 30.

<sup>9</sup> MILLER, A. OATS, L. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing Ltd. Londýn: Haywards Heath. 2006, s. 57.

setkat se situacemi, ve kterých je v rámci jedné transakce stanoveno více daní, ale každá z jiného titulu (např. daň z příjmu a daň z nabytí nemovitostí). V takových případech se o dvojí zdanění nejedná. Mezinárodní dvojí zdanění je jedním ze čtyř základních typů dvojího zdanění vedle vnitrostátního, kdy je zdaněn vícekrát příjem, který má stejný zdroj (např. zisk společnosti s ručením omezeným a následné zdanění dividendy společníkovi). Další situací, kdy dochází ke dvojímu zdanění je, když je jeden předmět daně zdaněn u více poplatníků (např. u zaměstnance a zaměstnavatele). Takový typ dvojího zdanění se označuje jako *ekonomické*. Posledním typem je *právní* vnitrostátní zdanění, kdy dochází ke zdanění na úrovni federace a také na úrovni samosprávné jednotky federace. Příčin dvojího zdanění může být celá řada od historických důvodů, přes princip suverenity a snahu každého státu vybrat co nejvíce prostředků do veřejných rozpočtů, což jsou legitimní snahy, ale na druhé straně stojí neméně legitimní požadavek daňových poplatníků odvést daň ve spravedlivé výši, aby byl motivován dále vyvíjet svou činnost.

Mezinárodní dvojí zdanění je na první pohled nežádoucím jevem, protože by všechny subjekty (fyzické i právnické osoby) systém dvojího zdanění zisku demotivoval a odradil od vytváření hodnoty. Dochází totiž k duplicitě povinností ukládaných oběma smluvními státy, a to někdy až do té míry, že je tím popřen smysl ekonomické aktivity.<sup>10</sup> Nadnárodní společnosti by nefungovaly ve stejném režimu jako dnes a dost možná by zvolily úplně jiný model podnikání, protože mezinárodní prvek by pro ně znamenal tak vysoké náklady, že by je už nutně nemusela vynahradit jiná výhoda expanze podnikání do zahraničí jako např. nižší mzdy nebo nižší náklady na materiál a služby a v důsledku by se jim nevyplatila. Důsledkem by tak bylo omezení zahraničních investic, případně stahování nadnárodních společností z mnoha trhů v případě, že by ke dvojímu zdanění mohlo dojít, což je samozřejmě proti zájmu států, které investice ze zahraničí potřebují kvůli zaměstnanosti, růstu HDP, dostupnosti výrobků a služeb na trhu atd.

---

<sup>10</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, s. 28.



Z tohoto důvodu jsou státy motivovány ustoupit od snahy zdanit jakoukoli hodnotu z jakéhokoli relevantního důvodu a nastavit pravidla, aby byly nadnárodní společnosti zdaněny přiměřeně. To potvrzuje i V. Sojka, který uvádí, že dvojí zdanění není ani zájmem státu rezidenta, protože omezuje ekonomické aktivity v zahraničí a vede k uzavírání a následnému zaostávání národní ekonomiky.<sup>11</sup> Nesmíme zapomenout ani na skutečnost, že ne každý stát má stejnou vyjednávací sílu a existují velké rozdíly ve velikosti trhů i jejich atraktivitou pro investory. Malá země rozvojového světa, kde neexistuje kupní síla tak bude motivována danit nadnárodní společnosti spíše méně, aby se stala spolu s např. levnou pracovní silou zajímavou destinací pro zahraniční investice. Jinak budou motivovány státy vyspělého světa, které sice mohou nabídnout velké trhy a kvalitní infrastrukturu, mívají však zpravidla drahou pracovní sílu a pokud by nebyli ochotni řešit situaci s dvojitým zdaněním, mnoho mateřských společností by přesunulo svou daňovou rezidenturu do oblastí s nižším zdaněním. Vyřešení nežádoucího jevu dvojího zdanění je tak v zájmu všech zúčastněných a děje se prostřednictvím dvoustranných opatření, kterými *mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění*, které blíže přiblížím v následující kapitole. Existují také opatření jednostranná, kterými státy omezují riziko vzniku dvojího zdanění vnitrostátními předpisy a děje se tak zpravidla úpravou metod vyloučení dvojího zdanění. V tomto století se nicméně jednostranná opatření dostávají do pozadí, a to především ve státech vyspělého světa.

Základním argumentem států, proč mají na výběr daně nárok daně nárok, je ten, že *stát zdroje*, kde byla hodnota vytvořena, se na tvorbě této hodnoty podílel zejména tak, že pro vznik hodnoty vytvořil podmínky. Dalším argumentem, proč si státy nárokují výběr daní pramení z titulu *státu residence*. Ten svůj nárok dovozuje ze zájmu svých občanů, aby se nadnárodní společnost podílela na financování dalšího fungování státu, kde má tato společnost sídlo nebo místo skutečného vedení. Oba tyto důvody jsou legitimní, a proto dochází k jejich konfliktu.

---

<sup>11</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, s. 28.

Konfliktní je především již zmiňovaná situace odlišných států *zdroje a státu residence* (konflikt věcné a osobní daňové příslušnosti), dále *duální daňové residence* (konflikt osobních daňových příslušností) a *také duální zdroj příjmů* (konflikt věcných daňových příslušností).

*Mezinárodní dvojí nezdanění* je opak mezinárodního dvojího zdanění. Termín se používá zejména v právních předpisech a literatuře zabývající se daňovými úniky nebo vyhýbání se daňové povinnosti. Jde o situaci, kdy je v podnikatelské činnosti se zahraničním prvkem využito nesouladů mezi právními řády nebo SZDZ zainteresovaných států tak, aby nebyl zdaněn v žádném z těchto států. Tento stav je ještě více nežádoucí než mezinárodní dvojí zdanění, protože legitimitu ve zdanění hodnoty států nalezneme, nicméně ve vyhýbání se daňovým povinnostem, už ji rozhodně nenajedeme. Nesmíme také zapomínat na investice států a tím nepřímo konkrétních daňových poplatníků, kteří daně odvádí, do infrastruktury nebo pobídek, aby společnosti mohly na jejich území podnikat. V případě dvojího nezdanění ve výsledku dojde k promarnění investic státu, kde společnost podniká a de facto jeho zneužití společností, která daň neodvedla.

#### **1.4.1. Nástroje vyloučení dvojího zdanění**

Aby se předešlo nežádoucímu jevu – dvojímu zdanění příjmů, existuje několik nástrojů, jak tomuto jevu zabránit. Nejčastějšími metodami jsou dvě základní metody *metoda zápočtu* zahraniční daně a *metoda vynětí* zahraničních příjmů ze zdanění. Dalším nástrojem je zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů. Která metoda se má kdy použít stanoví SZDZ mezi jednotlivými státy, případně vnitrostátní předpisy těchto států. Metoda vyloučení dvojího zdanění je tedy zpravidla dána předem a nelze si ji až na výjimky vybrat. Možnost výběru musí národní právní předpis nebo SZDZ předvídat.

*Zápočet daně* (anglicky: *credit system*) spočívá obecně v tom, že daňový poplatník musí ve státě, kde je rezidentem zahrnout do daňového přiznání všechny příjmy, ať již byly nabyty kdekoli.

Metoda zápočtu mu pak umožňuje započíst (tedy snížit) daň, kterou odvedl v jiném státě od celosvětových příjmů. Rozlišujeme přitom dva základní druhy zápočtu daně – *úplný zápočet* a *prostý zápočet*.

*Úplný zápočet* (anglicky: *full credit*) zavazuje smluvní strany SZDZ, aby navzájem akceptovaly celkovou výši daně z určitého příjmu ve státě zdroje. Nevýhodou této metody je, že se daň může započíst i na jiný příjem než ten, který by správně měl být předmětem daně. Tuto metodu obsahovala v článku 25 odst. B bod 2. SZDZ uzavřená mezi ČR a Nizozemskem<sup>12</sup> ve znění platném do konce roku 2013. Dnes se tato metoda zpravidla nepoužívá, a to především z důvodu rozdílných výpočtů daně z určitého příjmu ve státě residence a zahraničí. Nemusí přitom jít jen o odlišnou daňovou sazbu, ale i ostatní parametry jako např. progresi u daně z příjmu. Tato metoda je v praxi nevýhodná pro ty státy, které mají nižší daňovou sazbu daně z příjmu než stát zdroje.

*Prostý zápočet* (anglicky: *ordinary credit*) je metoda vyloučení dvojího zdanění, které předpokládá zahrnutí zahraničního příjmu do základu daně a započtení daně zaplacené v zahraničí. Je to metoda, která je ze všech uvedených metod v současnosti nejpoužívanější. Zápočet daně zaplacené v zahraničí je možné uplatnit jen na poměrnou výši daně, která by na příjem ze zahraničí připadla z celkové daňové povinnosti poplatníka. Zahraniční daň je přitom možné odečíst od výsledné daně jen do výše daně zaplacené v tuzemsku, která připadá na příjmy zdaněné v zahraničí. V případě, že celková vypočítaná daň představuje určité procento z celkových příjmů, nelze na zahraniční příjem započítat vyšší procento daně, bez ohledu na to, zda byla ve státě zdroje taková daň skutečně zaplacená.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 138/1974 Sb.

<sup>13</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, s. 31.

*Metoda vynětí* (anglicky: *exemption*) příjmů dosažených v zahraničí je spíše starší metodou vyloučení dvojího a vyskytuje se ve starších SZDZ zdanění a nikdy se neužije pro příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků.<sup>14</sup> Metoda vynětí, konkrétně *úplné vynětí* (anglicky: *full exemption*) spočívá v tom, že jsou daňovým rezidentům zdaňovány výhradně příjmy, kterých dosáhly ve státě rezidence. Státy, které uplatňují pouze teritoriální dosah svých daňových zákonů a svého daňového systému, nezdaňují příjmy poplatníků ze zahraničních zdrojů podle národního práva, a proto uplatňují právě metodu vynětí u většiny příjmů ze zdrojů v zahraničí, které získávají jejich daňoví rezidenti. Je častější, že když už se metoda vynětí mezi některými státy aplikuje, půjde jen o některý z příjmů, které byly daňovým rezidentem dosaženy v zahraničí (např. DPPO v zahraničí). S metodou úplného vynětí se setkáme v čl. 23 SZDZ uzavřené mezi ČSSR a Brazílií.<sup>15</sup>

Stejně jako u metody zápočtu i u metody vynětí hraje důležitou roli existence, respektive nastavení progresu v daňových systémech smluvních států. Aby mohlo dojít k jejímu zohlednění, vznikl nástroj označovaný jako *vynětí s výhradou progresu*, která je zakotvená v SZDZ mnohem častěji než metoda úplného vynětí. Spočívá ve vyjmutí zdaněných příjmů dosažených v druhém smluvním státě, stejně jako v případě metody úplného vynětí, nicméně progresu se uplatní až při zdaňování ostatních příjmů poplatníka.

Podle způsobu, jakým způsobem se přihlíží k metodě vynětí s výhradou progresu můžeme dále dělit na *metodu vrchního dílku* (anglicky: *top slicing*) spočívající v rozdělení daně na více částí pro účely daňového tvrzení v státě rezidence podle toho, zda byl příjem dosažen ve státě rezidence poplatníka nebo v zahraničí. Tento nástroj vyloučení dvojího zdanění se v ČR nepoužívá, proto ho nebudu rozebírat podrobněji. Nenajdeme ji v zákonech ani ve SZDZ.

---

<sup>14</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, s. 34.

<sup>15</sup> Sdělení č. 200/1991 Sb. federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokolu k ní

Nástrojem, který se v ČR používá, je vynětí s výhradou progresse *způsobem zprůměrování* (anglicky: *averaging*). Tento nástroj spočívá v tom, že se nejdříve se vypočítá celková daňová povinnost ze souhrnu dílčích základů daně z tuzemska a ze zahraničí, a to podle tuzemské klouzavě progresivní stupnice uvedené v § 16 ZDP a následného daňového zatížení. Z takto odvedené daně se vypočítá průměrná daňová sazba a ta se následně použije i na dílčí základy daně z příjmů dosažených v tuzemsku. Tento systém je o mnoho jednodušší a spravedlivější než metoda vrchního dílku, což je nejdůležitější důvodů, proč se používá.

*Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně* nebo zjednodušeně jen zahrnutí do nákladů je nástrojem, který spočívá, jak již název napovídá, v odečtení daně zaplacené v zahraničí od základu daně. V českém právním řádu upravuje tento nástroj v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Aby bylo možné daň odvedenou v zahraničí zahrnout do nákladů v tuzemsku je potřeba splnit několik podmínek:

- nesmí jít o daň, která byla odvedená metodou vynětí;
- nesmí jít o příjem, který nebyl zahrnut do základu daně; a
- nesmí se jednat o vyšší daň odvedenou, než předpokládá příslušná SZDZ.

Zahrnutí do nákladů se používá zejména v případech, pokud s příslušným státem není sjednána SZDZ, pokud zahraniční daň nebylo možné odečíst vlivem užití metody prostého zápočtu a vyšší odvedené daně v zahraničí, než by připadala na příjmy v tuzemsku a dále v případě nulové daňové povinnosti vyplývající z daňové ztráty z příjmů dosažených celosvětově. Vždy však má přednost metoda zápočtu před metodou zahrnutí do nákladů. Pokud měl daňový poplatník podle § 38f ZDP a příslušné SZDZ možnost započíst daň, daň odvedená v zahraničí do nákladů zahrnout možné není, ledaže by se jednalo o případ, kdy daň z objektivních důvodů započtena být nemohla.

## **1.5. Mezinárodní daňová optimalizace a daňové úniky**

Mezinárodní daňové plánování a daňové optimalizace jsou strategie, které nadnárodní společnosti využívají k přeshraniční optimalizaci svých daňových povinností, tj. daňové optimalizaci. Cílem je často minimalizovat celkovou daňovou zátěž a využít rozdílů v daňových systémech mezi různými státy. Je důležité zdůraznit, že mezinárodní daňové plánování může být legální, pokud se drží pravidel a zákonů v daných státech a SZDZ mezi nimi, nicméně některé praktiky nadnárodních společností mohou být považovány za tzv. *agresivní daňové plánování* a mohou vyvolat zejména etické a právní otázky de lege ferenda. Mezinárodní organizace, včetně OECD a EU, se snaží implementovat opatření k zabránění agresivnímu daňovému plánování a nekalým daňovým praktikám. Je však nutné zdůraznit, že strategie nadnárodních společností směřující k minimalizaci odvedené daně za využití mezer v daňových zákonech nejsou nelegální, nicméně jsou bezesporu neetické a z pohledu práva nežádoucí. Takové praktiky můžeme z pohledu nadnárodních společností označit jako efektivní daňové optimalizace, z pohledu států jako vyhýbání se daňové povinnosti (anglicky: *tax avoidance*). Naproti tomu stojí takové praktiky v mezinárodním daňovém plánování, které lze přímo označit jako protizákonné. Ty označujeme jako daňové úniky (anglicky: *tax evasion*). Rozlišení pojmů daňový únik a daňová optimalizace (daňové plánování) je základem pro pochopení mezinárodního zdanění nadnárodních společností. Každý z nich představuje do velké míry samostatnou problematiku. Zatímco u daňového úniku je výzvou pro státy tyto praktiky odhalit, pachatelům dokázat a následně od nich vymáhat škodu, případně je potrestat, u legálních praktik je úkolem státu postavit je mimo zákon, v krajním případě i jejich kriminalizací. Hranice mezi legální daňovou optimalizací a daňovým únikem může být tenká, problém je typicky nejednoznačný výklad daňových předpisů.<sup>16</sup> Co je legální daňová optimalizace a co již je nelegální daňový únik uvádím v níže uvedené tabulce:

<b>Daňová optimalizace</b>	<b>Daňový únik</b>
----------------------------	--------------------

---

<sup>16</sup> KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*, Ústav práva a právní vědy, o.p.s. 2014, s. 48.

Slevy na dani	Úmyslné snížení základu daně
Využití státních podpor pro výzkum a vývoj	Nelegální podnikání a šedá ekonomiky
Mezery v daňových zákonech	Falšování finančních výkazů
Osvobození od daně	Nepřiznání příjmu nebo majetku pro účely daňového tvrzení

Do výše uvedených typů daňových optimalizací spadají především osvobození od daně, odpisy majetku, slevy na dani, vnitroskupinové půjčky, podílení se na nákladech, factoring<sup>17</sup> nebo a licenční poplatky ale také mezinárodní instituty např. využití odlišného způsobů zamezení dvojího zdanění mezi státy (vynětí, zápočet atd.), offshore e-commerce nebo využívání daňových rájů. Všechny tyto instituty spojuje především úmysl státu daňovou výhodu nebo úlevu v rámci podpory podnikatelů poskytnout. Nadnárodní společnosti tuto výhodu následně v souladu s jejím účelem využijí.

V meziprostoru mezi daňovou optimalizací a nelegálním daňovým únikem je vyhýbání se daňové povinnosti prostřednictvím mezer v daňových zákonech. Mít mezery v právu státy nezamýšlí, stále však můžeme hovořit o legální daňové optimalizaci. Jen protože se státům nedaří postavit nežádoucí jev mimo zákon, neznamená, že od nadnárodních společností máme očekávat, že daň odvedou v souladu s účelem zákona, pokud mají legální možnost na dani ušetřit. Daň je stále významný náklad, který snižuje čistý zisk. Jak jsem však výše uvedl, takový postup může vyvolávat etická dilemata. Daňové praktiky, které jsou legální, ale mohou být považovány za eticky nebo morálně pochybné a mohou vyvolávat otázky ohledně spravedlivého a transparentního fungování daňových systémů států, a současně s jejich využitím společnosti počítají již ve svých obchodních a finančních plánech, označujeme jako tzv. *agresivní daňové plánování*. Agresivní daňové plánování čelí kritice ze strany politiků, občanské společnosti a mezinárodních organizací,

---

<sup>17</sup> Finanční služba, která umožňuje firmám zlepšit svou likviditu prostřednictvím prodeje svých otevřených pohledávek (faktur) třetí straně, známé jako faktor. Tato forma financování poskytuje okamžitý přístup k hotovosti, místo čekání na termíny splatnosti faktur. V daňovém kontextu jde o situaci, kdy si nadnárodní společnost vyhodnotí, že je pro ni nejvýhodnější soustředit financování do jednoho státu, kde není odměna faktora předmětem zdanění.

protože může vést ke ztrátám v daňových příjmech států a vytváření nerovnoměrného rozložení daňové zátížení mezi různými typy daňových poplatníků. V reakci na tyto obavy se mnoho států a mezinárodních organizací snaží implementovat opatření a normy na omezení agresivního daňového plánování a zvýšení transparentnosti v oblasti daní.

Daňové uniky jsou typicky realizovány prostřednictvím nepravdivých daňových tvrzení (nezahrnutí příjmu nebo majetku, snižování základu daně) nebo skrze nelegální či skryté podnikání. S tím souvisí pojem „*stínová ekonomika*“<sup>18</sup> a *praní špinavých peněz*.

Všechny daňové úniky však nemusí být úmyslné a pramení z nedostatečné informovanosti nebo složitostí daňových zákonů, resp. diferenciovaným příjmům. V takových případech zpravidla nejde o trestný čin, ale v případě odhalení dojde k uložení pokuty a doměření daně správcem daně v příslušném státě.

V souvislosti s mezinárodním daňovým plánováním stojí za zmínku důležitá směrnice EU, známá pod svým anglickým názvem *Anti-Avoidance Tax Directive* nebo jen pod zkratkou ATAD,<sup>19</sup> která má za cíl agresivní daňové plánování nadnárodních společností ve zdanění nadnárodních společností vymýtit. Do českého právního řádu, konkrétně do ZDP, byla tato směrnice implementována v roce 2019. Směrnice znamenala změny v oblastech jako je omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů (§ 23e ZDP a § 23f ZDP), zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (§ 23g, § 22 odst. 1 písm. j) ZDP a § 38zg ZDP), zdanění ovládaných zahraničních společností (§ 38fa ZDP) a způsoby řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace (§ 23h ZDP). Generální finanční ředitelství vydalo v této souvislosti obsáhlý informační dokument ve formě otázek a odpovědí, který změny v důsledku transpozice směrnice ATAD detailně vysvětluje.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Můžeme se setkat také s označeními šedá, černá nebo skrytá ekonomika.

<sup>19</sup> 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

<sup>20</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci*, č. j. 54816/20/7100-40113-207118



### 1.5.1. Daňové ráje

Daňový ráj<sup>21</sup> (někdy označovaný také offshorové finanční centrum) je stát, který poskytuje daňové výhody a privilegia s cílem přilákat investory, firmy nebo jednotlivce. Tato daňová výhoda spočívá v nízkých nebo dokonce žádných daních na příjmy nebo majetek. Daňové ráje mohou být také známy pro svou mírnou regulaci, jednoduchý proces registrace a vysokou míru finanční diskretnosti. V praxi se jen málokdy setkáme s tím, že by nadnárodní společnost soustředila všechn svůj kapitál nebo příjem do daňového ráje. Daňové ráje se využívají spíše pro dílčí cíle společnosti a mohou mít právní formu společnosti nebo trustu. „*Trust je zdaleka nejpružnější technika daňového plánování, která může být využita, zvláště je-li zřízen offshore.*“<sup>22</sup>

Nadnárodní společnost využije daňových rájů zejména, když:

- Prostřednictvím společnosti v daňovém ráji vlastní kdekoli na světě nemovitosti a ty následně prodá jako podíl v této společnosti. Při prodeji těchto nemovitostí nadnárodní společnost prodá celou společnost a tato transakce se tedy daní jako podíl a není nutné platit daň z převodu, resp. nebytí nemovitosti;
- Shromazďuje nebo udržuje kapitál, který hodlá použít na dlouhodobou investici v budoucnosti a v daňovém ráji nepodléhají tyto prostředky zdanění;
- Snižuje srážkovou daň z dividend v případě treaty-shoppingu<sup>23</sup>;

---

<sup>21</sup> Nejčastěji jsou za daňové ráje považovány Andorra, Angola, Anguilla, Antigua, Bahamy, Bahrajn, Barbados, Bermudy, Britské Panenské ostrovy, Campione, Džibutsko, Francouzská Polynésie, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Hongkong, Irsko, Jamajka, Jersey, Kajmanské ostrovy, Kiribati, Kostarika, Libanon, Libérie, Lichtenštejnsko, Lucembursko, ostrov Man, Monako, Montserrat, Nauru, Nevis, Nová Kaledonie, Panama, Seychely, Svatá Helena, Svatá Lucie, Svatý Kryštof, Svatý Vincent, Singapur, Šalamounovy ostrovy, Švýcarsko, Tonga, ostrovy Turks a Caicos, Uruguay, Vanuatu, Venezuela a další

<sup>22</sup> KLEIN, Š. *Daňové ráje ... aby nebyly daňovým peklem*, 1. vydání. Ostrava: Nakladatelství Jiří Molotoch-Sagit. Ostrava. 1998, s. 36.

<sup>23</sup> Tato činnost spočívá v tom, že podnik vytvoří strukturu v některém ze států, který má sjednanou výhodnou SZDZ s jiným státem, a následně přesune své transakce nebo zisky do tohoto státu. Treaty-shopping může zahrnovat i další praktiky, jako jsou "double dipping" – využívání daňových výhod ve více státech na jednu transakci.

- Zapisuje do rejstříku v těchto zemí faktoringové leasingové nebo franšízové společnosti;
- Investuje spekulativně do krátkodobých investičních nástrojů.<sup>24</sup>

Daňové ráje lze využívat aktivně či pasivně. Pasivní využití může být chápáno jako správa kapitálového majetku. Aktivní forma využívání daňových rájů zahrnuje samostatnou správu portfolia nebo podnikatelských aktivit prostřednictvím zapojení společností, jejichž příjmy nejsou zdaněny. Takové způsoby jsou legální, nicméně se setkáme i s nelegálním využitím offshorových struktur společností, jejichž cílem je praní špinavých peněz. Motivem těchto struktur jsou však spíše finanční diskrétnost než daňová úleva. Daňové ráje jsou využívány také v rámci převodních cen, které jsou blíže představeny v kapitole 3.

V této souvislosti také EU vytvořila rejstřík nespolutracujících jurisdikcí v daňové oblasti,<sup>25</sup> přičemž kritéria pro zařazení do těchto rejstříků byla stanovena ve třech hlavních bodech: transparentnost, spravedlivá daňová soutěž a implementace akčních plánů BEPS. Transparentnost je hodnocena na základě tří kritérií pro jednotlivé státy:

- přijetí mezinárodních standardů pro automatickou výměnu informací,
- přijetí mezinárodních standardů pro výměnu informací na žádost,
- ratifikace Štrasburské úmluvy nebo uzavření bilaterálních dohod se všemi členskými státy EU.

Od roku 2019 musejí státy, pokud chtějí být EU považovány za spolupracující jurisdikci, splňovat všechna tři kritéria (do roku 2019 stačilo splnit alespoň dvě kritéria). Obdobný rejstřík nespolutracujících jurisdikcí vede také OECD.<sup>26</sup> Některé státy se však označením daňový ráj mohou bránit, stejně tak zařazení do registru nespolutracujících jurisdikcí, protože se za daňový

<sup>24</sup> KLIMEŠOVÁ, L. opakovaná citace, s. 194.

<sup>25</sup> EVROPSKÁ KOMISE. *Rejstřík nespolutracujících subjektů v daňové oblasti* [online]. Dostupné z: [cit. 2024-03-09] <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#countries>

<sup>26</sup> OECD. *List of Unco-operative Tax Havens* [online]. Dostupné z: [cit. 2024-03-09] <https://www.oecd.org/daf/antibribery/theoecdissuesthelistofunco-operativetaxhavens.htm>

ráj nepovažují. V takovém případě však musí provést nápravu, kterou státy EU nebo OECD reflektují a z rejstříků je případně vyřadí.

## 1.6. Akční plány BEPS

Akční plány BEPS, které mají za cíl zabránit erozi základu daně a přesunům zisků (anglicky: *base erosion and profit shifting*), se zabývají nelegálními daňovými úniky a strategiemi daňového plánování, které využívají mezer a nesouladu v daňových pravidlech k umělému přesunu zisků do míst s nízkým nebo žádným zdaněním, kde se nevyvíjí žádná nebo jen malá ekonomická aktivita, nebo ke snižování daňového základu často prostřednictvím odečitatelných plateb jako jsou dividendy, úroky nebo licenční poplatky (někdy označováno také jako agresivní daňové plánování). Nelegálním daňovým únikům a mezinárodní daňové optimalizaci jsem se věnoval výše.

Nežádoucí jevy v mezinárodním zdanění nadnárodních společností narušují spravedlnost a integritu daňových systémů, protože nadnárodní společnosti, mohou BEPS v mezinárodním měřítku využít k získání konkurenční výhody oproti společnostem, které působí pouze v rámci jednoho státu. Pokud navíc daňoví poplatníci vidí, že se nadnárodní společnosti úspěšně (a mnohdy i legálně) vyhýbají daňové povinnosti, podkopává to jejich vůli daně odvádět. Potřeba existence akčních plánů BEPS má velký význam zejména pro rozvojové země vzhledem k jejich velké závislosti na dani z příjmů právnických osob, zejména od mezinárodních koncernů, ale bez významu není ani ve vyspělém světě.

Jako řešení BEPS vydala OECD 15 opatření – akčních plánů BEPS<sup>27</sup> která státům poskytují domácí, a především mezinárodní nástroje potřebné k boji proti vyhýbání se daňovým

---

<sup>27</sup> Akce 1 – Daňové výzvy v oblasti digitální ekonomiky (anglicky: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*)

Akce 2 – Neutralizace efektů plynoucích ze zapojování hybridních nástrojů nebo entit do struktur (anglicky: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*)

povinnostem erozí základu daně a přesunům zisku napříč daňovými jurisdikcemi. Ke každému akčnímu plánu navíc OECD vydává pokyny, konzultační materiály, doporučení atp.

Jde o nástroje, které zajišťují, aby příjmy a majetek byly zdaňovány tam, kde nadnárodní společnosti skutečně vykonávají svou ekonomickou činnost, z níž zisky plynou, a kde je vytvářena hodnota. Tyto nástroje rovněž poskytují nadnárodním společnostem větší jistotu, když přispívají k větší právní jistotě v oblasti mezinárodního daňového práva. Dochází tak k snižování počtu a možné oblasti sporů ohledně uplatňování mezinárodních daňových pravidel.

Sto čtyřicet států, které se účastní inkluzivního rámce BEPS, mají možnost podílet se společně s členy OECD a G20<sup>28</sup> na vývoji standardů týkajících se problematiky BEPS a podílet se na jeho dalším vývoji, protože aktuální akční plány BEPS, nejsou zdaleka poslední. Velkou roli v tvorbě těchto opatření hraje právě zmíněná skupina G20, která od OECD dostává každoročně zprávy o provádění minimálních standardů BEPS<sup>29</sup>. Minimální standardy BEPS jsou

---

Akce 3 – Nastavení pravidel pro ovládané zahraniční společnosti (anglicky: *Designing Effective Controlled Foreign Company – CFC – rules*)

Akce 4 – Zamezení eroze daňového základu úrokovými odpočty a jinými platbami (anglicky: *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions And Other Financial Payments*)

Akce 5 – Zlepšení transparentnosti a požadavek ekonomické přítomnosti v preferenčních jurisdikcích (anglicky: *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, taking into account transparency and substance*)

Akce 6 – Zamezení zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění (anglicky: *Preventing The Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*)

Akce 7 – Zamezení obcházení vzniku stálé provozovny (anglicky: *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*)

Akce 8 – Zabránění nesprávně oceněným pohybům nehmotného majetku (anglicky: *Aligning transfer pricing outcomes with value creation: Intangibles*)

Akce 9 – Eliminovat rizika ze zneužití způsobu tvorby převodních cen (anglicky: *Aligning transfer pricing outcomes with value creation: risks and capital*)

Akce 10 – Stanovení pravidel pro ocenění vnitroskupinových transakcí (anglicky: *Aligning transfer pricing outcomes with value creation: other high-risk transactions*)

Akce 11 – Stanovení metodiky ke sbírání a k analýze dat o úspěšnosti opatření BEPS (anglicky: *Measuring and Monitoring BEPS*)

Akce 12 – Odkrytí struktur vytvořených agresivním plánováním (anglicky: *Mandatory Disclosure Rules*)

Akce 13 – Dokumentace transferových cen a vzájemné vyměňování informací (anglicky: *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*)

Akce 14 – Zefektivnění mechanismu řešení mezinárodních daňových sporů (anglicky: *Making Dispute Resolution Mechanism More Effective*)

Akce 15 – Multilaterální nástrojů k implementaci opatření BEPS do daňových smluv (anglicky: *Multilateral Convention to Implement Treaty Related Measures to Prevent BEPS*)

<sup>28</sup> G20 (anglicky: *Group of Twenty*) je skupina největších ekonomik světa zastoupených ministry financí a guvernéry centrálních bank členských států, tj. členy je 19 států a EU.

<sup>29</sup> Jde o akční plány 5, 6, 13 a 14, které upravují oblast boj proti škodlivým daňovým praktikám, předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění, přehodnocení dokumentace k převodním cenám a zlepšit mechanismus řešení sporů

čtyři, přičemž každý z nich je předmětem vzájemného hodnocení, který hodnotí provádění jednotlivými členy a obsahuje také jasná doporučení ke zlepšení v provádění těchto standardů tak, aby se zajistila jejich funkčnost. Dle mého názoru slouží také k tomu, aby skupina G20 mohla dojednat, a především přivést k životu nové ambicióznější plány v mezinárodních daňových pravidlech jako jsou zdanění větší části zisků vybraných mezinárodních korporací v zemích, kde mají zákazníky nebo především zavedení globální minimální efektivní sazby daně. To nicméně nebude možné do doby, dokud nebudou efektivně vykonávána státy již existující opatření.

## **2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

SZDZ jsou základním nástrojem, jak upravit vztahy mezi státy tak, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění příjmů (aktivních i pasivních) daňových poplatníků nebo aby byly dopady tohoto nežádoucího jevu alespoň výrazně zmírněny, když ne úplně eliminovány. SZDZ hrají klíčovou roli při vytváření stabilního a předvídatelného daňového prostředí pro nadnárodní společnosti a pomáhají minimalizovat riziko dvojího zdanění i daňových sporů. Jejich cílem je tedy především eliminovat nebo minimalizovat mezinárodní dvojí zdanění.

V této kapitole se budu věnovat především specifikům zdanění pasivních příjmů a jejich úpravě ve SZDZ a modelových smlouvách o zamezení dvojího zdanění OSN a OECD, protože právě pasivní příjmy – dividendy, úroky a licenční poplatky jsou příjmy, které nadnárodní společnosti využívají při mezinárodní daňové optimalizaci a jejich úprava je tak pro problematiku jejich zdanění stěžejní. SZDZ modifikují zákony smluvních států tak, aby vyloučily dvojí zdanění, respektive nezdanění při stanovení daňové povinnosti daňovým poplatníkům.

Cíle SZDZ jsou širší než výše zmíněné zamezení dvojího zdanění, respektive nezdanění, i když se jedná o jejich primární cíl. Významným cílem je také zabránit nelegálním daňovým únikům v mezinárodním prostoru (zejména posílením vzájemné výměny informací mezi

smluvními státy a vzájemnou pomocí při výběru daní), vymýtit diskriminaci nebo zavedení takových mechanismů řešení sporů při výběru daní, které povedou k dosažení smíru mezi státy. Dalším významným cílem je zvýšení právní a ekonomické jistoty osob vykonávajících svou ekonomickou činnost přeshraničně. Jak jsem již uvedl v předchozí kapitole, ekonomická a právní jistota je nejvýznamnější právě pro nadnárodní společnosti, protože velmi významně ovlivňuje jejich obchodní a investiční rozhodování. V zájmu nadnárodních společností je, aby daňová pravidla jednotlivých států byla co nejvíce předvídatelná a pokud možno stabilní, především protože daně a náklady na jejich správné odvedení jsou významným nákladem, který hraje roli v jejich obchodních a finančních plánech.

Základní rámec SZDZ je harmonizován modelovými smlouvami OSN a OECD, nicméně každá SZDZ mezi státy má svá specifika, protože jde vždy o výsledek jednání mezi dvěma nebo více státy, které mají svoje ekonomické zájmy a specifika právní úpravy. V drtivé většině jsou SZDZ bilaterální, protože multilaterální SZDZ jsou v mnoha ohledech nepraktické. Tím nejdůležitějším důvodem, proč jsou multilaterální SZDZ nepraktické je, že s počtem smluvních stran roste i počet problematických otázek, které má multilaterální SZDZ pomoci vyřešit a ruku v ruce s tím více požadavků jednotlivých smluvních států na způsob jejich úpravy ve SZDZ. I multilaterální SZDZ však existují, např. tzv. „*Severská smlouva*“ – SZDZ uzavřená mezi Švédskem, Dánskem, Finskem, Norskem, Islandem, a Faerskými ostrovy z roku 1996<sup>30</sup>. Dalším a posledním příkladem funkční multilaterální smlouvy, i když se nejedná o SZDZ je smlouva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, která byla uzavřena v rámci fóra Rady Evropy v roce 1995. Tyto smlouvy můžeme označit spíše za výjimku, což potvrzuje i Komentář k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. „*Navzdory těmto dvěma smlouvám není příliš důvodů věřit, že by nyní bylo uzavření vícestranné daňové smlouvy zahrnující*

---

<sup>30</sup> První Severská smlouva byla uzavřena v roce 1983 a nahrazována v letech 1987, 1989 a 1996. Verze z roku 1996 platí do dnes, i když byla v roce 2018 doplněna protokolem.

všechny členské státy proveditelné. Výbor je tedy toho názoru, že vhodnější cestou, jak zajistit zamezení dvojího zdanění na mezinárodní úrovni, jsou i nadále bilaterální smlouvy.<sup>31</sup> Osobně jsem stejného názoru, nicméně stojí za to vyzdvihnout důležitou koordinační úlohu OSN a zejména OECD, která významně pomáhá ke sjednocování, a tudíž i předvídatelnosti a vyváženosti bilaterálních SZDZ. SZDZ nemusí být uzavírány multilaterálně, ale je nezbytné, aby bilaterální SZDZ byly uzavírány co nejvíce koordinovaně s ostatními státy. Bez existence mezinárodních fór by nikdy nebylo možné tohoto stavu docílit.

V souvislosti se SZDZ úzce souvisí také Akční plán 6 BEPS (iniciativa OECD blíže přiblížená v podkapitole 3.2.2), která si klade za cíl zamezit zneužívání SZDZ, ke kterému dochází prostřednictvím tzv. treaty-shoppingu. Obvykle se jedná o snahu podniků nepřímo využívat výhod SZDZ, aniž by byl rezidentem jednoho ze smluvních států. Může existovat celá řada právních vztahů, jejichž prostřednictvím se podnik, který není rezidentem smluvního státu, může pokusit získat výhody, které daňová dohoda poskytuje rezidentovi této jurisdikce. I když SZDZ řeší celou řadu nežádoucích jevů, může dojít k vytvoření jiného – výhody sjednané mezi smluvními státy jsou ekonomicky rozšířeny na třetí státy způsobem, který smluvní státy nezamýšlely. Porušuje se tak zásada reciprocit a mění se rovnováha ústupků, které smluvní strany učinily. Důsledkem může být vytvoření prostředí pro dvojí nezdanění nebo nelegální daňové úniky. Stát rezidence skutečného vlastníka příjmu má pak menší motivaci uzavřít SZDZ se státem zdroje, protože jeho rezidenti mohou nepřímo získat smluvní výhody od státu zdroje příjmu, aniž by stát rezidence skutečného vlastníka příjmu musel poskytnout reciproční výhody. Minimální standard týkající se prevence zneužívání SZDZ vyžaduje, aby státy do sjednávaných SZDZ zahrnuly dvě složky:

- výslovné prohlášení o nezdanění (zpravidla v preambuli), a
- jednu ze tří metod řešení zneužívání smluv.

---

<sup>31</sup> OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, stručná verze. Překlad: NERUDOVÁ, D. ŠIMÁČKOVÁ, K. Praha. Wolters Kluwer ČR. 2009, s. 4.

Na podporu implementace minimálního standardu a dalších opatření byla uzavřena Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám (zkratka: *MLI*) z roku 2017, v jehož rámci se ČR zavázala, že stávající SZDZ uvede do souladu s novými minimálními standardy, kterými jsou zejména zamezení hybridních nesouladů, zneužití SZDZ, vyhýbání se existenci stálé provozovny a zjednodušení řešení sporů, včetně možnosti arbitráže.

## **2.1. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v českém právním řádu**

SZDZ mají v dějinách českého potažmo československého právního řádu významnou tradici. Zárodky SZDZ nalezneme již před vznikem samostatného Československa a později v období tzv. první republiky. V té době byly uzavřeny smlouvy s Jugoslávií, Polskem a Rumunskem.<sup>32</sup> V období socialismu nebyly SZDZ dlouho uzavírány, protože obchodní výměna i pohyb osob mezi Československem a zbytkem světa byl výrazně omezen. Nadnárodní společnosti v Československu svou činnost významně nevyvíjely, a to stejné můžeme říci i o československých společnostech v zahraničí. K uzavírání SZDZ s okolními státy začalo docházet až v rámci otevírání československé ekonomiky na konci 70. a v průběhu 80. let, kdy začala obchodní výměna sílit (z tohoto období jsou uzavřeny smlouvy např. s Německem, Švédskem<sup>33</sup>, Japonskem atd.).

SZDZ jsou přímo účinnou mezinárodní smlouvou, která má ve smyslu čl. 10 a čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR aplikační přednost před zákonem, nemá však vyšší právní sílu. Pokud tedy dojde ke konfliktu mezi daňovým zákonem a účinnou SZDZ mají přednost ustanovení SZDZ před

---

<sup>32</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 236.

<sup>33</sup> Vyhláška č. 9/1981 Sb. ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Švédským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku



zákonem. SZDZ se tedy neliší právní silou, ale jsou spíše ve vztahu speciality a subsidiarity.<sup>34</sup>

Podle principu *lex specialis derogat legi generali* platí, že v konkrétním případě má obsah mezinárodní smlouvy přednost před obecným ustanovením zákona, které by s ní bylo v rozporu. V této souvislosti se hodí uvést, že podle § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který stanoví, že mezinárodní smlouva má právní sílu zákona, a správce daně je povinen SZDZ zohlednit.

SZDZ samy o sobě nestanovují daňové povinnosti, jen upravují koordinaci v daňových předpisech smluvních státech, k čemuž se opakovaně vyjadřoval i NSS: *„Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají nové právo státu požadovat placení daně. Mohou pouze měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, a to v zásadě jen ku prospěchu daňových subjektů. Jestliže určitý příjem není podle vnitrostátních daňových předpisů smluvního státu podroben zdanění, nemůže tento smluvní stát takový příjem zdanit, ani když mu mezinárodní smlouva tento příjem vyhrazuje ke zdanění [...] Vnitrostátní daňové předpisy určují i nadále, kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.“*<sup>35</sup> Z čl. 11 odst. 5 LZPS vyplývá, že daňové povinnosti osob upravuje právní řád ČR a minimální formou ustanovení stanovujících daňové povinnosti je síla zákona. Právo stanovit daňové povinnosti je projevem suverenity ČR a jedná se tedy o její výlučnou pravomoc.

ČR sjednává SZDZ na základě vlastního podkladového materiálu, který vychází z Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD (dále také jen jako „**Modelová smlouva OECD**“). ČR má oproti ostatním státům svá specifika vyjádřená především ve výhradách, které byly publikovány ve Finančním zpravodaji v letech 1996 a 2002 ve formě sdělení Ministerstva financí ČR. Při sjednávání smluv se tyto výhrady implementují do

---

<sup>34</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 3. vydání, s. 237.

<sup>35</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.5.2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29

nově sjednávaných smluv. Nejvýznamnějšími výhradami ovlivňující zdanění nadnárodních společností jsou:

- výhradu k čl. 5. Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD, ve které si ČR vyhradila doplnit definici stálé provozovny o tzv. „*službovou stálou provozovnu*“. Při přistoupení k OECD Česká republika sice přijala definici stálé provozovny, avšak si ponechala právo navrhnout vysvětlující specifická ustanovení týkající se použití tohoto principu při poskytování služeb v průběhu delšího časového období ve dvoustranných jednáních.<sup>36</sup>
- modifikace dividend v čl. 10 odst. 3 Modelové smlouvy OECD,
- zakotvení práva zdanit licenční poplatky podle čl. 12 Modelové smlouvy OECD,
- sjednání metody zápočtu podle čl. 23B Modelové smlouvy OECD.<sup>37</sup>

## **2.2. Vztah smluv o zamezení dvojího zdanění a práva EU**

Od vzniku EU, resp. jejích předchůdců, je daňová politika EU jedním ze stěžejních a nejcitlivějších politických témat členských států. Významně ovlivňuje příjmy státních rozpočtů a tím tedy i životní úroveň obyvatel. Daňová politika je výlučnou pravomocí členských států, nicméně v některých oblastech není možné, aby nedošlo k alespoň minimální harmonizaci právních úprav, protože EU je hospodářskou unií, v jejímž rámci je zaručen volný pohyb zboží, služeb a kapitálu. Dalším důvodem, proč je nutné harmonizovat daňové zákony členských států, je eliminace nežádoucích jevů v mezinárodním zdanění. V případě nadnárodních společností jsou těmito jevy především eroze daňových základů a přesouvání zisků do států, které mají nižší daňové sazby – především aktivních příjmů společností pocházejících z jejich činnosti, ale může jít také o daně z pasivních příjmů, které jsou právě pro nadnárodní společnosti významné (zejména úroky,

---

<sup>36</sup> Sdělení Ministerstva financí ČR, č. j. 251/15 082/96, ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým

<sup>37</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 239.

dividendy a licenční poplatky). Tento nežádoucí jev je důsledkem dalšího nežádoucího jevu a tím je daňová konkurence. Daňová konkurence, zejména v oblasti korporativního zdaňování, neumožňuje společnostem podnikajícím v Evropských společenstvích plně těžit z výhod, které jednotný trh poskytuje, protože má vliv na jejich konkurenceschopnost. Proto je alespoň minimální harmonizace nezbytná.<sup>38</sup> Harmonizace stojí tedy v protikladu k daňové konkurenci a je vyšší úrovní spolupráce mezi státy než pouhá koordinace, která ovládá sjednávání SZDZ. Potřeby členských států však z politického hlediska nedovolují, aby k vyšší úrovni harmonizace došlo. Někteří autoři považují daňovou konkurenci za prospěšnou, nicméně hlavním argumentem bývá tlak na snižování vládních výdajů států. Tento tlak však dle mého názoru nikdy nedosáhne takové intenzity, aby se hmatatelně projevil a vede spíše k ochuzování veřejných rozpočtů států a jejich obyvatel. Riziko výpadku příjmů přitom nesou jak státy, které snižují daňovou sazbu za účelem konkurenční výhody, tak státy, které na snížení sazby „konkurenčního státu“ odmítnou reagovat obdobným způsobem. Nelze totiž s jistotou předpovědět, zda snížení daňové sazby povede k vyššímu daňovému inkasu a zvýšení konkurenceschopnosti či nikoli. Daňová konkurence vždy ohrožuje příjmy členských států a toto riziko je nesilnějším argumentem pro daňovou harmonizaci v rámci EU. Ta je však poměrně slabá, protože členské státy se pochopitelně nechtějí omezit v jedné ze svých nejzákladnějších a nejdůležitějších pravomocí, a když už s takovým omezením souhlasí tak jen v nezbytně nutné míře. Současný stav stále přítomné daňové konkurence, která panuje mezi členskými státy EU lze chápat spíše jako výsledek selhávání snah o harmonizaci než jako záměr.<sup>39</sup>

Právní rámec pro daňovou legislativu EU v jejím primárním právu nalezneme v člancích 110 – 113 SFEU. Pouze článek 112 se vztahuje na přímé daně a zakazuje poskytování daňových úlev domácím vývozci. Ostatní články upravují daně nepřímé.

---

<sup>38</sup> RANDZIO-PLATH, J. *Tax coordination in the Enlarged European Union*. EC Tax Review. 2004, roč. 13, č. 4, s 128.

<sup>39</sup> NERUDOVA, D. *Daňová politika v Evropské unii*, 1. vydání. Praha. Wolters Kluwer ČR. 2017, s. 13

V oblasti mezinárodního dvojího zdanění probíhá spolupráce mezi členskými státy formou koordinace. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou být uzavřeny mezi členskými státy nebo s třetími zeměmi, přičemž je důležité, aby tyto smlouvy nekolidovaly s primárním právem EU. Soudní dvůr EU potvrdil, že členské státy mají pravomoc dohodnout se na specifických ustanoveních a metodách zamezení dvojího zdanění, ovšem bez vytváření nepřípustné daňové diskriminace<sup>40</sup>. Harmonizace daňových předpisů členských států na úrovni EU tedy představuje konkurenční koncept vůči SZDZ a přímo ho ovlivňuje, protože sjednávání konkrétních podmínek ve SZDZ musí mít podklad v národní úpravě a ta musí být eurokonformní.

V souvislosti s tlakem na harmonizaci SZDZ a jejich sjednávání je nutné připomenout, návrh vzorové SZDZ EU, který by se významně odchýlil od standardní Vzorové smlouvy OECD a jeho ustanovení byla stanovena tak, aby byla v souladu s právem EU, přičemž by byly zachovány pouze drobné odlišnosti. Návrh obsahoval klauzuli o rozhodčím řízení, kde byl Evropský soudní dvůr stanoven jako rozhodčí orgán. Vzorová SZDZ EU by umožňovala všem daňovým rezidentům EU na jejím území těžit z jejích výhod, bez ohledu na jejich rezidenční status v konkrétním členském státě. Jako metodu zamezení dvojího zdanění stanovovala metodu vynětí.<sup>41</sup> Vzorová SZDZ EU nebyla přijata, ilustruje však směr, kterým by EU jako instituce chtěla problém daňové konkurence a zamezení dvojího zdanění, respektive nezdanění vyřešit. Když se nepodařilo prosadit tento silně harmonizovaný princip SZDZ sjednáváných členskými státy EU, oslabuje EU svými právními předpisy alespoň smluvní volnost při sjednávání SZDZ a prosazuje do nich harmonizační prvky.

Nejdůležitějším právním předpisem, která ovlivňuje nadnárodní společnosti a za cíl má zamezení dvojímu zdanění je směrnice o mateřských a dceřiných společnostech č. 90/435/EEC. Konkrétně stanoví, že členský stát mateřské společnosti umožní mateřské společnosti odečíst daň z příjmů, kterou platí dceřiná společnost sídlící v jiném členském státě. Toto platí jen za předpokladu, že je příjem dceřiné společnosti členským státem mateřské společnosti zdaněn.

---

<sup>40</sup> Rozhodnutí SDEU, č.j. C-298/05 (případ „Columbus“)

<sup>41</sup> NERUDOVA, D. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě*, Daně a právo v praxi 2008/6. 2008.

Dalším cílem je vyloučit dividendy ze srážkové daně v případě, že již byla dceřiná společnost zdaněna. Členské státy však mají stále možnost ve své národní právní úpravě stanovit, že náklady na držbu podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování dividend nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřských společností. Pokud jsou tyto náklady stanoveny paušální sazbou daně nesmí její výše překročit 5 % ze zisku rozdělovaného v dividendách. V českém právním řádu toto pravidlo nalezneme v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. V roce 2003 došlo k přijetí směrnice č. 2003/123/EC, která rozšířila působnost směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Oblastmi, o které směrnice č. 2003/123/EC rozšířila působnost patří zejména:

- Rozdělování zisku nadnárodními společnostmi, které se nacházejí v jiném členském státě než ve státě rezidence mateřské a dceřiných společností;
- Rozdělování zisků plynoucích ze stále provozovny, která se nachází v jiném členském státě než ve státě rezidence mateřské a dceřiných společností.

Tato směrnice je významným právním předpisem, který má velký vliv na zdanění rozdělených dividend plynoucích z nadnárodních společností a na pravidla stálých provozoven. V tomto rozsahu ovlivňuje i používání SZDZ.

### **2.3. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD**

První Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD vznikla již v roce 1963 a od té doby došlo k mnoha jejím aktualizacím. Výrazné změny v Modelové smlouvě OECD nastaly v roce 1992, kdy v důsledku prudkého prohloubení globalizace začaly používat model OECD i nečlenské státy této nadnárodní organizace. Modelová smlouva OECD byla v roce 1992 aktualizována, a v roce 1997 byla upravena na základě připomínek nečlenských států. Formát z roku 1992 předpokládal budoucí revize smlouvy, která byla do dnešního dne provedena již

desetkrát. Poslední verze modelové smlouvy OECD byla vydána v roce 2017<sup>42</sup> a jsou v ní promítnuty změny, které přinesly Akční plány BEPS, které blíže přibližují v podkapitole 3.2.2. Modelová smlouva OECD má největší význam pro členské státy OECD, což jsou převážně rozvinuté a bohatší státy světa. Vliv modelu OECD však ovlivňuje i nečlenské státy a trend jasně ukazuje, že se model OECD prosazuje na úkor modelu OSN, kterému se věnuji v kapitole 2.4. Rostoucí vliv modelu dále dokládá, že byl použit jako základ pro revizi modelu OSN, který existoval daleko dříve.<sup>43</sup> Modelová smlouva byla rovněž využita jako základ pro původní návrh a následné revize Modelové smlouvy OSN k zamezení dvojího zdanění mezi rozvojovými a rozvinutými státy.<sup>44</sup>

Důležitým doplňkem k modelové smlouvě OECD je související komentář, který OECD vydává a dále doporučení Rady OECD.<sup>45</sup> Komentář k Modelové smlouvě OECD je v materiálním smyslu také doporučením Rady OECD. Komentář i další doporučení Rady OECD nejsou právně závazná a nemají normativní charakter. „*Vzhledem k výše uvedené povaze doporučení dle čl. 5 písm. b) Konvence<sup>46</sup> neplyne pro Českou republiku jako členský stát OECD, závazek řídit se Komentářem k vzorové smlouvě*“.<sup>47</sup> Skutečnost, že Komentář a doporučení Rady OECD nejsou právně závazná potvrzuje i judikatura.<sup>48</sup> Ta však těmto předpisům v případě interpretačních problémů přiznává interpretační význam. Modelová smlouva OECD s komentářem a doporučeními Rady OECD představuje podrobný návod ke sjednávání a interpretaci SZDZ.<sup>49</sup> Takový přístup je běžný i v dalších členských státech OECD. „*Celosvětové uznání ustanovení*

---

<sup>42</sup> OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* [online]. Paříž: OECD Publishing. 2017. Dostupné z: [cit. 2024-02-15] [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1)

<sup>43</sup> NERUDOVA, D. opakovaná citace, s. 172.

<sup>44</sup> OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, opakovaná citace, s. 4.

<sup>45</sup> Nejvyšší orgán OECD, který se sestává z velvyslanců všech 38 členských států a zástupce Evropské komise a její zasedání řídí generální tajemník OECD.

<sup>46</sup> Konvence o Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničí č. 266/1998 Sb.

<sup>47</sup> SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2017, s. 231.

<sup>48</sup> Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19.5.2004, sp. zn. 10 Ca 28/2004.

<sup>49</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, 4. aktualizované a rozšířené vydání. ANAG, 2012, s. 26.

*modelové smlouvy a jejich začleňování do většiny bilaterálních smluv přispělo k tomu, že komentáře k ustanovením modelové smlouvy jsou přijímány široce jako průvodce interpretací a aplikací ustanovení obsažených v existujících bilaterálních smlouvách. Výše uvedené na všeobecné úrovni napomohlo interpretaci a vymahatelnosti bilaterálních smluv.*<sup>50</sup>

SZDZ uzavřená podle modelu OECD upravuje právní poměry daňových rezidentů smluvních států – konkrétně daňovou povinnost z příjmů a majetku, a také právní poměry smluvních států navzájem. Pro zamezení dvojího zdanění modelová smlouva OECD zavedla dvě kategorie:

- Obecné právo – každý smluvní stát má právo zdanit příjem nebo majetek; a
- Výhradní právo – zdanit příjem nebo majetek má právo jen stát, jehož je poplatník rezidentem.

Výše uvedené rozdělení práv mezi smluvní státy má zajišťovat, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění. V tomto cíli nejsou SZDZ vždy úspěšné, nicméně řeší mnoho otázek a zajišťují poměrně velkou míru spravedlnosti v mezinárodním zdanění pro státy, ale především daňové poplatníky – nadnárodní společnosti i všechny ostatní.

Nadnárodní společnosti mají svá specifika a nejdůležitějšími příjmy, kterých se týká specifická úprava jsou příjmy typu dividend, úroků a licenčních poplatků. Tuto specifickou úpravu nalezneme v Modelové smlouvě OECD i jednotlivých SZDZ mezi státy v článcích 10 – 12. Tyto příjmy jsou specifické nejen pokud jde o okruh daňových poplatníků, na které primárně míří, ale také ve vyšší míře volnosti, kterou členské státy mají při výběru stanovení daňové sazby nebo metody k vyloučení dvojího zdanění. „Modelová smlouva se snaží, kdekoli je to možné, definovat pro každou situaci jednotné pravidlo. V určitých bodech jí však bylo nutné ponechat jistý stupeň flexibility, slučitelný s její efektivní implementací. Členské státy tak mají určitou volnost – například při stanovení sazby daně srážené u zdroje aplikované u dividend a úroků mohou stanovit

---

<sup>50</sup> OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, opakovaná citace, s. 4.

*způsob, jakým bude část celkového zisku podniku přiřazena stálé provozovně. Pro některé případy jsou navíc v komentářích obsažena alternativní nebo dodatečná ustanovení.*<sup>51</sup>

Základními instituty vztahující se ke zdanění nadnárodních společností jsou dále článek 4 – „*Rezident*“, článek 5 – „*Stálá provozovna*“, článek 7 – „*Zisky podniků*“ a Článek 9 – „*Sdružené podniky*“, který je pro nadnárodní společnosti velmi významný přibližují v kapitole 3.1.1 a to z důvodu, že největší význam má pro problematiku převodních cen. Další články významné pro nadnárodní společnosti se týkají jednotlivých příjmů. Jedná se o článek 10 – „*Dividendy*“, článek 11 – „*Úroky*“ a článek 12 – „*Licenční poplatky*“. Účelové i nedbalostní převádění příjmů skrze úroky, dividendy i licenční poplatky může v rámci skupiny vést k erozi základu daně. SZDZ společně s převodními cenami jsou neúčinnějším nástrojem, jak tomu zabránit. Všem těmto článkům se věnují následující podkapitoly.

### **2.3.1. Základní instituty Modelové smlouvy OECD s významem pro koncerny**

Článek 3 Modelové smlouvy OECD upravuje definice, které jsou používány v dalších článcích. Pro úpravu mezinárodního zdanění koncernů jsou klíčové zejména pojmy:

- „*Osoba*“, která zahrnuje fyzické osoby, společnosti a všechna jiná sdružení osob. Tento pojem zahrnuje jakoukoli entitu s právní subjektivitou nebo bez ní, protože i když osoba není právnickou osobou, za právnickou osobu se pro daňové účely považuje. Můžeme sem tedy zahrnout např. nadace a partnerství<sup>52</sup> (anglicky: *partnerships*).
- „*Společnost*“ označuje jakoukoli právnickou osobu nebo jakéhokoliv nositele práv považovaného pro účely zdanění za právnickou osobu. Pojem „společnost“ je definován především kvůli článku 10 Modelové smlouvy OECD upravujícímu dividendy.

<sup>51</sup> OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, opakovaná citace, s. 7-8.

<sup>52</sup> Různé právní formy obchodní spolupráce mezi společnostmi s mezinárodním prvkem např. ve formě konsorcia, komanditní společnosti nebo společnosti s ručením omezeným. Každá z forem spolupráce může mít odlišné daňové aspekty.



Společností se myslí především právnická osoba, ale znamená také jinou jednotku podléhající zdanění;<sup>53</sup>

- „*Podnik*“ se vztahuje k vykonávání jakékoli činnosti. Tato definice v Modelové smlouvě OECD ponechává prostor národním úpravám a zjednodušuje podnik na jakékoli podnikání. Tato definice je ze SZDZ často vynechávána, protože se může dostat do konfliktu s pojmem „*činnost*“;
- „*Činnost*“ zahrnuje rovněž vykonávání svobodného povolání a jiných činností nezávislého charakteru. Výkonem svobodného povolání se rozumí odborná činnost. Definice sleduje omezení prostoru pro definice v národních úpravách tak, aby nemohlo dojít k podřazení odborné činnosti do definice podniku. K tomu by mohlo dojít v případě, kdy se považuje výkon odborné činnosti a svobodného povolání za podnikání, což je i případ ČR. V případě nedostatečného vymezení, by mohl být výklad SZDZ v kombinaci s národními předpisy zmatečný, což je samozřejmě nežádoucí. Tuto definici lze stejně jako definici podniku vynechat v případě, že národní úprava nezpůsobuje výkladovou inkompatibilitu.

### **2.3.2. Daňová rezidence**

Z článku 4 Modelové smlouvy OECD jsou pro nadnárodní společnosti relevantní pouze odst. 1 a 3 upravující daňovou rezidenci právnických osob. Výraz „*rezident smluvního státu*“ označuje pro účely Modelové smlouvy OECD každou osobu, který je podle národní úpravy státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého místa vedení nebo jakéhokoli jiného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv další nižší správní útvar nebo místní úřad toho státu. Výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo majetku v tomto státě umístěného. Pro nadnárodně působící právnické

---

<sup>53</sup> OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, opakovaná citace, s. 62.

osoby navíc platí, že pokud by podle výše uvedených kritérií byly rezidentem obou smluvních států, je státem rezidence stát, kde se nachází místo jeho skutečného vedení. Určení daňové rezidence je základním krokem v mezinárodním zdanění. Již bylo zmíněno, že každý stát chce vybrat na daních co možná nejvíce. Vzhledem ke skutečnosti, že největší podíl z daně bude mít z titulu *neomezené daňové povinnosti* stát rezidence, mohou vznikat spory, jejichž předmětem bude určení stát daňová rezidence daňového poplatníka. Cílem tohoto článku je vzniku dvojí rezidence předejít a nastavit pravidla kdy je který poplatník rezidentem jednoho nebo druhého smluvního státu, aby se předešlo dvojímu zdanění. SZDZ tak pouze určí pravidlo, jak smluvní státy upravují daňovou rezidenci osob povinných k dani mezi sebou navzájem v případě konfliktu. Konkrétní obsah daňové rezidence je upraven v národních předpisech, ale SZDZ mohou tento obsah modifikovat a pokud se tak stane, mají SZDZ aplikační přednost před ustanovením zákona. Je ale nutné připomenout výše uvedené – SZDZ nemohou založit bez národní úpravy daňovou povinnost, proto je existence národní úprava nezbytná. SZDZ se především odkazuje na vymezení daňových rezidentů tak, jak je definují zákony smluvních států, jestliže se toto vymezení opírá o bydliště, stálý pobyt, místo vedení nebo podobné kritérium. To znamená, že pokud z daňových právních předpisů smluvního státu daňová rezidence určitému poplatníkovi nevzniká, nemůže se stát daňovým rezidentem tohoto státu ani prostřednictvím SZDZ.<sup>54</sup>

V českém právním řádu úpravu daňové rezidence, respektive nerezidence najdeme v § 17 odst. 3 a 4 ZDP. Podle těchto ustanovení jsou poplatníci daňovými rezidenty ČR, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Daňoví rezidenti ČR mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud je daňový poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů ČR, má se za to, že má na území ČR sídlo. Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na

---

<sup>54</sup> SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2017, s. 231.

území ČR své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Nejdůležitější interpretační otázkou v otázce určení daňové rezidence je přitom obsah spojení „*sídlo nebo místo svého vedení*“. Je evidentní, že alternativa k sídlu má řešit situace, kdy by došlo ke zřízení pouze formálního sídla, zatímco skutečná činnost by byla vykonávána jinde. To upravuje i článek 4 odst. 3 Modelové smlouvy OECD. Místo vedení Ministerstvo financí ČR definovalo jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna.<sup>55</sup> V ZDP i Modelové smlouvě OECD je pojetí sídla materiální, což potvrzuje také komentářová literatura. „*Materiální koncepcce považuje za sídlo právnické osoby místo, kde společnost sídlí fakticky; sídlo je chápáno jako místo, kde sídlí statutární orgán, odkud plynou rozhodnutí pro řízení.*“<sup>56</sup>

V praxi se však i přesto mohou objevit snahy nadnárodních společností formálně přesunout sídlo do státu s nižším zdaněním. Pro takový případ SDEU ve své judikatuře<sup>57</sup> použil sérii testů, jak spor o daňovou rezidenci rozhodnout. Posuzuje se, zda existují hmotné předpoklady pro usazení jako zaměstnanci, vybavení, skutečné sídlo atd. (*test usazení*). Dále se vyhodnocuje, zda a jak kontrolují pracovníci činnost dceřiné společnosti (*test poskytovaných služeb*) a zda má usazení reálný ekonomický cíl a není účelové (*test přidané hodnoty*). SDEU vyzdvihl především test usazení, nicméně pro určení skutečného sídla by měly být komplexně použity všechny tři testy.

Ustanovení § 17 odst. 3 a 4 ZDP se v případě mezinárodního zdanění nadnárodní společnosti, která generuje příjmy v ČR a státě, se kterým nemá ČR uzavřenou SZDZ a tento stát považuje

---

<sup>55</sup> Sdělení Ministerstva financí ČR č.j. 251/122 867/2000. Sdělení k problematice pojmu „*místo vedení*“ a „*skutečný vlastník*“. In: *Finanční zpravodaj*. 2001, č. 1.

<sup>56</sup> PELC, V. opakovaná citace, s. 192.

<sup>57</sup> Rozhodnutí SDEU ze dne 12.9.2006, č.j. C-196/04, ve věci Cadbury Schweppes vs. Commissioners of Inland Revenue

danou nadnárodní společnost stejně jako ČR za svého daňového rezidenta, projeví dvojitým zdaněním příjmu nadnárodní společnosti, což je nežádoucí jev. Důležitost SZDZ tkví v tom, že poskytuje jistotu, že pouze v jednom ze smluvních států bude nadnárodní společnost daňovým rezidentem a v druhém nikoli. ZDP již v textu zákona s existencí SZDZ dopředu počítá a je velmi žádoucí, aby byla vždy sjednána, nejlépe podle Modelové smlouvy OECD.

### **2.3.3. Stálá provozovna a zisky plynoucí ze stále provozovny**

Stálou provozovnu upravuje Modelová smlouva OECD v článku 5. Definiuje ho jako stálé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykována činnost podniku. Obsahuje demonstrativní výčet, co může být stálou provozovnou – místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo lom. Za stálou provozovnu se přitom nepovažuje, pokud jde jen o obchodní zastoupení, komisi nebo obdobný způsob nezávislého zastoupení podniku v daném státě. Vztah ovládnutí mateřské nebo dceřiné společnosti, které se nachází v různých státech sám o sobě stálou provozovnu také nezakládá. V takových případech se posuzuje míra úzkosti vztahu.

Smyslem institutu stále provozovny je stejně jako v případě daňové rezidence rozhodnout o tom, který smluvní stát má právo na zdanění zisků podniku druhého smluvního státu. Oba instituty jsou titulem, na jehož základě ke zdanění může dojít. Pokud není podnik daňovým rezidentem tohoto smluvního státu a nemá v něm ani stálou provozovnu, nemůže tento stát příjmy podniku vůbec zdanit.

Stálou provozovnu můžeme označit také jako „*stálé místo podnikání*“. Aby bylo místo podnikání stálou provozovnou, musí splnit následující podmínky:

- Existence skutečných prostor, budov, strojů nebo obdobných zařízení. Tato zařízení ale musí být dlouhodobě na jednom místě;

- Musí být „stálá“. Neznamená to, že by s provozovnou musel podnik počítat na vždy, nicméně nesmí jít jen o ad hoc splnění ostatních podmínek a alespoň nějaký prvek stálosti, respektive soustavnosti naplňování ostatních podmínek je nezbytný;
- Činnost podniku na daném místě vykonávají pracovníci, kteří patří do organizační struktury podniku a jsou do jisté míry závislí na podnikatelské činnosti podniku.

Pokud není podnik zastoupen zástupcem, který nevykonává činnost nezávisle, nýbrž zástupcem, který jedná jménem a na účet podniku, dojde k naplnění definice stálé provozovny i v případě, že není splněna některá z podmínek uvedených výše. Smyslem tohoto ustanovení je přiznat státu právo na zdanění v případech stálého zastoupení.<sup>58</sup> To je pro nadnárodní společnosti velmi důležité a je to jeden z důvodů, proč jsou stále hojně využívány občanskoprávní instituty komise a obchodního zastoupení. V případě, že činnost na území některého státu nedosahuje intenzity, aby se vyplatilo investovat do poboček se zaměstnanci, marketingových služeb atd. je využití takových způsobů zastoupení pro tyto společnosti výhodné a významným důvodem je právě i nezdanění v tomto státě, což by byl pro nadnárodní společnosti další významný náklad. Stát v takových případech zdaní alespoň provize nezávislého zástupce. Takový postup sníží i administrativní zátěž, a tedy i náklady spojené s poměrně složitým mezinárodním zdaněním nadnárodních společností. V poslední verzi Modelové smlouvy OECD došlo ke korekci tohoto způsobu zastoupení v rámci Akčního plánu BEPS č. 7. Pokud nezávislý zástupce jedná výhradně nebo téměř výhradně na účet jednoho nebo více podniků, s nimiž je úzce spjatý, není tento zástupce považován za nezávislého. V dřívějších letech vedlo vynětí nezávislého zástupce k účelovému obcházení pravidel pro stálou provozovnu nadnárodními společnostmi, kdy se zástupce měl jen jevit nezávisle, ale ve skutečnosti nezávislý nebyl.

V české právní úpravě najdeme definici stálé provozovny v § 22 odst. 2 ZDP a rozumí se jí provozovna na ČR, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje

---

<sup>58</sup> OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, opakovaná citace, s. 87.

(odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a další provozovny uvedené v ZDP se považují za stálou provozovnu, pokud trvají alespoň šest měsíců v období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Oproti Modelové smlouvě OSN tedy národní úprava ČR obsahuje také časový test existence stálé provozovny. Časový test nicméně často modifikují ustanovení SZDZ. „Doba 6 měsíců vyplývající z tuzemského daňového zákona může být změněna na základě platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (taková smlouva v příslušném článku, jenž se týká stálé provozovny, stanoví, že staveniště, stavba nebo montáž se považuje za stálou provozovnu, trvá-li déle než např. 9, 12, 24 měsíců, popř. ze smlouvy vyplývá, že staveniště se za stálou provozovnu nepovažuje“<sup>59</sup> Největším rozdílem mezi úpravou v Modelové smlouvě OECD a české právní úpravy je přísnější pojetí zástupce stálé provozovny v ZDP. V ČR stačí pro založení stálé provozovny i činnost nezávislého zástupce. Kritérii je jen oprávnění zástupce k uzavírání smluv, jež jsou pro zastupovaného nerezidenta závazné, a oprávnění zástupce vykonávat obvyklou činnost zástupce na území ČR.

Se stálou provozovnou souvisí i článek 7 Modelové smlouvy OECD – Zisky podniků. Ten stanoví, že pokud není činnost podniku vykonávána prostřednictvím stálé provozovny, zdaní se jen ve státě, kde vykonává podnik činnost prostřednictvím stálé provozovny. Upravuje také, že od zisků podniků se odečítají náklady nutné na jejich dosažení, přičemž umožňuje smluvním státům rozdělení celkových zisků různým složkám nadnárodních společností.

#### **2.3.4. Dividendy a příjmy plynoucí z majetkové účasti**

Jak bylo již zmíněno výše, Modelová smlouva OECD v článku 10 upravuje zdanění dividend. Česká právní úprava zdanění příjmů plynoucích z majetkové účasti upravuje v § 8 ZDP – „Příjmy z kapitálového majetku“. Hned na úvod je důležité uvést, že označení „dividendy“ není

---

<sup>59</sup> PELC, V. opakovaná citace, s. 507.

vůbec přesné a jde spíše o „*příjmy plynoucí z majetkové účasti*“. Můžeme sem totiž zařadit vyrovnávací podíl, podíl na likvidačním zůstatku, zisk z tichého společnosti nebo také daňově neuznatelné úroky<sup>60</sup> či rozdíly mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou v případě nedostatečně nastavených převodních cen, které jsou analyzovány v kapitole 3 atd. Extenzivní vymezení dividend potvrzuje i článek 10 odst. 3 Modelové smlouvy OECD. V případě zdanění daňově neuznatelných úroků z úvěrů podle čl. 10 Modelové smlouvy OECD je situace složitější, protože úprava v jednotlivých smlouvách se různí. Ve starších se úroky na roveň příjmů plynoucích z majetku nestaví, nicméně dle názoru Komentáře k Modelové smlouvě OECD by se tak měly interpretovat i starší smlouvy. V ČR i ostatních státech se názory různí. Ministerstvo financí ČR je toho názoru, že by se reklasifikované úroky podle pravidla nízké kapitalizace na dividendový příjem měly zdanit jako dividendy i v případě, že to smlouva nestanoví. NSS však došel k opačnému závěru. Ten je toho názoru, že není opory pro názor, že účast na podnikání lze v daňovém právu chápat širěji než úpravu v soukromoprávní úpravě; to by muselo z daňového předpisu přímo vyplývat.<sup>61</sup> Tento názor přijala i další rozhodnutí NSS.<sup>62</sup> I když je cíl vykládat starší SZDZ širěji ve smyslu novějších pochopitelný, protože neexistence takové úpravy může vést k vnitroskupinovým machinacím a erozi základu daně nebo agresivnímu daňovému plánování, není možné bez zákonného podkladu rozšiřovat působnost zákona nebo mezinárodní smlouvy.

Modelová smlouva OECD stanoví, že příjmy plynoucí z majetkové účasti vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentovi druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě. Dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň nepřesáhne:

---

<sup>60</sup> Případ vnitroskupinových půjček v rámci spojených osob ve smyslu článku 9 Modelové smlouvy OECD.

<sup>61</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005 č.j. 2 Afs 108/2004-106

<sup>62</sup> Např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 83/2008-58 a č.j. 2 Afs 71/2012-87

- 5 % z hrubé částky dividend, pokud je skutečným vlastníkem společnost (jiná než partnership), který drží přímo alespoň 25% kapitálu společnosti vyplácející dividendy (*snížená sazba*);
- 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech (*základní sazba*).

Cíl úpravy je zřejmý. Úprava má zajistit, aby alespoň část zisku mohla být zdaněna ve státě zdroje a ten tak vybral alespoň nějaké daně ze zisků, kterých bylo dosaženo na jeho území nadnárodními společnostmi a daně nevybíral jen stát, kde mateřská společnost takového podnikatelského uskupení sídlí. Investice nadnárodní společnosti z jiného státu samozřejmě přináší prospěch státu, do kterého tato společnost expanduje prospěch i v jiných formách – zvýší se zaměstnanost nebo alespoň konkurence na pracovním trhu, vyberou se daně z aktivních příjmů atp. Skutečnost, že dochází ke zdanění zisku daní z příjmu právnických osob, nicméně státům to přirozeně nestačí a chtějí danit i čisté zisky na úrovni beneficentů – v případě nadnárodních společností na úrovni mateřských společností. Zdanit příjmy plynoucí z majetkové účasti chce také stát, jehož daňovým rezidentem je mateřská společnost. Smluvní státy si tak v případě konfliktu prostřednictvím SZDZ ujednat, jak si právo na zdanění dividend uspořádat, aby měl každý alespoň nějaký užitek z tohoto příjmu. Zdanění dividend ve státě zdroje není jako pravidlo akceptovatelné ani pro jednu stranu. Některé státy mimo to dividendy zahraničním osobám ani nezdaňují. Na druhou stranu není akceptovatelné ani to, aby se zdaňovaly příjmy plynoucí z majetkové účasti pouze ve státě rezidence vlastníka. To by sice odpovídalo charakteru tohoto příjmu, protože jde o zisk z investice pocházející ze státu rezidence vlastníka příjmu, ale s tím spíše nebude souhlasit druhý smluvní stát.<sup>63</sup> Rozdělení příjmů ze zdanění dividend se děje poměry zmíněnými výše, ale každá ze SZDZ je individuální.

Základní i snížená sazba jsou v jednotlivých SZDZ modifikovány v parametrech základní sazby (pohybuje se od 5 % do 15 %), snížené sazby (ta buď vůbec není zakotvená nebo je nulová

---

<sup>63</sup> OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, opakovaná citace, s. 147.



nebo se pohybuje v rozmezí od 5 % do 10 %) nebo minimální výše podílu nutného pro uplatnění snížené sazby (pohybuje se mezi 10 % a 25 %). Daň z příjmů plynoucích z majetkových účastí se v ČR uplatňuje automaticky srážkou podle SZDZ se státem rezidence zahraniční společnosti. Plátce daně však musí prokázat, že daň byla sražena v souladu s příslušnou SZDZ.<sup>64</sup> Důležité je i kritérium, aby byly příjmy plynoucí z majetkové účasti skutečně zdaňovány na úrovni skutečného vlastníka, tedy beneficienta.

Dividendu může inkasovat i zprostředkovatel nebo jiná osoba, která je jen prostředníkem. To potvrdilo ve výše uvedeném sdělení také Ministerstvo financí ČR.<sup>65</sup> To je důležité především ve vztahu k uplatňování snížené sazby nebo osvobození od daně, protože koncept nastavený Modelovou smlouvou OECD má smysl jen v případě, že příjemce příjmu plynoucího z majetkové účasti tento příjem bude danit ve státě rezidence.

Zdanění příjmů je ovlivněno také výše zmíněnou Směrnicí o společném zdanění mateřských a dceřiných společností.<sup>66</sup> Podle ní se nedaní příjmy plynoucí z majetkové účasti v rámci EU. Omezením však najdeme v definici mateřské a dceřiné společnosti, která pro takový postup musí být naplněna. V české právní úpravě je směrnice transponována do ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) ZDP. Směrnice není v konfliktu s Modelovou smlouvou OECD ani jednotlivými SZDZ, nýbrž se tyto úpravy vzájemně doplňují.<sup>67</sup>

Úprava je relevantní pouze v případě, že je dceřiná společnost, na níž má mateřská společnost účast rezidentem smluvního státu. Pokud vykonává společnost, jež je rezidentem druhého smluvního státu svou činnost jen prostřednictvím stálé provozovny, článek 10 Modelové smlouvy OECD, resp. příslušné SZDZ se neuplatní.

---

<sup>64</sup> RYLOVÁ, Z, opakovaná citace, s. 187.

<sup>65</sup> Sdělení Ministerstva financí ČR č.j. 251/122 867/2000. Sdělení k problematice pojmu „*místo vedení*“ a „*skutečný vlastník*“. Finanční zpravodaj. 2001, č. 1.

<sup>66</sup> Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

<sup>67</sup> SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2017, s. 154.

Možnost osvobození od daně je stejně jako v případě příjmů plynoucích z úroků a licenčních poplatků transponovanou úpravou Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a musí pro něj být splněny podmínky – např. dvouletý časový test nebo požadavek, aby příjemce úroku byl skutečným vlastníkem.

### 2.3.5. Úroky

Jak bylo již zmíněno výše, Modelová smlouva OECD upravuje dividendy v článku 10. V české úpravě nalezneme zdanění úroků stejně jako příjmy z majetkových účastí v § 8 ZDP – „*Příjmy z kapitálového majetku*“. Modelová smlouva OECD stanoví, že úroky mající zdroj v jednom smluvním státě mohou být zdaněny v obou státech – státě rezidence i státě zdroje, a to podle státu zdroje, ale jestliže je skutečný vlastník úroků rezidentem druhého smluvního státu, daň nepřesáhne hodnotu 10 % z hrubé částky úroků. Daňové orgány smluvních států si pak upraví způsob aplikace těchto omezení. Sazba daně je v jednotlivých SZDZ v rozmezí od nuly do 15 %. Pokud ve státě zdroje nejsou úroky zcela osvobozeny od zdanění, pak jsou vždy osvobozeny úroky pobírané vládou druhého smluvního státu, včetně nižších správních útvarů, centrální bankou nebo finanční institucí, které vlastní stát.<sup>68</sup>

Pojem úroky je stejně jako v případě dividend širší – jde o jakýkoli příjem z jakékoli pohledávky (zajištěné, nezajištěné, výnosy z dluhových cenných papírů, derivátů a jiných investičních nástrojů nebo vkladů). Jedinou výjimkou jsou úroky z prodlení (sankční úroky), které se za úroky ve smyslu článku 11 Modelové smlouvy OECD nepovažují.<sup>69</sup>

Stejně jako v případě příjmů plynoucích z podílů existují výjimky pro stálou provozovnu –

---

<sup>68</sup> RYLOVÁ, Z, opakovaná citace, s. 195.

<sup>69</sup> OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, opakovaná citace, s. 175.

pokud úroky souvisí s její činností na území státu, kde je umístěna stálá provozovna. V souvislosti se zdaněním takových pohledávek tak může dojít k velice zajímavé situaci – SZDZ může být aplikována i na rezidenta jiného než smluvního státu. „*Jestliže např. stálá provozovna německé firmy působící v Polsku poskytla dodavatelský úvěr českému zákazníkovi, bude se zdanění úrokového výnosu řídit česko-polskou smlouvou.*“<sup>70</sup> Výjimka platí i v případě stálých provozoven které uplatnily úroky vzniklé v souvislosti s její činností na území státu do nákladů a snížili si tak základ daně Existují tři modelové situace, kdy se v souvislosti s touto výjimkou neužije článek 11 odst. 1 a 2 SZDZ. U všech je nutné splnit podmínku přímé ekonomické spojitosti se závazkem, ze kterého úroky vznikly a stálou provozovnou. To se uplatní zejména v situacích, kdy:

- Vedení stálé provozovny uzavřelo smlouvu o zápůjčce, kterou používá přímo po potřeby stálé provozovny. Stálá provozovna ji vykázala v účetnictví a platí z ní úroky;
- Mateřská společnost uzavřela smlouvu o zápůjčce, jejíž výnos je užíván pro potřeby stálé provozovny v druhém smluvním státě a ta tento závazek také vede v účetnictví. V této situaci může mateřská společnost prostředky z jedné zápůjčky rozdělit do více stálých provozoven v různých státech.

V obou případech je za stát zdroje považován stát, kde je umístěna stálá provozovna, i když fakticky může být stát zdroje odlišný. Daně z úroků se stejně jako v případě ostatních příjmů z kapitálového majetku zdaňují srážkovou daní. Pojetí skutečného vlastníka výnosu z úroku je stejný jako v případě příjmů plynoucích z majetkových účastí. Úroky mají velký význam v rámci problematiky převodních cen (vnitroskupinové úvěry a cashpooling), zdanění nadnárodních společností obecně a nejvýrazněji se projevují při zdanění nadnárodních bank, protože úrokové příjmy jsou jedny z nejvýznamnějších příjmů z bankovních obchodů.

Pro účely osvobození od daně, ze kterého může podle § 19 ZDP benefitovat rezident ČR nebo

---

<sup>70</sup> SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2017, s. 166.

členského státu EU, se za úrok považuje úrok z úvěrového finančního nástroje plynoucí obchodní korporaci, přičemž vždy definici splní zápůjčka, dluhopis, úvěr, vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený nebo směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky. Jde o rozsáhlé osvobození příjmů z instrumentů, pro něž zákon používá legislativní zkratku úvěrový finanční nástroj.<sup>71</sup> Možnost osvobození od daně je stejně jako v případě příjmů plynoucích z majetkových účastí a licenčních poplatků transponovanou úpravou Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003. Pro osvobození příjmů ze všech tří druhů aktiv stanoví obdobné podmínky.

### **2.3.6. Licenční poplatky**

Licenční poplatky jsou v Modelové smlouva OECD i jednotlivých SZDZ upraveny v článku 12. Výraz licenční poplatky je označení pro platby jakéhokoli druhu, pokud jsou úhradou za užívání nebo právo na užívání jakéhokoli práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů, patentů, obchodních značek, návrhů nebo modelů, plánů, tajných vzorců či postupů nebo informací vztahujících se ke zkušenosti nabyté v průmyslové, obchodní nebo vědecké oblasti. Zjednodušeně lze říci, že článek 12 Modelové smlouvy OECD upravuje zdanění jakýchkoli úhrad za užití předmětu duševního vlastnictví – průmyslového nebo autorského práva. Autorská práva se v Modelové smlouvě OECD označují jako práva kulturní.<sup>72</sup> V české právní úpravě se nesetkáme s tím, že by se jinak zdaňovaly příjmy z průmyslových a autorských práv odlišně. V některých státech však národní právní úpravy rozlišují a každé z těchto práv stojí v jiném daňovém režimu. V případě, že příslušná SZDZ nerozlišuje mezi licencemi za průmyslová práva a licencemi za autorská práva, obě skupiny licencí budou podléhat stejné sazbě daně.<sup>73</sup> Jednotlivé SZDZ nicméně upravují v případě konfliktu

---

<sup>71</sup> PELC, V. opakovaná citace, s. 222.

<sup>72</sup> Tamtéž, s. 222.

<sup>73</sup> RYLOVÁ, Z., opakovaná citace, s. 177.

odlišně hranice pro nejvyšší zdanění příjmů z tzv. kulturních práv a průmyslových práv státem zdroje. Tyto hranice se pohybují od 0 do 15 %. Některé SZDZ rozlišují kulturní a průmyslová práva, jiné nikoli. Kulturní licenční poplatky pak bývají ve státech zdroje zvýhodněny, nebo v něm dokonce vůbec nejsou podrobeny zdanění.<sup>74</sup>

Stejně jako v případě příjmů plynoucích z majetkové účasti, existuje výjimka pro zdanění licenčních poplatků. Ustanovení tohoto článku se nepoužijí v případě, že zdrojem licenčního poplatku je činnost stálé provozovny, která je umístěna ve smluvním státě. V takovém případě se použije článek 7 Modelové smlouvy OECD – Zisky podniků.

V článku 12 odst. 4 Modelové smlouvy OECD najdeme nejdůležitější ustanovení pro nadnárodní společnosti. V praxi jde o velmi důležité ustanovení, které má zamezit erozi základu daně a agresivnímu daňovému plánování nadnárodních společností. V tomto případě jsou tak ustanovení článku 12 Modelové smlouvy OECD aplikována pouze na tu část příjmu, která je v souladu pravidlem tržního odstupu. Částka licenčního poplatku přesahující tuto částku má být zdaněna podle práva smluvních států.<sup>75</sup> S tímto tématem úzce souvisí také problematika převodních cen a pravidla tržního odstupu, které jsou tématem kapitoly č. 3. Kdyby úprava v článku 12 odst. 4 neexistovala, nadnárodní společnost (nebo její skutečný vlastník) by si v rámci jednotlivých společností, které jsou součástí tohoto podnikatelského uskupení, snižovala svůj základ daně. V takovém případě by pak nebylo složité, aby společnost, která je ve ztrátě zvýšila spojené osobě licenční poplatky tak, aby se dostala na nulový výsledek hospodaření, a tudíž stále neodvedla žádnou daň, ve prospěch společnosti, která je naopak v zisku a vlivem vyšších licenčních poplatků by základ daně snižovala, aby odvedla na daních méně. V praxi se k erozi daňového základů dochází především prostřednictvím licenčních poplatků za software. V ČR však

---

<sup>74</sup> SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2017, s. 174

<sup>75</sup> OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, opakovaná citace, s. 175.

není software nijak zvýhodňován a uplatňuje se na něj stejný daňový režim jako na průmyslová práva.<sup>76</sup>

Licenční poplatky jsou v českém právním řádu upraveny v § 19 odst. 7 ZDP a shodují se s definicí uvedenou v Modelové smlouvě OECD. § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP stanoví možnost osvobození od daně, pokud licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU než ČR, od:

- obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky, nebo
- stálé provozovny obchodní korporace na území ČR, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU než ČR.

Možnost osvobození od daně je stejně jako v případě příjmů plynoucích z majetkových účastí a úroků transponovaná úpravou Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003. Pro osvobození příjmů ze všech tří druhů aktiv stanoví obdobné podmínky.

#### **2.4. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OSN**

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OSN (dále jen „**Modelová smlouva OSN**“) je starší iniciativou než Modelová smlouva OECD, nicméně je zaměřena spíše na uzavírání SZDZ, jejichž smluvní stranou je alespoň jeden rozvojový stát. Poslední dvě dekády začal silně převažovat model OECD, a jak je zmíněno výše, ovlivnil Modelovou smlouvu OSN. Tu navíc postupně začínají opouštět i rozvojové státy.

Smlouvy uzavřené podle Modelové smlouvy OSN měly za hlavní cíl zvýšit právní jistotu v daňové oblasti pro investory z vyspělých zemí v případě investic do států rozvojových, omezit diskriminaci mezi zahraničními investory a místními poplatníky a stanovit jasná pravidla pro mezinárodní zdanění. Modelová smlouva OSN byla opakovaně aktualizována, přičemž byla postupně integrována ustanovení týkající se nových finančních nástrojů, převodních cen,

---

<sup>76</sup> RYLOVÁ, Z., opakovaná citace, s. 166.

daňových rájů atp. Poslední revize proběhla v roce 2017.<sup>77</sup>

Základními rozdíly oproti Modelové smlouvě OECD jsou širší chápání a kratší doba nutná k založení stálé provozovny, která činí pouze 6 měsíců.<sup>78</sup> Dalším významným rozdílem je že u příjmů plynoucích z majetkových účastí, úroků a licenčních poplatků nestanoví zdanění srážkovou daní, i když použití srážkové daně nevylučuje. Konkrétní způsob zdanění nechává na bilaterálních jednáních smluvních států. Model OSN obecně ponechává větší smluvní volnost konkrétním smluvním státům a neklade takový důraz na koordinaci jako model OECD. Jakkoli to může znít pro smluvní státy příznivě, odvrácenou stranou vyšší smluvní volnosti je vyšší potenciál pro ztížení aplikace pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem a vznik hybridních nesouladů, kterým se blíže věnuji v podkapitole 4.2.

Některá ustanovení SZDZ uzavřená mezi ČR a ostatními státy se v některých případech odchylují a jsou převzata z Modelové smlouvy OSN. Jedná se především o starší SZDZ uzavřené v 80. letech 20. století. ČR v současnosti sjednává SZDZ převážně na základě Modelové smlouvy OECD. Existují však výjimky, které s ní nejsou v souladu. Např. SZDZ mezi ČR a USA<sup>79</sup>,

Mexikem<sup>80</sup> nebo Francií<sup>81</sup> mají modifikovaný článek 4 SZDZ, který obsahuje také úpravu daňově transparentních entit a trustů.<sup>82</sup>

Vzhledem k malé důležitosti pro ČR a vyspělé státy obecně se nebudu věnovat Modelové smlouvě OSN do větších podrobností. Pro nadnárodní společnosti má model OSN velký význam, zejména pokud investují v rozvojových státech.

---

<sup>77</sup> United Nations. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update* [online]. New York. 2017. [cit. 2024-03-29] Dostupné z: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)

<sup>78</sup> NERUDOVA, D., opakovaná citace, s. 177.

<sup>79</sup> Sdělení č. 32/1994 Sb. Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku

<sup>80</sup> Sdělení č. 7/2003 Sb. m. s. Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

<sup>81</sup> Sdělení č. 79/2005 Sb. m. s. Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

<sup>82</sup> NERUDOVA, D., opakovaná citace, s. 177.

### 3. Převodní ceny

Ekonomická teorie definuje cenu jako vyjádření hodnoty v penězích, kterou je nutné zaplatit za zboží nebo službu. Cena je vyjádřením hodnoty, kterou osoby, společnosti nebo trhy přiřazují určitému produktu nebo službě. Tato cena je výsledkem interakce mezi nabídkou a poptávkou na trhu. Pro účely tématu je však důležité chápat cenu podle smluvního práva, protože se jedná o jeden ze základních prvků smlouvy, který určuje povinnosti stran. Cena je obvykle dohodnuta mezi stranami a má zásadní vliv na závazky, dodávky zboží nebo poskytování služeb. Dohodnutá cena může být pevná nebo může být stanovena na základě určitých kritérií nebo vzorců. V daňovém právu je cena také zásadní, protože ovlivňuje náklady, výnosy (tedy základ daně) a tím i daňové povinnosti účastníků předmětného smluvního vztahu.

Pro daňové účely musí být daň vypočtena z ceny, která je běžná v rámci běžného obchodního styku, za kterou by se zboží, služba nebo majetek prodávaly mezi nezávislými stranami na otevřeném trhu – *cenu obvyklou*. To se však v obchodních vztazích mezi společnostmi, které jsou součástí koncernu neděje. Subjekty si nekonkurují, naopak se snaží co nejvíce maximalizovat zisk celé skupiny. Za této situace subjekty v rámci koncernu nemají v rámci vzájemného obchodního styku obchodní motivaci zboží, služby nebo majetek převádět za cenu obvyklou nebo alespoň za cenu, která by dávala při běžném obchodním styku na trhu ekonomický smysl. „Z hlediska dopadu na převodní ceny však tato situace vede ke vzniku transakcí, které by nezávislé podniky nikdy nerealizovaly. Předávají se detailní interní informace o činnostech, spojené podniky si vzájemně otevírají informační systémy, odpovědnost managementu se posuzuje po logických celcích, a nikoliv v rámci jednotlivých zúčastněných



*entit, jsou sdílena nehmotná aktiva, aniž by se řešily otázky nákladů a přínosů. Proč také, když reálně je smysluplnou ekonomickou jednotkou teprve nadnárodní podnik jako celek.“<sup>83</sup>*

Takový stav je samozřejmě nežádoucí a státy na mezinárodním poli i nadnárodní organizace (zejména OECD) bojují za narovnání tohoto stavu tak, aby transakce mezi spojenými osobami byly zdaňovány jako by byly učiněny za tržních podmínek. Navzdory nezpochybnitelné smluvní volnosti mohou mít převodní ceny v transakcích mezi spojenými osobami dopad na daňovou povinnost koncernů a zpravidla i má. Právní úprava převodních cen zajišťuje, že odvedená daň odpovídá skutečné hodnotě převáděného právního statku.

Problematika převodních cen (anglicky: *transfer pricing*) je již řadu let klíčovým aspektem ve zdaňování nadnárodních společností a jedním ze základních instrumentů k zabránění eroze základu daně. První dílčí projevy v rámci právních řádů různě po světě nalezneme již od 30. let 20. století. Zjednodušeně se téma převodních cen zabývá správným oceněním obchodních transakcí mezi spojenými osobami pro daňové účely. Tyto osoby mohou být spojeny personálně, kapitálově nebo i jiným způsobem. Za povšimnutí stojí, že v definici převodních cen není výslovně zmíněno zdanění. Při diskusi o převodních cenách v mezinárodním daňovém kontextu se však tento termín používá pro umělou manipulaci s převodními cenami v rámci nadnárodní skupiny společností se záměrem vytvořit daňovou výhodu. Pro daňové účely jsou převodní ceny stává výzvou, protože je třeba stanovit výši zdanitelného zisku pro každou osobu v podnikatelském uskupení. Obvykle se jedná o jednu společnost, protože většina zemí nezdaňuje seskupení společností jako jeden subjekt. Důležité je to také při výpočtu, kolik zisku připadá na určitou část společnosti, která se nachází v jiném státě.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> TEICHMANN, J. *Převodní ceny v České republice v roce 2016. Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016, s. 6.

<sup>84</sup> MILLER, A. OATS, L., opakovaná citace, 2006.

Převodní ceny, jejich nastavení, fungování i kontrola ze strany správců daní v jednotlivých státech jsou řešeny především na mezinárodní úrovni prostřednictvím nadnárodních organizací. Jak je uvedeno již v úvodu této práce, trend globalizované ekonomiky a podnikatelské činnosti nadnárodních společností, která se významně podílí na pohánění světového hrubého domácího produktu i hrubých domácích produktů jednotlivých států, nenasvědčuje, že by měl význam převodních cen klesat, spíše naopak.

Důvodů proč úprava převodních cen vůbec existuje je více. Tím nejdůležitějším určitě je zamezit poplatníkům vyhýbat se daňovým povinnostem a daňovým optimalizacím, při kterých by koncerny jednoduše zboží nebo vyvinutá řešení přesouvali z jedné společnosti a země do jiné za účelem co nejmenšího zdanění, což bylo v minulosti možné a běžné. Časem se situace stala neúnosná, protože se tato praxe stávala součástí praxe agresivního daňového plánování, kdy úspora na dani byla tak vysoká, že se nadnárodním společností vyplácelo přizpůsobit celý svůj obchodní model a zastoupení v jednotlivých státech právě chybějící úpravě v oblasti převodních cen a v důsledku toho se státům významně snižovaly příjmy z daní včetně těch, se kterými již počítali při každoročním sestavování rozpočtu. Chybějící příjmy z daní také mohou znehodnotit výdaje, které státy nebo EU investovaly do podnikatelů ve formě dotací, subvencí nebo jiných formách podpory. Dalším problémem, kterému se snaží právní úprava převodních cen zabránit je vznik rozdílu mezi plánovaným výběrem daní a skutečným daňovým příjmem. Jde o tzv. daňovou mezeru (anglicky: *corporate income tax gap*, zkráceně *CIT gap*).

V současnosti jsou daňové úniky mnohem sofistikovanější než v minulosti, nicméně deformovaná cenotvorba mezi spojenými osobami navzdory stále robustnější právní úpravě a větším zkušenostem pracovníků správců daně v jednotlivých státech dosud stále představuje jednu z možností, jak takový daňový únik zdárně uskutečnit. Existenci právní úpravy převodních cen a nutnost jejího dalšího rozvoje v dnešní ekonomické i právní realitě proto považují za nezbytně nutnou. Zůstává však otázka, zda je související administrativní a ekonomická zátěž

kladená na nadnárodní společnosti adekvátní potřebě jednotlivých států. Převodní ceny, respektive příslušná dokumentace, která obhájí jejich nastavení je natolik důležitá, že poradenské společnosti Velké čtyřky, ale i mnoho menších daňových kanceláří mají v rámci daňového poradenství mnohdy mají celá oddělení, která se touto problematikou zabývají a nezdá se, že ceny za jednu takovou dokumentaci pohybují v řádech milionů korun českých. To představuje pro koncerny nemalou finanční zátěž. Tvoření nadnárodních koncernů má pro společnosti, které mají dostatek kapitálu, řadu právních, ekonomických a administrativních výhod jako je např. specializace a zkvalitnění služeb jednotlivých společností, které jsou součástí koncernu, na jednotlivé činnosti nebo služby, možnost poskytování těchto služeb ostatním členům skupiny, vytvoření tzv. cash poolu, kdy některé společnosti v rámci koncernu tvoří zdroj financování pro další, posilování značky a její expanze do více odvětví lidské činnosti, možnost úspor, expanze na nové trhy atd. Všechny tyto výhody jsou pro nadnárodní společnosti motivem, aby své podnikání i nadále organizovali v koncernech a akceptovali přitom náklady na vypracování převodní dokumentace od poradenských společností nebo aby samy měly specializované pracovníky na tuto problematiku. Když přičteme i existenci stále velké škály možností využití legálních daňových optimalizací, které mohou nadnárodní společnosti využít, lze považovat tuto zátěž za přiměřenou, i když jsou ceny za daňové poradenství, nejen v oblasti převodních cen, velmi vysoké.

Převodní ceny představují ve srovnání s ostatními instituty ten úplně základní a dle mého názoru vedle SZDZ a zejména určení daňové rezidence ten úplně nejdůležitější nástroj, jak zabránit výše popsané nežádoucí praxi netržních transakcí v rámci nadnárodních společností. Bez chyb však určitě není a vzhledem ke skutečnosti, že za svou dlouhou existenci se za pomoci tohoto nástroje nepodařilo zamezit nežádoucím jevům v mezinárodním zdanění nadnárodních společností, nevnímám převodní ceny jako nástroj budoucnosti, který by je měl vyřešit nebo významně zvýšit svou efektivitu, a to i vzhledem ke svým nárokům na administrativní zdroje.

Podle mnoha autorů budou v dohledné budoucnosti problémy v oblasti převodními cenami přetrvávat, ale řešení masivního dvojího nezdaňování, které umožňují současná pravidla, bude pravděpodobněji vycházet ze zdanění koncernů podle daňové rezidence, a to navzdory nelehké povaze určování sídla koncernů.<sup>85</sup>

V následujících podkapitolách se zaměřím na teorii, respektive základní pojmy vyskytující se v problematice převodních cen a na jejich právní základ. Jednotlivým metodám stanovení převodních cen se v této práci nebudu věnovat, jsou ale důležitou součástí právních předpisů a publikací, které se věnují převodním cenám, a proto budou určitě zmíněny v rámci podkapitoly 3.2. – Právní úprava transferových cen.

### **3.1. Základní pojmy v teorii převodních cen**

K pochopení právní úpravy, judikatury a jednotlivých metod stanovení přiměřených převodních cen je nezbytně nutné vysvětlit alespoň následní pojmy a principy, které jsou pro teorii převodních cen naprosto zásadní. Tuto důležitost vnímá také OECD a jednotlivé státy, proto dochází k pravidelnému zpřesňování interpretace pojmů, a to zejména na úrovni mezinárodních organizací.

#### **3.1.1. Spojené osoby a spojené podniky**

Osoby, mezi kterými probíhají obchodní transakce a mají na sebe úzkou vazbu, jsou spojenými osobami. V prostředí koncernu jde samozřejmě o sdružené společnosti, nikoli o fyzické osoby. Transakce, které mezi sebou tyto společnosti v rámci koncernu uskutečňují, jsou někdy označovány také jako „*řízené transakce*“.

---

<sup>85</sup> REUVEN S., AVI-YONAH M. *Advanced Introduction to International Tax Law Elgar advanced introductions*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 33.

Zákonnou definici pojmu spojených osob v českém právním řádu najdeme v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Toto ustanovení rozlišuje mezi osobami spojenými kapitálově nebo spojenými jinak (např. personálně). Rozhodující přitom je okamžik vzniku smluvního vztahu. Následné rozdělení již nemá na určení, zda jde o spojené osoby vliv. Splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 ZDP se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, přestože v průběhu trvání takto uzavřeného závazkového vztahu přestanou být smluvní strany ve smyslu tohoto ustanovení spojenými osobami. Ceny sjednané v obchodních vztazích se mohou s ohledem na zásadu smluvní volnosti jednání v občanských nebo obchodních vztazích lišit, z hlediska daňového práva je však takový postup sankcionován úpravou základu daně o zjištěný rozdíl.<sup>86</sup>

V mezinárodním právu se užívá obdobný pojem „*sdrúžené podniky*“. Definici tohoto pojmu najdeme v článku 9 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění, podle kterého je hlavním kritériem pro určení, zda se o spojený podnik jedná nebo nikoli, existence podílu v podniku z jednoho smluvního státu na vedení, jmění či jiným způsobu kontroly podniku jiného smluvního státu anebo pokud se tytéž osoby podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu. Jestliže v jednom i druhém případě jsou podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které si vzájemně ujednaly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoli zisky, kterých by nebyť těchto podmínek bylo docíleno jedním z těchto podniků, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.

Pojmy spojené osoby a sdrúžené podniky se obsahově do velké míry překrývají a můžeme je do velké míry zaměnit za pojem nadnárodní společnosti, obsahově však nejsou úplně stejné. Zatímco ustanovení § 23 odst. 7 ZDP stanoví „*upraví se základ daně*“, článek 9 odst. 1 Modelové smlouvy OECD do základu daně umožňuje jen „*zahrnout zisk*“. To znamená, že úprava v ZDP je o něco širší než v Modelové smlouvy OECD, protože ta předpokládá jen

---

<sup>86</sup> PELC, V. opakovaná citace, s. 280.

zvýšení základu daně z důvodu nedodržení pravidel pro převody za cenu obvyklou. ZDP naproti tomu nevyklučuje ani snížení základu daně v případě, ve kterém by došlo k nadhodnocení vnitroskupinových transakcí. Dle mého názoru je však taková interpretace chybná a ustanovení § 23 odst. 7 ZDP takovou možnost správci dani nedává. Dovožuji jak zvýšené mezinárodní praxe OECD, ale také z důvodové zprávy k ZDP, kde je uvedeno: „*Od roku 2014 byla v textu ustanovení § 23 odst. 7 v první větě provedena změna spočívající vtom, že text „upraví správce daně“ byl nahrazen textem „upraví se“.* Cílem této změny bylo umožnit upravovat základ daně (rozumí se zvýšit základ daně), jak správci daně, tak samotnému poplatníkovi, který má pochybnost o správně nastavených převodních cenách a nechce riskovat postih v rámci případné daňové kontroly.“<sup>87</sup> I když jsem jednoznačně přesvědčen, že je interpretace ustanovení § 23 odst. 7 ZDP směřuje jen k případům, kdy správce daně odhalí nižší tvrzený základ daně, než by měl být a zakládá mu možnost upravit základ daně směrem nahoru (zvýšit), neměla by být právní úprava tímto způsobem nastavena, protože správce daně má vybrat daň, která státu náleží a neměl by tolerovat ani vyšší ani nižší zdanění, než jaké odpovídá zákonu. V případě, že správce daně odhalí, že poplatníkem tvrzený základ daně je vyšší, než by měl být, měl by ho snížit, protože v českém právním řádu není žádný z orgánů veřejné nebo státní správy represivním orgánem, činnost finanční správy je financována z prostředků vybraných od daňových poplatníků, kteří museli nejprve svým úsilím hodnotu vytvořit, a proto by bylo spravedlivé, aby nevybírali více než kolik je nárok státu stanovený jím samým na základě zákona. Ať už je správná interpretace úpravy základu daně jakákoli, mělo by být de lege ferenda postaveno na jisto, zda správce daně má základ daně i snížit, v případě, že je pro to spravedlivý důvod.

Skutečnost, že zákonná úprava převodních cen v českém právním řádu je relativně kusá a jeho zákonná úprava je vyjma ustanovení, které se převodních cen týkají jen nepřímo, omezena

---

<sup>87</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony č. 267/2014, k [§ 23].

pouze na ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, dává opravdu široký prostor právě soudnímu výkladu NSS. Ten je nezbytný pro sjednocení odborných názorů a aplikace finanční správy, komory daňových poradců, akademiků a soudů nižšího stupně na tuto problematiku. Důležitou roli v interpretaci právní úpravy převodních cen zaujímá také Ministerstvo financí ČR, které vydává nezávazné pokyny. Protože jsou převodní ceny pro nadnárodní společnosti velmi relevantním tématem a je upraven nadnárodně, jsou velmi důležitá také rozhodnutí mezinárodních soudů jako např. SDEU.

Jedním z nejdůležitějších rozhodnutí, které potvrzuje naprostou oddělenost rovin daňově právní a soukromoprávní v interpretaci § 23 odst. 7 ZDP a souvisejícího pojmu *spojené osoby*, je rozsudek NSS<sup>88</sup> ve sporu, kde společnost AV ENGINEERING, a.s. podala žalobu na Odvolací finanční ředitelství, protože správce daně při daňové kontrole doměřil daň z neúčelových půjček poskytovaným zaměstnancům za zvýhodněných podmínek. Takovou výhodu správce daně vyhodnotil jako příjem zaměstnanců žalobkyně, který nebyl podle ZDP osvobozený od daně. Daň proto doměřil a uložil žalobkyni povinnost uhradit penále. Při doměření správce daně postupoval tak, že zjistil, jaký byl v té době obvyklý úrok na trhu s úvěry. Další rovinou tohoto sporu bylo, že správce daně považoval příjemce půjčky bez dalšího za zaměstnance žalobkyně. Příjemce zápůjčky byl mimo pozici zaměstnance jediným společníkem kapitálově spřízněné osoby a zároveň jednatelem společnosti. Dle soudu prvního stupně správce daně pochybil, když situaci neposoudil z pohledu možné kapitálové spřízněnosti mezi žalobkyní a jejím jediným společníkem. NSS rozhodoval o otázce, zda se v předmětném právním vztahu skutečně jednalo o převod uskutečněný mezi spojenými osobami nebo nikoli a rozhodl, že příjemce půjčky byl vzhledem ke kapitálovému spojení s žalobkyní a funkci ve jejím statutárním orgánu kapitálově spřízněnou osobou a také osobou spojenou s žalobkyní personálně. V takovém případě ale dle NSS nebylo možné posuzovat předmětnou transakci mezi spojenými osobami, kterými

---

<sup>88</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.2.2015, č.j. 5 Afs 38/2014 – 37

žalobkyně i příjemce zápůjčky podle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP prokazatelně byli, podle ustanovení § 6 ZDP upravujícího zdanění příjmů ze závislé činnosti, protože jde o lex specialis k ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně v řízení namítal, že vzhledem k zaměstnaneckému vztahu nemůže vystupovat příjemce zápůjčky jako kapitálově spojená osoba. To nicméně na NSS vytvářelo pocit, že si správce daně pouze chtěl usnadnit práci, protože prokázání spojení osob je vždy úkolem správce daně, což potvrzuje také právní věta „*Byť by správce daně dovodil neplatnost smlouvy o půjčce z důvodu porušení ustanovení obchodního zákoníku, tento soukromoprávní následek právního úkonu je nutné odlišit od účinků v oblasti daňové. Případné dopady jednání podle obchodního zákoníku nebo vnitřních předpisů plátce daně nemohou mít vliv na posouzení závěru o aplikovatelnosti § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť ten neváže poskytnutí úroků z půjček na platnost soukromoprávního úkonu, ale na zákonem stanovené ekonomické nebo personální propojení osob. Důkazní břemeno v případě § 23 odst. 7 téhož zákona leží na správci daně.*“<sup>89</sup> Tento rozsudek uvádím také proto, že je v něm řešeno nejen kapitálové propojení spojených osob, ale také personální.

Dalším rozhodnutím, které stojí za to v souvislosti s pojmem „*spojené osoby*“ zmínit je rozsudek ve sporu, ve kterém společnost VÍTKOVICE REVMONT a.s. žalovala a Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Žalovaný doměřil žalobkyni daň, protože dle něj nakupovala fólii za cenu vyšší, než za jakou by ji nakupovala v běžném obchodním vztahu. Žalobkyně v řízení argumentovala tak, že důkazní břemeno leží na správci daně a také tím, že by musel dokázat úmysl (nikoli nedbalost) žalobkyně nechovat se v obchodním vztahu standardně s cílem daň krátiť. Podle žalobkyně pro aplikaci § 23 odst. 5 ZDP nestačí pouhé podezření za zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Argumentaci žalobkyně podpořila o jiný rozsudek<sup>90</sup> NSS, který vyslovil, že „*podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí*

---

<sup>89</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007 - 105



*úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu.*“ NSS nicméně žalobkyně odmítl s tím, že NSS sice v rozsudku řešil záměrnost krácení daně, ale konstatoval, že tato argumentace je zastaralá a ojedinělá, což dokazuje i další judikatura NSS. Při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP se totiž nezkoumá úmysl ani obecně subjektivní stránka. Postačí odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi subjekty nezávislými.

### **3.1.2. Princip tržního odstupu a cena obvyklá**

Právní základ pro princip tržního odstupu (anglicky: *arm's length-principle*) byl založen v roce 1963 a nalezneme jej v článku 9 Modelové smlouvy OECD. Toto ustanovení řeší úpravy zisků v mezinárodních koncernech pro daňové účely. Modelová smlouva OECD dále odkazuje na Pokyny k převodním cenám pro nadnárodní společnosti a finanční správy (anglicky: „*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*“). OECD v těchto dokumentech doporučuje užití principu tržního odstupu jako metody, která má praxi úpravy a umělé úpravy zisku zabránit. Jedná se o sadu doporučení, která nemusí správci daně jednotlivých členských států přijímat za svoje bez výhrad, ale ve většině případů dochází k jejich zohlednění a současně dávají prostor pro přijetí mnohem detailnějších postupů v aplikaci tohoto principu. Typickým příkladem jsou Spojené státy americké, kde právní základ poskytnutý OECD položil základ pro vytvoření 482 pravidel, která jsou mnohem detailnější a přísnější než jejich předloha. V české právní úpravě je princip tržního odstupu obsažen v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

Princip tržního odstupu spočívá v tom, že při uskutečněných transakcích mezi spojenými osobami musí být hodnota plnění stejná jako by byla jejich hodnota v případě, že by šlo o nezávislé osoby. Podstatou tohoto principu je tedy legální a legitimní alokace transakcí v rámci nadnárodní společnosti tak, aby nebyla krácena daň. Daň je možné krátit účelovým

uskutečňováním transakcí ve státech, kde je nejmenší zdanění a tomu se snaží jednotlivé státy zabránit. Státy, jejichž ekonomiky fungují na tržní bázi, nemůžou zasahovat do cenotvorby nadnárodních společností, jejich nástrojem je prostřednictvím mezinárodních pravidel, národních daňových předpisů a svých finančních správ donutit společnosti k očištění základu daně o dopady deformované cenotvorby v transakcích mezi spojenými osobami. Princip tržního odstupu řeší nastavení cen v těchto transakcích, nikoli způsob nastavení a uskutečnění transakce jako takové. V ČR označujeme výslednou cenu, které bylo dosaženo na základě užití principu tržního odstupu jako „*cenu obvyklou*“.<sup>91</sup> V anglickém jazyce se cena obvyklá označuje jako *arm-length price*, což je přesnější než český termín, protože anglický termín znamená „*cena stanovená na základě principu tržního odstupu*“. Cena obvyklá má širší význam a termín se neomezuje jen na daňové právo, respektive cenu stanovenou na základě principu tržního odstupu, ale užívá se i v jiných souvislostech a jiných právních oborech.

Cenu ve smyslu ekonomické kategorie definujeme jako peněžní vyjádření hodnoty těch právních statků, které jsou penězi ocenitelné. Z pohledu právního jde o specifické vyjádření hodnoty předmětu právního vztahu obvykle vyjádřeného v penězích. Konkrétní cena bývá často spojena také se způsobem jejího stanovení. V českém právním řádu rozlišujeme více způsobů stanovení ceny. Známe *cenu sjednanou*, která je stanovena dohodou stran. Dále *cenu zjištěnou*, která je stanovena znalcem a definuje ji zákon o oceňování majetku,<sup>92</sup> a nakonec *cenu pořizovací*, která se stanoví jako součet kupní ceny, za kterou byla věc pořízena a nákladů na toto pořízení. Cenu v českém právním řádu definujeme jako peněžní částku sjednanou při nákupu a prodeji zboží nebo stanovenou podle zákona o oceňování majetku.<sup>93</sup>

---

<sup>91</sup> SOLILOVÁ, V., NERUDOVA, D. *Transferové ceny – Unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 17.

<sup>92</sup> Zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů

<sup>93</sup> FUCÍK, I. a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. Praha: ASPI, 2008, s. 123.

V reakci na naprostou odlišnost transakcí uskutečňovaných mezi spojenými osobami a transakcemi uskutečňovanými v rámci volného trhu, a to jak z hlediska cen nebo vůbec typů uskutečňovaných transakcí, kdy je často velmi složité určit obvyklou cenu na základě principu tržního odstupu, vydala OECD v rámci akčních plánů BEPS<sup>94</sup> 8-10 opatření, které problematické aspekty řeší. Mezi spojenými osobami může totiž často dojít k situacím, které by nikdy nenastaly na volném trhu (např. sdílení know-how, propojení softwaru atd.). Určení ceny obvykle tedy není vždy snadné a často k ní nejde dojít bez užití různých dedukcí, analogií nebo hypotéz. Velkou roli v těchto postupech hraje také princip maximalizace užitku společnosti.

Princip tržního odstupu je úplně základní princip, kterým se řídí většina světa a představuje základ mezinárodního konsenzu v přístupu k převodním cenám a spravedlivého zdanění nadnárodních společností. Jedinou známou alternativou k principu cenového odstupu by byl princip formulářového jednotného zdanění.<sup>95</sup> Takový postup byl administrativně snazší a používá se především v nečlenských státech OECD, tedy spíše rozvojových zemích. Na přijetí v členských státech neexistuje vzájemná shoda, a to ani kdyby šlo o alternativu k současnému postupu. Absence vzájemné shody je hlavní důvod, proč OECD výslovně odmítá přijmout jakoukoli alternativní metodu. OECD se totiž zaměřuje zejména na analýzu globálního rozdělení podle vzorce, které je mnohými považováno za jedinou skutečnou alternativu k principu tržního odstupu. V některých zemích, zejména v nečlenských zemích OECD, se v současnosti jako metoda převodních cen používá určitý druh globálního rozdělení podle předem stanoveného vzorce, protože je to právem považováno za méně náročný způsob jak pro správce daně, tak pro daňové poplatníky.<sup>96</sup> Pokud jednou bude shody dosaženo, dojde ke zjednodušení i v ČR a

---

<sup>94</sup> Eroze základu daně a přesouvání zisku (BEPS) označuje strategie daňového plánování, které používají nadnárodní společnosti k "přesouvání" zisků z jurisdikcí s vyššími daněmi do jurisdikcí s nižšími daněmi nebo do míst, kde se nevyvíjí žádná nebo jen malá hospodářská činnost, čímž se "snižuje" daňová základna v jurisdikcích s vyššími daněmi.

<sup>95</sup> Metoda rozdělení celkového zisku před zdaněním (nebo ztráty) nadnárodní společnosti mezi daňové jurisdikce, ve kterých společnost vykonává svou činnost. Jednotně se sečtou zisky a odečtou vynaložené výdaje, zisk daně by byl následně přerozdělen mezi státy poměrně.

<sup>96</sup> PINETZ, E., SCHAFFER, E., ANGIOLILLI, L. *Limiting Base Erosion by Improving Transfer Pricing Rules on Group Synergies for Multinational Enterprises*, In: *Limiting Base Erosion*. Vídeň: Linde, 2017, str. 457.

ostatních členských státech OECD. Tuto oblast převodních cen tak bude určitě velmi zajímavé sledovat i v budoucnosti.

### **3.2. Právní úprava transferových cen**

V tomto tisíciletí jsou převodní ceny velmi sledovaným a důležitým tématem jak v ČR, tak v ostatních státech a na nadnárodní úrovni. Dokládá to především rozrůstající se právní úprava, přibývající judikatura a také nezávazné pokyny Ministerstva financí ČR, které sjednocují interpretaci soudů, Finanční správy ČR, daňových poradců i daňových poplatníků. Jak je již výše několikrát zmíněno, aby nedocházelo k nelegální daňovým únikům nadnárodních společností a využívání jurisdikcí s nižším zdaněním v rámci daňových optimalizací, je pro adekvátní nastavení převodních cen nezbytná mezinárodní právní úprava, která je dle mého názoru ještě důležitější než úprava vnitrostátní, i když se většinou jedná o soft law. Samotná národní úprava v žádném státě světa by nebyla dostatečně efektivní, stejně tak jako kdyby mezinárodní úprava byla vágní, neaktuální nebo dostatečně nepřevzata jednotlivými státy do jejich národních úprav.

Vzhledem k obsáhlosti relevantní vnitrostátní i mezinárodní právní úpravy uvedu jen ty nejdůležitější předpisy pro nadnárodní společnosti, protože zevrubný rozbor právní úpravy převodních cen není účelem této práce. Mezinárodní úprava převodních cen je obsažena především v publikacích OECD, částečně je upravena také na úrovni EU. Relevantní je také judikatura SDEU. Směrnic, zpráv, stanovisek, doporučení a dalších dokumentů vydala především OECD nepřehledné množství, a proto zmíním a zanalyzuji jen ty nejdůležitější, respektive nejaktuálnější.

#### **3.2.1. Převodní ceny v Modelové smlouvě OECD**

Oblast převodních cen významně ovlivňuje Modelová smlouva OECD<sup>97</sup> a s ní související Komentář k Modelové smlouvě OECD, který je významným interpretačním nástrojem (oba dokumenty jsme již blíže rozebrali v podkapitole 2.3).

Převodní ceny a pojem spojených podniků je obsažen v článku 9 odst. 1 Modelové smlouvy OECD:

*„Pokud*

*a) se podnik jednoho smluvního státu přímo nebo nepřímo podílí na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo*

*b) se tytéž osoby přímo nebo nepřímo podílejí na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu,*

*a v obou případech jsou mezi oběma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny podmínky, které se liší od podmínek, které by byly stanoveny mezi nezávislými podniky, pak veškeré zisky, které by, nebýt těchto podmínek, připadly jednomu z podniků, avšak v důsledku těchto podmínek nepřipadly, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a podle toho zdaněny.“<sup>98</sup>*

Při srovnání je na první pohled zřejmé, že česká právní úprava obsažená v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP nijak neodporuje Modelové smlouvě OECD. To dokazují také jednotlivé SZDZ. Česká úprava má širší působnost, protože je širší i její užití, které se neomezuje pouze na mezinárodní aspekty, ale řeší také případy zdanění transakcí spojených osob bez mezinárodního prvku, tedy v rámci české daňové jurisdikce. Ustanovení článku 9 odst. 1 Modelové smlouvy OECD se vyskytuje zpravidla ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a státy, se kterými ČR tyto smlouvy uzavřela. Článek 9 odst. 2 Modelové smlouvy OECD se u smluv o zamezení dvojího zdanění, kde je ČR smluvní stranou, neužívá často, protože ČR uplatňuje

---

<sup>97</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, opakovaná citace, str. 34, (překlad vlastní).

k tomuto ustanovení výhradu. Toto však obsahuje např. SZDZ uzavřená mezi ČR a Portugalskem:

*„Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu – a následně zdaní - zisky, ze kterých byl podnik druhého smluvního státu zdaněn v tomto druhém státě, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které jsou prvně zmíněným státem považovány za zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednání mezi podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi nezávislými podniky, může druhý stát upravit vhodně částku daně uložené z těchto zisků v tomto státě. Při stanovení této úpravy se vezme náležitý zřetel na jiní ustanovení této smlouvy, a bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se za tím účelem vzájemně poradí.“<sup>99</sup>*

Toto ustanovení umožňuje státům uplatnit spravedlivější postup při výběru daní v případě, že dojde k doměření daně kvůli nedodržení principu tržního odstupu v případě, ve kterém by daňový poplatník platil více než by platit měl. V některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění je sice ustanovení článku 9 odst. 2 Modelové smlouvy OECD obsažen, nicméně s výhradou, která je nejčastěji vyjádřena v čl. 9 odst. 3 jednotlivých SZDZ, která zní:

*„Ustanovení odstavce 2 se nepoužijí v případě podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbám.“<sup>100</sup>*

Toto ustanovení, které obsahuje např. SZDZ uzavřená mezi ČR a Korejskou republikou vlastně naznačuje, proč ČR uplatňuje výhradu k článku 9 odst. 2 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD. Je to především proto, že pokud daňový poplatník podá nepravdivé daňové tvrzení a vzniknou mu z toho dodatečné náklady, je to negativní postih spojený s tím, že tvrzená daň neodpovídala skutečné daňové povinnosti. K takovému závěru lze dojít i na základě

---

<sup>99</sup> Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 275/1997 Sb. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

<sup>100</sup> Sdělení Ministerstva č. 1/2020 Sb. m. s. zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

Pokynu GFŘ D-34.<sup>101</sup> Na vložení ustanovení vyjadřujícího výhradu však ČR při sjednávání SZDZ netrvá vždy. Součástí právního řádu ČR jsou také uzavřené SZDZ, které obsahují ustanovení čl. 9 odst. 2 i bez odst. 3. Takovým příkladem je i výše citovaná SZDZ uzavřená mezi ČR a Portugalskem.

Dalším důležitým komentovaným ustanovením je článek 25 Modelové smlouvy o OECD, který upravuje tzv. proceduru vzájemné dohody (anglicky: *mutual agreement procedure*, zkratka: *MAP*). Tento článek umožňuje řešit spory vzniklé ze SZDZ dohodou a v případě, že konkrétní smlouvy obsahují odstavec 5, stanoví také způsob řešení sporu, pokud k vzájemné dohodě nedojde. Tímto řešením je arbitráž. „*Pokud osoba považuje opatření učiněná jedním nebo oběma smluvními státy za taková, jež ji přivodila nebo přivodí pro ni zdanění, které není v souladu s touto smlouvou, může nezávisle na opravných prostředcích, které poskytuje národní právo těchto států, předložit svůj případ příslušnému úřadu smluvního státu. Námitka musí být předložena do tří let od prvního úkonu ve věci, který byl v rozporu s touto smlouvou.*”<sup>102</sup>

Toto ustanovení dává daňovému poplatníkovi, případně jeho daňovému poradci dle mého názoru zajímavou možnost, jak zajistit odvedení daně v řádné výši, a to ještě předtím, než mu je daň doměřena. Možnosti využití opravných prostředků se přitom taková notifikace správci daně smluvního státu nedotkne a ty tak zůstanou nevyčerpané. Tato možnost však náleží těm, kteří o svá práva dbají, a proto je předložení námítky ve smyslu článku 25 Modelové smlouvy OECD možné do 3 let od prvního úkonu ve věci, který zakládá (nebo by do budoucna založil) zdanění v rozporu s konkrétní SZDZ. Odstavce 2 a 3 článku 25 Modelové OECD pak upravují dohodu mezi daňovými jurisdikcemi reprezentované správci daně smluvních států jako takovou. Prvním krokem je, že by správce daně, kterému byla námitka předložena, měl vyřešit námitku sám, a pokud je nutná i součinnost s druhým smluvním státem, poradí se s ním za účelem vyřešení daně

---

<sup>101</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Pokyn GFŘ D – 34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny*, Č. j.: 45076/19/7100-40113-110343

<sup>102</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, opakovaná citace, str. 34, (překlad vlastní).

námítky. Stejný postup článek 25 umožňuje i v případě, že dojde k situaci, která není ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění vůbec upravena.

K vzájemné dohodě mezi státy dochází často právě při stanovení daňové povinnosti z přeshraničních transakcí nadnárodních společností.

S procedurou vzájemné dohody úzce souvisí také Akční plán BEPS 14. Navzdory rozšíření ustanovení o vzájemné dohodě v SZDZ je třeba vyvinout další úsilí, aby byl zajištěn přístup ke vzájemné dohodě a aby byly případy vzájemné dohody vyřešeny v přiměřené lhůtě tak, aby v důsledku prodlení nedošlo k erozi základu daně. Jen taková dohoda mezi správci daně smluvních států, která je uskutečněna včas, může erozi základu daně zabránit. Institut vzájemné dohody od roku 2016 zaznamenává nárůst, což vytváří tlak na vyšší využívání vzájemných dohod v jednotlivých státech. Celkový počet případů, kdy bylo vzájemné dohody využito, se proto každoročně stále zvyšuje. Počet uzavřených daňových případů přitom nedokázal držet krok s počtem přibývajících. Minimální standard Akčního plánu 14 se skládá z 21 prvků a 12 osvědčených postupů, které hodnotí právní a správní rámec jurisdikce v následujících čtyřech klíčových oblastech:

- předcházení sporům,
- dostupnost a přístup k vzájemné dohodě,
- řešení případů vzájemnou dohodou, a
- provádění vzájemných dohod.<sup>103</sup>

Iniciativa OECD jen dokazuje, že je institut vzájemné dohody stále na vzestupu a představuje důležitý instrument v oblasti předcházení daňových sporů, jehož důležitost bude nadále růst.

### **3.2.2. Akční plány BEPS upravující převodní ceny**

---

<sup>103</sup> OECD. *Action 14 – Mutual Agreement Procedure*. [online]. [cit. 2024-03-29] Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>.



Převodní ceny jsou upraveny v akčních plánech BEPS 8 – 10. Tyto akční plány řeší, aby nedocházelo k erozi základu daně a přesunům zisků mezi daňovými jurisdikcemi účelovými transakcemi mezi spojenými osobami, které působí ve více jurisdikcích. Fungují na bázi srovnání skutečně vytvořené hodnoty a konkrétní převodní ceny, a to při zohlednění principu tržního odstupů a stanoví, že při jeho uplatnění a správném nastavení převodních cen je zdanění transakce mezi spojenými osobami nastaveno správně.<sup>104</sup> Pokud dojdeme k závěru, že jsou zisky mezi spojenými osobami nastaveny dle těchto pravidel, základ daně mezi smluvními státy příslušné SZDZ je také nastaven správně a aplikace smluv je spravedlivá.

Akční plán 8 se zabývá převodními cenami v transakcích mezi spojenými osobami, jejichž předmětem je nehmotný majetek, který je specifický svou vysokou mobilitou (často je v elektronické formě) a dále tím, že se velmi špatně oceňuje. Nevhodné rozdělení zisků generovaných hodnotným nehmotným majetkem silně přispívá k erozi základu daně a přesouvání zisků, čemuž má akční plán zabránit.

Akční plán 9 se zabývá smluvním rozdělením rizik a kapitálu a z toho vyplývajícím plánováním zisků v rámci mezinárodního koncernu, které nemusí odpovídat skutečně prováděným činnostem, protože součásti koncernu nefungují nezávisle na volném trhu. Opatření 9 se zabývalo smluvním rozdělením rizik a z toho vyplývajícím rozdělením zisků na tato rizika, která mohou, ale nemusí odpovídat skutečně prováděným činnostem. Akční plán 9 se navíc zabývá úrovní výnosů z financování poskytnutého kapitálově bohatým členem skupiny v nadnárodním podnikatelském uskupení, pokud tyto výnosy neodpovídají skutečné činnosti prováděné financující společností. Z praxi se často můžeme setkat s tím, že některá ze společností v rámci mezinárodního koncernu funguje na bázi cash pooling<sup>105</sup> pro jiné

---

<sup>104</sup> OECD. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, [online] Paříž: OECD Publishing. 2015, s 10. [cit. 2023-08-02] Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>

<sup>105</sup> Vytvořením cash poolů mohou nadnárodní společnosti mohou řídit požadavky skupiny na likviditu na základě (virtuálně nebo fyzicky) soustředěním finančních prostředků na konsolidovaném základě peněžních prostředků společností skupiny (členů cash pool) v jednom místě, tj. na hlavním účtu CPL (typicky na účtu

společnosti a slouží tak výhradně k financování členů skupiny. Financování samozřejmě neprobíhá za tržních podmínek, což může být v pořádku z pohledu soukromoprávní úpravy, nicméně takové transakce se musí následně zdanit v souladu s principem tržního odstupu. Tato praxe je v nadnárodních společnostech běžná, a proto je důležité, aby takový způsob financování činnosti osob v rámci nadnárodní skupiny společností správně zdaněn.

Akční plán 10 se zabývá převodními cenami v transakcích mezi spojenými osobami, které jsou vysoce rizikové a takové riziko by společnost, která není spojenou osobou s péčí řádného hospodáře a na za běžných tržních podmínek neuskutečňovala. Dále se zaměřuje na metody převodních cen používané mezinárodními koncerny způsobem, který vede k odklonu zisků od jejich ekonomicky nejziskovějších činností, a používání určitých typů plateb mezi členy takových koncernů (jako jsou poplatky za vedení a náklady na provoz mateřské společnosti) k erozi základu daně a přesunu zisků, pokud nejsou v souladu s tvorbou hodnoty.

Za zmínku stojí také Akční plán 14, zabývající se procedurou vzájemné dohody, který jsem rozebral v předcházející podkapitole. S procedurou vzájemné dohody úzce souvisí také Akční plán BEPS 14. Navzdory rozšíření ustanovení o vzájemné dohodě v SZDZ je třeba vyvinout další úsilí, aby byl zajištěn přístup ke vzájemné dohodě a aby byly případy vzájemné dohody vyřešeny v přiměřené lhůtě tak, aby v důsledku prodlení nedošlo k erozi základu daně. Jen taková dohoda mezi správci daně smluvních států, která je uskutečněna včas, může erozi základu daně zabránit. Institut vzájemné dohody od roku 2016 zaznamenává nárůst, což vytváří tlak na vyšší využívání vzájemných dohod v jednotlivých státech. Celkový počet případů, kdy bylo vzájemné dohody využito, se proto každoročně stále zvyšuje. Počet uzavřených daňových

---

finanční nebo pokladní společnosti skupiny). Generální výsledkem cash pooling je, že nadnárodní společnost platí nebo přijímá úroky pouze z čisté (konsolidované) hotovostní částky hlavního účtu. Kromě toho, že cash pooling může výrazně snížit náklady na externí financování, může cash pooling přinášet i několik dalších výhod, jako je zvýšení úvěrové podmínky a nižší transakční náklady. HALLER A. *'Application of the Arm's Length Principle to Physical Cash Pooling Arrangements in Light of the OECD Discussion Draft on Financial Transactions*. 2019, 47, Interfax, Issue 4, str. 350 [online]. [cit. 2023-08-15] Dostupné z: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.4/TAXI2019035>

případů přitom nedokázal držet krok s počtem přibývajících. Minimální standard Akčního plánu 14 se skládá z 21 prvků a 12 osvědčených postupů, které hodnotí právní a správní rámec jurisdikce v následujících čtyřech klíčových oblastech:

- předcházení sporům,
- dostupnost a přístup k vzájemné dohodě,
- řešení případů vzájemnou dohodou, a
- provádění vzájemných dohod.<sup>106</sup>

Iniciativa OECD jen dokazuje, že je institut vzájemné dohody stále na vzestupu a představuje důležitý instrument v oblasti předcházení daňových sporů, jehož důležitost bude nadále růst.

### **3.2.3. Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy**

Dalším důležitým dokumentem v oblasti převodních cen je výše citovaná Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydaná roku 2017.<sup>107</sup> Tato směrnice je reflexí ke Zprávě OECD o převodních cenách a nadnárodních podnicích z roku 1979. V ČR je směrnice přímo závazná, protože byla přijata na úrovni OECD, které je ČR členem. Jedná se o velmi obsáhlý a komplexní předpis, který je jedním ze základních pramenů pro převodní ceny.

Směrnice přinesla sjednocení a aktualizaci terminologie včetně podrobného vysvětlení jejich významu a dále také zpřísnění požadavků na ekonomický smysl transakce a její zdanění, které nereflektuje soukromoprávní vztah, na jejímž základě transakce bez ekonomického smyslu vznikla, a na její zdanění tudíž nemá vliv. Dále upravuje metody, které se používají pro stanovení správně nastaveny ceny předmětu transakce mezi spojenými osobami pro účely

---

<sup>106</sup> OECD. *Action 14 – Mutual Agreement Procedure*. [online]. [cit. 2023-03-30] Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>.

<sup>107</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydaná roku 2017*. [online]. [cit: 2023-08-25] Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financi-zpravodaj\\_2019-c-05-Pr-001.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financi-zpravodaj_2019-c-05-Pr-001.pdf).

zdanění. Najdeme v ní i požadavky na dokumentaci k převodním cenám, kterou jednotlivé osoby v rámci nadnárodní skupiny společností následně předkládají správcům daně v jednotlivých státech. Vzhledem k tomu, že pro nehmotný majetek, služby poskytované v rámci spojených osob platí speciální režim, obsahuje směrnice kapitoly, které se těmto typům transakcí zevrubně věnují. Svoje kapitoly mají ve směrnici také smlouvy o podílení se na nákladech (zkratka: *CSAs*) a smlouvy o přispívání na náklady (zkratka: *CCAs*) a aspekty převodních cen při restrukturalizaci podniků a obchodních vztahů v jejich rámci. Směrnice obsahuje vždy vysvětlení pojmů nebo metod stanovení převodních cen a v některých částech také aplikaci na modelové příklady, aby adresátům co nejvíce zjednodušila aplikaci pravidel.

Adresáty směrnice jsou, jak je patrné i z názvu, nadnárodní společnosti, ale i správci daně v jednotlivých státech. Jejím cílem je především zabránit vzniku sporů mezi všemi zúčastněnými stranami. Směrnice je velmi důležitá především pro správné vysvětlení pojmů, které musí být co nejpresnější a co nejvíce koordinované na nadnárodní úrovni, protože je nežádoucí, aby se v každém členském státě vykládaly jinak, což by způsobilo nespravedlnost a větší riziko daňových sporů.

### **3.3. Smlouvy o podílení se na nákladech a smlouvy o přispívání na náklady**

Smlouvy o podílení se na nákladech (*CSAs*) a smlouvy o přispívání na náklady (*CCAs*) jsou zjednodušeně smlouvy, které se uzavírají mezi spojenými osobami v rámci skupiny za účelem sdílení nákladů a rizik spojených s oblastí vývoje nebo výroby služeb, práv nebo hmotných a nehmotných statků a současně vyjadřují vlastnické podíly na těchto statcích. Tyto podíly jsou určovány očekávaným prospěchem účastníků a měly by být přímo úměrné příspěvku na náklady.

Smlouvy těchto typu dělíme do dvou kategorií podle účelu, za kterým jsou náklady sdíleny a pak jedné zvláštní kategorie, která je hybridem dvou základních kombinací. První

kategorií jsou smlouvy o podílení se na nákladech, respektive o přispívání na nákladech v rámci provádění výzkumu a vývoje (zkratka: *R&D*). Tato kategorie smluv se vyznačuje sdílením velkého rizika, které by subjekty samostatně nikdy nepodstoupily nebo si výzkum a vývoj nárokují takové zdroje, kterými subjekty samostatně nedisponují a nemusí to být jen zdroje peněžní, ale například také personální, administrativní, technologické zdroje nebo může jít o know-how či jinou formu duševního vlastnictví.

Výsledkem praxe sdílení nákladů ve výzkumu a vývoji je, že se zúčastněné subjekty nebojí rizika, protože když uspějí, získají kýžený předmět duševního vlastnictví, ale když se vývoj nepodaří, alespoň dojde ke snížení základu daně, protože vznikne ztráta. Tímto způsobem je možné přesunout zisk na dceřiné společnosti, které se podílely na zisku z vývoje duševního vlastnictví. Teorie říká, že vzhledem k nejistým výsledkům výzkumu a vývoje je sdílení nákladů pro daňové poplatníky riskantní, protože v případě neúspěchu projektu je odpočet za výzkum a vývoj ztracen. V praxi však nadnárodní společnosti vstupují do sdílení nákladů pouze tehdy, když věří, že projekt bude úspěšný, a i když se mýlí, ztracené odpočty nejsou tak závažnou ztrátou ve srovnání s daní ušetřenou z přesunu zisku na dceřinou společnost.<sup>108</sup> Existence této možnosti tak na jednu stranu akceleruje vývoj lidstva, na druhou stranu na něm trápí státy, které daně vybírají. Jedná se vlastně o nepřímé subvence privátního vývoje a výzkumu a je jedním z důvodů proč dochází k přesouvání zisků a erozi základu daně.

Druhou kategorií tvoří CSAs a CCAs, které jsou uzavírány za účelem sdílení služeb. To v praxi znamená, že se více subjektů dohodne na společném centru poskytování služeb, které budou sloužit všem zúčastněným, a to za výrazně nižší náklady, než kdyby službu objednával každý subjekt samostatně od externího dodavatele nebo si službu zajišťoval sám prostřednictvím pracovníků v rámci vlastní organizační struktury. Třetí kategorií jsou smlouvy, které jsou kombinací – jejími součástmi jsou jak vývoj a výzkum, tak poskytování služeb ze společného

---

<sup>108</sup> REUVEN S., AVI-YONAH M., opakovaná citace. s. 32.

centra.

Zisky a užitky ze společné činnosti se následně dělí dle příspěvků, který každý účastník vložil. V rámci spojených osob by tak mohla tato praxe bez existence regulace převodních cen představovat významný problém pro jednotlivé státy a na druhé straně výbornou příležitost pro nadnárodní společnosti k výrazné daňové optimalizaci. „*Relativní podíly očekávaných přínosů lze odhadnout na základě předpokládaného dodatečného příjmu nebo úspory nákladů či jiných přínosů, které každý účastník obdrží v důsledku dohody. Přístup, který se v praxi často používá, nejčastěji u CSAs a CCAs v oblasti služeb, by spočíval v zohlednění poměrných podílů účastníků na očekávaných užitečných pomoci příslušného alokačního klíče. Mezi možnosti alokačních klíčů patří tržby obrat, zisky, použité, vyrobené nebo prodané jednotky, počet zaměstnanců atd.*“<sup>109</sup>

CSAs a CCAs jsou zpravidla uzavírány v rámci spojených osob, proto jsou tyto typy vztahů upraveny z pohledu převodních cen. Mezi nezávislými společnostmi je podobná praxe spíše výjimkou. Velmi podrobně se pravidlům pro CSAs a CCAs věnuje Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy z roku 2017.

Existence těchto smluv je podle mě nutná pro rozvoj každé ekonomiky světa, především z pohledu konkurenceschopnosti. Ze strany států by tedy mělo být poskytováno daňové zvýhodnění nebo by alespoň neměly být kladeny překážky. Na druhou stranu však nesmí být toto zvýhodnění zneužívána, s čímž se snaží bojovat i současná úprava.

### **3.3.1. Smlouvy o podílení se na nákladech a smlouvy o přispívání na náklady a princip tržního odstupu**

Očekávání vzájemného a přiměřeného prospěchu je základem pro přijetí dohody o sdílení důsledků materializace rizik a sdílení zdrojů a dovedností nezávislými podniky. Nezávislé

---

<sup>109</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paříž: OECD Publishing, [online]. 2017. [cit. 2023-08-15] Dostupné z: [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en), str. 353.

společnosti by požadovaly, aby hodnota poměrného podílu každého účastníka na skutečných celkových příspěvcích podle dohody odpovídala poměrnému podílu účastníka na celkovém očekávaném užítku, který má být podle dohody získán. Pro uplatnění principu tržního odstupu na CSAs CCAs je proto nezbytným předpokladem, aby všichni účastníci smluvního vztahu měli očekávání prospěchu přiměřené jejich vkladu.

Dalším krokem je stanovení výše příspěvku každého účastníka na společnou činnost a nakonec určení, jestli rozdělení příspěvků CSAs a CCAs (upravené o případné vyrovnávací platby) odpovídá jejich příslušnému podílu na očekávaných výhodách. Stanovení výše hodnoty příspěvků budou pravděpodobně spojena s určitou mírou nejistoty, zejména ve vztahu k CCAs a CCAs v oblasti výzkumu a vývoje. Existuje možnost, že příspěvky na společnou činnost budou mezi účastníky CCAs a CCAs rozděleny tak, že v některých státech dojde k nadhodnocení zdanitelných zisků a v jiných k podhodnocení zdanitelných zisků (měřeno podle principu tržního odstupu). Z tohoto důvodu by měly být nadnárodní společnosti připraveny doložit základ svého tvrzení a jako obvykle se v převodních cenách tento požadavek vyřeší přípravou podrobné dokumentace na převodní ceny, na kterou při daňovém tvrzení společnost tvrdící daň odkáže.

### **3.4. Přeshraniční restrukturalizace obchodních nebo finančních vztahů mezi sdruženými podniky**

Přeshraniční restrukturalizace obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými osobami znamenají změny vztahů s třetími stranami, zejména zákazníky a dodavateli. Tyto změny mohou být důvodem restrukturalizace, mohou být jejich důsledkem. Také však mohou ovlivnit základ daně, a tudíž také skutečně odvedenou daň. Proto musí být prováděny se zohledněním požadavků na převodní ceny, zejména uplatněním principu tržního odstupu. Uplatnění tržního odstupu v případě restrukturalizací je nicméně velmi komplikované, což přiznává také OECD. „*Zavádění integrovaných obchodních modelů a rozvoj globálních*

*organizací může komplikovat uplatňování zásady tržního odstupu... Tato složitost při uplatňování zásady tržního odstupu v praxi je v těchto pokynech uznána.*<sup>110</sup>

Potřeba restrukturalizovat podnikání může nastat kdykoli, a to jak z vnitřních nebo vnějších důvodů. Nejčastěji se projevuje centralizací majetku nebo rizik, která mají potenciál tvořit zisk a v přeměnách jednotlivých dodavatelů, anebo ve změně celého odběratelsko-dodavatelského řetězce v rámci spojených osob, přičemž některé osoby můžou i zaniknout nebo být zcizeny. Dochází tak k redistribuci ziskového potenciálu. Může docházet také k restrukturalizaci podniků, při níž je více nehmotných aktiv nebo rizik přiděleno provozním subjektům (např. výrobcům nebo distributorům). Restrukturalizace podniku může rovněž spočívat v racionalizaci, specializaci nebo de-specializaci provozů (výrobních závodů anebo procesů, výzkumných a vývojových činností, prodeje, služeb), včetně jejich zmenšení nebo uzavření. Zásada tržního odstupu a ostatní pravidla se vztahují stejným způsobem na všechny typy transakcí zahrnujících restrukturalizaci podniku bez ohledu na to, zda vedou k centralizovanějšímu nebo méně centralizovanému modelu podnikání.<sup>111</sup>

Restrukturalizace vždy významně promluví do oblasti převodních cen a v praxi musí dojít k přenastavení vzájemných vztahů pro účely daňového tvrzení spojných osob jednotlivě i v rámci celku včetně opětovného ocenění transakcí, pokud je to nutné.

### **3.5. Předběžné cenové dohody (APA)**

Predběžné cenové dohody (anglicky: *Advance Pricing Agreement*, zkratka: *APA*) jsou dohody mezi daňovým poplatníkem a správcem daně na jejichž základě se předem stanoví metoda zdanění transakcí mezi spojenými osobami a uplatnění principu tržního odstupu. Konkrétně tyto

---

<sup>110</sup> OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, Paříž: OECD Publishing. 2017, str. 367, vlastní překlad.

<sup>111</sup> OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, opakovaná citace, str. 366.



dohody ještě před uskutečněním kontrolovaných transakcí stanoví vhodný soubor kritérií (např. metodu, srovnatelné údaje a jejich vhodné úpravy, předpoklady ohledně budoucích událostí atd.) pro stanovení převodních cen těchto transakcí za stanovené období. APA je formálně iniciována daňovým poplatníkem a vyžaduje jednání mezi daňovým poplatníkem, jedním nebo více přidruženými podniky a jednou nebo více daňovými správami.<sup>112</sup>

Předběžné cenové dohody mohou být jednostranné, dvoustranné i vícestranné.

Jednostranná APA je dohoda uzavřená mezi daňovým poplatníkem a jedním správcem daně.

Dvoustranné a mnohostranné APA jsou dohody dvě nebo více správců daně a poplatníka a jsou sjednávány podle MAP. Jejich účelem je především zamezit nedorozumění mezi nadnárodní společnostmi a správcem daně v daňovém řízení a tím ušetřit náklady za penále, pokuty i poradenské služby a přepracování dokumentace k převodním cenám.

Koncept APA je definován ve Směrnici OECD pro nadnárodní podniky a daňové správy.

Do českého právního řádu byly APA zakotveny v roce 2006 v rámci novely ZDP v podobě závazného posouzení. Konkrétně závazné posouzení nalezneme v § 38nc ZDP. Závazným posouzením se po jeho vydání musí správce daně řídit, a proto nadnárodní společnosti přináší posouzení jistotu, že postupuje správně a nebude postížena žádnou sankcí, pokud se bude chovat podle závazného posouzení, které ji bylo správcem daně poskytnuto. Vyhne se také daňové kontrole v oblasti, které se APA týkala a eliminuje riziko jejich dodatečných úprav. I když je závazné posouzení zpoplatněno, je to institut, který může ušetřit nadnárodním společnostem mnoho finančních prostředků. Půjde zejména o situace, kdy si není ani s pomocí daňového poradce naprosto jistá, že zvolila správnou metodu stanovení převodních cen, protože existuje okolnost, která činí situaci nejasnou. Stejnou jistotu APA dává také správcům daně zúčastněných států, protože už je prakticky vyloučen spor o stanovení převodních cen v rozsahu závazného posouzení.

---

<sup>112</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD opakovaná citace, str. 214.

V ČR se tak nejedná o „*předběžnou dohodu*“ v pravém slova smyslu, protože institut závazného posouzení postrádá prvek dvoustrannosti, který dohoda splnit musí. Závazné posouzení je jednostranný správní akt, ať již vydaný na návrh jako v tomto případě, nebo z úřední povinnosti. Koncept dohody mezi poplatníkem a správcem daně je mezinárodní, ne každý stát ho má implementován, a ne v každém státě je to možné. V ČR se nepoužívá, ale APA v ní stojí na konceptu, že pokud poplatník uzná za vhodné může si vyžádat právě závazné stanovisko. Podle něj se následně zařídí a všechny zúčastněné subjekty jsou z tohoto jednání následně vzájemně vázání jako by šlo o smluvní vztah.

### **3.6. Arbitrážní konvence**

Arbitrážní dohoda členských států EU má za cíl usnadnit dosažení společného rozhodnutí v otázkách spojených s převodními cenami. Daňový poplatník, který je subjektem zdanění alespoň ve dvou státech může zažádat ve státě svého síla nebo stálé provozovny požádat o vyřešení svého případu příslušnou autoritou tohoto státu. Lhůta pro podání žádosti jsou tři roky od prvního oznámení činnosti vedoucí ke dvojímu zdanění. Příslušní autorita vyřeší danou otázku sama nebo dojde k zahájení procedury vzájemné dohody mezi autoritami. Dohoda ukládá povinnost řešit vzniklou situaci do dvou let od okamžiku předložení případu příslušnému státnímu orgánu. V případě nedodržení této lhůty ex lege vstoupí do sporů poradní komise, která určí vhodný postup a zahájí arbitráž.<sup>113</sup> Povinnost přijmout rozhodnutí má podle článku 11 do šesti měsíců ode dne, kdy ji byla věc předložena.

Primárním pramenem je Úmluva o eliminaci dvojího zdanění týkající se úpravy zisků spojených osob, což je oficiální název Arbitrážní konvence.<sup>114</sup> Sekundárním pramenem je Kodex chování pro účinné provádění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků

---

<sup>113</sup> RYLOVÁ, Z., opakovaná citace, s. 356-357.

<sup>114</sup> Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků ze dne 30.6.2005

sdružených podniků (zkráceně: *Kodex*).<sup>115</sup> Ten má kompetentním autoritám na úrovni členských států EU umožnit a usnadnit nalézt dohodu. Kodex také pomáhá unifikovat odpověď daňovému poplatníkovi a upřesnit fungování poradní komise. Kodex byl přijat Společným fórem EU<sup>116</sup> o převodních cenách, které je tvořeno zástupci z řad správců daně členských států a členů nevládních odborných organizací.

#### **4. Novější instituty k zamezení daňových úniků a vyhýbání se zdanění**

Vzhledem k tomu, že nadnárodní společnosti ale i další subjekty stále nachází nové způsoby, jak si snížit daňovou povinnost, přichází instituce, které mají této praxi zabránit s dalšími nástroji, jak proti této praxi bojovat. Státy a mezinárodní instituce pocítily potřebu zasáhnout po obrovských skandálech, které způsobily optimalizační praxe nadnárodních společností a zámožných jednotlivců, jenž využívali offshorových struktur k obcházení daňových povinností. Skandální úniky dat počínající tzv. *Offshore Leaks* z roku 2013, *Lux Leaks* v roce 2014, *Swiss Leaks* v roce 2015, *Panama Papers* v roce 2016, *Paradise Papers* z roku 2017 a *Pandora Papers* z roku 2021 ukázaly, že se jedná o běžnou praxi a dosud se podobnou praxi nepodařilo zcela vymýtit a v některých případech není taková praxe ani nelegální. To samozřejmě vyvolalo iniciativu to změnit. OECD odhaduje, že v offshorových strukturách je ukryt majetek v hodnotě 11,3 bilionů USD, což způsobuje nepříjemný výpadek příjmu pro chudší i bohatší státy světa. Nejde přitom jen o problém fiskální, ale také bezpečnostní, protože je obtížné zjistit také původ majetku. Podle studie OECD z roku 2020 je nejméně 11,3 bilionu dolarů drženo v "offshorech". Vzhledem ke složitosti a utajení offshorového systému není možné zjistit, jak velká část tohoto

---

<sup>115</sup> Kodex chování pro účinné provádění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků ze dne 28.7.2006

<sup>116</sup> Je největší autoritou v otázce převodních cen na úrovni EU a poradním orgánem Evropské komise EU v oblasti převodních cen. Založeno bylo v roce 2002.

bohatství je spojena s daňovými úniky a dalšími trestnými činy a jak velká část zahrnuje prostředky, které pocházejí z legálních zdrojů a byly nahlášený příslušným orgánům.<sup>117</sup>

Další povinnosti jsou nicméně velkou administrativní zátěží a zvýšením nákladů pro nadnárodní společnosti. Nedá se ani vyloučit, že si povinné subjekty najdou jiný způsob, kterým povinnost obejdou, výsledky zavedení jednotlivých institutů k zamezení daňovým únikům tak můžeme hodnotit až zpětně. Stejně jako o ostatních institutech, které mají zamezit daňovým únikům v mezinárodním měřítku, je potřeba řešení na nadnárodní úrovni.

#### **4.1. Country-by-country reporting**

Jedním z dalších důležitých novějších nástrojů, které mají zabránit erozi daňového základu, je country-by-country reportingy (zkratka: *CbC reporting*), který spočívá v povinnosti pro všechny velké nadnárodní společnosti, které přesáhnou celkový roční konsolidovaný obrát ve výši 750 mil. USD, vypracovat komplexní zprávu s údaji o globálním rozdělení příjmů, zisků, majetku, personálu a zaplacených daní pro každou daňovou jurisdikci zvlášť, čímž dochází ke zvýšení transparentnosti povinných subjektů a zjednodušení důkazní situace pro správce daní v jednotlivých jurisdikcích, protože jsou pro ně potřebné informace ze zahraniční přístupnější. CbC reporting má i další účely od zvýšení důvěry veřejnosti a daňových poplatníků v legitimitu zdanění aktivit po snížení rizika daňových úniků nebo vyhýbání se zdanění.

V červnu 2018 došlo k první výměně CbC zpráv a správci daně s asistencí OECD začleňují CbC zprávy do svých procesů posuzování daňových rizik, aby lépe porozuměly rizikům, která pro jejich jurisdikce představují. Již teď má zákon stanovující povinnost podávat CbC zprávy více než

---

<sup>117</sup> INTERNATIONAL CONSORTIUM OF INVESTIGATIVE JOURNALIST. *Offshore havens and hidden riches of world leaders and billionaires exposed in unprecedented leak - ICIJ* [online]. [cit. 2023-04-27]. Dostupné z: <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/global-investigation-tax-havens-offshore/>

110 jurisdikcí. Drtivá většina velkých nadnárodní společnost, která působí celosvětově se tak podávání CbC zpráv nevyhne.

Transparentnost slouží správcům daně a nikoli veřejnosti, CbC zprávy jsou totiž důvěrné, ačkoli se již roky uvažuje o jejich zpřístupnění veřejnosti. Poslední roky je volání pro publikaci CbC zpráv slabší, protože s sebou přináší i obavy o citlivost údajů společností podávajících a potřebu zajištění konzistence v implementaci na globální úrovni, nicméně v některých specifických případech může docházet k vydání některých informací veřejnosti.

Právně je CbC reporting konstruován tak, že OECD v rámci svých předpisů – konkrétně ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy zaváže jednotlivé členské státy k tomu, aby v rámci svých vnitrostátních právních rádu uložila mateřským společnostem povinnost předkládat CbC zprávu, která je následně zpřístupněna správcům daně z ostatních států. CbC samotný je upraven v Akčním plánu BEPS 13. Ten obsahuje vzorové právní předpisy, které národní státy mohou implementovat, aby dosáhly toho, že mateřská společnost skupiny bude podávat CbC zprávu v jurisdikci, kde je rezidentem. Obsahuje také vzorové bilaterální dohody pro usnadnění implementace výměny CbC zpráv mezi příslušnými orgány jednotlivých států do dohod o výměně informací v daňových záležitostech (zkratka: *TIEA*), aby probíhala co nejjednodušší a nejefektivněji. V některých státech včetně ČR je výměna dokonce automatická. V ČR je implementována povinnost podávání CbC v § 13a ZMSSD.

CbC zpráva je sestavována ve standardizovaném formátu, na který vydala OECD šablonu a příručku, která řeší praktické problémy se sestavováním zprávy. Mnoho podpůrných dokumentů vydala za tímto účelem i Finanční správa ČR, aby bylo podávání zpráv pro povinné subjekty, pokud možno nejjednodušší, což ovšem většinou nepomůže povinným subjektům přímo, ale spíše nepřímou prostřednictvím daňových poradců, kteří stráví méně času s analýzou příslušné právní úpravy, a tudíž by měla být nižší i fakturovaná částka za poskytnuté služby. Podrobná pravidla včetně vysvětlení tedy především snižují pravděpodobnost doměření daně, pokut a daňových sporů

před soudy, protože si daňoví poplatníci i správci daně více rozumí v tom, jaká jsou jejich práva a jaké jsou jejich povinnosti. Implementaci CbC a Akčního plánu BEPS 13 hodnotí OECD ve své zprávě z roku 2018, konkrétně v ČR, ještě s doporučením ke zlepšení. Další zpráva z roku 2019 již hodnotí implementaci bezchybně. *„Hodnocení České republiky z let 2017/2018 obsahovalo doporučení, aby Česká republika přijala opatření k zajištění splnění podmínky vhodného použití před první výměnou informací. Česká republika má nyní zavedena opatření k zajištění vhodného využití informací ve všech šesti oblastech uvedených v Pokynech OECD k vhodnému využití informací obsažených ve zprávách CbC.“*<sup>118</sup>

Sestavování CbC zpráv je významným zdrojem informací správců daně v jednotlivých státech nejen v případě posouzení rizika převodních cen, ale podpůrně také při jakémkoli jiném šetření nebo analytické činnosti. Zprávy nicméně nikdy nemají být primárním zdrojem pro posouzení, zda jsou komplexně správně nastaveny převodní ceny. *„Informace ve zprávě podle jednotlivých zemí samy o sobě nepředstavují přesvědčivý důkaz, že převodní ceny jsou či nejsou přiměřené. Správci daně by ji neměli používat k navrhování úprav převodních cen na základě globálního rozdělení příjmů podle vzorce.“*<sup>119</sup>

Primárním pramenem pro převodní posouzení převodních cen v nadnárodních společnostech zůstává jimi předložená dokumentace převodních cen. Důvodem je především to, že je komplexní a vztahuje se na celé podnikatelské uskupení, zatímco CbC reporting, jak je patrné již z názvu tohoto institutu, představuje pouze dílčí zprávy a slouží k získání dílčích informací. CbC reporting tak můžeme hodnotit jako podpůrný nástroj v boji proti erozi daňového základu, a to především v rámci posouzení převodních cen.

---

<sup>118</sup> OECD. *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paříž: OECD Publishing, 2017, s. 165.

<sup>119</sup> OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paříž: OECD Publishing, 2017, s. 236, vlastní překlad.

Efektivita CbC reportingu také závisí na správném provádění a koordinaci mezi jednotlivými státy. Úroveň koordinace mezi jednotlivými státy se významně liší, stejně jako úroveň implementace do národních úprav států a následné vymáhání veřejnou mocí.

Pokud povinný subjekt poruší svojí informační povinnost nebo povinnost evidenční, může mu podle § 14r ZMSSD být uložena pokuta ve výši až 500 tis. Kč.

CbC zprávy jsou důležitým podkladem také u nové dorovnávací daně, kterou blíže rozebírám v podkapitole 4.3.

## 4.2. Hybridní nesoulady

Dalším problémem mezinárodního zdanění koncernu jsou hybridní nesoulady. Hybridní nesoulady jsou dohody, které využívají rozdílů v právní úpravě mezi jednotlivými státy zejména v nástrojích, subjektech nebo převodech v rámci mezinárodního obchodu a vedou k nezdanění, nesprávnému zdanění nebo také odkladům v placení daní, což může mít stejné následky jako nezdanění v případě, že bude poplatník s úspěchem odkládat dost dlouho. Tato praxe fungovala dlouhou dobu bez jakékoli regulace, která by ji ztěžovala, s výjimkou obecných principů daňového a soudních doktrín např. zneužití práva atd. Ta ale v sofistikovanějších hybridních nesouladách nemusí stačit. Obecná pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem a častá potřeba prokázat přímou souvislost mezi transakcemi a vyhýbáním se daným jurisdikcím totiž mají tendenci ztěžovat aplikaci obecných pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem v mnoha případech zahrnujících hybridní nesouladné dohody.<sup>120</sup>

Správce daně každého státu, ve kde nadnárodní společnost vyvíjí svou činnost, a zároveň činnost vyvíjí i v jiném státě, musí pro daňové účely zařadit osoby v rámci její vlastnické

---

<sup>120</sup> OECD, *Hybrid Mismatch Agreement: Tax Policy and Compliance Issue*. 2012, s. 13 [online]. Dostupné z: [cit. 2023-03-30] <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf>

struktury určit sazbu daně, zdanitelný příjem a existenci SZDZ, zda je subjekt rezidentem státu zdroje pro účely smlouvy o zamezení dvojího zdanění, aby věděl, zda a jak nadnárodní společnost zdanit. „*V rozsahu, v jakém je odpočet platby, výdajů nebo ztrát daňového poplatníka, který je pro daňové účely rezidentem ve dvou či více jurisdikcích, odpočitatelný od základu daně v obou jurisdikcích, odepře členský stát daňového poplatníka snížení základu daně v rozsahu, v jakém druhá jurisdikce umožňuje toto duplicitní snížení základu daně započíst proti příjmu, jež není příjmem dvakrát zahrnutým do základu daně.*“<sup>121</sup> To může být dost mnohdy dost náročné a vytváří to prostor pro dvojí nezdanění povinných subjektů v rámci tzv. agresivního daňového plánování, kdy dochází k obcházení daňových pravidel.

V praxi mohou mít hybridní nesoulady mnoho podob, nejčastěji jsou to však případy, kdy se ve státě, podle jehož práva nadnárodní společnost vznikla považuje za transparentní, ale podle práva jiného státu dostatečně transparentní není. Tyto situace nadnárodní společnosti často využívají k přesunům zisků, aby odvedli co nejnižší daň. Dalšími modelovými případy jsou, že nadnárodní společnost provádí machinace se svou daňovou rezidencí tak, aby byla vlivem nesoulad právních řádů dvojí a následně dvakrát uplatní odpočty nebo využívá hybridní stále provozovny. Tyto situace jsem blíže popisoval v podkapitole 2.3.2.

Nadnárodní společnosti mnohdy využívají také tzv. *hybridní finanční nástroje*, které využívají odlišnosti v právních rádech, které se v jedné zemi účtují jako dluh a v jiné jako vlastní kapitál. V důsledku tak dojde k odpočtu, aniž je na druhé straně odpovídající příjem. Nejčastěji se z pohledu právního řádu jednoho státu jedná o finanční nástroj kvalifikovaný jako dluhový, ze kterého plyne úrok snižující základ daně, zatímco z pohledu právního řádu jiného státu se jedná o kapitálový nástroj, ze kterého plyne podíl na zisku, který následně není

---

<sup>121</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: *Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu* [online], verze k 27. únoru 2017, s. 27. Dostupné z: [cit. 2023-03-30] [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace\\_2017-03-14\\_2016-1164-Material.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf).



zohledněn jako zdanitelný příjem. Je např. osvobozený od daně nebo vůbec není předmětem daně atp.<sup>122</sup>

Podobně využívají nesouladů v účetních předpisech tzv. *hybridní převody*, které fungují na principu, že se v jednom státě účetní operace pro daňové účely považuje za převod vlastnictví aktiva, ale v jiné zemi jako zajištěná půjčka.<sup>123</sup>

Subjekty, mezi taktové, kterými existují hybridní nesoulady existují, označujeme jako *hybridní subjekty*.<sup>124</sup> Subjekty, které se ve státě svého vzniku považují za transparentní a v druhé zemi, kde působí za netransparentní se naopak jmenují *reverzní hybridní subjekty*. Například pokud se subjekt považuje pro daňové účely ve státě, podle jehož práva byl založen, za transparentní, nebude platba tomuto subjektu v tomto státě zdaněna, neboť se očekává zdanění na úrovni společníků v jiné jurisdikci. Pokud je však držitel podílu na vlastní kapitálu tohoto subjektu rezidentem v jiném státě, který daný subjekt považuje za netransparentní, platba nebude zdaněna ani v této státě. V důsledku tak dochází ke dvojímu nezdanění platby.<sup>125</sup>

Stejně jako ostatní problematické praxe jsou hybridní nesoulady předmětem zájmu států i nadnárodních institucí. Společnou snahou se snaží využívání hybridních nesouladů zabránit. Na mezinárodním poli je pramenem opatření, které státy přijímají Akční plán BEPS 2. Ten spočívá na zdánlivě jednoduchém principu – státy se dohodnou na tom, že možné daňové výhody ve vztahu, kde jsou subjektem tyto státy vždy druhý stát zneutralizuje odepřením této výhody, aby ji nebylo možné zneužít.

Důležitou úlohu v hybridních nesouladech hrají také pravidla CFC, bez jejichž efektivního fungování by nebylo možné ani efektivní vymáhání hybridních nesouladů, protože

---

<sup>122</sup> BUŠKOVSKÁ, Monika. Hybridní nesoulady v kontextu zákona o daních z příjmů. Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2020, s. 20.

<sup>123</sup> CONNORS, P. J., WOLL, GLENN H. J. *Hybrid Instruments – Current Issues*, DOCSNY1: 821812.1,1-3160 PC7, 2001, s. 26.

<sup>124</sup> BUŠKOVSKÁ, M., opakovaná citace, 2020, s. 18.

<sup>125</sup> Ministerstvo financí ČR. *Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu*, s. 27, opakovaná citace.

by k nežádoucí praxi docházelo nadále prostřednictvím nerezidentských poboček. „*Jednou z oblastí, v níž OECD v minulosti nevyvíjela významnou činnost, jsou pravidla pro CFC. Jedním ze zdrojů obav z BEPS je možnost vytváření poboček nerezidentských daňových poplatníků a směřování příjmů rezidentského podniku přes pobočku nerezidenta.*“<sup>126</sup> Potření praxe hybridních nesouladů tak nikdy nemůže být úspěšné, pokud nebudou minimálně na stejné úrovni pravidla CFC. V českém právním řádu najdeme úpravu CFC v § 38fa ZDP pod označením *zdanění ovládané zahraniční společnosti*. Ustanovení je transponované ze směrnice ATAD.

Aby bylo možné hybridní nesoulady mezi státy odstranit, musí se na tom státy domluvit, což je možné jak na bilaterální úrovni, tak na úrovni multilaterální. ČR je signatářem mnohostranného nástroje MLI, který jsem zmiňoval již v kapitole 2. Každý stát k této smlouvě přistupuje za svých podmínek, respektive výhrad a národní úprava se tak může v každém státě lišit, což je na jednu stranu pochopitelné, na druhou stranu to obzvlášť v případě hybridních nesouladů hodnotím negativně, protože MLI má za úkol rozdílnosti paradoxně vymýtit, nicméně musím uznat, že silná harmonizace v této oblasti je dost možná utopií.

V dohledné budoucnosti není pravděpodobné, že by došlo k mezinárodnímu sjednocení. Nejeví se totiž pravděpodobné, že by se státy dokázaly dohodnout na tom, zda je spojení osob transparentní nebo netransparentní povahy, zda je určitý nástroj klasifikován jako dluhový nebo kapitálový atd. Odlišnosti v národních právních řádech, kterých je mnoho, jsou jednoduše tak velké, že by byla efektivní harmonizace složitá, i kdyby pro to existovala politická vůle. Konkrétně je problematické např. nutnost opuštění některých vnitrostátních ustanovení a související nutnost nahradit je novými.<sup>127</sup> V harmonizaci ostatně ve svých publikacích nevěří ani

---

<sup>126</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [online], Paříž: OECD Publishing, 2013, s. 16. [cit. 2023-08-20] Dostupné z: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en#page16](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page16)

<sup>127</sup> DANITZ, L. *Purpose of and Policy Considerations for Implementing Hybrid Mismatch Rules*, In: LANG, M. PINETZ E. SCHAFFER E. *Limiting Base Erosion*, Vídeň: Linde, s. 13.

OECD samotná, proto harmonizační přístup ani neprosazuje. Výjimkou je EU, která pravidla částečně harmonizovala v rámci směrnice ATAD.

Mnoho států světa zavedlo do svých národních právních řádů vlastní právní úpravy, které mají za cíl hybridní nesoulady omezit. Většinou stanoví pravidla, že daňové posouzení v jedné zemi je vázáno na posouzení v druhé zemi a nemůže být ukončeno do té doby, než tento výsledek posouzení bude mít správce daně prvního státu k dispozici. Podle těchto pravidel je daňové posouzení subjektu, nástroje nebo převodu zahrnujícího zahraniční zemi v tuzemsku vázáno na daňové posouzení v zahraničí, čímž se eliminuje možnost vzniku nesouladu.<sup>128</sup>

V národních úpravách, ve kterých jsou na sebe jednotlivá daňová posouzení navázána vidím potenciál, a to zejména pokud by nebyla dostatečně efektivně vymáhána CFC pravidla, která do jisté míry fungují jako návazná posouzení, protože je jejich cílem také předem spolehlivě zjistit daňový režim v jiném státě. OECD věří, že cestou, jak bojovat s hybridními nesoulady jsou právě tato národní řešení, která budou implementována ruku v ruce s nápravou základních nedostatků v národních předpisech, které způsobují hybridní nesoulady, a současně tvrdí, že propojení pravidel jednotlivých zemí a koordinace mezi daňovými jurisdikcemi je nejlepší volbou, jak vzniku hybridních nesouladů čelit.<sup>129</sup> V českém právním řádu nalezneme úpravu hybridních nesouladů v § 23h ZDP pod označením *řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace*.

### **4.3. Dorovnávací daň a efektivní daňová sazba**

Institutem, který představuje novou naději států na efektivnější zdanění nadnárodních společností je *dorovnávací daň*. Cílem dorovnávací daně je jako u mnoha dalších institutů, které jsou uvedeny výše, aby nedocházelo k přesouvání zisků nadnárodních společností a erozi jejich

---

<sup>128</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* opakovaná citace, s. 16.

<sup>129</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, opakovaná citace, s. 13.

základu daně a ukončení praxe některých států, které získávaly zahraniční investice tím, že výrazně snížili daně v porovnání s jinými státy. Tento typ dumpingu trápil zejména západní svět dlouhou dobu a tento institut má poměry změnit.

Základ dorovnávací nalezneme ve směrnici Rady EU 2022/2523,<sup>130</sup> kterou došlo k implementaci *druhého pilíře daňové reformy OECD*,<sup>131</sup> kterou je minimální úroveň globálního zdanění. Do ČR byla směrnice implementována zákonem č. 416/2023 Sb. o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny. Protože nedošlo k implementaci dorovnávací daně do ZDP, není možné na ni možné uplatnit smlouvy o zamezení dvojího zdanění a samozřejmě nepůjde o daňově uznatelný náklad.

ZDD v § 2 odst. 3 písm. a) zavede i vnitrostátní zdanění, která umožní ČR stanovit daň nadnárodním společnostem, které vykonávají svou činnost na jejím území, již na úrovni jednotlivých osob v rámci podnikatelského uskupení, tzv. *českou daň*. Zdanění mateřské společnosti dorovnávací daní za nízko zdaněné dceřiné společnosti je upraven § 2 odst. 2 ZDD a označuje se jako *přirázovaná doměřovací daň*.

Dorovnávací daň je institutem, který umožní státům stanovit daň, pokud bude efektivní daňová sazba zdaňované nadnárodní společnosti v dané jurisdikci nižší než 15 %. V situaci, kdy bude efektivní daňová sazba dané české společnosti nižší než 15 %, bude tato společnost povinna uhradit domácí dorovnávací daň. V případě, že celková daňová sazba pro celou skupinu firem v ČR klesne pod 15 %, bude nezbytné individuálně testovat efektivní daňovou sazbu pro každou jednotlivou českou společnost. V takovém případě se bude tato jurisdikce, kde nadnárodní společnost činnost vykonává považovat za jurisdikci s nízkým zdaněním. Tato dvě pravidla se nazývají *pravidlo pro zahrnutí příjmů* a *pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk*.<sup>132</sup>

---

<sup>130</sup> Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii

<sup>131</sup> Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) - Tax

<sup>132</sup> Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii

Prakticky bude pravidlo pro zahrnutí příjmů fungovat tak, že pokud má mateřská společnost nadnárodního podnikatelského uskupení sídlo v EU, respektive v ČR, bude muset daň zaplatit nebo jí bude daň stanovena v případě, že kterákoli společnost v rámci její skupiny bude zdaněna méně než 15% sazbou daně. Nebude přitom záležet na tom, jestli má tento nízko zdaněný subjekt sídlo v EU nebo kdekoli jinde. Nemusí jít ani o zemi, která se přidala k druhého pilíře daňové reformy OECD.

Pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk se uplatní až v případě, když není možné vybrat celou částku dorovnávací daně od mateřské společnosti na základě pravidla o zahrnutí příjmů. Uplatněním pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk dojde k přenesení daňové povinnosti z mateřské společnosti zpět na dceřinou, která daňovou povinnost v případě nízkého zdanění převezme. Kvůli nízké pravděpodobnosti vymahatelnosti daně od subjektů se sídlem mimo EU a vyšší administrativní náročnosti je velmi žádoucí, aby byla dorovnávací daň odvedena na základě pravidla pro zahrnutí příjmů. Jedná se tak až o sekundární nástroj v případě, že primární nástroj selže.

Povinnými subjekty k dorovnávací dani jsou všechny nadnárodní společnosti, které přesáhnou celkový roční konsolidovaný obrat ve výši 750 mil. EUR. Existují však výjimky tzv. bezpečné přístavy (anglicky: *safe harbours*), díky kterým může dojít k vynětí z působnosti ZDD. Výjimky dělí OECD na trvalé a přechodné. Specifickou výjimku mají podle § 13 ZDD zejména veřejně prospěšné společnosti, jejichž primárním účelem není tvorba zisku, dále pak investiční fondy, které jsou považovány za mateřskou společnost, penzijní fond, organizační složky státu atd. Přechodnou výjimku mají společnosti *de minimis* pro nadnárodní společnosti nebo velké společnosti s průměrnými výnosy nižšími než 10 mil. EUR a průměrným kvalifikovaným příjmem nebo ztrátou nižší než 1 mil. EUR v jednom státě (tzv. *test malého rozsahu*), skupiny se zjednodušenou efektivní sazbou daně, která činí alespoň přechodnou sazbu daně pro toto

zdaňovací období (tzv. *test zjednodušené efektivní sazby daně*), nebo vyloučení zisku na základě ekonomické podstaty (tzv. *test běžných zisků*).

Trvalé a přechodné výjimky lze přitom kombinovat. Pokud obchodní operace nadnárodní společnosti v jednom státě nesplňuje požadavky přechodného bezpečného přístavu, mohou stále splňovat podmínky trvalého bezpečného přístavu. Podobně jako v případě přechodného bezpečného přístavu u CbC, ani kvalifikace pro trvalý bezpečný přístav na základě jurisdikce nezbavuje nadnárodní společnosti povinnosti plnit požadavky GloBE<sup>133</sup> pro celou skupinu, jako je např. požadavek na vypracování a podání hlášení GloBE.<sup>134</sup> Podkladem pro uplatnění těchto výjimek jsou CbC zprávy,<sup>135</sup> které jsem přiblížil v podkapitole 4.1.

Výpočet samotné daně je složitý a přinese nadnárodním společnostem zvýšené nároky na administrativu, a tudíž i náklady. Ty navíc mohou významně růst v případě, že si nadnárodní společnosti neporadí s dorovnávací daní samy, ale budou muset využít služeb daňových poradců.

Za zmínku určitě stojí nevýznamná sankce v případě porušení pravidel podle ZDD nepeněžité povahy, jejíž maximální výše je 1,5 mil. Kč. Dle mého názoru by měly být pokuty za porušování pravidel subjekty s globálním konsolidovaným ročním obratem nad 750 mil. EUR trestáno důsledněji, a to vyšší hranicí pokuty nebo její výpočet konstruovat jako procenta z obratu. Pokuta v této výši není dle mého názoru dostatečně odrazující, což je požadavek podle čl. 46 směrnice Rady EU 2022/2523. Důvodová zpráva k ZDD opírá výši možné sankce o mezinárodní praxi a zmiňuje, že maximální výše pokuty vychází z precedentu využitého v rámci obdobné úpravy v rámci mezinárodní spolupráci při správě daní, neboť i zde platí, že zákon cílí na velmi omezený okruh subjektů z řad velkých společností.<sup>136</sup>

---

<sup>133</sup> Modelová pravidla týkající se hlavních konstrukčních prvků globálních pravidel proti erozi daňového základu (anglicky: *The Global Anti-Base Erosion Rules*, zkratka: *GloBE*)

<sup>134</sup> OECD. *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS [online]. Paříž: OECD Publishing, 2022. [cit. 2023-12-09] Dostupné z: [www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-andpenalty-relief-global-antibase-erosion-rules-pillar-two.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-andpenalty-relief-global-antibase-erosion-rules-pillar-two.pdf).

<sup>135</sup> ZDD označuje CbC zprávy jako „kvalifikované zprávy podle zemí“.

<sup>136</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny, [k § 140].

Výhodou dorovnávací daně je, že každý stát, který implementuje vnitrostátní zdanění, může dorovnávací daň stanovit a případně odhalit její neodvedení nebo krácení společnostmi. To snižuje možnost, že minimální tzv. minimální globální daň ve výši 15 % nebude řádně odvedena, protože se zvyšuje riziko odhalení takového jednání. Stejně tak je účelné stanovit daňovou povinnost mateřské společnosti nadnárodního podnikatelského uskupení, protože dorovnávací daň může odradit nadnárodní společnosti od přesouvání alespoň části svého podnikání do států s nízkým nebo nulovým zdaněním, pokud jejich motivací bude primárně úspora na dani, což může zvýšit nejen výběr daní, ale celkovou hodnotu, která bude vyprodukována ve vyspělých zemích.

Na hodnocení dorovnávací daně je bohužel stále velmi brzy, protože se jedná o nový institut, a v ČR zatím ani ke dni odevzdání této diplomové práce nebyla doměřovací daň žádnému subjektu stanovena. Efektivitu, resp. nedostatky tak bude možné hodnotit až v příštích letech.

## **Závěr**

Mezinárodní zdanění nadnárodních společností představuje velmi komplexní, zajímavou, nicméně poměrně složitou problematiku. Robustní právní úprava této oblasti je zásadní pro dosažení daňové spravedlnosti a transparentnosti mezi státy a daňovými poplatníky. Hlavní výzvou pro právní úpravu mezinárodního zdanění nadnárodních společností je zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům. Právní úprava se vyvíjí dynamicky, protože daňové otázky jsou pro každý stát jednou ze základních politik. Kvůli mezinárodnímu prvku je nutné řešit právní otázky na nadnárodní úrovni – nejen bilaterální, ale především na úrovni EU, OECD a dalších mezinárodních fór. Úspěšné nastavení mezinárodního daňového systému je možné jen globálně. Základními instituty mezinárodního zdanění nadnárodních společností i po několik desetiletí své existence zůstávají smlouvy o zamezení dvojího zdanění a

právní úprava převodních cen. Důležitost převodních cen by mohl ohrozit konsolidovaný základ daně na úrovni mateřské společnosti. Jednalo by se ovšem o tak radikální krok, že neočekávám, že by se pro něj našla v EU shoda. Přináší totiž zásadní problém s následným rozdělení konsolidovaně vybrané daně. Pokud by však bylo nalezeno spravedlivé řešení pro rozdělení daně, jednalo by se o výrazné zjednodušení pro státy i nadnárodní společnosti. K harmonizaci daňových systémů mám i další výhrady, protože si myslím, že vlastní daňový systém států je klíčovým nástrojem fiskální i hospodářské politiky, kterým motivují své vlastní daňové subjekty k podnikání a investicím. Ztráta nebo výrazné omezení tohoto nástroje by byly neproporcionálním zásahem do suverenity států a ohrožením jejich možností, jak fiskální a hospodářskou politiku ovlivňovat.

Mezinárodní daňový systém se stále posouvá, důkazem jsou především akční plány BEPS a poměrně nové instituty dorovnávací daně, country-by-country reportingu nebo zamezení zneužívání hybridních nesouladů. Tyto instituty neznamenají revoluci na poli mezinárodního zdanění, ale jsou spíše doplňkem ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění a převodním cenám s cílem zacelit místa, kde tyto instituty selhávají. Bez významu v této souvislosti ani legislativa EU, která má koordinační cíle a ambici potlačit vliv bilaterálních smluv mezi členskými státy. Také smlouvy o zamezení dvojího zdanění a úprava převodních cen se stále vyvíjí.

Podstatné je určitě zmínit, že s každým dalším institutem nebo zpřísněním stávajících daňových právních předpisů, klesá flexibilita i předvídatelnost daňových systémů a stoupá i administrativní náročnost pro nadnárodní společnosti, a tudíž i náklady na daňové poradenství. Vzhledem k možnostem legální daňové optimalizace, které může daňové poradenství nadnárodním společnostem naopak ušetřit a např. běžný zaměstnanec takovou možnost využít nemůže, však tento aspekt hodnotím jako proporcionální vzhledem k legitimitě zájmu, který právní úprava sleduje. Dalším aspektem, který mě k tomu názoru vede je skutečnost, že daňové poradenství zaměstnává významnou část lidí na celém světě a představuje relevantní a výnosný



byznys, který se tvorbou hodnoty pozitivně podílí na ekonomickém růstu a zůstatcích veřejných rozpočtů.

Nastavení mezinárodního daňového systému je stále efektivní jen částečně, byť se situace postupně zlepšuje. Stále existuje mnoho možností, jak se vyhýbat daňovým povinnostem, stále existují daňové ráje a stále dochází k nežádoucím daňovým optimalizacím a daňovým únikům, což nám potvrdily i obrovské skandály (např. Pandora Papers) z posledních let. Chyby má i systém zamezení dvojího zdanění, který jde stále zneužít nebo naopak dvojímu zdanění zcela nezamezí. Největší chyby v mezinárodním zdanění nadnárodních společností, které byly státy a OECD identifikovány se snaží řešit akční plány BEPS (I. i II. pilíř). Tuto iniciativu můžeme hodnotit jako velmi aktivní a poměrně úspěšnou, nicméně výzvam v této oblasti budou státy i OECD čelit i nadále. Z toho pramení potřeba průběžně vymýšlet další opatření a těch se v příštích letech téměř s jistotou dočkáme.

Hlavními problémy v právní úpravě mezinárodního zdanění obecně považuji nejednotnou terminologii, která je způsobená i významnými mezinárodními rozdíly. V případě daňového koncernového práva bych de lege ferenda (např. spojené osoby a přidružené entity atd.) navrhl sjednocení terminologie, ale také např. přiblížení obsahového pojetí koncernu v obchodním a daňovém právu a dále omezenou vůli států, respektive jejich představitelů, k větším reformám svých daňových právních předpisů, což by znamenalo usnadnění koordinačních snah OECD.

Jsem přesvědčen, že mezinárodní daňové právo se bude i nadále dynamicky vyvíjet a bude zajímavé tento vývoj sledovat i vzhledem k zájmu na co nejvyšší výběr daní a blaha veřejnosti všude ve světě.

## Seznam zkratek

Zkratka	Význam
ATAD	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

BEPS	Eroze základu daně a přesouvání zisků
CbC	Country-by-country
ČR	Česká republika
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
EU	Evropská unie
EUR	Společná měna států EU – euro
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GloBE	Modelová pravidla týkající se hlavních konstrukčních prvků globálních pravidel proti erozi daňového základu
Kč	Koruna česká
MAP	Procedura vzájemné dohody
Mil.	Milion
MLI	Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám
MMF	Mezinárodní měnový fond
NSS	Nejvyšší správní soud ČR
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
Tis.	Tisíce
TIEA	Dohody o výměně informací v daňových záležitostech
USA	Spojené státy americké
USD	Americký dolar (měna)
ZDD	Zákon č. 416/2023 Sb. o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny, v platném znění
ZDP	Zákon České národní rady č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů, v platném znění
ZMSSD	Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, v platném znění

ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, v platném znění
-----	--

## Seznam použitých zdrojů

### 1. Seznam použité literatury

ČERNÁ, S., ŠTENGLOVÁ, I., PELIKÁNOVÁ, I. a kol. *Právo obchodních korporací*, 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7598-991-8.

DANITZ, L. *Purpose of and Policy Considerations for Implementing Hybrid Mismatch Rules*, In: LANG, M. PINETZ E. SCHAFFER E. *Limiting Base Erosion*, Vídeň: Linde, s. 13. ISBN 978-3-7073-3758-7.

FUČÍK, I. a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*, 1. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 123. ISBN 978-80-7357-323-2.

KLEIN, Š. *Daňové ráje ... aby nebyly daňovým peklem*, 1. vydání. Ostrava: Nakladatelství Jiří Molotoch-Sagit, 1998. ISBN 80-7208-074-1.

KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s. 2014. ISBN 978-80-87974-06-3.

MILLER, A. OATS, L. *Principles of International Taxation*, Tottel Publishing Ltd., Londýn: Haywards Heath, 2006. ISBN 978-1-84592-327-3.

NERUDOVÁ, D. *Daňová politika v Evropské unii*, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

PELC, V. *Daně z příjmů*, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-833-7.

PINETZ, E., SCHAFFER, E., ANGIOLILLI, L. *Limiting Base Erosion by Improving Transfer Pricing Rules on Group Synergies for Multinational Enterprises*, In: *Limiting Base Erosion*. Vídeň: Linde, 2017. ISBN 978-37-0733-758-7.

RANDZIO-PLATH, J. *Tax coordination in the Enlarged European Union*. EC Tax Review. 2004, roč. 13, č. 4.

REUVEN S., AVI-YONAH M. *Advanced Introduction to International Tax Law Elgar advanced introductions*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 33. ISBN 978-1-78195-237-5.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, 4. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008. ISBN 978-80-7357-354-6.

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2017, 978-80-7552-689-2.

SOLILOVÁ, V., NERUDOVÁ, D. *Transferové ceny – Unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KÜHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích*, 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020. ISBN 978-80-7400-799-6.

## 2. Seznam použitých internetových zdrojů

INTERNATIONAL CONSORTIUM OF INVESTIGATIVE JOURNALIST. *Offshore havens and hidden riches of world leaders and billionaires exposed in unprecedented leak – ICIJ*. Dostupné z: <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/global-investigation-tax-havens-offshore/>

HALLER A. *'Application of the Arm's Length Principle to Physical Cash Pooling Arrangements in Light of the OECD Discussion Draft on Financial Transactions* [online]. 2019, 47, Interfax, Issue 4, str. 350 [cit. 2023-08-15]. Dostupné z: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.4/TAXI2019035>

NIEVES-RODRÍGUEZ, E., PALACIOS-CHACÓN, L. A., M. PÉREZ-RIVERA, M. M. QUIÑONES-CINTRÓN, V. *Revista de ciencias administrativas y sociales*, Vol. 28, No. 68 (April-June 2018). 2018. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia, s. 107-108, Dostupné z: [https://www.jstor.org/stable/pdf/90020201.pdf?refreqid=excelsior%3Ae3c044d8871407aa83fd05fabf470c2e&ab\\_segments=0%2Fbasic\\_search\\_gsv2%2Fcontrol&origin=&initiator](https://www.jstor.org/stable/pdf/90020201.pdf?refreqid=excelsior%3Ae3c044d8871407aa83fd05fabf470c2e&ab_segments=0%2Fbasic_search_gsv2%2Fcontrol&origin=&initiator)

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydaná roku 2017*. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj\\_2019-c-05-Pr-001.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2019-c-05-Pr-001.pdf)

Ministerstvo financí ČR: *Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu*, verze k 27. února 2017. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace\\_2017-03-14\\_2016-1164-Material.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf)

EVROPSKÁ KOMISE. *Rejstřík nespolupracujících subjektů v daňové oblasti* [online]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#countries>

OECD. *List of Unco-operative Tax Havens*. Dostupné z: <https://www.oecd.org/daf/antibribery/theoecdissuesthelistofunco-operativetaxhavens.htm>

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* [online]. Paříž: OECD Publishing. 2017. Dostupné z: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1)

OECD. *Action 14 – Mutual Agreement Procedure*. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>

OECD. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paříž: OECD Publishing. 2015, s 10. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>

OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, Paříž: OECD Publishing. 2017, ISIN: 978-92-64-26512-7.

OECD. *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paříž: OECD Publishing, 2017. ISBN 978-92-64-30005-7.

OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paříž: OECD Publishing, 2017. ISBN: 978-92-64-26512-7.

OECD, *Hybrid Mismatch Agreement: Tax Policy and Compliance Issue* [online]. Paříž: OECD Publishing, 2012, Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf>

OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [online], Paříž: OECD Publishing, 2013, s. 16. [cit. 2023-08-20] Dostupné z: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en#page16](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page16)

OECD. *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* [online]. Paříž: OECD Publishing, 2022. [cit. 2023-12-09] Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

United Nations. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update* [online], New York, 2017. Dostupné z: [cit. 2024-03-29] [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)

### 3. Seznam použitých právních předpisů

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

Vyhláška č. 9/1981 Sb. ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Švédským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku

Sdělení č. 200/1991 Sb. federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokolu k ní

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

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

Sdělení Ministerstva č. 1/2020 Sb. m. s. zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

Sdělení č. 7/2003 Sb. m. s. Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

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

Konvence o Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, vyhlášená Sdělením Ministerstva zahraničí č. 266/1998 Sb.

Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

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

Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii

Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii

Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků ze dne 30.6.2005

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

Zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů

#### 4. Seznam použité judikatury

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19.5.2004, sp. zn. 10 Ca 28/2004

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.5.2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005 č.j. 2 Afs 108/2004-106

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 83/2008-58

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 71/2012-87

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.2.2015, č.j. 5 Afs 38/2014 – 37

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007 - 105

Rozhodnutí SDEU, č.j. C-298/05, ve věci „Columbus“

Rozhodnutí SDEU ze dne 12.9.2006, č.j. C-196/04, ve věci Cadbury Schweppes vs. Commissioners of Inland Revenue

#### 5. Seznam ostatních zdrojů

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci*, č. j. 54816/20/7100-40113-207118.

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Pokyn GFŘ D – 34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny*, č. j.: 45076/19/7100-40113-110343.

Sdělení Ministerstva financí ČR č. j. 251/15 082/96 ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým.

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

NERUDOVA, D. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě*, Daně a právo v praxi 2008/6. 2008.

TEICHMANN, J. *Převodní ceny v České republice v roce 2016*. In: *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky. 2016.

Důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony č. 267/2014.

Důvodová zpráva k zákonu č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny.



# **Přeshraniční aspekty zdanění koncernů**

## **Abstrakt**

Tato diplomová práce se zabývá klíčovými výzvami, instituty a současnými problémy v přeshraničním zdanění koncernů, které jsou známější spíše pod označením nadnárodní společnosti. Nadnárodní společnosti jsou podnikatelským uskupením, které musí dosáhnou kvality, aby mohly být označeny za koncerny, kterým se tato diplomová práce věnuje. Základními aspekty v přeshraničním zdanění koncernu je existence dvojího zdanění nebo nezdanění, převodní cena a konečně nové instituty, které mají za cíl reagovat na nejnovější a dosud nevyřešené otázky v této oblasti. Těch je stále dost, nicméně snaha států i nadnárodních organizací jim čelit je velmi silná.

Konkrétně se tato diplomová práce zabývá základními instrumenty v oblasti mezinárodního zdanění, jako jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převodní ceny, které můžeme označit za tradiční instituty, ale i nové instituty v oblasti mezinárodního zdanění, kterými jsou akční plány BEPS (I. pilíř i II. pilíř), MLI, směrnice EU, které základním i novým instrumentům konkurují. Akční plány BEPS a jejich dopad se průběžně objevuje v každé kapitole této diplomové práce. Ta se dále zabývá daňovou konkurencí, vztahům koordinace a harmonizace v mezinárodním kontextu a v speciálně v EU. I když se diplomová práce zabývá mezinárodními aspekty, implementaci mezinárodních pravidel demonstruje na českém právním řádu, zejména na zákoně o dani z příjmů.

V úvodu si pokládám výzkumné otázky k následné analýze. Vlastní text práce rozdělují do čtyř kapitol, které jsou rozděleny na související podkapitoly. Zejména jde o otázky proporcionality úpravy, její efektivity a jejího vývoje. V první kapitole se věnuji dílčím problémům a základním institutům v mezinárodním zdanění obecně s fragmentární analýzou významu pro nadnárodní společnosti a rozdílu v pojetí koncernů v daňovém a obchodním právu. V druhé kapitole detailně rozebírám smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejich význam

pro koncerny, a jejich vztah k české a evropské právní úpravě, včetně významu evropských právních předpisů upravujících mezinárodní zdanění a koncerny. Blíže rozebírám dvě nejvýznamnější modelové smlouvy – modelovou smlouvu OECD a modelové smlouvy OSN, z hlediska jejich vzniku, použití, změn a samozřejmě jejich významu pro mezinárodní koncerny. V třetí kapitole analyzuji význam a systém převodních cen a ve čtvrté kapitole novější instituty, které reagují na nedokonalosti v základních institutech mezinárodního zdanění – smlouvách o zamezení dvojího zdanění a převodních cenách. Těmito instituty jsou např. country-by-country reporting a zprávy, opatření k zamezení hybridních nesouladů a dorovnávací daň.

### **Klíčová slova:**

Mezinárodní zdanění, dvojí zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převodní ceny, BEPS, OECD, country-by-country reporting, hybridní nesoulady, dorovnávací daň, nadnárodní společnosti.

### **Cross-border aspects of corporate taxation**

#### **Abstract**

This thesis addresses the key challenges, institutions, and current challenges in the cross-border taxation of concerns, which are better known as multinational companies. Multinational companies are business associations that must achieve the quality to be described as concerns, which are the focus of this thesis. The essential aspects in the cross-border taxation of a concern are the existence of double taxation or non-taxation, the transfer pricing and, finally, the new institutes that are aimed at reacting to the most recent and unsolved issues in this area. These are still numerous, but the efforts of countries and multinational organisations to tackle them are very strong.

Specifically, this thesis deals with the essential instruments in the field of international taxation, such as double taxation treaties, transfer pricing, which can be described as traditional institutes, but also new institutes in the field of international taxation, which are BEPS action plans (Pillar I and Pillar II), MLI, EU directives, which compete with the basic and new instruments. The BEPS Action Plans and their impact are continuously reflected in each chapter of this thesis. The thesis also deals with tax competition, coordination, and harmonisation relationships in the international context and specifically in the EU. Although the thesis deals with international aspects, it demonstrates the implementation of international standards on the Czech legislation, in particular on the Income Tax Act.

In the introduction I ask research questions for subsequent analysis. I divide the actual text of the thesis into four chapters, which are divided into related subchapters. In particular, the issues of proportionality of the regulation, its effectiveness, and its evolution. In the first chapter, I discuss the sub-issues and essential institutes in international taxation in general with a fragmentary analysis of the relevance for multinational companies and the differences in the concept of concerns in tax and commercial law. In the second chapter I discuss in detail double taxation treaties, their relevance for concerns, and their relationship to Czech and European legislation, including the relevance of European legislation governing international taxation and concerns. I analyse in more detail the two most important model treaties - the OECD model treaty and the UN model treaty, in terms of their origin, application, amendments and, of course, their relevance for international concerns. The third chapter analyses the meaning and system of transfer pricing. The fourth chapter analyses the more recent institutes that respond to imperfections in the essential institutes of international taxation - double taxation treaties and transfer pricing. These institutes are, for example, country-by-country reporting and reports, measures to avoid hybrid mismatches, and the balancing tax.

**Klíčová slova:**

International taxation, double taxation, tax treaties, transfer pricing, concerns, BEPS, OECD, country-by-country reporting, hybrid mismatches, equalisation tax, multinational corporations.