

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

**Modelové smlouvy o zamezení dvojího
zdanění v praxi České republiky**

Diplomová práce

Lukáš Taschner

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Petr Kotáb

Praha, leden 2011

Prohlášení

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

V Praze dne 26. 01. 2011

Lukáš Taschner

Poděkování

Děkuji panu JUDr. Petru Kotábovi, vedoucímu mé diplomové práce, za cenné připomínky, užitečné rady a nenahraditelnou pomoc při její přípravě a zpracování.

V Praze dne 26. 01. 2011

Lukáš Taschner

Seznam zkratek

ČR	Česká republika
DTE	Daňově transparentní entita
EU	Evropská unie
Komentář	Komentář k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
MF	Ministerstvo financí České republiky
Modelová smlouva	Modelová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
MS OECD	Modelová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
MS OSN	Modelová smlouva Organizace spojených národů o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
MSZDZ	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Obsah

1. Úvod	5
1.1 Téma a cíl práce	5
1.2 Struktura práce	8
2. Mezinárodní dvojí zdanění jako negativní průvodní jev globalizace	10
2.1 Pojem, příčiny a druhy mezinárodního dvojího zdanění	11
2.2 Nežádoucí účinky mezinárodního dvojího zdanění	12
2.3 Zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění	13
3. Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	15
3.1 Historický vývoj	15
3.2 Předmět a účel mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění	17
3.3 Předpokládaný vývoj	18
4. Česká republika a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	20
4.1 Postavení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky	22
4.2 Vztah mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákona	23
4.3 Výklad mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění v praxi České republiky	24
5. Rezident	27
5.1 Smluvní definice	28
5.2 Fyzické osoby	29

5.2.1	Kritéria preference	30
5.2.2	Změna rozsahu daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období	32
5.3	Jiné než fyzické osoby	33
5.3.1	Kritérium preference	33
5.3.2	Místo skutečného vedení	35
5.4	Zdroj příjmů	36
5.5	Daňově transparentní entity	37
6.	Stálá provozovna	42
6.1	Pojem a význam institutu	42
6.2	Vztah vnitrostátní a smluvní definice	44
6.3	Druhy stálé provozovny	45
6.3.1	Stálá provozovna dle základní definice – trvalé místo pro podnikání	45
6.3.2	Stavební, montážní a instalační projekty	50
6.3.3	Službová stálá provozovna	56
6.4	Výluky ze stálé provozovny	61
7.	Dividendy, úroky a licenční poplatky	63
7.1	Vymezení základních pojmů	64
7.1.1	Úroky – smluvní a vnitrostátní definice	64
7.1.2	Dividendy – smluvní a vnitrostátní definice	67
7.1.3	Licenční poplatky – smluvní a vnitrostátní definice	68
7.2	Zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků	72

7.2.1	Licenční poplatky	72
7.2.2	Úroky	73
7.2.3	Dividendy.....	74
7.3	Společné otázky zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků	74
7.3.1	Stálá provozovna.....	74
7.3.2	Skutečný vlastník.....	75
7.4	Vliv legislativy Evropské unie.....	75
8.	Závěr	77
	Seznam použité literatury a pramenů.....	81
	Resumé.....	85

1. Úvod

1.1 Téma a cíl práce

V současné době se svět nachází již v pokročilém stádiu globalizace. V rovině hospodářské se to projevuje tím, že jsou národní ekonomiky a trhy stále ve větší míře propojeny. Kapitál, zboží, služby, ale i zaměstnanci a obchodní společnosti se přesouvají po celém světě, roste význam a vliv nadnárodních korporací. Rovněž výkonní umělci, sportovci či osoby vykonávající svobodná povolání působí a poskytují služby bez ohledu na státní hranice. Zcela běžně dnes mladí lidé studují a přivydělávají si v zahraničí stejně tak, jako není výjimkou usazování se osob v důchodovém věku na dobu stáří mimo teritorium státu, ve kterém trávily předchozí ekonomicky produktivní část svých životů.

V tomto dynamickém prostředí však nadále působí přes 200 teritoriálně ohraničených, suverénních států, přičemž žádný z nich by nemohl existovat bez finančních prostředků zabezpečujících jeho fungování. Vedle příjmů z vlastní činnosti, jež by měly v tržní ekonomice tvořit jen zanedbatelnou část a vedle státních půjček, které by měly ve zdravých ekonomikách sloužit pouze ke krytí mimořádných a dočasných deficitů státního rozpočtu v dobách ekonomické recese, hrají stěžejní roli při nasycení státního fisku příjmy daňové. Daňové břemeno stát ukládá na bedra daňových subjektů, fyzických, právnických a jiných osob, které jsou povinny jej za právními předpisy stanovených podmínek nést a daně platit.

Lze tedy říci, že páteř každého státu tvoří propracovaný daňový systém, jenž je složen z jednotlivých druhů daní odlišujících se od sebe předmětem zdanění. V České republice jsou zdaňovány příjmy fyzických osob, právnických a jiných osob prostřednictvím daní z příjmů, spotřeba prostřednictvím daně z přidané hodnoty, spotřebních a ekologických daní, nabytí majetku z titulu dědictví, darování či převodu nemovitosti prostřednictvím daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, vlastnictví nemovitého majetku prostřednictvím daně z nemovitostí a užívání silničních komunikací vymezenými subjekty prostřednictvím daně silniční.

Jak jsem již naznačil, v dnešním prostředí ekonomické globalizace zcela běžně dochází k situacím, kdy se fyzické, právnické i jiné osoby a jejich příjmy generující aktivity pohybují přes hranice více států. Tím se zamlžuje jednoznačná odpověď na otázku, ve kterém státě má takový subjekt z daného předmětu daně splnit daňovou povinnost. Pokud si dva různé státy nárokují ze stejného předmětu zdanění a za stejné období zaplacení srovnatelné daně, dochází k mezinárodnímu dvojímu zdanění daňových subjektů. Nejvíce ohroženými druhy daní, u nichž může vzniknout mezinárodní dvojí zdanění, jsou daně z příjmů a daně z majetku. Vedle toho prostředí liberalizovaných trhů a otevřených národních ekonomik poskytuje velký manévrovací prostor pro daňové subjekty k optimalizaci svých daňových povinností prostřednictvím mezinárodního daňového plánování, vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům.

Mezinárodní dvojí zdanění se podobně jako daňové úniky stalo jedním z negativních průvodních jevů globalizačních procesů a tím výzvou pro mezinárodní společenství, aby se těmito otázkami nutně začalo zabývat.

Ačkoliv lze jednostrannou vnitrostátní legislativou výše uvedené problémy zmírnit, efektivního řešení nelze dosáhnout bez koordinované součinnosti na mezinárodním poli. Iniciativu proto v těchto věcech dnes vyvíjí především mezinárodní organizace, z nichž nejvýznamněji Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, Organizace spojených národů a Evropská unie.

Na půdě mezinárodních organizací tak již po několik desítek let odborníci z různých zemí zkoumají a debatují nastíněné problémy do jejich nejhlubších aspektů, analyzují jejich příčiny, důsledky a především navrhují vhodná řešení k jejich omezení až eliminaci. Mezi nejcennější výstupy těchto prací patří modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Zatím nejúčinnějším nástrojem k řešení mezinárodního dvojího zdanění a daňových úniků se ukázalo uzavírání bilaterálních smluv mezi jednotlivými státy. Modelové smlouvy mají za úkol této spletité síti bilaterálních smluv vštípit určitý systém a řád. Především jde o to, aby jednotlivé bilaterální smlouvy měly pokud možno jednotnou strukturu, používaly jednotné pojmové kategorie a s tím související výklady. Tuto ideu se modelovým smlouvám do značné míry podařilo naplnit. Modelová smlouva

Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj a Modelová smlouva Organizace spojených národů se dnes těší celosvětové popularitě a tvoří uznávaný a rozšířený výchozí koncept pro negociaci a uzavírání jednotlivých bilaterálních smluv. Přes důkladnou propracovanost modelových smluv a k nim se vážících výkladových komentářů však stále zůstávají pouze právně nezávazným, kompromisním návrhem, od kterého se smluvní strany mohou při sjednávání nových smluv odrazit. Konkrétní dvoustranné smlouvy se od modelových liší v důsledku rozdílných zájmů toho kterého státu nejen svým zněním, ale též výkladem jejich článků.

Česká republika je v rámci mezinárodního společenství velice otevřenou ekonomikou. Problematika mezinárodního zdanění je zde proto živé téma, s nímž se daňová praxe ve velké míře potýká, a trend v této oblasti je neustále vzrůstající. Aktuálnost tématu potvrzuje počet uzavřených smluv. Ke dni dokončení této práce je ČR smluvní stranou u 77 bilaterálních účinných smluv, z nichž 67 bylo sjednáno během posledních dvaceti let.

Cílem této práce je na základě analýzy všech bilaterálních MSZDZ uzavřených ČR za pomoci srovnávací metody postihnout, do jaké míry se ČR oběma modelovými smlouvami inspiruje. Vycházím přitom z hypotézy, že obecně ČR sjednává MSZDZ na základě MS OECD, která tvoří vzor pro uzavírání smluv mezi hospodářsky vyspělými státy, s tím, že v některých případech se ČR inspiruje MS OSN, dle níž jsou sjednávány MSZDZ mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi. Při ověřování této hypotézy se zaměřím jednak na znění článků jednotlivých smluv, jednak na jejich výklad v praxi ČR.

Mým původním záměrem bylo provedení komplexního rozboru a zhodnocení všech článků smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou a zachycení všech existujících diferencí v jednotlivých smlouvách. V rámci přípravných prací jsem však dospěl ke zjištění, že s ohledem na rozsah této práce by byl takový úkol nereálný. Dále jsem dospěl ke zjištění, že ve velké většině článků k odchylkám nedochází a jejich úprava i výklad je zcela v souladu s Modelovou smlouvou OECD a jejím Komentářem. Rozhodl jsem se proto zaměřit se v této práci pouze na vybrané instituty. Byť je takový postup na úkor komplexnosti zpracovávaného tématu, věřím, že koncentrace pozornosti pouze na vybrané články bude s ohledem na výše uvedené účelnější a zajímavější.

1.2 Struktura práce

První část předkládané práce se skládá ze tří kapitol, v nichž se postupně budu zabývat příčinami, druhy a negativními dopady mezinárodního dvojího zdanění¹, stručným nástinem vývoje modelových smluv o zamezení dvojího zdanění a předmětem jejich úpravy² a postavením mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky, jejich povahou, uzavíráním a výkladem v České republice.³

Těžiště této práce leží ve druhé části, která rovněž zahrnuje tři kapitoly. Zabývám se v nich analýzou vybraných článků smluv o zamezení dvojího zdanění. Rozhodl jsem se nejprve zpracovat článek nazvaný Rezident (případně Daňový domicil, Daňová příslušnost), neboť jednoznačné určení, ve kterém státě je skutečný příjemce každého ve smlouvách uvedeného příjmu rezidentem, má zásadní význam jak pro správný výběr smlouvy, která se má v konkrétním případě aplikovat, tak pro určení, ve kterém smluvním státě mohou být vymezené příjmy zdaněny a ve kterém budou ze zdanění vyloučeny. V rámci této kapitoly se rovněž zaměřím na úpravu zdanění příjmů daňově transparentních entit.⁴ Další kapitola se bude zabývat zamezením mezinárodního dvojího zdanění příjmů z přímého podnikání, k čemuž slouží institut stálé provozovny.⁵ Mezi v praxi České republiky nejfrekventovaněji aplikovaná ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění patří trojice článků zamezujících dvojímu zdanění kapitálových příjmů ve formě dividend, úroků a licenčních poplatků. Tato problematika je předmětem poslední kapitoly této práce.⁶

¹ Kapitola 2: Mezinárodní dvojí zdanění jako negativní průvodní jev globalizace

² Kapitola 3: Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění

³ Kapitola 4: Česká republika a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

⁴ Kapitola 5: Rezident

⁵ Kapitola 6: Stálá provozovna

⁶ Kapitola 7: Dividendy, úroky, licenční poplatky

Tato práce se naopak z důvodu jejího limitovaného rozsahu nezabývá například smluvní úpravou zamezení dvojího zdanění příjmů z užívání nemovitého majetku, ze zcizení majetku, příjmů fyzických osob nabytých ze zaměstnání, prostřednictvím tantiém, penzí či studentských stipendií, příjmů za výkon veřejných funkcí či příjmů umělců a sportovců. Prostor dále nezbyl pro rozbor smluvních článků týkajících se zabránění daňovým únikům prostřednictvím regulace převodových cen mezi sdruženými podniky (transfer pricing), článků týkajících se výměny informací mezi smluvními státy či vzájemné pomoci smluvních států při výběru daní.

2. Mezinárodní dvojí zdanění jako negativní průvodní jev globalizace

Mezinárodní dvojí zdanění je relativně novým fenoménem. Objevilo se jako důsledek společenských, ekonomických a politických změn podpořených technickým a technologickým vývojem v posledních několika desetiletích, které umožnily rozmach mezinárodního pohybu zboží, služeb, investic i osob do dnešních rozměrů. Dosavadní model izolovaných národních daňových systémů v nových podmínkách přestává vyhovovat.

Tradiční daňové systémy historicky vznikaly a plnily své funkce v prostředí, kde státy byly teritoriálně oddělené a na jejich hranicích mohly působit hraniční kontroly, které spolu s vysokými celními tarify omezovaly pohyb zboží mezi státy. Rovněž kapitálový pohyb byl přísně kontrolován nebo zakázán, kapitál byl prakticky bez pohybu přes hranice. Lidé pracovali ve své zemi a společnosti operovaly téměř výhradně v zemi svých vlastníků. V takových podmínkách se jen obtížně mohla rozvinout daňová konkurence mezi státy a mezinárodní dvojí zdanění či daňové úniky byly okrajovými problémy.

V současné době propojených národních ekonomik a trhů je pohyb daňových základů snazší a dochází k němu častěji. Navíc se rozšiřují možnosti zatajování příjmů ze zahraničí prostřednictvím daňových rájů, které brání výměně informací. Mezi státy sílí konkurence o daňové příjmy. Existence nadnárodních korporací i neustále vzrůstající mezinárodní pohyb ekonomicky aktivních jedinců vyvolává otázky týkající se způsobů alokace daní z jejich zisků mezi zúčastněné země.⁷

⁷ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007.

2.1 Pojem, příčiny a druhy mezinárodního dvojího zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění lze definovat jako situaci, kdy tentýž předmět daně je podroben dvakrát (či vícekrát) zdanění toutéž nebo obdobnou daní ve dvou nebo více různých státech.⁸

Zárodkem celého problému mezinárodního dvojího zdanění je skutečnost, že státy své daňové nároky vesměs opírají o dva základní principy. Dle prvního principu státy zdaňují všechny příjmy subjektů, které k nim mají tzv. osobní daňovou příslušnost. Ta je založena po splnění kritérií stanovených vnitrostátními předpisy. U fyzických osob jde zpravidla o kritéria bydliště, stálého bytu nebo zdržování se na území státu po určitou minimální dobu za zdaňovací období. Většina států již v dnešní době mezi tato kritéria nezařazuje kritérium státního občanství.⁹ U jiných než fyzických osob jsou rozhodujícími kritérii obvykle jejich sídlo či místo jejich vedení. Osoba se po naplnění některého z kritérií stane tzv. rezidentem daného státu a podléhá v něm zdanění všemi svými celosvětovými příjmy, bez ohledu na teritorium, na kterém byly dosaženy. V důsledku takto široce nastaveného rámce pro vznik osobní daňové příslušnosti se může jednoduše přihodit, že určitá osoba naplní některou z podmínek rezidentství ve více než jednom státě, a tudíž si oba tyto státy budou činit nárok na zdanění všech jejich celosvětových příjmů.

Druhý základní princip, o který státy opírají své daňové nároky, spočívá ve zdanění všech příjmů, které mají zdroj na jejich území. Tento princip narozdíl od prvního neupíná pozornost na osobu příjemce, nýbrž na druh příjmu a teritorium, ve kterém se příjem generuje. Jinými slovy pokud má určitý, ve vnitrostátních předpisech vymezený příjem zdroj na území daného státu, může si tento stát nárokovat jeho zdanění i přes skutečnost, že příjemce není daňovým rezidentem tohoto státu. Spíše výjimečně může nastat v realitě situace (obdobná vícenásobnému rezidentství), kdy bude více než jeden

⁸ TŮMA, J.; BÁČA, J. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. s. 12.

⁹ Výjimkou jsou například Spojené státy americké.

stát považovat konkrétní příjem za vzniklý na svém území a požadovat jeho zdanění z tohoto titulu.

Naopak velice často v praxi dochází ke kolizím obou principů navzájem, když subjekt osobně daňově příslušející jednomu státu (stát rezidenta) generuje příjmy věcně daňově příslušející k jinému státu (stát zdroje).

Z uvedeného vyplývá, že k mezinárodnímu dvojímu zdanění dochází tehdy, pokud tentýž příjem určitého subjektu podléhá dani ve dvou nebo více státech z důvodu jeho daňové příslušnosti ke všem těmto státům založené jejich vnitrostátními právními předpisy. Může jít o kolizi osobních daňových příslušností, osobní a věcné daňové příslušnosti a též výjimečně o kolizi věcných daňových příslušností. Po právní stránce je tedy mezinárodní dvojí zdanění výsledkem kolize daňových předpisů dvou nebo více států.^{10 11}

Vedle mezinárodního dvojího zdanění se lze setkat s dvojím zdaněním vnitrostátním, kdy problém dvojího, popřípadě i vícenásobného zdanění téhož příjmu vzniká uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Dále je možno rozlišit dvojí zdanění právní, kdy jde o dvojí zdanění téhož příjmu u jednoho příjemce a dvojí zdanění ekonomické, kdy je stejný příjem zdaněn u různých osob.¹²

2.2 Nežádoucí účinky mezinárodního dvojího zdanění

Motorem a hnací silou každé hospodářské činnosti je zpravidla vidina odměny, jež z této činnosti bude plynout subjektu, který tuto činnost vykonává. Daňová povinnost představuje pro daňový subjekt snížení příjmu, resp. náklad související s jeho

¹⁰ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*, 5. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009.

¹¹ Problematikou vzniku daňové příslušnosti (osobní i věcné) s ohledem na konkrétní podmínky České republiky se podrobně zabývám v rámci kapitoly 5: Rezident.

¹² TŮMA, J.; BÁČA, J. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. s. 13.

hospodářskou činností. Nadměrné daňové zatížení hospodářských aktivit by proto mohlo vést k demotivaci daňových subjektů k jejich uskutečňování. Ztělesněním nadměrné daňové zátěže je právě mezinárodní dvojí zdanění. Odrazuje od navazování hospodářských styků se zahraničím, je brzdou rozšiřování vědeckých a technických poznatků, přejímání nové technologie a uplatňování nových výrobních metod. Tím působí negativně na rozvoj mezinárodní hospodářské spolupráce a efektivnost národního hospodářství.¹³

V rámci Evropské unie by mezinárodní dvojí zdanění navíc představovalo významnou bariéru pro fungování jednotného trhu. Zaměstnanci, podnikatelé a jinak samostatně výdělečné osoby, společnosti ani investoři kapitálu by se zřejmě v prostředí vícenásobného zdanění příliš volně nepohybovali.

Hodnocení budoucího daňového zatížení patří k základním rozhodovacím kritériím nadnárodních investorů. Dvojí zdanění není ani zájmem státu rezidenta, protože omezuje investice i jiné ekonomické aktivity v zahraničí a vede k uzavírání a následnému zaostávání národní ekonomiky.¹⁴

Mezinárodní dvojí zdanění je tedy negativním jevem jak pro daňové subjekty, tak pro státy, v nichž jsou subjekty daňovými rezidenty a rovněž pro státy, na jejichž území je umístěn (potenciální) zdroj příjmů těchto osob.

2.3 Zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění

K zamezení mezinárodního dvojího zdanění mohou státy činit vnitrostátní opatření. Mohou v rámci národní legislativy umožnit svým daňovým rezidentům, aby daně zaplacené v zahraničí započítali na tuzemskou daňovou povinnost nebo aby příjmy dosažené ze zahraničí vůbec v daném státě zdanění nepodléhaly (vynětí ze zdanění).

¹³ ALEŠ, J. *Dvojí zdanění v zahraničním obchodě*. 2. vyd. Praha : Československá obchodní a průmyslová komora, 1991. s. 43.

¹⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008. s. 32.

Podobně by státy mohly osvobodit od zdanění příjmy dosažené na jejich území daňovými nerezidenty. Dvojímu zdanění by tak sice bylo zabráněno, ale takováto jednostranná daňová benevolence by byla pro daný stát nevýhodná, protože by neexistovaly záruky ze strany druhých států, že budou vůči prvnímu státu a jeho daňovým rezidentům postupovat ve stejných případech stejným způsobem. Vzájemnou reciprocitu ve způsobu zamezení dvojímu zdanění proto státy zajišťují uzavíráním mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

3. Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V moderní době si lze jen obtížně představit stát, který by se dokázal vyvarovat mezinárodních daňových problémů. Takového stavu by mohl dosáhnout jen v nereálných podmínkách své naprosté ekonomické izolace od okolního světa. Vedle dvojího zdanění, kterému se věnuje tato diplomová práce, byly státy postaveny před řadu dalších problémů, mezi nimiž bych zmínil například otázku daňových úniků nebo daňové diskriminace. Uvedené jevy souvisí s přirozenou konkurencí států o daňové příjmy, které jsou tepnou jejich existence. Dokud se jednalo pouze o lokální fenomény mezi sousedícími státy, nacházelo se uspokojivé řešení v jejich vzájemné dvoustranné dohodě. Za tímto účelem se uzavíraly v případě potřeby mezinárodní dohody o obchodu a plavbě, smlouvy o přátelství aj. První skutečnou mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění byla smlouva mezi Rakouskem a Pruskem z roku 1899.¹⁵

3.1 Historický vývoj

Po první světové válce v Evropě dochází k rozmachu mezinárodního obchodu a spolu s tím síť uzavřených bilaterálních smluv rychle houstne. Sílí nutnost koordinace daňových otázek na mezinárodní úrovni, a proto první iniciativu v tomto ohledu začíná vyvíjet Hospodářská a finanční komise bývalé Společnosti národů. Tato komise odstartovala již trvalou, systematickou a strukturovanou mezinárodní spolupráci.¹⁶

Na její činnost po druhé světové válce navázala Fiskální komise Organizace pro evropskou ekonomickou spolupráci a následně Fiskální komise Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Fiskální komise OECD, ustavená roku 1956, předložila mezi roky 1958 až 1961 řadu modelových smluvních článků ve čtyřech

¹⁵ ALEŠ, J. *Dvojí zdanění v zahraničním obchodě*. 2. vyd. Praha : Československá obchodní a průmyslová komora, 1991. s. 47.

¹⁶ Hlavními výsledky prací Společnosti národů v oblasti zamezení dvojího zdanění byla Zpráva o dvojitým zdanění z roku 1923, Vzorová smlouva z roku 1928 uveřejněná v Ženevě, tzv. Mexický model z roku 1943 a Londýnský model z roku 1946.

předběžných zprávách, po nichž v roce 1963 následovala zpráva souhrnná dokončující první verzi Modelové smlouvy OECD.¹⁷ Zároveň byl k Modelové smlouvě připojen oficiální Komentář.

Pokud členské státy OECD a státy nově do organizace vstupující nesouhlasily s některými ustanoveními Modelové smlouvy, přijaly k těmto ustanovením výhrady v Komentáři. Vedle výhrad řada členských států uplatnila k Modelové smlouvě poznámky, které sice nevyjadřují jejich nesouhlas s textem Modelové smlouvy, ale užitečně naznačují, jakým způsobem daná země vykládá a aplikuje ustanovení předmětných článků smlouvy.¹⁸

V návaznosti na první praktické zkušenosti států s Modelovou smlouvou a další studie Výboru pro fiskální záležitosti OECD byla roku 1977 zveřejněna nová Modelová smlouva a její Komentář. V následujícím období se nadále mění ekonomické podmínky. Globalizace a liberalizace ekonomik se zrychluje, jsou vyvinuty nové technologie a způsoby přeshraničních transakcí. Způsoby realizace daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem jsou stále více sofistikované. Práce a studie Výboru pro fiskální záležitosti proto pokračují a v roce 1991 je přijat koncept neustále se vyvíjející Modelové smlouvy, na jehož základě je ji možné periodicky aktualizovat a přijímat změny bez nutnosti čekání na její celkovou revizi.¹⁹

Modelová smlouva OECD se postupně začala používat i jako výchozí dokument při jednáních mezi nečlenskými státy OECD a byla rovněž využita jako základ pro původní návrh a následné revize Modelové smlouvy Organizace spojených národů k zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutými a rozvojovými státy.

¹⁷ *Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. Paříž : OECD, 1963.

¹⁸ AMATUCCI. *International Tax Law*. Netherlands : Kluwer Law International, 2006. Chapter VI, DOUBLE TAXATION CONVENTIONS. s. 149-181

¹⁹ *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku – stručná verze 17. červenec 2008*. 1. české vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. Předmluva, s. 2.

Zájem o problematiku mezinárodního dvojího zdanění se na půdě OSN objevuje v průběhu šedesátých let pod vlivem snahy podpořit investice do rozvojových zemí. Po desetiletí příprav skupinou expertů jmenovaných Ekonomickou a sociální radou OSN byla MS OSN zveřejněna roku 1980. Svou strukturou i značnou částí svého textu koresponduje s MS OECD, nicméně obsahuje řadu odchylek, které usnadnily cestu pro uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi. Model z roku 1980 čítal 27 odlišností oproti MS OECD ve prospěch rozvojových zemí.

Společným aspektem většiny odlišností je, že zatímco MS OECD upřednostňuje zdanění příjmů ve státě, v němž je jejich příjemce daňovým rezidentem, Modelová smlouva OSN akcentuje zdanění těchto příjmů ve státě jejich zdroje.

Také MS OSN byla následně revidována. Nejvýznamnější revize z roku 2000 vedla ke značnému sblížení s MS OECD. V důsledku toho v posledních letech její význam upadá a pro sjednávání nových bilaterálních smluv se využívá již jen zřídka. I z tohoto důvodu, pokud dále v této práci budu používat výrazy „Modelová smlouva“ a „Komentář“ bez specifikace, o kterou modelovou smlouvu (komentář) se jedná, mám vždy na mysli Modelovou smlouvu OECD a Komentář k Modelové smlouvě OECD.

3.2 Předmět a účel mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Předmětem smluv o zamezení dvojího zdanění jsou především daně z příjmů a z majetku, u kterých mezinárodní dvojí zdanění hrozí s ohledem na povahu jejich daňových základů nejvíce. Většina smluv má komplexní povahu, což znamená, že pokrývají veškeré druhy příjmů. Vedle nich však existují i smlouvy omezené pouze na některé specifické druhy příjmů. Nejčastějším případem tohoto typu jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů z mezinárodní dopravy. V některých bilaterálních smlouvách se lze dále setkat s mechanismy pro zamezení dvojího zdanění u daní dědických a darovacích.

Základní účel MSZDZ je patrný již z jejich názvu. Většina smluvních článků obsahuje kolizní normy, které určují, zda má právo na zdanění konkrétního příjmu stát, v němž je příjemce daňovým rezidentem nebo stát, ve kterém se nachází zdroj příjmu. Druhý stát

má povinnost provést v souladu se smlouvou opatření k zamezení dvojího zdanění. Dalším účelem smluv srovnatelného významu je zabránění daňovým únikům. K daňovým únikům často dochází z toho důvodu, že daňové subjekty nepřiznají ve státě své daňové rezidence, kde mají neomezenou daňovou povinnost, vyšší příjmů dosažených v zahraničí a přitom se spoléhají na skutečnost, že zahraniční správce daně neposkytne o těchto příjmech domácímu správci daně informace. Státy se proto ve smlouvách zavazují k předávání relevantních informací.²⁰ Jiné smluvní články zabraňují daňovým únikům způsobeným v důsledku neadekvátně nastavených převodních cen či výše úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami.²¹

V rámci smluv o zamezení dvojího zdanění se dále státy vzájemně zavazují, že státní příslušníci jednoho státu nebudou ve druhém státě podrobena tíživějšímu zdanění či jiným se zdaněním souvisejícím povinnostem, než kterým podléhají státní příslušníci tohoto druhého státu.²² Většina smluv také obsahuje mechanismus pro řešení sporných případů, které mohou vzniknout v souvislosti s výkladem či prováděním smlouvy.²³

3.3 Předpokládaný vývoj

S rostoucí globalizací se již objevily tendence k uzavření multilaterálních smluv, které by nahradily síť bilaterálních smluv, jejichž znění a výklad je pouze koordinován modelovými smlouvami a komentáři k nim. Především uskupení s jednotným vnitřním trhem, jaké představuje Evropská unie, pocítují tuto potřebu nejvíce. Fungující multilaterální smlouva o zamezení dvojího zdanění již od roku 1972 platí mezi Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem a Švédskem – tzv. Severská smlouva. V roce 2002 byl navržen Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění, na jehož

²⁰ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 26.

²¹ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 9, čl. 11 odst. 6 a čl. 12 odst. 4.

²² Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 24.

²³ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 25

základě by všechny členské státy podepsaly jedinou smlouvu nahrazující existující bilaterální smlouvy mezi jednotlivými členskými zeměmi. Prozatím však nedošlo k jeho realizaci.²⁴

²⁴ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007. s. 36

4. Česká republika a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Československá republika zahájila uzavírání prvních smluv o zamezení dvojího zdanění již krátce po svém vzniku. V meziválečném období sjednala smlouvy s geograficky blízkými státy, se kterými se intenzivně rozvíjely hospodářské a obchodní vztahy.²⁵ Druhá etapa uzavírání bilaterálních smluv nastala až v 70. letech za účelem snížení ekonomické izolace a zvýšení konkurenceschopnosti československé ekonomiky. V této době již existovala MS OECD, která se stala podkladem pro sjednání smluv s Francií, Nizozemím a Finskem.²⁶ Záhy byla zveřejněna též MS OSN, jež se stala vzorem například pro dosud účinné smlouvy se Srí Lankou nebo Čínou. Smlouvy za využití Modelu OSN však byly Československou socialistickou republikou uzavřeny jen výjimečně a některé z nich byly navíc následně renegociovány podle vzoru OECD.²⁷

Vedle toho se v sedmdesátých letech Československá socialistická republika stala účastníkem dvou mnohostranných smluv o zamezení dvojího zdanění mezi členskými státy Rady pro vzájemnou hospodářskou pomoc.²⁸ Ačkoli tyto smlouvy nebyly ze strany České republiky vypovězeny, byly postupně nahrazovány běžnými dvoustrannými smlouvami a dnes již jimi není Česká republika vázána vůči žádnému státu.

²⁵ Polsko, Jugoslávie, Rumunsko

²⁶ Renegociovaná smlouva s Finskem vstoupila v platnost roku 1995 a s Francií roku 2005. Nejstarší platnou a účinnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, jejíž smluvní stranou je Česká republika jako nástupnický stát bývalého Československa, proto zůstává smlouva s Nizozemím, jež vstoupila v platnost 5.11.1974.

²⁷ Např. nová smlouva s Kypru vstoupila v platnost 26.11.2009.

²⁸ Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku fyzických osob, č. 30/1979 Sb. a Smlouva o zamezení příjmu a majetku právnických osob, č. 49/1979 Sb.

K 01.01.2011 je Česká republika smluvní stranou u 77 platných a účinných bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, z nichž pouze 10 nabylo platnosti před rokem 1990. V souvislosti s transformací hospodářství České republiky na tržní otevřenou ekonomiku bylo nutné mezinárodní daňové otázky rychle řešit, v důsledku čehož začal počet uzavřených smluv prudce stoupat. Jen v devadesátých letech bylo uzavřeno přes 40 smluv a intenzita sjednávání nových smluv nepolevila ani v novém tisíciletí. V současné době již má ČR uzavřené smlouvy se všemi státy, s nimiž má silné hospodářské vztahy. Přesto dle mého názoru stále existuje prostor pro sjednávání nových smluv, ať už se státy, se kterými ČR teprve v budoucnu naváže čilejší hospodářské vztahy, se státy, které se dosud uzavírání MSZDZ vyhýbají (především tzv. daňové ráje), anebo se státy, s nimiž má ČR sice smlouvu uzavřenu, ale v důsledku plynutí času se již její znění může jevit neaktuální či nedostačující a strany mohou mít zájem na nové smluvní úpravě.

V současné době Česká republika sjednává smlouvy zásadně na bázi Modelové smlouvy OECD s tím, že jsou v některých případech sjednána ustanovení obsahující prvky Modelové smlouvy OSN. Tuto hypotézu budu ověřovat v dalších kapitolách této práce.

MSZDZ v ČR sjednává a ratifikuje prezident republiky. Jejich sjednávání může přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na její jednotlivé členy,²⁹ což učinil ve prospěch ministra financí.³⁰ Ještě před ratifikací smlouvy prezidentem republiky je nutné, aby s tímto úkonem vyslovil souhlas Parlament ČR a aby Ústavní soud ČR rozhodl o jejím souladu s ústavním pořádkem. Teprve poté může být smlouva ratifikována prezidentem republiky a vstupuje v platnost výměnou ratifikačních listin mezi smluvními státy. Následně je publikována ve Sbírce mezinárodních smluv sdělením Ministerstva zahraničních věcí a stává se součástí právního řádu České republiky.³¹ Celý proces

²⁹ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, čl. 63, odst. 1, písm. b).

³⁰ V rámci Ministerstva financí patří problematika mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění do agendy odboru daně z příjmů, oddělení mezinárodní daňové vztahy.

³¹ O postavení MSZDZ v právním systému ČR pojednávám blíže v kapitole 4.1. a 4.2.

sjednání podpisu a ratifikace smlouvy je časově poměrně náročný, obvykle trvá 3-5 let.³² Od platnosti smlouvy je nutné odlišovat její účinnost, kterou smlouva zpravidla nabývá od prvního dne následujícího kalendářního roku po vstupu smlouvy v platnost. Nejnověji nabyla účinnosti dne 01.01.2011 smlouva mezi Českou republikou a Bosnou a Hercegovinou, jež vstoupila v platnost dne 12.05.2010. V souvislosti s tím zároveň pozbyla účinnosti smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Jugoslávií z roku 1983.

4.1 Postavení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky

Každá daňová povinnost daňových subjektů vůči České republice musí být uložena v českém právním předpise o síle zákona.³³ Daňové otázky však mohou na základě zákona upravovat i předpisy nižší právní síly. Například § 39 odst. d) ZDP zmocňuje Ministerstvo financí k vydávání obecně závazných předpisů upravujících podrobnosti k jednotlivým ustanovením ZDP a předchozí odstavce téhož paragrafu umožňují MF vydávat jiná právně závazná opatření.³⁴

Od novelizace Ústavy ČR v roce 2002 došlo v ČR k významnému posunu ve vztahu vnitrostátního a mezinárodního práva ve prospěch tzv. monistického modelu. Ten je charakteristický tím, že považuje vnitrostátní a mezinárodní právo za jediný právní systém. Nemůže existovat rozpor mezi nimi. Vztah jednotlivých právních norem se řeší dle jejich právní síly bez ohledu na to, zda je norma práva vnitrostátního či mezinárodního. Na základě článku 10 Ústavy ČR jsou vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se

³² SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008. s. 219.

³³ Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, čl. 11, odst.5.

³⁴ Např. § 39 odst.b) ZDP umožňuje, aby MF činilo opatření o způsobu zdanění, pokud jde o subjekty se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí – viz. dále např. kapitola 5.5.

mezinárodní smlouva. Do této kategorie smluv patří i všechny mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Českou republikou.³⁵

Některé české daňové zákony navíc obsahují přímou subsidiarizační klausuli, v níž rovněž zakotvují přednost mezinárodních smluv.³⁶

4.2 Vztah mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákona

Skutečnost, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění disponují vyšší právní silou než zákony, nic nemění na tom, že daňové povinnosti lze v České republice ukládat pouze na základě zákona. Jak již bylo uvedeno, toto pravidlo je zakotveno přímo v Listině základních práv a svobod, jež je součástí ústavního pořádku ČR.³⁷ Z toho pramení následující základní princip, na který budu dále v této práci opakovaně odkazovat:

Jestliže určitý příjem (majetek) není podroben zdanění na základě vnitrostátního daňového zákona ČR, nemůže ČR takový příjem (majetek) zdanit, ani když jí MSZDZ tento příjem ke zdanění vyhrazuje.³⁸

Tento princip je chápán ještě šířeji v tom smyslu, že pokud domácí právo nezná určitý hmotněprávní daňový institut, pak jej nelze použít, i když ve smlouvě je takovýto

³⁵ Kritériem pro zahrnutí mezinárodních smluv pod ustanovení čl. 10 Ústavy je existence souhlasu Parlamentu ČR s jejich ratifikací. Druhy mezinárodních smluv, které nelze ratifikovat bez souhlasu Parlamentu, vymezuje článek 49 Ústavy ČR. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění svou povahou a obsahem naplňují článek 49 písm. a), d) a e) Ústavy ČR.

³⁶ Např. dle § 37 ZDP se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

³⁷ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, čl.3.

³⁸ ALEŠ, J. *Dvoji zdanění v zahraničním obchodě*. 2. vyd. Praha : Československá obchodní a průmyslová komora, 1991.

institut výslovně zmiňován.³⁹ Stále se však má na mysli daňový institut zakládající pro daňové subjekty nějakou novou povinnost nad rámec vnitrostátního zákona.

Naopak ustanovení MSZDZ modifikující vnitrostátní zákonnou úpravu ve prospěch daňových subjektů jsou charakteristickým rysem každé smlouvy. Jak již bylo uvedeno, MSZDZ omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby, která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu.

Mezinárodní smlouvy tak mohou modifikovat právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy v zásadě jen ku prospěchu daňových subjektů.⁴⁰

V této souvislosti je dále nutné uvést, že jestliže mezinárodní smlouva určitý příjem vyhrazuje ke zdanění jednomu smluvnímu státu, nemůže druhý smluvní stát tento příjem zdanit, ani kdyby tento příjem v prvním státě zdaněn nebyl a ani kdyby v prvním státě vůbec zdanění nepodléhal. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění totiž vylučují nejen dvojí zdanění skutečné, ale i dvojí zdanění možné.⁴¹

4.3 Výklad mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění v praxi České republiky

Normy zahrnuté ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění obsahují na relativně malém prostoru úpravu vztahující se na obrovský rozsah reálných situací. Pro jejich správnou aplikaci na konkrétní situace je nejprve zapotřebí podat jejich náležitý výklad.

³⁹ TŮMA, J.; BÁČA, J. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994.

⁴⁰ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*, 5. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009.

⁴¹ ALEŠ, J. *Dvojí zdanění v zahraničním obchodě*. 2. vyd. Praha : Československá obchodní a průmyslová komora, 1991.

Základem pro výklad všech mezinárodních smluv jsou obecná pravidla obsažená v článcích 31 až 33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu.⁴² Podle článku 31 této úmluvy musí být mezinárodní smlouva vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy. Pro účely výkladu se kromě textu včetně preambule a příloh celkovou souvislostí rozumí také každá dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a každá listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě. Spolu s celkovou souvislostí bude brán zřetel na každou pozdější dohodu, týkající se smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k níž došlo mezi stranami⁴³, na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu a na každé příslušné pravidlo mezinárodního práva použitelné ve vztazích mezi stranami. Výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran. Článek 32 úmluvy pojednává o doplňkových prostředcích výkladu a článek 33 se věnuje otázce výkladu v případech, že jsou smlouvy vyhotoveny ve dvou nebo více jazycích. Zásadně má text smlouvy v každém z těchto jazyků stejnou platnost, pokud smlouva nestanoví nebo se strany nedohodnou, že v případě rozdílnosti je rozhodující určitý text.

Pro oblast výkladu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je cenným zdrojem Komentář k MS OECD. Jde o rozsáhlé a propracované dílo Výboru pro fiskální záležitosti OECD, v němž podávají oficiální výklad MS OECD samotní její tvůrci. Z tohoto důvodu se Komentář těší široké autoritě i v rámci ČR, ale poněvadž není součástí uzavíraných mezinárodních smluv, není pro finanční orgány ani soudy právně závazný. Komentář je v ČR vnímán jako podpůrný a doplňující výkladový zdroj. Postavení MS OECD a jejího Komentáře v České republice zhodnotil například Nejvyšší správní soud v rozsudku z roku 2005 tak, že nejde o závazné právní předpisy a podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu jsou použitelné jen jako doplňkový prostředek k výkladu v případě nejednoznačných, nejasných, nebo k protismyslnému

⁴² Vyhláška ministra zahraničních věcí č.15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.

⁴³ K některým MSZDZ uzavřeným ČR byl následně přijat mezi stranami doplňující protokol.

výsledku vedoucích ujednání.⁴⁴ Soud navíc v rozsudku zdůrazňuje, že nepovažuje za nejasný a nejednoznačný případ, kdy určitá konkrétní smlouva o zamezení dvojího zdanění vůbec neobsahuje nějaký institut, který je zahrnut v Modelové smlouvě OECD a vztahuje se k němu Komentář. Takového institutu se strany nemohou dovolávat.⁴⁵

Koncem roku 1995 se Česká republika stala členem Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. V rámci přijímající procedury byla požádána o stanovisko k jednotlivým dokumentům Fiskální komise OECD, mimo jiné k Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti učinila Česká republika své první výhrady k některým jejím článkům a poznámky k jejich výkladu v Komentáři. Téměř všemi se budu blíže zabývat v dalších kapitolách této práce.

Základní výrazy použité v textu každé konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou v zájmu jejich jednotného výkladu zpravidla definovány přímo v této smlouvě.⁴⁶ Smlouvy dále obvykle uvádí, že každý výraz, který v nich není definován, nevyžaduje-li souvislost odlišný výklad, bude mít vždy takový význam, jenž mu v té době náleží podle příslušných daňových právních předpisů toho státu, který smlouvu provádí.

Výklad daňových smluv v praxi provádějí nejčastěji vedle daňových subjektů správci daní. Ke sjednocení jejich postupů vydává Ministerstvo financí tzv. pokyny řady D. Pokyny řady D však nejsou právně závaznými předpisy, pokud by byly v některých případech s nimi v rozporu, musí správce daně jednat výhradně v souladu se zákony a jinými obecně závaznými předpisy. Další formou, kterou se MF vyjadřuje k daňovým otázkám, jsou sdělení MF. Vydávané pokyny a sdělení MF pravidelně uveřejňuje ve Finančním zpravodaji.

⁴⁴ Rozsudek č. j. 2 Afs 108/2004-106 vydaný Nejvyšším správním soudem dne 10.02.2005.

⁴⁵ Viz dále kapitola 7.1.1.1: překlasifikace úroků na dividendy.

⁴⁶ Například pojmy osoba, společnost, podnik, mezinárodní doprava, příslušný orgán, státní příslušník, činnost jsou obvykle definovány ve čl. 3 jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění.

5. Rezident

Klíčovým výrazem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je výraz „rezident smluvního státu“⁴⁷, jehož definici podává článek 4 Modelové smlouvy. Lze rozlišit tři základní významy této definice pro aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění.

Již úvodní článek Modelové smlouvy pracuje s pojmem rezident, když říká, že se smlouva vztahuje na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.⁴⁸ Toto ustanovení určuje osobní působnost smlouvy. Na jinou osobu, než na rezidenta alespoň jednoho ze smluvních států, nelze smlouvu aplikovat a taková osoba se nemůže dovolávat výhod ze smlouvy plynoucích.⁴⁹ Článek 4 odstavec 1 Modelové smlouvy proto určuje, které osoby se považují za rezidenty smluvních států.

Vzhledem ke skutečnosti, že tak činí odkazem na definice ve vnitrostátních předpisech smluvních států, může vzniknout jedné osobě rezidentství v obou smluvních státech. To by znamenalo, že tato osoba bude v obou státech podléhat neomezené daňové povinnosti ze všech svých celosvětových příjmů. K zamezení dvojího zdanění z titulu vícenásobného rezidentství proto článek 4 Modelové smlouvy dále obsahuje hierarchicky uspořádaná kritéria přednosti, jejichž aplikací se upřednostní vazby této osoby vůči jednomu státu před jejími vazbami ke druhému státu a výsledkem bude stav, kdy daná osoba bude považována pro účely aplikace smlouvy pouze za rezidenta jednoho smluvního státu.

Obsahem většiny smluvních článků jsou kolizní normy upravující, zda bude určitý příjem zdaněn ve státě, kde je jeho příjemce rezidentem, nebo ve státě, na jehož území má příjem zdroj, anebo zda se o daň oba smluvní státy podělí a v jakém poměru tomu

⁴⁷ Nejstarší smlouvy uzavřené Českou republikou namísto výrazu rezident smluvního státu používají formulaci osoba mající bydliště či sídlo ve smluvním státě. Postupně se přešlo na používání výrazu rezident, neboť je terminologicky přesnější.

⁴⁸ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 1.

⁴⁹ Viz. dále kapitola 5.5. - otázka zdanění zahraniční daňově transparentní entity.

tak bude. Jednoznačná odpověď na otázku, ve kterém smluvním státě je příjemce rezidentem, je tedy fundamentálním předpokladem pro použitelnost většiny smluvních ustanovení zamezujících mezinárodnímu dvojímu zdanění.

5.1 Smluvní definice

Výraz „rezident smluvního státu“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.⁵⁰

Uvedené aktuální znění definice obsažené v Modelové smlouvě se do současné podoby postupně vyvíjelo, s čímž koresponduje i znění definic v bilaterálních smlouvách uzavřených Českou republikou. Do roku 1995 Modelová smlouva explicitně neuváděla, že se za rezidenta považuje rovněž vláda smluvního státu a jeho nižší správní útvar nebo místní úřad. Tato úprava absentuje ve více než polovině smluv uzavřených ČR (42 smluv). Dále celkem ve 14 smlouvách uzavřených ČR chybí druhá věta z definice. Naopak pouze 33 smluv je zcela v souladu s aktuálním zněním Modelové smlouvy. Nezaznamenal jsem však, že by chybějící explicitní úprava uvedených ustanovení vyvolala v praxi ČR nějaké spory.

Z blanketní smluvní definice vyplývá, že pro zjištění, které osoby se považují za rezidenty ČR, musíme upřít pozornost na vnitrostátní právní předpisy. Základní úpravu obsahuje zákon o daních z příjmů⁵¹. ZDP termíny rezident ani nerezident nepoužívá, ve svých ustanoveních však zakotvuje, které osoby mají na území ČR neomezenou daňovou povinnost a které ji mají omezenou jen na příjmy ze zdrojů na území ČR. Činí tak zvláště pro fyzické a zvláště pro jiné než fyzické osoby.

⁵⁰ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 4 odst. 1.

⁵¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

5.2 Fyzické osoby

Ve vztahu k fyzickým osobám ZDP stanoví, že poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.⁵² Kritérii zakládajícími status rezidentství na území ČR jsou tedy bydliště nebo obvyklé zdržování se. Tyto pojmy zákon dále rozvíjí následovně: Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.⁵³ Jelikož v praxi zůstávaly výkladové nejasnosti, co se rozumí bydlištěm (resp. stálým bytem), zaujalo k této otázce postoj Ministerstvo financí ve svém pokynu, v němž uvádí, že stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.).⁵⁴

Ostatní fyzické osoby, které nesplňují uvedená kritéria zakládající rezidentství v ČR, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území

⁵² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 2, odst. 2.

⁵³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 2, odst. 4.

⁵⁴ Pokyn D-300 MF k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., K § 2. bod 1.

ČR.⁵⁵ Za touto větou následuje v závorce odkaz na důležitý § 22 ZDP, jenž upravuje, které příjmy jsou považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR.⁵⁶

Existují dvě skupiny osob, které přesto, že naplní vnitrostátní kritéria rezidentství, nebudou v ČR považovány za daňové rezidenty. Do první skupiny patří osoby, které se na území ČR zdržují pouze za účelem studia nebo léčení. Byť se takové osoby na území ČR mohou obvykle zdržovat ve smyslu § 2 odstavce 2 a 4 ZDP, budou považovány za daňové nerezidenty s omezenou daňovou povinností pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.⁵⁷

5.2.1 Kritéria preference

Druhou skupinu představují fyzické osoby, které splňují vnitrostátní legislativou zakotvená kritéria zakládající neomezenou daňovou povinnost kromě ČR ještě v dalším státě, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a na základě této smlouvy dojde k určení, že daná fyzická osoba bude považována pro účely smlouvy pouze za rezidenta druhého smluvního státu, než je ČR.

Plynule se tak vracím k článku 4 Modelové smlouvy. Na první pohled je zřejmé, že vnitrostátní mantinely ohraničující rezidenty ČR jsou nastaveny poměrně široce. Postačí, aby fyzická osoba měla k dispozici stálý byt kromě ČR ještě v jiném státě nebo se zdržovala ve druhém státě, než ve kterém má stálý byt, a ihned vzniká nebezpečí, že si oba státy budou nárokovat zdanění jejích celosvětových příjmů.⁵⁸ Tuto situaci proto řeší článek 4 odstavec 2 Modelové smlouvy. Stanoví tzv. kritéria preference, po jejichž aplikaci se pro účely smlouvy o zamezení dvojího zdanění bude daná osoba považovat za rezidenta pouze jednoho ze smluvních států. Úprava obsažená v Modelové smlouvě

⁵⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 2, odst. 3.

⁵⁶ Blíže viz. bod 5.4 této kapitoly.

⁵⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 2, odst. 3.

⁵⁸ Za předpokladu obdobné vnitrostátní definice ve druhém státě.

je následující: Jestliže je fyzická osoba podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno následujícím způsobem:

- a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);
- b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;
- c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;
- d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.⁵⁹

Komentář k Modelové smlouvě kritéria preference blíže specifikuje. U stálého bytu není rozhodné, zda jej osoba vlastní či pronajímá. Důraz je však kladen na stálost bytu, což znamená, že fyzická osoba má dané obydlí k dispozici kdykoliv, a nikoliv příležitostně pro účely krátkodobých pobytů.⁶⁰ Při hodnocení, ve kterém státě má osoba středisko životních zájmů, se mají zohlednit především její rodinné a společenské vztahy, její zaměstnání, její politické, kulturní a ostatní aktivity, místo jejího podnikání atd. Například skutečnost, že osoba, která má byt v jednom státě, si zřídí byt ve druhém státě, přičemž si ponechá byt v prvním státě, kde stále bydlí, pracuje, má rodinu a majetek, spolu s jinými prvky dokazuje, že si udržuje středisko životních zájmů v prvním státě.⁶¹

⁵⁹ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 4 odst. 2.

⁶⁰ Výklad je v souladu s výše uvedeným výkladem stálého bytu v Pokynu D-300 MF.

⁶¹ Komentář k článku 4 Modelové smlouvy OECD, body 11 – 15.

V MSZDZ, jejichž smluvní stranou je Česká republika, lze v úpravě kritérií preference nalézt odchylky od úpravy v Modelové smlouvě jen výjimečně. Nejvýznamnější diferencí obsahuje smlouva uzavřená s Japonskem, která neuvádí žádné automatické kritérium preference a v případě dvojího rezidentství fyzické osoby ihned následuje nutnost, aby rezidentství této osoby určily příslušné úřady smluvních států vzájemnou dohodou. Rovněž ve smlouvě se Srí Lankou nejsou kritéria preference vůbec zakotvena. Smlouva s Německem nezakotvuje kritérium státní příslušnosti ani explicitně nestanovuje řešení otázky rezidence vzájemnou dohodou. Ve smlouvě s Austrálií není sice státní příslušnost samostatným subsidiárně aplikovatelným kritériem, ale přihlíží se k ní jako k faktoru při stanovení střediska životních zájmů. Poslední odchylku jsem našel ve smlouvě s Indonésií, ve které je z kritérií preference uvedených v Modelové smlouvě vypuštěno kritérium státní příslušnosti. Znění všech ostatních 72 smluv je v této oblasti zcela v souladu s Modelovou smlouvou.

5.2.2 Změna rozsahu daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období

Jak bylo uvedeno výše, fyzická osoba podléhá neomezené daňové povinnosti v České republice, pokud má na jejím území bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. V praxi tedy může dojít ke změně rozsahu daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období tím, že si fyzická osoba na území ČR pořídí stálý byt (a zároveň přesune středisko svých životních zájmů), anebo se naopak z ČR odstěhuje. Situaci se zabývá MF v Pokynu D-300, v němž stanoví, že dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. Takové řešení je v souladu s výkladem podaném v Komentáři k Modelové smlouvě.⁶²

Rozpor mezi oběma výkladovými materiály však nastává v případě vzniku neomezené daňové povinnosti v ČR v důsledku skutečnosti, že se zde fyzická osoba obvykle zdržuje, přičemž se zde začne zdržovat až později v průběhu zdaňovacího období. MF v citovaném pokynu zastává stanovisko, že fyzická osoba v tomto případě podléhá v ČR

⁶² Pokyn D-300 MF k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., K § 2, bod 2. a Komentář k článku 4 Modelové smlouvy OECD, bod 10.

neomezené daňové povinnosti po celé zdaňovací období. Naproti tomu dle Komentáře k Modelové smlouvě by měly oba smluvní státy s takovou osobou nakládat podobně jako v případě změny bydliště, tj. v ČR by se považovala za rezidenta ČR až od okamžiku započetí jejího zdržování se na území ČR. V předcházejícím období by měla být naopak považována za daňového rezidenta druhého státu.

5.3 Jiné než fyzické osoby

V případě jiných než fyzických osob ZDP zakotvuje dvě kritéria, po jejichž splnění se tyto osoby stávají rezidenty ČR:

Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.⁶³

Vzhledem ke skutečnosti, že postačí, aby byly podmínky sídla a místa vedení naplněny alternativně, otevírá se i zde široký prostor pro vznik mezinárodního dvojího zdanění z titulu vícenásobného rezidentství. Povede k němu každá situace, kdy jiná než fyzická osoba formálně usídlená v ČR bude fakticky řízena ze zahraničí, a obdobně pokud jiná než fyzická osoba se sídlem v zahraničí bude ovládána osobami usazenými v ČR.⁶⁴

5.3.1 Kritérium preference

Řešení tohoto v úvahu přicházejícího stavu a odpověď na otázku, ve kterém ze zúčastněných států má být daná osoba neomezeně daňově příslušná a ve kterém pouze omezeně pro účely zamezení dvojího zdanění, podává Modelová smlouva v článku 4 odstavec 3:

⁶³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 17 odst. 3.

⁶⁴ Opět za předpokladu obdobné vnitrostátní úpravy ve druhém státě.

Jestliže osoba jiná než osoba fyzická je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího skutečného vedení.⁶⁵

Z provedené analýzy smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou jsem dospěl ke zjištění, že 57 z nich obsahuje shodné znění zmíněného ustanovení s Modelovou smlouvou. Dalších pět smluv toto ustanovení navíc rozšiřuje o klauzuli, že v případě pochybností vyřeší příslušné úřady smluvních států otázku rezidentství jiné než fyzické osoby vzájemnou dohodou.⁶⁶

Komentář k Modelové smlouvě respektuje názor některých států, že případy dvojí rezidence osob, které nejsou fyzickými osobami, jsou relativně vzácné a měly by se řešit dle konkrétních podmínek jednotlivých případů. Tento způsob řešení je nejlepší cestou, jak se vyrovnat s problémy při určování skutečného místa vedení právnické osoby, které mohou vzniknout při používání nových komunikačních technologií.⁶⁷ Přímo vzájemnou dohodou bez předchozího posuzování místa skutečného vedení jiné než fyzické osoby se otázka jejího dvojího rezidentství řeší v deseti MSZDZ uzavřených ČR.⁶⁸

V pěti smlouvách je odchylně od Modelové smlouvy dána přednost státu, jehož je jiná než fyzická osoba státním příslušníkem či na základě jehož právních předpisů byla zřízena.⁶⁹

⁶⁵ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 4 odst. 3.

⁶⁶ Jedná se o smlouvy se Slovenskem, Indií, Korejskou republikou, Izraelem a Polskem.

⁶⁷ Komentář k článku 4 Modelové smlouvy OECD, bod 24.1.

⁶⁸ Jedná se o smlouvy s USA, Lotyšskem, Estonskem, Litvou, Thajskem, Finskem, Indonésií, Běloruskem, Mexikem a Tureckem.

⁶⁹ Takovou úpravu lze nalézt ve smlouvách s Nigérií, Bulharskem, Azerbajdžánem, Kanadou a Arménií.

5.3.2 Místo skutečného vedení

Stručný výklad tohoto institutu poskytuje Komentář k Modelové smlouvě. Dle jeho textu je skutečný místem vedení místo, kde jsou vykonávána klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná pro uskutečňování činnosti dané entity.⁷⁰

Pro přesnější výklad pojmu místo vedení vydalo MF sdělení, ve kterém místo vedení definuje jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Ještě obecněji je lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost. Ve výše uvedených souvislostech se vždy jedná o místo vedení, které můžeme také označit jako „hlavní“ vedení pro potřeby jeho odlišení od vedení „lokálních“, která může podnik mít ve svých organizačních jednotkách umístěných jak ve státě, kde je tento podnik rezidentem, tak i v jiných zemích. Je zřejmé, že podnik může mít pouze jedno místo hlavního vedení na rozdíl od lokálních míst vedení, kterých může být více. Lokální vedení jsou potom považována ve smyslu daňových smluv za stálou provozovnu.⁷¹ V doposud uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění se používá výraz „místo skutečného vedení“, který odpovídá hlavnímu vedení.⁷²

Obdobně jako v případě fyzických osob i jiné než fyzické osoby, které nejsou na základě uvedených pravidel považovány za rezidenty ČR, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.⁷³

⁷⁰ Komentář k článku 4 Modelové smlouvy OECD, bod 24.

⁷¹ Viz. dále kapitola 6.2.1.3.

⁷² Sdělení MF ČR č. j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“.

⁷³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 17 odst. 4.

5.4 Zdroj příjmů

Co vše se považuje za příjmy ze zdrojů na území ČR, musí být jednoznačně stanoveno zákonem, což činí § 22 ZDP. Pokud by osoba, daňový nerezident, pobírala jiné, než v tomto ustanovení vymezené příjmy, nebudou v ČR podléhat ani omezené daňové povinnosti, i kdyby mezi nimi a ČR existovala nějaká souvislost. Ve snaze pokrýt všechny v úvahu přicházející druhy příjmů je úprava zdroje příjmů v ZDP poměrně rozsáhlá. Na tomto místě uvedu pouze vybraná ustanovení zmíněného paragrafu ZDP, která jsou relevantní pro další obsah této práce.

Za příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky se považují

- a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,
- c) příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,
- f) 1. příjmy z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,
- g) příjmy z úhrad od daňových rezidentů a od stálých provozoven daňových nerezidentů, kterými jsou
 - 1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
 - 2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,
 - 3. podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na

trhu a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zm), s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie nebo dalších států tvořící Evropský hospodářský prostor,

4. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, včetně úrokového výnosu státních dluhopisů, které mohou podle emisních podmínek nabývat výhradně fyzické osoby, a to i v případě odkupu tohoto státního dluhopisu nebo při jeho splatnosti,

5. příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,

10. příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,

12. sankce ze závazkových vztahů.⁷⁴

Dle § 22 odst. 4 ZDP se příjmem rozumí i nepeněžní plnění přijaté poplatníkem.

5.5 Daňově transparentní entity

Závěrem kapitoly rezident jsem se zaměřil na právní úpravu zdanění zahraničních daňově transparentních entit v České republice, která až do nedávné doby nebyla zcela jednoznačná a v daňové praxi často docházelo k nesprávným postupům.

Za transparentní nebo-li daňově průhledné entity se označují subjekty či uskupení bez vlastní povinnosti na dani z příjmů a přenášející daňový základ na své společníky, podílníky či členy.⁷⁵ Dle výkladu Ministerstva financí je zahraniční entita považována

⁷⁴ Srov. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 22 odst. 1.

⁷⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008. s. 212.

za daňově transparentní, pokud ve vztahu ke svým příjmům není podle daňového práva státu, ve kterém je založena, zřízena či ke kterému má úzký vztah, a to i na základě volby umožněné daňovým právem tohoto státu, považována za daňového poplatníka a příjmy této entity se alespoň z části přičítají podle daňového práva tohoto státu jiným osobám (skutečným vlastníkům příjmů) obdobně jako je to v České republice u společníků v.o.s. a komplementářů k.s.⁷⁶

Do roku 2004 neexistovala v ČR žádná specifická úprava týkající se zdanění těchto entit. Na základě § 17 odst. 1 a 4 ZDP má zahraniční DTE povahu jiné než fyzické osoby a podléhá v ČR omezené daňové povinnosti, která se vztahuje na příjmy ze zdrojů na území ČR. Pro účely zamezení dvojího zdanění těchto příjmů se v praxi běžně používala MSZDZ uzavřená mezi ČR a státem, v němž měla DTE své sídlo. Takový postup však neměl v dané MSZDZ oporu, neboť DTE v zemi svého sídla nepodléhá zdanění, a proto ve smyslu článku 4 odst. 1 smluv o zamezení dvojího zdanění není považována za jejího daňového rezidenta. Tento závěr potvrzuje Komentář k Modelové smlouvě, když říká, že v případě, že určitý stát pro daňové účely partnership ignoruje a nakládá s ním jako s daňově transparentním, přičemž podrobuje partnery zdanění z jejich podílu na příjmech partnershipu, partnership jako takový nepodléhá zdanění a nemůže být tedy považován za rezidenta tohoto státu. V takovém případě, jelikož příjem z partnershipu „protéká“ k partnerům na základě právních předpisů daného státu, to jsou právě partneři, kteří jsou osobami, které podléhají dani z tohoto příjmu a kteří jsou tedy těmi osobami, které mají nárok požadovat výhody ze smluv uzavřených státy, jejichž jsou rezidenty.⁷⁷

V souladu s tímto výkladem vydalo roku 2004 Ministerstvo financí pokyn D-269 k uplatňování smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmbH&Co.KG. Jedná se o subjekty mající povahu daňově transparentní entity. MF v pokynu uvádí, že MSZDZ se Spolkovou

⁷⁶ Sdělení čj. 15/32 567/2006-153, k praktické aplikaci pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.

⁷⁷ Komentář k článku 4 Modelové smlouvy OECD, bod 8.7.

republikou Německo se bude aplikovat pouze na příjmy plynoucí společníkům, kteří jsou německými rezidenty. V případě části příjmů plynoucím společníkům GmbH&Co.KG, kteří nejsou rezidenty SRN a pobírají příjmy ze zdrojů na území ČR, by bylo nutné analogicky uplatňovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a státy daňové rezidence těchto společníků, popřípadě domácí daňový zákon, a to ve vztahu ke společníkům - daňovým rezidentům ČR, popř. bezesmluvního státu.

S ohledem na rozsah odlišné praxe ve zdaňování zahraničních DTE v České republice vyvolal Pokyn D-269 značný rozruch a rozsáhlé diskuse o souvisejících otázkách. Situaci MF uklidnilo ještě na podzim roku 2004 vydáním Sdělení k Pokynu D-269, v němž finančním orgánům doporučuje pro zdaňovací období 2004 akceptovat i odlišnou (nesprávnou) stávající daňovou praxi. Dále MF z důvodu zajištění právní jistoty a ochrany dobré víry daňových subjektů ubezpečilo, že nebude postup dle Pokynu D-269 aplikován ze strany finančních orgánů zpětně. Zároveň však ve Sdělení zdůrazňuje, že od příštího zdaňovacího období je již nutné dle Pokynu D-269 postupovat a poslední větou ve Sdělení navíc rozšiřuje použitelnost Pokynu i ve vztahu k jiným zahraničním pro daňové účely transparentním entitám.

V návaznosti na odborné diskuse⁷⁸, které následně probíhaly, vydalo Ministerstvo financí na základě § 39 písm. b) ZDP Pokyn D-286 a Sdělení k tomuto Pokynu, kde jsou podrobně řešeny otázky související se zdaněním zahraničních DTE.

Aby mohla určitá osoba požívat výhod plynoucích z určité MSZDZ, musí být i skutečným vlastníkem příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva druhého státu (jehož je osoba rezidentem) považovány za příjmy této osoby. Minimálně druhou podmínku však DTE nesplňuje.

Podmínky však mohou splňovat společníci, partneři, beneficianti atd. jednotlivých zahraničních DTE. Splnění podmínek musí společník prokázat potvrzením o daňovém rezidentství společníka ve státě, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění a jež se má na zamezení dvojího zdanění jeho podílu na příjmech DTE

⁷⁸ Například příspěvek na koordinačním výboru č. 55/08.06.05.

aplikovat, prohlášením společníka, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za jeho příjem. Dále musí společník předložit důkazní prostředky obsahující údaje o tom, jaká konkrétní část příjmu vypláceného DTE připadá na daného společníka a důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. vnitrostátním daňovým zákonem.

U společníků DTE, u kterých nebude splnění uvedených podmínek prokázáno stanoveným způsobem, nebude možné žádnou MSZDZ aplikovat a příjem zahraniční DTE na tyto společníky připadající bude zdaněn podle ustanovení ZDP pojednávajících o zdaňování příjmů právnických osob – rezidentů bezesmluvních států.

Sdělení MF k Pokynu D-286 ve svém úvodním článku demonstrativně vyjmenovává nejběžněji se v České republice vyskytující formy zahraničních DTE. V dalších článcích se MF postupně zabývá jednotlivými variantami, kterými může zahraniční DTE vykonávat na území České republiky podnikatelskou činnost.

Pokud zahraniční DTE drží podíl na české společnosti nebo družstvu a jejím společníkem je (přímo nebo skrze další transparentní entity) zahraniční daňový rezident (fyzická osoba, netransparentní společnost), pak se poměrná část tohoto podílu považuje za přímo drženou tímto zahraničním daňovým rezidentem.

Zahraníční DTE může být také společníkem české veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti. V tomto případě její společníci za předpokladu splnění a prokázání výše uvedených podmínek dosahují příjmy ze zdrojů na území ČR, které jsou považovány za příjmy dosahované prostřednictvím vzniklé stálé provozovny⁷⁹. Stálá provozovna musí být registrována zvlášť každému společníkovi a vzniká ke dni nabytí jeho podílu na zahraniční DTE.

Jinou možností je, že zahraniční DTE vykonává činnost na území ČR přímo. Rovněž v tomto případě vznikne po splnění a prokázání podmínek stálá provozovna zvlášť každému společníkovi, avšak okamžik jejího vzniku se zde bude posuzovat u každého

⁷⁹ Institutem stálé provozovny se zabývá následující kapitola 6.

společníka individuálně podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a státem, ve kterém je tento konkrétní společník rezidentem.

Ve zbývajících člancích se sdělení zabývá specifikami stanovení základu daně stálé provozovny společníka zahraniční DTE, případem, kdy zahraniční DTE vlastní a pronajímá nemovitý majetek umístěný na území České republiky a úpravou zdanění příjmu plynoucího zahraniční DTE (resp. jejímu společníkovi) z titulu vypořádacího podílu při vystoupení zahraniční DTE z české osobní obchodní společnosti a úpravou zdanění příjmu společníka zahraniční DTE z titulu vypořádacího podílu při jeho vystoupení z této DTE nebo z titulu prodeje jeho podílu na této zahraniční DTE.

6. Stálá provozovna

Příjmy daňových nerezidentů České republiky, plynoucí z přímého výkonu podnikatelské činnosti na jejím území, podléhají zdanění v ČR prostřednictvím institutu stálé provozovny. Přímou podnikatelskou činností se rozumí provádění výrobní činnosti v různých formách nebo poskytování služeb. Výjimku představují příjmy z mezinárodní dopravy, jejichž zdanění není na základě speciálního článku MSZDZ vázáno na stálou provozovnu, ale je vyhrazeno státu, v němž je provozovatel dopravy rezidentem.⁸⁰ V ostatních případech je nutné zkoumat, zda dané osobě na území ČR vznikla či nevznikla stálá provozovna.

6.1 Pojem a význam institutu

Jak vyplývá z obchodního zákoníku, mohou na území České republiky podnikat zahraniční osoby za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako tuzemské osoby, přičemž oprávnění zahraniční osoby podnikat na území ČR vzniká ke dni zápisu této osoby, popřípadě organizační složky jejího podniku, do obchodního rejstříku. Povinnost zápisu do obchodního rejstříku se nevztahuje na fyzické osoby (a na jejich rodinné příslušníky s právem pobytu v ČR), které jsou státním příslušníkem členského státu Evropské unie, jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor nebo Švýcarské konfederace. Dále se povinnost zápisu do obchodního rejstříku nevztahuje na státní příslušníky třetího státu (a na jejich rodinné příslušníky, kterým bylo v ČR vydáno povolení k dlouhodobému pobytu), kterým bylo v členském státu Evropské unie přiznáno právní postavení dlouhodobě pobývajícího rezidenta.⁸¹

V návaznosti na předchozí kapitolu bych jen zrekapituloval, že pokud tyto osoby nenaplní kritéria rozhodná pro vznik daňového rezidentství v České republice stanovená zákonem o daních z příjmů a příslušnou mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího

⁸⁰ TŮMA, J.; BÁČA, J. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994. s. 38.

⁸¹ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, § 21.

zdanění (pokud byla uzavřena), podléhají v České republice zdanění pouze příjmy, jejichž zdroj se nachází na území České republiky. Za takové příjmy se dle § 22 odst. 1, písm. a) ZDP považují mimo jiné příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.⁸²

V Modelové smlouvě tento princip zakotvuje článek 7: Zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičíst této stálé provozovně.⁸³

Účelem stálé provozovny je tedy ohraničit z veškerých zisků dosahovaných podnikem daňového nerezidenta ČR množinu těch, které byly dosaženy na území ČR, a z toho důvodu zde mají být zdaněny, zatímco druhý smluvní stát, v němž je tato osoba daňovým rezidentem, provede opatření k zamezení dvojího zdanění těchto příjmů.

Paleta podnikatelských činností je pestrá a nikoli všechny vedou automaticky od počátku jejich výkonu na území ČR ke vzniku stálé provozovny. Taková praxe by nebyla z technických, administrativních a jiných důvodů žádoucí. Proto je vznik stálé provozovny vázán na splnění různých parametrů, které musí podnikatelská činnost daňového nerezidenta vykazovat. Při jejich nesplnění stálá provozovna nevznikne a příjmy daňového nerezidenta z podnikatelské činnosti pak nebudou v ČR vůbec zdanění podléhat. Právě na úpravu vzniku a existence stálé provozovny, která bývá pravidelně obsahem článku 5 smluv o zamezení dvojího zdanění, jsem se zaměřil v této kapitole. Další otázkou je způsob a rozsah přiřazení zisků dosahovaných podnikem daňového nerezidenta stálé provozovně. Touto v praxi rozmanitou a komplikovanou problematikou se již tato práce nezabývá.

⁸² Viz. výše kapitola 5.4.

⁸³ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 7 odst. 1.

6.2 Vztah vnitrostátní a smluvní definice

Jak bylo uvedeno výše⁸⁴, MSZDZ nemohou daňovým subjektům ukládat povinnosti nad rámec stanovený vnitrostátním zákonem. Vznik stálé provozovny je přitom pouze jiným označením pro vznik povinnosti daňového nerezidenta na dani z příjmů.⁸⁵ Z toho vyplývá, že stálá provozovna nemůže nikdy vzniknout na základě mezinárodní smlouvy, pokud by zároveň nevznikla dle vnitrostátní definice. Naopak zúžení vnitrostátní definice stálé provozovny je možné a v podstatě každá smlouva také užší definici obsahuje.⁸⁶

Následující vnitrostátní definice stálé provozovny se v plné míře uplatní pouze ve vztahu k daňovým nerezidentům ČR, kteří pocházejí ze států, s nimiž ČR dosud neuzavřela MSZDZ:

Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 (daňových nerezidentů) na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 (daňového nerezidenta) a má a obvykle vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.⁸⁷

⁸⁴ Srov. kapitola 4.2.

⁸⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008. s. 57.

⁸⁶ Viz. dále kapitola 6.3: Výluky ze stálé provozovny.

⁸⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 22 odst. 2.

6.3 Druhy stálé provozovny

S ohledem na smluvní i vnitrostátní legislativní úpravu stálé provozovny lze rozlišit tři druhy stálé provozovny podle charakteru vykonávané podnikatelské činnosti. Základním druhem je stálá provozovna vznikající na základě výkonu podnikatelské činnosti daňového nerezidenta na území ČR prostřednictvím trvalého místa pro podnikání. Speciální úprava vzniku stálé provozovny se váže k podnikatelským činnostem majícím povahu stavebních, montážních a instalačních projektů. U tohoto druhu stálé provozovny není sporu o tom, že se jedná o výjimku ze základní definice. V tomto ohledu je naopak problematický třetí druh stálé provozovny, tzv. službová stálá provozovna, vznikající při poskytování služeb daňovým nerezidentem na území České republiky po určité specifikované období. Česká republika zaujímá při zdaňování služeb svůj specifický přístup odlišný od pojetí v Modelové smlouvě, což je v praxi zdrojem výkladových nejasností i soudních sporů.

6.3.1 Stálá provozovna dle základní definice – trvalé místo pro podnikání

Základní definici stálé provozovny obsahuje čl. 5 odstavec 1 Modelové smlouvy, jenž ji vymezuje jako trvalé místo pro podnikání, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.⁸⁸

Bilaterální smlouvy uzavřené ČR základní definici o tomto znění vesměs přejímají s tím, že v průběhu času došlo k záměně slovního spojení „trvalé zařízení pro podnikání“ na „trvalé místo pro podnikání.“⁸⁹ Význam tohoto znění spatřuji především v případě, když smlouva o zamezení dvojího zdanění neupravuje službovou stálou provozovnu a vznik stálé provozovny podniku, jehož činnost spočívá v poskytování služeb, se posuzuje podle základní definice.⁹⁰

⁸⁸ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 5 odst. 1.

⁸⁹ Přibližně polovina smluv obsahuje termín zařízení a druhá polovina termín místo.

⁹⁰ Viz. dále kapitola 6.2.3.5.

Při srovnání základní definice stálé provozovny v mezinárodních smlouvách s vnitrostátní definicí v ZDP je na první pohled zřejmé, že MSZDZ kladou větší důraz na trvalou povahu místa pro podnikání. Trvalost lze nazírat ze dvou úhlů pohledu. Jednak může jít o trvalost z hlediska geografického, jednak o trvalost z hlediska časového.

6.3.1.1 Trvalé místo pro podnikání z hlediska časového

Pokud je místo pro podnikání pouze dočasného charakteru, stálá provozovna nevznikne. Dle Komentáře k Modelové smlouvě se místo pro podnikání obvykle považuje za dočasné, pokud není podnikatelská činnost prostřednictvím tohoto místa vykonávána po dobu alespoň šesti měsíců. Vždy je však nutné přihlídnout k povaze tohoto podnikání. Pokud je podstata podnikání taková, že bude vykonávána pouze po tuto krátkou dobu, může vznik stálé provozovny založit. Jiným případem vzniku stálé provozovny přes krátkodobé trvání výkonu podnikatelské činnosti může být předčasná likvidace v důsledku zvláštních okolností jako je smrt daňového subjektu či investiční neúspěch. Podmínka trvalosti místa může být také splněna, pokud je podnikatelská činnost vykonávána sice krátkodobě, avšak opakovaně, nebo pokud je toto místo využíváno po krátkou dobu postupně řadou podobných podniků provozovaných stejnými nebo spojenými osobami. Dočasné přerušení činností by nemělo způsobit, že stálá provozovna přestane existovat.⁹¹

V interpretaci časového aspektu trvalosti místa pro podnikání jsem v praxi ČR nezaznamenal výkladové odlišnosti. MF se touto otázkou zabývá jen v Pokynu D-300, kde upřesňuje, že se za stálou provozovnu nepovažuje prodej zboží v rámci veletrhu, prodejní výstavy či obdobné jednorázové akce.⁹²

6.3.1.2 Trvalé místo z hlediska geografického

Naopak v pohledu na stálost místa pro podnikání z hlediska geografického jsou mezi výkladem ČR a Komentářem k Modelové smlouvě významné třecí plochy. Komentář

⁹¹ Komentář k článku 5 Modelové smlouvy OECD, bod 6-6.3.

⁹² Pokyn D-300 MF k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., K § 22, bod 10.

říká, že pokud není podnikatelská činnost vykonávána v konkrétním místě ve smyslu geografického bodu, nevznikne stálá provozovna bez ohledu na dobu, po jakou tato činnost trvá. Připouští pouze pohyb činnosti v rámci místa, které tvoří jednotný ekonomický a geografický celek jako je dům, kancelářský objekt, pěší ulice či tržiště, na jejichž různých částech obchodník pravidelně staví svůj stánek. Pouhá skutečnost, že je činnost vykonávána v určité omezené geografické oblasti bez ekonomické souvislosti, dle Komentáře ke vzniku stálé provozovny nevede.⁹³ Ing. Sojka ve své publikaci uvádí, že například v případě cirkusu, pouťové atrakce či pojízdné prodejny lze trvalé místo pro podnikání těžko dovodit. Zároveň se lze setkat i s odlišnou interpretací, při které by bylo možné za geograficky a ekonomicky jednotný celek považovat i území větší – například celé město, nebo dokonce celý stát, o jehož daňový výnos se jedná.⁹⁴

K situaci, že místo pro podnikání není pevně a trvale spjata s určitým geografickým bodem, nejčastěji dochází při poskytování služeb. V rámci zpracování této práce se mi dostal do rukou dopis vedoucího pracovníka Ministerstva financí ČR z roku 2000,⁹⁵ v němž se uvádí, že v případě poskytování služeb se za místo výkonu činnosti považuje jakékoliv místo na území České republiky určené k výkonu této služby (např. prostory odběratele). Navíc místo výkonu služby nemusí být ve vlastnictví zahraničního dodavatele služby nebo jím najato, ale stačí, že je mu dáno k dispozici. Tento dopis jednoznačně potvrzuje konzistentní snahu Ministerstva financí zdaňovat poskytování služeb na území České republiky i v případě, že nejsou poskytovány prostřednictvím kanceláře či jiného trvalého místa spjatého s určitým geografickým bodem.

Přístup MF ČR dále potvrzuje vyjádření ČR učiněné při aktualizaci Komentáře k Modelové smlouvě v roce 2002, v němž ČR projevila nesouhlas se zněním nově

⁹³ Komentář k článku 5 Modelové smlouvy OECD, bod 5-5.4.

⁹⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008. s. 60.

⁹⁵ Nejde o oficiálně publikovaný materiál, proto na něj nemohu blíže odkázat.

začleněných odstavců 5.3 a 5.4.⁹⁶ V tomto vyjádření Česká republika mimo jiné uvádí, že nesouhlasí se stanoviskem, že kancelářská budova nevytváří stálou provozovnu v případě, kdy malíř pokojů pracuje postupně na základě několika nesouvisajících kontraktů pro několik nesouvisajících zákazníků v budově, jak se uvádí v odstavci 5.3 Komentáře. Na podporu tohoto postoje Česká republika dále uvádí, že spatřuje ve výkladu určitou dvojsmyslnost a rozpor, protože např. podle odstavce 5.2 Komentáře určitá ulice vytváří stálou provozovnu pro někoho, kdo na ni pravidelně zakládá svůj stánek, i když tento stánek není trvale připoután k jednomu místu a umístění stánku se tak čas od času liší. Dle České republiky je zřejmé, že kontrakty, zákazníci, atd. jsou i v tomto případě každý den, každé časové období rovněž nesouvisající.

Rovněž Česká republika nesouhlasí se stanoviskem v odstavci 5.4 Komentáře, že každá pobočka by měla být pro účely vzniku stálé provozovny posuzována odděleně v případě, kdy poradce pracuje v různých pobočkách na různých místech, a to na základě jednoho projektu za účelem instruktáže zaměstnanců banky. Česká republika se domnívá, v takových případech je skutečnost, že práce není dána na jednom místě, irelevantní.

Řešení uvedených výkladových sporů přináší úprava službové stálé provozovny, ovšem pouze v případě, pokud ji konkrétní smlouva obsahuje. V opačném případě není situace jednoznačná.⁹⁷

6.3.1.3 Demonstrativně uvedené typy stálé provozovny

Druhý odstavec čl. 5 Modelové smlouvy demonstrativně uvádí nejběžnější typy stálých provozoven: Výraz „stálá provozovna“ zahrnuje obzvláště místo vedení, závod, kancelář, továrnu, dílnu a důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů.⁹⁸

⁹⁶ Sdělení Ministerstva financí č. j. 494/1 173/2003 k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002. FZ 8/2003.

⁹⁷ Viz. dále kapitola 6.2.3.5.

⁹⁸ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 5 odst. 2.

Je zřejmé, že každý z těchto příkladů je třeba posuzovat ve světle obecné definice v odstavci 1. V jednotlivých případech je zejména nutné posuzovat kritérium trvalosti, neboť na něj příklady automaticky neodkazují. Jak již bylo uvedeno, například kancelář zřízená na krátkou dobu během konání veletrhu či výstavy stálou provozovnu nevytváří.

Většina MSZDZ, jejichž smluvní stranou je ČR, obsahuje totožné znění tohoto ustanovení s Modelovou smlouvou. V řadě z nich je navíc výčet rozšířen o některé další příklady. Nejčastějšími jsou místo prodeje,⁹⁹ komerční sklad (ve vztahu k osobě, která vykonává činnost v oblasti skladování)¹⁰⁰ či objekty pro výkon různých zemědělských činností.¹⁰¹

Místem vedení se v této souvislosti rozumí lokální místo vedení, nikoli místo skutečného vedení, které je preferenčním kritériem pro založení rezidentství jiné než fyzické osoby. Tyto pojmy je třeba rozlišovat.¹⁰² Některé smlouvy obsahují přesnější výraz - „místo vedení části podniku“¹⁰³ či „lokální místo vedení.“¹⁰⁴ Naopak smlouva s Rakouskem tento typ stálé provozovny nevyjmenovává. Smlouva se Slovenskem postrádá jako příklad stálé provozovny závod, ale jako jediná výslovně uvádí pobočku.

⁹⁹ Smlouva s Arménií, Etiopií, Jordánskem, Marokem, Venezuelou a Egyptem.

¹⁰⁰ Smlouva s Etiopií, Jordánskem, Marokem, Thajskem a se Srí Lankou.

¹⁰¹ Farma a plantáž ve smlouvách s Malajsií, Spojenými arabskými emiráty, Thajskem, Egyptem, se Srí Lankou a Etiopií. Dále farma, plantáž, sad nebo vinice ve smlouvách s Libanem, Albánií a Rumunskem. Zemědělský, pastevecký nebo lesnický majetek ve smlouvě s Austrálií.

¹⁰² Viz výše kapitola 5.3.2.

¹⁰³ Smlouva s Tádžikistánem, KLR, Norskem a Slovinskem.

¹⁰⁴ Smlouva se Srbskem a Černou Horou.

6.3.2 Stavební, montážní a instalační projekty

Stavební a montážní činnosti jsou v praxi nejčastějším případem vzniku stálé provozovny. Jde často jen o jednorázové zakázky, kvůli kterým není praktické zakládat podnik s vlastní právní subjektivitou.

V úpravě modelových smluv má tento druh stálé provozovny místo ve třetím odstavci pátého článku. MS OECD stanoví, že staveniště nebo stavební nebo instalační projekt zakládá vznik stálé provozovny, pokud trvá déle než dvanáct měsíců.¹⁰⁵ MS OSN stanoví časový test kratší, šestiměsíční. Je zřejmé, že kratší časový test povede ke vzniku tohoto typu stálé provozovny ve větším množství případů, které budou podléhat zdanění ve státě zdroje. Navíc MS OSN rozšiřuje definici činností o stavební dozor (viz. dále). První podmínkou, která musí být splněna, aby určitá podnikatelská činnost založila tento druh stálé provozovny, je možnost jejího podřazení pod některý z uvedených definičních pojmů. Druhou podmínkou je splnění časového testu.

6.3.2.1 Stavba, staveniště, stavebně montážní projekt

Souhrnně jsou tyto činnosti charakterizovány v Pokynu MF D-300. Podle tohoto výkladu se staveništěm, stavbou nebo stavebně montážním projektem rozumí dodávka uceleného stavebního díla, stavební části nebo technologické části stavby, kterou dodavatel provádí samostatně a na vlastní odpovědnost a předává odběrateli. Obnova, renovace či oprava silnic, budov, mostů atd. spadá pod staveniště, stavbu či stavebně montážní projekt, avšak pouze pokud zahrnuje více než jejich pouhou údržbu, přemalování apod. Dále pokyn výslovně pod tento druh stálé provozovny v souladu s Komentářem řadí stavby silnic a podobných postupujících (liniových) staveb, když uvádí, že znakem stálé provozovny je i určitý stupeň trvalosti na místě (tzv. místní souvislost). Tento znak není u stavebních a montážních projektů porušen v případě, že jde o stavbu, která je svým charakterem postupující (např. dálnice, plynovod).¹⁰⁶

¹⁰⁵ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 5 odst. 3.

¹⁰⁶ Pokyn D-300 MF k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., K § 22, bod 8.

Základní pojem „stavba“ je třeba interpretovat v pojetí stavebního zákona, což deklaruje rozhodnutí Krajské soudu v Hradci Králové z roku 2000¹⁰⁷, v jehož odůvodnění se uvádí, že vzhledem k tomu, že ani mezinárodní úmluva, ani zákon o daních z příjmů stavbu nedefinuje, je třeba k výkladu tohoto pojmu, jak jej používá zákon o daních z příjmů, respektive čl. 5 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nutno použít obecně závazných právních předpisů stavebních, konkrétně pak stavební zákon, který pod pojmem stavba rozumí i její ucelenou část.

V roce 2006 vstoupil v platnost nový stavební zákon, podle něhož se stavbou rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Pokud se v tomto zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.¹⁰⁸

6.3.2.2 Stavební dozor

Úprava stavebně montážního typu stálé provozovny je v MSZDZ uzavřených ČR od poloviny 90. let založena převážně na MS OSN, zatímco starší smlouvy jsou uzavřeny podle MS OECD. Rozdíl mezi nimi spočívá především v tom, že smlouvy dle modelu OSN zahrnují v definici vedle staveniště, stavebního, montážního nebo instalačního projektu také dozor s těmito projekty spojený. MS OECD dozorové činnosti sice explicitně nezmiňuje, avšak v jejím Komentáři lze vyčíst, že jsou ve vyjmenovaných projektech zahrnuty implicitně.¹⁰⁹ S tímto výkladem ovšem ČR nesouhlasí a automaticky dozorčí činnost za součást činností spojených se stavbami a montážemi nepovažuje. Jak vyplývá ze sdělení Ministerstva financí k aktualizaci Modelové smlouvy OECD z roku 2002, Česká republika se přiklání k výkladu, že dozor je automaticky pokryt ustanovením článku 5 odstavce 3 pouze, jestliže je dozor vykonáván generálním dodavatelem stavby. Dozor je jinak tímto ustanovením pokryt

¹⁰⁷ Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 30 Ca 154/99 ze dne 30.03.2000.

¹⁰⁸ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu., § 2 odst. 3 a 4.

¹⁰⁹ Komentář k článku 5 Modelové smlouvy OECD, bod 17.

pouze v případech, pokud je v něm výslovně uveden. V případě, kdy je dozor vykonáván podnikem jiným, než je hlavní dodavatel stavby a dozor není výslovně uveden v článku 5 odstavci 3, zdaňování příjmů plynoucích z těchto činností poté automaticky podléhá pravidlům, která se uplatňují při zdaňování příjmů pobíraných z poskytování jiných služeb, než služeb stavebně montážního charakteru.¹¹⁰

V praxi ČR se tedy v případě, že dozor vykonává jiný podnik, než generální dodavatel stavby a tento podnik je daňovým rezidentem státu, s nímž není v MSZDZ dozor vyjmenován v definici stavebně montážní stálé provozovny, posuzuje vznik stálé provozovny vykonavatele stavby a vykonavatele dozoru odděleně. Stálá provozovna tak může oběma podnikům vzniknout jinak, v závislosti na konkrétních časových testech.

Z analýzy znění smluv uzavřených Českou republikou vyplývá, že 57 z nich explicitně zahrnuje stavební dozor v definici stavebně montážního druhu stálé provozovny.

6.3.2.3 Instalační projekt

Významnou odchylkou od MS OECD je v praxi ČR interpretace výrazu instalační projekt. Komentář k MS OECD instalační projekty vykládá široce, zatímco dle ČR tento výraz pokrývá pouze instalace a montáže v souvislosti se stavební činností. Také tento postoj ČR deklaruje zmiňované sdělení MF k aktualizaci MS OECD: Česká republika přijímá užší výklad výrazu „instalační projekt“ a omezuje jej tak na instalaci a montáž, která souvisí se stavebním projektem, stavebnictvím. V případě instalačního projektu, který nesouvisí se stavebnictvím, zdaňování příjmů plynoucích z těchto činností poté automaticky podléhá pravidlům, která se uplatňují při zdaňování příjmů pobíraných z poskytování jiných služeb, než služeb stavebně montážního charakteru. Pro ilustraci je dále uveden příklad, že instalace nového softwarového systému nelze podle výkladu České republiky zařadit pod činnosti tohoto druhu.

Výklad výrazu „instalační projekt“ je tedy ve značném rozporu s Komentářem k Modelové smlouvě, neboť ten uvádí, že výraz instalační projekt není omezen na

¹¹⁰ Sdělení Ministerstva financí č. j. 494/1 173/2003 k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002. FZ 8/2003.

instalaci, která souvisí se stavebním projektem, zahrnuje rovněž instalaci nového stroje.¹¹¹ Výklad prosazovaný MF jde také proti jazykovému výkladu smluv, neboť znění „...staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt...“ takto zúženému vnímání pojmu instalační projekt příliš nenahrává.

6.3.2.4 Časový test

Pro vznik „stavebně montážní“ stálé provozovny musí být naplněn ještě jeden definiční znak. Podmínka trvalosti místa pro podnikání (ve smyslu časovém) je u tohoto druhu stálé provozovny nahrazena časovým testem. ZDP zakotvuje test v délce šesti měsíců.¹¹² Staveniště a montážní projekty kratšího trvání proto před uplynutím této lhůty stálé provozovně nedají vzniknout ani v případech, kdy mezinárodní smlouva obsahuje kratší lhůtu. S výjimkou tříměsíční lhůty ve smlouvě s Nigérií tak však žádná ze smluv nečiní a naopak většina smluv délku lhůty prodlužuje. Přes dvacet smluv upravuje šestiměsíční časový test v souladu se ZDP a přes 40 smluv dvanáctiměsíční, jenž koresponduje s úpravou v Modelové smlouvě. Zbývající smlouvy obsahují devítiměsíční časový test¹¹³.

6.3.2.4.1 Režim zdanění do uplynutí časového testu

V praxi ČR se objevily spory v otázce zdanění příjmů daňového nerezidenta v období od okamžiku zahájení jeho činnosti do okamžiku překročení stanoveného časového testu. Komentář k Modelové smlouvě uvádí, že časový test v případě staveniště a podobných aktivit pouze nahrazuje podmínku trvalosti v základní definici. Po jeho splnění se má za to, že stálá provozovna existuje od okamžiku, kdy začaly být vykonávány předmětné práce.¹¹⁴ Ve stejném duchu se nese i interpretace Ministerstva

¹¹¹ Komentář k článku 5 Modelové smlouvy OECD, bod 17.

¹¹² Viz. výše 6.1.1.

¹¹³ Smlouva s Azerbajdžánem, Maltou, Litvou, Lotyšskem, Korejskou republikou, Rumunskem, Řeckem a Egyptem.

¹¹⁴ Komentář k článku 5 Modelové smlouvy OECD, bod 19.

financí obsažená v Pokynu D-300, podle něhož u stálé provozovny, jejíž existence závisí na době trvání, podléhají dani i příjmy dosažené do uplynutí této doby.¹¹⁵

Takováto interpretace však nemá jednoznačnou oporu ve znění ZDP ani MSZDZ. Navíc tento výklad způsobuje v reálných situacích daňovým subjektům administrativní komplikace s podáváním dodatečného daňového přiznání, pokud časový test běží po dvě zdaňovací období. S ohledem na skutečnost, že pokyny MF ani Komentář nejsou zdrojem práva, lze proto zaznamenat snahy o odlišný výklad, který již zaznamenal úspěch v rámci soudního řízení. Krajský soud v Plzni v odůvodnění svého rozhodnutí z roku 2000 uvádí, že příjmy plynoucí ze staveniště, stavby, montáže nebo instalačního projektu na území České republiky daňovému nerezidentovi se sídlem na území Slovenské republiky podléhají dani z příjmů (neboli jsou jejím předmětem) až v okamžiku, kdy vznikne stálá provozovna, to je po uplynutí 12 měsíců. Naproti tomu zisky podniku do uplynutí časového testu zdanění v České republice podléhat nebudou a stanou se předmětem daně jen ve smluvním státě, jehož je provozovatel daňovým rezidentem, to je v daném případě ve Slovenské republice. Pouze tehdy, je-li trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svou činnost, označeno zákonem za stálou provozovnu již od okamžiku jeho vzniku, podléhají příjmy z něho plynoucí výlučně státu zdroje. Jiný výklad podle názoru zdejšího soudu v úvahu nepřichází, když zejména se nelze ztotožnit s názorem, že stálá provozovna vznikne již v souvislosti s předpokladem trvání staveniště po dobu delší než 12 měsíců. Jestliže smluvní strany tento druh činností upravily samostatně v bodu 3 článku 5, nepochybně tím vyjádřily vůli spojit okamžik vzniku stálé provozovny s jinou právní skutečností než s vlastním zřízením trvalého zařízení, což předpokládaly v článku 5 bodu 1 a 2 smlouvy. Použitý slovesný tvar „trvají-li“ a zcela jednoznačný a přesný časový údaj „déle než 12 měsíců“ okamžik vzniku stálé provozovny bezpochyby spojují s dobou následující po 12 měsíčním výkonu specifické činnosti.¹¹⁶

¹¹⁵ Pokyn D-300 MF k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., K § 22, bod 7.

¹¹⁶ Rozsudek Krajského soudu v Plzni, č.j. 30 Ca 97/99 ze dne 21.11.2000.

Jak vidno, soud okamžik vzniku stálé provozovny a tedy daňové povinnosti interpretuje zcela jinak, než Ministerstvo financí a Komentář k Modelové smlouvě. Osobně se přikláním spíše k řešení podaném v Komentáři a v Pokynu Ministerstva financí, byť může dojít k naznačeným administrativním komplikacím s podáním daňového přiznání. Dle mého názoru je totiž cílem států zdanit stavebně montážní projekty přesahující určitý rozsah (vyjádřený časovým testem) v celé šíři ve státě zdroje. Navíc pokud by se mělo postupovat dle názoru soudu, administrativním komplikacím se daňový subjekt i v tomto případě nevyhne. Předmětné projekty totiž budou zpravidla představovat nějaký ekonomický celek za který náleží úplata. Tato úplata by se musela dle určitého klíče rozdělit na část vztahující se k období před naplněním časového testu a k období po uplynutí stanovené doby. Takový postup by zřejmě přinesl další nejasnosti a více administrativních obtíží, než přináší postup dle Pokynu Ministerstva financí a Komentáře.

6.3.2.4.2 Počítání časového testu

MF v Pokynu D-300 uvádí, že časová podmínka se posuzuje vždy pro jednotlivé staveniště, stavbu nebo projekt v souvislosti. Do časového období určitého kontraktu se nezapočítává doba strávená na našem území tímtež dodavatelem v souvislosti se zcela nesouvisejícími aktivitami nebo kontrakty. Pokud je však ucelená stavba rozdělena na několik subdodávek nebo dílčích projektů tam, kde je splněna podmínka místní, věcné a časové souvislosti (např. dodávka výrobního objektu skládajícího se z několika budov), nemá toto rozdělení vliv na počítání doby. Komplexně se posuzuje i stav, kdy zahraniční dodavatel nedodá stavbu sám, ale s pomocí tzv. subdodavatelů, doba strávená na staveništi všemi dodavateli se započítává souhrnně. Počátek i počítání časového testu je konzistentní s Komentářem k Modelové smlouvě OECD.

6.3.3 Službová stálá provozovna

Zhruba do roku 1993 smlouvy uzavřené ČR samostatné vymezení službové stálé provozovny neobsahovaly. Naproti tomu od druhé poloviny 90. let je to již pravidlem. Jde o programovou snahu MF ČR.¹¹⁷

6.3.3.1 Výhrada České republiky

K posílení své vyjednávací pozice při uzavírání nových smluv o zamezení dvojího zdanění učinila ČR při vstupu do OECD v roce 1995 výhradu k článku 5 Modelové smlouvy tohoto znění: Ačkoliv Česká republika souhlasí s definicí stálé provozovny v odstavci 1, vyhrazuje si právo navrhnout v dvoustranných jednáních specifická ustanovení vysvětlující užití tohoto principu při poskytování služeb během delších časových období.¹¹⁸ MS OECD totiž tento druh stálé provozovny narozdíl od MS OSN vůbec neupravuje.

6.3.3.2 Časový test a jeho počítání

Dle vnitrostátní definice stálá provozovna z titulu poskytování služeb vznikne, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.¹¹⁹ Shodně upravuje časový test MS OSN. Také většina MSZDZ uzavřených ČR obsahuje časový test ve stejném rozsahu¹²⁰, řada z nich jej však modifikuje. Dle smluv s Francií, se Srbskem a Černou Horou a s Belgií vznikne stálá provozovna přesáhne-li doba trvání služeb 9 měsíců v jakémkoli období 15 kalendářních měsíců po sobě jdoucích a podle smluv s Libanonem, Rumunskem a USA

¹¹⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008. s. 80.

¹¹⁸ Sdělení Ministerstva financí České republiky, č.j. 251/15 082/96 ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k daním přímým.

¹¹⁹ Viz. výše kapitola 6.1.1., MS OSN upravuje

¹²⁰ Shodnou délku časového testu se ZDP zakotvuje 41 z 52 smluv, v nichž je službová stálá provozovna upravena.

přesáhne-li doba trvání 9 měsíců v jakémkoli období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Nejdelší lhůtu pro vznik službové stálé provozovny obsahují smlouvy s Kazachstánem a s Irskem, dle nichž služby musí být poskytovány 12 měsíců. Tři ze smluvních úprav obsahují kratší, tříměsíční časový test. Jedná se o smlouvy s Ukrajinou, Moldávií a Indonésií. V těchto případech stálá provozovna vzniká až po uplynutí 6 měsíců, neboť teprve tehdy jsou splněny vnitrostátní podmínky. Smlouvy s USA a s Belgií navíc obsahují klauzuli, dle které službová stálá provozovna nevznikne v žádném kalendářním roce, ve kterém činnost trvá po jedno nebo více období nepřesahujících v úhrnu 30 dnů v tomto kalendářním roce.

Dle již výše citovaného dopisu vedoucího pracovníka Ministerstva financí ČR z roku 2000 může být lhůta naplněna i součtem více kratších období, nemusí tedy být pracováno nepřetržitě, tato období by však měla být specifikována a každé z nich by mělo tvořit ucelený logický celek související s charakterem služby. Přitom je však třeba brát tato jednotlivá období pro účely počítání času jako celek, např. tři měsíce, aniž by se odpočítávaly víkendy.

6.3.3.3 Totožnost projektu

Podle standardního znění článku upravujícího službovou stálou provozovnu v MSZDZ uzavřených ČR¹²¹ je pro vznik stálé provozovny irelevantní, zda jsou služby poskytovány na základě jednoho či více nesouvisejících kontraktů. Některé smlouvy však obsahují požadavek totožnosti či souvislosti projektu, v jehož rámci jsou služby poskytovány.¹²² Nejužší úprava službové stálé provozovny je obsažena ve smlouvě s Čínou, neboť se výslovně vztahuje pouze na poradenské služby. Zajímavá je úprava

¹²¹ Obvykle úpravu obsahuje čl.5 odst. 3, písm. b) smluv: Výraz „stálá provozovna“ rovněž zahrnuje poskytování služeb podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.

¹²² Jedná se o smlouvy s Austrálií, Egyptem, Izraelem, Kazachstánem, Maďarskem, Rumunskem, Albánií, Indonésií, Čínou a USA.

ve smlouvě s Irskem, dle níž poskytování služeb vyžaduje ke vzniku stálé provozovny užití trvalého zařízení.

6.3.3.4 Řešení případů, když smlouva institut službové stálé provozovny obsahuje

V případě, že smlouva obsahuje úpravu službové stálé provozovny, vzniká otázka, zda na ni nahlížet jako na „rozšíření“ základní definice stálé provozovny (trvalé místo pro podnikání) nebo jako na „výjimku“ z této definice.

Pokud by úprava službové stálé provozovny rozšiřovala základní definici, znamenalo by to, že v případě poskytování služeb prostřednictvím trvalého místa pro podnikání (např. kanceláře) by stálá provozovna vznikla na základě čl. 5 odst. 1 smlouvy bez ohledu na časový test. Dle časového testu by se pak posuzovaly jen aktivity spočívající v poskytování služeb bez využití trvalého místa pro podnikání.

Koncepci službové stálé provozovny jako rozšíření základní definice stálé provozovny zastává MF. V pokynu D-300 říká, že se institut službové stálé provozovny uplatňuje pro případy služeb a činností prováděných na území České republiky na základě samostatných jednotlivých kontraktů (případně opakovaných) s odběratelem (např. mimořádný audit hospodaření, oprava či údržba dodaného zařízení, zavedení softwarového systému), tj. za situace, kdy není dána existence stálé provozovny založené z vlastní iniciativy poplatníka s cílem nabízet a poskytovat služby (činnosti) neomezenému a předem nespécifikovanému okruhu odběratelů (např. auditorská či daňová kancelář, opravárenské středisko, montážní linka)¹²³. MF zde tedy rozlišuje situace, kdy si daňový rezident v ČR za účelem poskytování služeb zřídí pevné místo k podnikání od případů, kdy takové pevné místo pro podnikání neexistuje.

Oponentní názor považuje činnosti spočívající v poskytování služeb za výjimku ze základní definice stálé provozovny. Při tomto nazírání není vůbec předmětné zabývat se u poskytování služeb otázkou existence trvalého místa pro podnikání. Relevantní vždy bude jen časový test a stálá provozovna vznikne až po jeho splnění, obdobně jako je

¹²³ Pokyn D-300 MF k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., K § 22, bod 9.

tomu u stavebně montážní stálé provozovny. Takovému řešení by i napovídala konstrukce smluv o zamezení dvojího zdanění, kde je obvykle službová stálá provozovna upravena pod samostatným písmenem v rámci stejného odstavce, jako je upraven stavebně montážní druh stálé provozovny. Pádným argumentem hovořícím pro koncept „výjimky“ ze základní definice je rovněž konstrukce vnitrostátní definice stálé provozovny v § 22 odst. 1 a 2 ZDP¹²⁴. Ze současné úpravy lze skutečně vyčíst, že v případě služeb stálá provozovna vznikne pouze v případě poskytování služeb po dobu delší než šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti měsíců po sobě jdoucích, bez ohledu na to, zda splňuje parametry pevného místa pro podnikání. Jinak tomu bylo do roku 1998. Tehdejší podoba rozhodné části definice stálé provozovny v ZDP byla následující: „Staveniště, provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) poplatníkem nebo zaměstnanci poplatníka anebo osobami pro něho pracujícími se *rovněž* považují za stálou provozovnu, přesáhne-li doba trvání šest měsíců v jakémkoli období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.“ Od roku 1998 z textu zákona zmizelo slovo „rovněž“. Tato zdánlivě nepatrná změna znění způsobila zásadní změnu v gramatickém výkladu vztahu základní definice stálé provozovny a službové stálé provozovny.

Pojetí zastávané MF v Pokynu D-300, hledící na službou stálou provozovnu jako na rozšíření základní definice stálé provozovny, tak zřejmě nemá oporu jak v konstrukci smluv o zamezení o dvojího zdanění, tak od roku 1998 ani ve vnitrostátní definici stálé provozovny v zákoně o daních z příjmů.

6.3.3.5 Řešení případů, když smlouva institut službové stálé provozovny neobsahuje

V souladu s výkladem Ministerstva financí¹²⁵ dovozovaly v dřívější praxi finanční úřady vznik službové stálé provozovny i u daňových nerezidentů ze států, s nimiž službová stálá provozovna nebyla smluvně upravena. Přitom vznik stálé provozovny

¹²⁴ Viz. výše kapitola 6.1.1

¹²⁵ Pokyn D-154 MF k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst.1 písm.c) zákona o daních z příjmů.

opíraly o časový test dle vnitrostátní definice. Tento postup skončil opakovaně soudním sporem. Jako první se problematikou zabýval Krajský soud v Plzni, který řešil spor o vznik stálé provozovny britského subjektu v ČR. Smlouva s Velkou Británií a Severním Irskem samostatně vymezení časového testu pro vznik stálé provozovny při poskytování služeb neobsahuje. Finanční úřad přesto dovedl vznik stálé provozovny britské společnosti na základě skutečnosti, že její pracovníci prováděli u žalobce poradenské a manažerské služby. Soud v rozsudku uvádí: Poplatníci, kteří nemají na území České republiky sídlo, mají daňovou povinnost vztahující se na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Co se považuje za tyto příjmy je třeba posuzovat z pohledu smlouvy s Velkou Británií. Podle čl. 7 této smlouvy lze zdaňovat pouze příjmy získané prostřednictvím stálé provozovny. Vzhledem k tomu, že smlouva má v čl. 5 svoji vlastní definici pojmu stálé provozovny, nemůže správní orgán vycházet z definice uvedené v zákoně o daních z příjmů a to ani podpůrně, neboť kritéria pro kvalifikování určité činnosti jako stálé provozovny obě normy stanoví naprosto odlišně.¹²⁶ Službová stálá provozovna tak dle soudu v tomto případě nevznikla.

Obdobně rozhodl v roce 2005 Městský soud v Praze. V odůvodnění svého rozhodnutí mimo jiné uvádí, že upravuje-li mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut včetně institutu stálé provozovny odlišně od zákona České republiky, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a teprve poté zákon České republiky. Definici stálé provozovny upravuje čl. 5 citované smlouvy, který vyčerpávajícím způsobem definuje institut stálé provozovny, avšak který na rozdíl od tzv. nových smluv o zamezení dvojího zdanění nezná existenci stálé provozovny vznikající poskytováním služeb, a to v závislosti na splnění tzv. časového testu. Zároveň ani žalovaný netvrdí, že by činnost byla poskytována v trvalém zařízení. Soud má proto za to, že společnosti nevznikla stálá provozovna (tzv. službová).¹²⁷

Vzhledem ke skutečnosti, že finanční úřad opíral vznik stálé provozovny o časový test dle vnitrostátní definice, nezabýval se soud vůbec otázkou, zda by stálá provozovna

¹²⁶ Rozsudek Krajského soudu v Plzni č.j. 30 Ca 41/95, ze dne 10.06.1997.

¹²⁷ Rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 10 Ca 39/2004-97, ze dne 22.04.2005.

vznikla v případě, že by finanční úřad opřel vznik stálé provozovny o základní definici, tedy o argument, že jsou služby poskytovány prostřednictvím trvalého místa pro podnikání.

Dle mého názoru v situaci, když konkrétní smlouva o zamezení dvojího zdanění neobsahuje institut službové stálé provozovny, posuzuje se vznik stálé provozovny při poskytování služeb ve světle základní smluvní definice. V této souvislosti nabývá zásadního významu její přesné znění. A jak jsem uvedl výše¹²⁸, asi polovina smluv obsahuje slovní spojení „trvalé zařízení pro podnikání“ a druhá polovina „trvalé místo pro podnikání“. Pokud služby nejsou poskytovány prostřednictvím trvalého zařízení typu kanceláře a smlouva obsahuje termín „zařízení“, stálá provozovna nevznikne. Naproti tomu termín „místo“ lze vyložit širěji, například jako určitá geografická oblast či celý stát (viz. výše uvedený dopis pracovníka Ministerstva financí). V tomto případě by ke vzniku stálé provozovny teoreticky mohlo dojít.

Se snahou MF zdaňovat poskytování služeb dlouhodobě vykonávaných na území ČR obecně souhlasím. Dle mého chápání úpravy stálé provozovny by nemělo docházet k jejímu vzniku v případě náhodných a ojedinělých či krátkodobých podnikatelských aktivit z důvodu nepřiměřené administrativní zátěže a nízkého ekonomického přínosu pro ČR. V opačném případě by dle mého názoru měla stálá provozovna vzniknout, byť by podnikatelské aktivity nebyly pevně spojeny s konkrétním geografickým bodem nebo pevným zařízením a pohybovaly se po celém území ČR.

6.4 Výluky ze stálé provozovny

MSZDZ významně omezují případy vzniku stálé provozovny oproti vnitrostátní úpravě, neboť vyjmenovávají trvalá zařízení a činnosti, kterou ke vzniku stálé provozovny nevedou. Vesměs se jedná o činnosti přípravného a pomocného charakteru, které jsou vedlejší a doplňkové k hlavnímu předmětu činnosti podniku. Modelová smlouva výluky ze stálé provozovny zakotvuje v čl. 5 odst. 4: Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz „stálá provozovna“ nezahrnuje:

¹²⁸ Viz. výše kapitola 6.2.1.

- a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;
- b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;
- c) zásobu zboží, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
- d) stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
- e) stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv činnosti, která má pro podnik přípravný a pomocný charakter;
- f) stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv kombinace aktivit zmíněných v písmenu a) až e), pokud je celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z této kombinace přípravného či pomocného charakteru.¹²⁹

V žádném případě nesmí být v těchto případech zboží či služby aktivně nabízeny či sjednávány podmínky prodeje. Stálá provozovna by rovněž vznikla, pokud jsou výše uvedené činnosti (např. skladování zboží či sběr informací) hlavním předmětem činnosti podniku. Většina MSZDZ uzavřených ČR výslovně uvádí jako příklady činností přípravného a pomocného charakteru poskytování reklamy a informací o podniku či vědecký výzkum.

¹²⁹ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 5 odst. 3.

7. Dividendy, úroky a licenční poplatky

Zatímco v předchozí kapitole jsem se věnoval zdaňování příjmů z aktivní přímé podnikatelské činnosti daňových nerezidentů na území České republiky, tato kapitola se zabývá úpravou daňového režimu příjmů pasivních, kapitálových, pokud plynou ze zdrojů na území ČR daňovému nerezidentovi ČR. Obecně lze tyto příjmy rozdělit na 3 základní druhy – dividendy, úroky a licenční poplatky – v závislosti na formě a účelu poskytnutého kapitálu. Přesto, že všechny tyto příjmy mají k sobě svou povahou a režimem zdanění blízko (jsou zdaňovány již při jejich výplatě daní vybíranou srážkou dle zvláštní sazby daně, kterou pod svou majetkovou odpovědností srazí a odvede osoba, která tyto příjmy vyplácí – plátce daně), lze při jejich zdaňování nalézt rozdíly. Především se často liší výše daňové sazby, kterou jsou jednotlivé druhy kapitálových příjmů zatíženy. Z tohoto důvodu je každý ze základních druhů kapitálových příjmů upraven v MSZDZ v rámci samostatného článku (obvykle články 10 – 12). Rovněž v této práci je budu nejprve rozebírat samostatně a společným otázkám se budu věnovat na konci kapitoly.

Lze říci, že název každého ze zmíněných druhů kapitálových příjmů je legislativní zkratkou, která zastřešuje příjmy z více různých titulů. Vzhledem ke skutečnosti, že definice dividend, úroků a licenčních poplatků nejsou ve všech MSZDZ totožné, budu se nejprve zabývat touto otázkou, poněvadž na správné kvalifikaci konkrétního příjmu a jeho podřazení pod příslušný druh kapitálového příjmu záleží správná aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Po vymezení základních pojmů se přesunu k samotné problematice zdanění kapitálových příjmů. Opět musím již zde v úvodu připomenout, že zdanit v České republice lze jen takové příjmy a maximálně v takovém rozsahu, v jakém to připouští vnitrostátní předpisy. MSZDZ tedy mohou definice dividend, úroků a licenčních poplatků pouze zúžit a výši srážkové daně, kterou lze kapitálové příjmy v České republice zatížit, oproti ZDP pouze snížit.

Závěrem zaměřím pozornost na některé důležité instituty společné pro všechny druhy kapitálových příjmů a na významný vliv právních předpisů Evropské unie zasahujících do této oblasti.

7.1 Vymezení základních pojmů

7.1.1 Úroky – smluvní a vnitrostátní definice

Úroky obecně představují odměnu za dočasně poskytnuté finanční prostředky. Jejich základní definice v Modelové smlouvě zní následovně: Výraz úroky, použitý v tomto článku, označuje příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, s právem nebo bez práva na účast na zisku dlužníka, a obzvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher spojených s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy. Penále za pozdní platbu se nepovažují za úroky pro účely tohoto článku.¹³⁰

Poslední věta definice v Modelové smlouvě zužuje vnitrostátní vymezení, jak jej uvádí ZDP, neboť to sankční úroky za pozdní platbu ze zdanění nevylučuje. Dle ZDP se za příjmy ze zdrojů na území České republiky považují úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, včetně úrokového výnosu státních dluhopisů, kterou mohou podle emisních podmínek nabývat výhradně fyzické osoby, a to i v případě odkupu tohoto státního dluhopisu nebo při jeho splatnosti.¹³¹

Ze 77 smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou vyjímá penále za pozdní platbu z definice úroků 47 smluv.

¹³⁰ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 11 odst. 3.

¹³¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 22 odst. 1, písm. g) bod 4.

7.1.1.1 Překlasifikace úroků na dividendy

Vedle penále za pozdní platby vylučuje Modelová smlouva z režimu tohoto článku další příjmy úrokového charakteru následujícím způsobem: Jestliže v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem úroků a jejich skutečným vlastníkem nebo mezi oběma a jinou osobou přesahuje částka úroků, posuzováno s přihlédnutím k pohledávce, pro kterou jsou placeny, částku, kterou by byl sjednal plátců úroků a jejich skutečný vlastník kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na naposledy zmíněnou částku. Část plateb, která tuto částku přesahuje, bude v takovém případě podléhat zdanění podle zákonů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.¹³² Zvláštními vztahy ve smyslu tohoto ustanovení se rozumí určitá spojitost mezi osobami. ZDP rozlišuje kapitálově spojené a jinak spojené osoby.¹³³ Pokud tedy bude mezi plátcem a příjemcem takovýto úzký vztah, bude za úrok dle smluv o zamezení dvojího zdanění uznána jen částka sjednaná na základě principu tržního odstupu. Vyšší částka se pak dle § 22 odst. 1, písm. g) bod 3 ZDP bude považovat za podíl na zisku neboli dividendu a bude zdaněna podle článku smluv vztahujícího se na dividendy. Jedná se o tzv. překlasifikaci úroků na dividendy. Dle mého názoru význam tohoto ustanovení spočívá v tom, aby spojené osoby neunikaly daňové povinnosti přeléváním zisků společnosti přes vyplácení úroků, neboť jak ukáží dále, na úrokové příjmy se ve státě zdroje vztahuje často osvobození od daně či menší daňová sazba než na dividendy.

Kromě toho vyplacené úroky představují pro jejich plátce náklad, který mu snižuje základ daně z příjmů. Tímto způsobem by spojené osoby mohly přelévat zisky do států s nižším zdaněním a opět unikat daňové povinnosti. Manipulace s převodovými cenami (transfer pricing) mezi sdruženými podniky je rozsáhlou problematikou, kterou obecně řeší články 9 smluv o zamezení dvojího zdanění. Nastavení nepřiměřeně vysoké výše úroků (obdobně licenčních poplatků) mezi spojenými osobami je dle mého názoru speciální součástí této problematiky.

¹³² Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 11 odst. 6.

¹³³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 23 odst. 7.

Zákon o daních z příjmů rozeznává ještě další situaci, kdy dochází k překlasifikaci úroků na dividendy. Rovněž v této situaci dochází k platbě úroků mezi spojenými osobami, ale k překlasifikaci nedochází z důvodu výše úroků, nýbrž z důvodu rozsahu úvěru. Dle § 22 odst. 1, písm. g) bod 3 ZDP ve spojitosti s § 25 odst. 1, písm. w) ZDP se za podíl na zisku považují úroky z úvěrů a půjček a související náklady z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček v průběhu zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček. V případě společnosti, která úroky vyplácí, dochází ke stavu tzv. nízké kapitalizace. Toto ustanovení má dle mého názoru opět zamezit obcházení daňové povinnosti přeléváním zisků jedné společnosti formou úroků (buť v tržní výši) do druhé společnosti.

Třetím důvodem překlasifikace úroků na dividendy dle vnitrostátních příjmů je případ, kdy úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se vůbec stanou splatnými, závisí zcela nebo převážně na zisku dlužníka.¹³⁴

Je však sporné, zda může dojít k překlasifikaci úroků na dividendy z výše uvedených důvodů i z pohledu smluv o zamezení dvojího zdanění, pokud smlouva takové příjmy výslovně nezahrne do definice pojmu dividendy. Jak ukáží níže, obzvláště starší smlouvy nezahrnují úroky překlasifikované na dividendy dle vnitrostátních předpisů do definice dividend a pojem dividendy váží výhradně k účastenským právům na společnosti. Zatímco MF i Komentář k Modelové smlouvě možnost překlasifikace úroků na dividendy i v těchto případech dovozují, řada odborníků zastává opačný názor podpořený i Rozsudkem Nejvyššího správního soudu z roku 2005.¹³⁵

¹³⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 22 odst. 1, písm. g) bod 3 ve spojitosti s § 25 odst. 1, písm. zm).

¹³⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j.: 2 Afs 108/2004-106 z roku 2005.

7.1.2 Dividendy – smluvní a vnitrostátní definice

Pod pojmem dividendy Modelová smlouva označuje příjmy z akcií, požitkových akcií nebo požitkových práv, důlních akcií, zakladatelských podílů nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která rozděluje zisk nebo vyplácí takovýto příjem, rezidentem.¹³⁶

7.1.2.1 Jiné příjmy, které jsou dle vnitrostátních předpisů podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií

Bližší pozornost si zaslouží poslední věta, která umožňuje subsumovat pod tento článek i jiné příjmy, které jsou dle vnitrostátních předpisů zdaňovány v daňovém režimu jako příjmy z akcií. Užší formulaci této věty obsahuje 37 ze 77 MSZDZ uzavřených Českou republikou, když namísto spojení „jiné příjmy“ obsahují slovní spojení „jiné příjmy ze společenských práv (či podílů na společnosti)“. Vzhledem k § 22 odst. 1, písm. g) bod 3 a 10 ZDP půjde v tomto smyslu vždy o vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku, o část zisku po zdanění vyplácené tichému společníkovi nebo o příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu. Všechny tyto příjmy lze považovat za příjmy ze společenských práv, z účasti na společnosti a v zásadě všechny MSZDZ uzavřené Českou republikou tedy tyto příjmy pod výraz dividendy zahrnují.

To však neplatí u úrokových příjmů, které se dle ZDP považují za dividendy v případě nízké kapitalizace. Vzhledem k tomu, že poskytnutý úvěr nezakládá žádný podíl na společnosti, která je příjemcem úvěru, nelze považovat úroky z tohoto úvěru plynoucí za příjmy z podílu na společnosti. Z výše uvedeného tedy dle mého názoru vyplývá, že

¹³⁶ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 10 odst. 3.

znění zmiňovaných 37 ze 77 MSZDZ uzavřených Českou republikou vylučuje možnost překlasifikace úroků na dividendy z titulu nízké kapitalizace.¹³⁷

7.1.3 Licenční poplatky – smluvní a vnitrostátní definice

Licenční poplatky se obecně vztahují na různé formy literárního, uměleckého vlastnictví a jiného duševního vlastnictví a na informace týkající se průmyslových, obchodních nebo vědeckých zkušeností a poznatků. Následující definice v Modelové smlouvě zahrnuje jak úhrady podle licenčních smluv, tak i náhrady, které by byly placeny za podvodné užití nebo porušení takových práv: Výraz licenční poplatky použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoli druhu, které jsou náhradou za užití nebo za právo na užití jakéhokoli autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu včetně kinematografických filmů, jakéhokoli patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.¹³⁸

Vnitrostátní definice takové vymezení v podstatě přejímá a navíc rozšiřuje o užívání movitých věcí, když v poslední větě říká, že licenčním poplatkem se rozumí také příjem za pronájem nebo jakékoli jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.¹³⁹ V souladu s výhradou ke článku 12 odstavci 2 Modelové smlouvy, kterou ČR učinila při vstupu do OECD¹⁴⁰ a v souladu se zněním MS OSN, prosadila takto rozšířenou definici do všech uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění s výjimkou smlouvy s Irskem.

¹³⁷ MSZDZ uzavřené ČR od roku 2000 již vesměs zdanění úrokových příjmů v režimu dividend na základě vnitrostátních daňových předpisů umožňují. Ze starších smluv je tomu tak pouze u smluv s Nigérií, Velkou Británií, USA, Irskem, Ruskem, Běloruskem, Singapurem, Bulharskem a Indií.

¹³⁸ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 12 odst. 2.

¹³⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 19 odst. 7.

¹⁴⁰ Sdělení Ministerstva financí České republiky, č.j. 251/15 082/96 ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k daním přímým.

Ve stejném dokumentu při vstupu do OECD ČR učinila ještě další výhradu týkající se definice licenčních poplatků. Platby za používání nebo právo používat programové vybavení mohou v uzavřených smlouvách podléhat daňovému režimu, který se bude lišit od režimu pro autorská práva. Proto jsou také platby za počítačové programy (software) v řadě smluv jako licenční poplatky samostatně výslovně vyjmenovány. Zvláští se v této souvislosti jeví výklad MF: Software je pro účely ZDP chápán jako specifické know-how (jde vlastně o analogii technologického postupu, dle kterého se projektuje, vyrábí, distribuuje, plánuje, účtuje, eviduje ve výrobním či obdobném procesu).¹⁴¹ Na tomto základě MF software podřazuje do režimu licenčních poplatků i v případech, kdy ve smlouvách není výslovně uveden.

Širokou škálu licenčních poplatků nyní pro přehlednost rozdělím do tří kategorií na průmyslová práva, kulturní práva a práva k užívání movitých věcí. Jak ukáží dále, toto rozdělení navíc koresponduje s úpravou zdanění licenčních poplatků v ZDP a v řadě MSZDZ.

7.1.3.1 Práva průmyslová

Do první kategorie lze zahrnout práva průmyslová (k patentům, ochranným známkám, návrhům, modelům, plánům, tajným vzorcům, výrobním postupům). Mezi průmyslová práva dále patří informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní a vědecké, nebo-li know-how, a řadí se sem též již zmiňovaná práva k počítačovým programům (software).

Poskytnutí know-how a softwaru je třeba ještě blíže specifikovat, neboť jde o velmi široké pojmy, a přitom zdaleka nikoli každou poskytnutou informaci či počítačový program lze považovat za předmět licenčních poplatků.

¹⁴¹ Opatření MF č. j. 251/17 117/1993, kterým se podává výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky.

7.1.3.1.1 *Know-how*

Za know-how se v souladu s Komentářem i s výklady MF považují pouze veřejně nedostupné či utajované informace.¹⁴² Především je třeba od poskytnutí know-how odlišit případy, kdy jde spíše o poskytování služeb¹⁴³ a případy, kdy jde o aplikaci dostupných poznatků. V praxi se často mohou vyskytnout tzv. smíšené smlouvy, kdy jejich předmětem bude jak poskytnutí know-how, tak jiných souvisejících plnění (dodání zboží, zaškolení, instalace). Komentář k Modelové smlouvě k tomu uvádí, že by bylo vhodné celkovou částku smluvní platby rozdělit na různé části podle toho, co je ve skutečnosti dle smlouvy poskytováno, a následně u každé z těchto částí aplikovat příslušný daňový režim. Jestliže však jedno ze smluvních plnění zdaleka přesahuje hlavní předmět smlouvy a ostatní smluvní plnění mají jen doplňkový a zcela nepodstatný charakter, jeví se možným řešením podrobit celkovou částku platby daňovému režimu aplikovatelnému na hlavní část platby.¹⁴⁴ Takto benevolentní však není přístup MF, dle jehož výkladu smíšené smlouvy by měly být vyhotoveny tak, aby z nich bylo možno zjistit dani podrobený příjem zahraničního příjemce. Pokud smlouva jednoznačně nerozlišuje jednotlivé platby a český subjekt neposkytne potřebné údaje, pak může finanční úřad stanovit základ daně podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si sám opatří.¹⁴⁵

7.1.3.1.2 *Software*

¹⁴² Pokyn D-300 MF k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., K § 22, bod 3. a Opatření MF č. j. 251/17 117/1993, kterým se podává výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky.

¹⁴³ Blíže viz. pokyn D-235 MF, sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění.

¹⁴⁴ Komentář k článku 12 Modelové smlouvy OECD, bod 11.6.

¹⁴⁵ Opatření MF č. j. 251/17 117/1993, kterým se podává výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky.

Co se týče softwaru, dle výkladu MF v souladu s Komentářem k Modelové smlouvě se za příjmy z úhrad počítačových programů nepovažují příjmy plynoucí z poskytnutí počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (tzv. krabicový software).¹⁴⁶ Za krabicový software se přitom považují nejen programy masově distribuované prostřednictvím obchodní sítě, nýbrž i programy, které jejich tvůrce dodává přímo zákazníkům, nebo je dokonce upravuje pro jejich potřeby, instaluje a pomáhá s uvedením do provozu. Stále jde totiž o veřejně nabízený hotový produkt, který se v některých případech upravuje a implementuje pro potřeby jednotlivých zákazníků. O úhrady za software podrobené režimu licenčních poplatků půjde pouze v případech, kde se jedná o individuální zakázkový program vyvinutý pouze pro zákazníka na jeho objednávku.¹⁴⁷

7.1.3.2 Kulturní práva

Do kategorie kulturních práv se řadí zpravidla jakákoli autorská práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek a jakýchkoli jiných prostředků obrazové nebo zvukové reprodukce používaných pro televizní nebo rozhlasové vysílání. Jak ukáží dále, licenční poplatky za užívání kulturních práv jsou v řadě smluv o zamezení dvojího zdanění daňově zvýhodněny ve státě zdroje.

7.1.3.3 Práva užívat průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení

Třetí skupinu práv, u kterých příjem za jejich poskytnutí je zdaňován v režimu licenčních poplatků, tvoří práva užívat průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení. Již výše jsem uvedl, že téměř všechny MSZDZ uzavřené ČR příjmy z těchto práv za licenční poplatky považují, narozdíl od Modelové smlouvy. Dřívější modely z roku 1963 a 1977 tyto úhrady do definice licenčních poplatků zahrnovaly, poté však došlo

¹⁴⁶ Pokyn D-300 MF k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., K § 22, bod 3.

¹⁴⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008. s. 184.

k jejich vypuštění a nyní se dle Modelové smlouvy zdaňují v rámci zdanění podnikatelských zisků dle článků 5 a 7. ČR tak v tomto ohledu na základě výhrady k Modelové smlouvě navazuje na její starší koncepci. Vnitrostátní legitimitaci pro zdanění těchto příjmů představuje § 22 odst. 1, písm. g) bod 5 ZDP, který říká, že za příjmy ze zdrojů na území České republiky se považují příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky. Definice ve smlouvách však nehovoří o jakékoli movité věci, ale o průmyslovém, obchodním či vědeckém zařízení, je proto užší a příjmy z pronájmu jiných movitých věcí, které pod tuto definici nelze subsumovat, nebudou podléhat zdanění v režimu licenčních poplatků.

Závěrem této části věnující se definici licenčních poplatků bych chtěl zdůraznit, že licenční poplatky mají zásadně charakter platby za pronájem či jiné užití uvedených statků. Primární právo (autorské, vlastnické) musí vždy zůstat v rukou příjemce poplatku. Pokud by došlo k pozbytí oprávnění poskytovatele k jakémukoli dalšímu nakládání s převáděnými právy, nebude mít úhrada povahu licenčního poplatku.

7.2 Zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků

MS OECD preferuje narozdíl od MS OSN zdanění kapitálových příjmů ve státě, jehož rezidentem je příjemce dividend, úroků a licenčních poplatků. Omezení práva státu zdroje na zdanění uvedených příjmů je provedeno smluvním zakotvením maximálních daňových sazeb, které lze na dané příjmy ve státě zdroje uvalit.

7.2.1 Licenční poplatky

Tato skutečnost se nejvíce projevuje u licenčních poplatků, které jsou dle MS OECD dokonce ve státě zdroje od zdanění zcela osvobozeny: Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a jejichž skutečný vlastník je rezidentem druhého smluvního státu budou zdaněny pouze v tomto druhém státě.¹⁴⁸ S takovou praxí však Česká republika nesouhlasí a při vstupu do OECD v roce 1995 si k tomuto ustanovení

¹⁴⁸ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 12 odst. 1.

Modelové smlouvy vyhradila právo zdaňovat licenční poplatky též u zdroje¹⁴⁹ a směle toto právo uplatňuje, neboť žádná ze smluv uzavřených ČR neumožňuje kompletní osvobození licenčních poplatků ve státě zdroje. Osvobození licenčních poplatků od daně ve státě zdroje lze nalézt přibližně u čtvrtiny MSZDZ uzavřených ČR a vztahuje se pouze na kulturní licenční poplatky. Nejfrekventovaněji použitá maximální daňová sazba je ve výši 10%.

Vnitrostátní legitimaci ke zdanění licenčních poplatků se zdrojem na území České republiky dává § 22 odst. 1, písm. g) body 1 (průmyslové licenční poplatky), 2 (kulturní licenční poplatky) a 5 (licenční poplatky za užívání movitých zařízení) ZDP. Daňová sazba dle ZDP činí téměř u všech licenčních poplatků 15%.¹⁵⁰ Výjimkou jsou licenční poplatky z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, kde sazba činí 5%.¹⁵¹ Vyšší než 15% daňovou sazbu obsahuje pouze smlouva s Brazílií, která podrobuje úhrady za ochrannou známku ve státě zdroje sazbou daně ve výši 25%. V důsledku nižší vnitrostátní sazby mohou být tyto úhrady vyplácené rezidentem ČR rezidentovi Brazílie zdaněny maximálně 15 procenty.

7.2.2 Úroky

Poměrně častěji se ve smluvní praxi ČR uplatňuje osvobození od zdanění ve státě zdroje u úrokových plateb. Zatímco Modelová smlouva umožňuje zdanění úroků ve státě zdroje sazbou ve výši 10%, přibližně třetina MSZDZ, jejichž stranou je ČR, opravňuje ke zdanění pouze stát, v němž je skutečný příjemce úroků rezidentem. Polovina MSZDZ umožňuje zdanění úroků ve státě zdroje v souladu s Modelovou smlouvou desetiprocentní daňovou sazbou.

¹⁴⁹ Sdělení Ministerstva financí České republiky, č.j. 251/15 082/96 ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k daním přímým.

¹⁵⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 36 odst. 1, písm. a), body 1 a 2.

¹⁵¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 36 odst. 1, písm. c).

Vnitrostátní legitimaci ke zdanění úroků se zdrojem v ČR dává § 22 odst. 1, písm. g) bod 4 ZDP a vnitrostátně zakotvená daňová sazba činí 15%.¹⁵² Vyšší daňovou sazbu neobsahuje žádná z MSZDZ uzavřených ČR.

7.2.3 Dividendy

Úprava zdanění dividend je rozmanitá. Více než polovina MSZDZ uzavřených Českou republikou obsahuje dvě daňové sazby v různé výši. Kritériem pro určení, která z nich se bude na konkrétní příjem aplikovat, je vztah příjemce ke společnosti, která dividendy vyplácí. Pokud podíl příjemce na kapitálu vyplácející společnosti dosahuje určitého procenta, uplatní se nižší sazba. Zvýhodněny jsou tedy kapitálově spojené osoby.

Vnitrostátní legitimaci ke zdanění dividend se zdrojem v ČR dává § 22 odst. 1, písm. g) bod 3 ZDP a daňová sazba je upravena shodně jako u úroků a licenčních poplatků ve výši 15%.

7.3 Společné otázky zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků

7.3.1 Stálá provozovna

Odlišný postup se při zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků uplatní v případě, že jejich skutečný vlastník má stálou provozovnu ve státě, jehož rezidentem je poskytovatel plateb. Podmínkou však je, že práva, z jejichž titulu jsou platby placeny (podíl na společnosti, pohledávka, autorské právo apod.), patří do majetkové podstaty stálé provozovny. V důsledku takových okolností se platby nebudou zdaňovat v režimu článků upravujících dividendy, úroky a licenční poplatky, ale v režimu článku 7 Modelové smlouvy jako příjem z podnikání daňového nerezidenta dosažený prostřednictvím stálé provozovny.

¹⁵² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 36 odst. 1, písm. b).

7.3.2 Skutečný vlastník

K tomu, aby bylo možné aplikovat na výplatu dividendy, úroku a licenčního poplatku konkrétní MSZDZ, musí být splněny dvě základní podmínky. Na jedné straně je osoba, která příjem vyplácí. Tato osoba je rezidentem jednoho smluvního státu, v němž má daný příjem zdroj. Na druhé straně musí být skutečný vlastník tohoto příjmu, rezident druhého státu. Pokud se příjem ke skutečnému vlastníku dostane přes nějaký prostřední článek (zprostředkovatel, zmocněnec, investiční fond), není rozhodné, kterého státu je tento prostřední článek rezidentem, byť se jedná o bezprostředního příjemce úhrady. MF pojem skutečný vlastník velmi podrobně rozebralo ve sdělení z roku 2001, dle něhož je potřeba rozlišovat mezi okamžitým příjemcem tohoto typu příjmu a jeho skutečným vlastníkem. Pokud příjem pouze protéká přes rezidenta jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získá užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidenta, přes nějž platba takto protéká. Na ně má nárok pouze skutečný vlastník příjmu, který navíc může být rezidentem třetího státu. V takovém případě nelze pochopitelně nárokovat výhody ze smlouvy mezi státem zdroje a státem rezidence okamžitého příjemce, nýbrž ze smlouvy (pokud existuje) mezi státem zdroje a státem rezidence skutečného vlastníka.¹⁵³

7.4 Vliv legislativy Evropské unie

Česká republika má uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění s každým členským státem Evropské unie. Uplatnění článků těchto smluv týkající se dividend, úroků a licenčních poplatků je však významně ovlivněno vnitrostátní úpravou obsaženou v ZDP na základě inkorporace směrnic Evropské unie.¹⁵⁴

¹⁵³ Sdělení MF ČR č. j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“.

¹⁵⁴ Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES a směrnice Rady 2006/98/ES a dále 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, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES a směrnice Rady 2006/98/ES.

Dle této vnitrostátní úpravy jsou osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je rezidentem ČR, mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, a která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu této dceřiné společnosti. Obdobně jsou osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, které plynou opačným směrem, tedy od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem ČR nebo mateřské společnosti, která není daňovým rezidentem ČR, ale má na území České republiky umístěnu stálou provozovnu a příjmy plynou této stálé provozovně.¹⁵⁵ Podmínka 12 měsíců nepřetržitého trvání 10% výše podílu mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiné společnosti může být splněna i následně.

Dále jsou od daně v ČR osvobozeny úroky z úvěrů a půjček a licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, od obchodní společnosti nebo družstva, které je daňovým rezidentem ČR nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU a je umístěna na území České republiky.¹⁵⁶ Licenční poplatky jsou od daně v ČR osvobozeny s účinností od 01.01.2011.

Dle § 19 odst. 8 ZDP je osvobození od daně v ČR rozšířeno též na dividendy, úroky a licenční poplatky, při splnění uvedených podmínek (právní forma společnosti, rozsah majetkové účasti a doba trvání majetkové účasti), vyplácené společností, která je daňovým rezidentem ČR, společností, která je daňovým rezidentem Švýcarské konfederace, Norska nebo Islandu.

¹⁵⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 19 odst. 1, písm. ze) bod 1, písm. zi) a § 19, odst. 3, písm. b).

¹⁵⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 19 odst. 1, písm. zj) a zk).

8. Závěr

Téma Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v praxi České republiky jsem se v úvodních kapitolách této práce pokusil zasadit do širšího kontextu. Snahou bylo poukázat na základní problémy v oblasti mezinárodních daňových vztahů, které přinesly procesy globalizace světového hospodářství a na nutnost koordinace a spolupráce světového společenství států při řešení těchto otázek. Významnou formu koordinace mezinárodních daňových vztahů představuje vypracování a pravidelné aktualizace modelových smluv o zamezení dvojího zdanění. Modelová smlouva OECD si vydobyla vůdčí úlohu při sjednávání bilaterálních smluv mezi hospodářsky vyspělými státy, preferuje zdanění příjmů ve státě, v nichž je jejich příjemce daňovým rezidentem. Modelová smlouva OSN vychází z Modelové smlouvy OECD, obsahuje však odchylky ve prospěch zdanění příjmů ve státě, v němž mají příjmy zdroj. Modelová smlouva OSN je proto využívána při uzavírání MSZDZ státy, mezi nimiž je významný nepoměr v toku přímých i nepřímých zahraničních investic.

Proces uzavírání MSZDZ se v důsledku otevření a liberalizace české ekonomiky po roce 1989 stal nevyhnutelný také pro Českou republiku. V průběhu posledních dvaceti let ČR uzavřela téměř 70 nových MSZDZ, stále je však otevřen prostor pro sjednávání nových smluv či renegotiaci smluv starých. Česká republika při sjednávání nových MSZDZ zásadně vychází z Modelové smlouvy OECD s tím, že některá smluvní ustanovení mají spíše blíže k Modelové smlouvě OSN. Hlavním cílem předkládané práce bylo ověření této hypotézy.

Obě modelové smlouvy obsahují shodné znění článku Rezident. Rovněž téměř všechny MSZDZ uzavřené ČR obsahově korespondují s tímto zněním. Dílčí odchylky lze nalézt v několika MSZDZ uzavřených ČR v úpravě kritérií přednosti pro určení rezidence v případě vícenásobného rezidentství u fyzických i u jiných než fyzických osob. Zaujala mě především absence kritérií přednosti u fyzických osob ve smlouvě s Japonskem. Praxe, že u každé fyzické osoby, u níž vznikne dvojitý rezidentství, musí příslušné úřady smluvních států určit její rezidentství vzájemnou dohodou, mi přijde administrativně náročná. Při analýze kritérií přednosti u jiných než fyzických osob jsem našel pět smluvních úprav, které preferují zdanění ve smluvním státě, jehož je jiná než fyzická

osoba státním příslušníkem či na základě jehož právních předpisů byla zřízena. Taková úprava odporuje oběma modelovým smlouvám, které shodně preferují zdanění ve státě místa skutečného vedení. Určitý rozpor mezi výkladem článku rezident v praxi ČR a v Komentáři k MS OECD lze zaznamenat při vzniku rezidentství fyzické osoby z důvodu obvyklého zdržování se na území ČR. Dle praxe ČR se na takovou osobu hledí jako na daňového rezidenta od počátku zdaňovacího období, zatímco dle Komentáře by se tato osoba měla považovat za daňového rezidenta až od okamžiku započetí obvyklého zdržování se na území ČR.

V závěru kapitoly Rezident jsem se zaměřil na otázku zdanění zahraničních daňově transparentních entit. Až do roku 2004 byly na zamezení dvojího zdanění příjmu zahraničních DTE v praxi ČR nesprávně aplikovány MSZDZ uzavřené se státem, v němž měla daná DTE své sídlo či místo svého skutečného vedení. Sérií pokynů a sdělení vydaných Ministerstvem financí v letech 2004 a 2005 byla praxe usměrněna do souladu se zněním a výkladem modelových smluv. DTE jako takové nemohou požívat výhod žádné MSZDZ, neboť ty se vztahují jen na osoby, které jsou daňovým rezidentem alespoň jednoho smluvního státu. DTE tuto podmínku nespĺňuje, mohou ji však splňovat její společníci. Za stanovených podmínek proto lze na zamezení dvojího zdanění příjmů protékajících skrze DTE k jejím společníkům aplikovat MSZDZ uzavřenou se státem, v němž je tento společník rezidentem.

Nejvýznamnější odchylky od MS OECD ve prospěch MS OSN lze ve smluvní praxi ČR nalézt v úpravě institutu stálé provozovny. Dle obou modelových smluv vzniká stálá provozovna v případě stavebních, montážních a instalačních projektů. Oba modely se však od sebe liší jednak délkou časového testu, jednak tím, že MS OSN rozšiřuje definici výslovně o dozorovou činnost se stavebními, montážními a instalačními projekty související. MS OECD dozorové činnosti výslovně neuvádí, i když jsou dle jejího Komentáře ve vyjmenovaných činnostech zahrnuty. Vzhledem k tomu, že více než 2/3 MSZDZ uzavřených ČR výslovně uvádějí mezi činnostmi stavební dozor, lze říci, že v této úpravě se ČR inspiroje MS OSN. Pokud smlouva stavební dozor výslovně neuvádí, je dle výkladu ČR automaticky zahrnut v rámci stavebně montážních činností pouze v případě, že jej vykonává generální dodavatel stavby. V tomto ohledu se výklad ČR liší od výkladu v Komentáři k MS OECD. Přístup ČR se od přístupu v Komentáři

dále diferencuje v pohledu na výklad pojmu instalační projekt, na který ČR nahlíží úžeji pouze jako na projekt související se stavební činností. Zde se nejedná přímo o odklon ve prospěch MS OSN, ale ke snaze ČR vtáhnout jiné než stavební instalační projekty (obdobně jako stavební dozor, který není ve smlouvě výslovně uveden) do režimu zdanění služeb. Službová stálá provozovna totiž obvykle obsahuje kratší časový test než stavebně montážní stálá provozovna. V otázce časového testu jsou MSZDZ uzavřené ČR ve většině případů v souladu s MS OECD, ale přibližně třetina smluv obsahuje test kratšího trvání, který má blíže k MS OSN.

MS OECD narozdíl od MS OSN institut službové stálé provozovny vůbec nezná a při výkonu činností spočívajících v poskytování služeb vzniká stálá provozovna pouze v případě, že jsou služby vykonávány prostřednictvím trvalého místa pro podnikání. Za trvalé místo pro podnikání se navíc dle Komentáře k MS OECD z hlediska geografického považuje pouze určitý geografický bod či jednotný geografický a ekonomický celek. ČR ke zdaňování činností spočívajících v poskytování služeb prosazuje zcela odlišný přístup, který má mnohem blíže k MS OSN. Na základě výhrady učiněné k MS OECD ČR důrazně prosazuje již od poloviny 90. let institut službové stálé provozovny do každé MSZDZ. Lze konstatovat, že je ČR v této snaze velmi úspěšná. Finanční úřady České republiky navíc na základě pokynu Ministerstva financí dovozovaly vznik službové stálé provozovny i u daňových rezidentů ze smluvních států, se kterými není službová stálá provozovna ve MSZDZ upravena. Tento postup opíraly o vnitrostátní definici stálé provozovny, což opakovaně vedlo k soudním sporům, pro ČR neúspěšným.

V poslední kapitole této práce jsem se zaměřil na analýzu smluvních článků upravujících zamezení dvojího zdanění příjmů z dividend, úroků a licenčních poplatků. Pozornost jsem věnoval jednak rozboru definic jednotlivých druhů kapitálových příjmů a dále výši maximálních daňových sazeb, kterými lze tyto příjmy zatížit ve státě zdroje.

V oblasti definice dividend a úroků je nejzajímavější problematika tzv. překlasifikace úroků na dividendy ve specifikovaných případech. Všechny MSZDZ uzavřené ČR umožňují zdanit v režimu smluvního článku dividendy mimo jiné příjmy, které se zdaňují v režimu dividend dle vnitrostátních právních předpisů. Přibližně polovina MSZDZ uzavřených ČR však zároveň uvádí, že musí jít o příjmy ze společenských práv

či z podílů na společnosti. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu České republiky nelze v těchto případech úroky zdanit v režimu dividend.

Definice licenčních poplatků v MSZDZ uzavřených ČR má blíže k MS OSN, když za licenční poplatky považuje též úhrady za využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

Úprava maximální výše daňové sazby, již lze podrobit zdanění příjmů z dividend ve státě zdroje, je ve smluvní praxi ČR rozmanitá. Většina MSZDZ uzavřených ČR zakotvuje dvě daňové sazby, přičemž výhodnější z nich se uplatní v případě výplaty dividendy kapitálově spojené osobě, která ve vyplácející společnosti drží stanovený minimální podíl na základním kapitálu. Dle MS OECD lze ve státě zdroje zdanit úroky maximálně 10% daňovou sazbou. Je zajímavé, že přibližně ve třetině MSZDZ uzavřených ČR jsou úroky ve státě zdroje zcela osvobozeny a úprava je tak ještě výhodnější pro stát, ve kterém je příjemce rezidentem, než úprava v MS OECD. Naopak licenční poplatky, které jsou podle MS OECD ve státě zdroje osvobozeny, jsou ve smluvní praxi ČR ve státě zdroje zdaňovány. Výjimku v některých případech tvoří osvobození kulturních licenčních poplatků.

Uplatnění článků dividendy, úroky a licenční poplatky v MSZDZ s ostatními členskými státy Evropské unie bylo významně modifikováno inkorporací směrnic Rady EU do ZDP. Po splnění stanovených podmínek jsou uvedené příjmy ve státě zdroje zcela osvobozeny.

Z uvedených závěrů vyplývá, že ačkoli ČR při sjednávání MSZDZ převážně vychází z MS OECD, prosazuje do jednotlivých bilaterálních smluv instituty směřující ke zdanění příjmů ve státě zdroje, a tím se blíží MS OSN. Hypotézu stanovenou v úvodu této práce se proto podařilo ověřit.

Seznam použité literatury a pramenů

Monografie

- LÁCHOVÁ, L., *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007.
- RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. vyd. Olomouc : ANAG, 2009.
- VYŠKOVSKÁ, M., *Cizinci a daně*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2003.
- TŮMA, J.; BÁČA, J. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, 1994.
- BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*, 5. vyd. Praha : C. H. Beck, 2009.
- ALEŠ, J. *Dvojí zdanění v zahraničním obchodě*. 2. vyd. Praha : Československá obchodní a průmyslová komora, 1991.
- AMATUCCI., *International Tax Law*. Netherlands : Kluwer Law International, 2006.
- SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008.
- *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku – stručná verze 17. červenec 2008*. 1. české vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009.
- NERUDOVÁ, D., *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2008.
- GEBAROVSKÝ, J., *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. 4. vyd. Praha : Linde, 1998.

Články

- NERUDOVÁ, D., Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daně a právo v praxi, 2007/6, s. 18 – 25
- ZÍKA, V., Stav mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku v České republice. Bulletin KDP ČR, 2001/5, s. 38-45

Zákony

- ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.
- ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.
- zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu.

Pokyny, sdělení a opatření MFČR

- Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.
- Sdělení Ministerstva financí ČR č.j. 251/122 867/2000, k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“.
- Sdělení Ministerstva financí ČR č.j. 15/32 567/2006-153, k praktické aplikaci pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.
- Sdělení Ministerstva financí ČR č.j. 494/1 173/2003, k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002. FZ 8/2003.
- Sdělení Ministerstva financí České republiky, č.j. 251/15 082/96 ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k daním přímým.

- Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-154, k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst.1 písm.c) zákona o daních z příjmů.
- Opatření Ministerstva financí ČR, č.j. 251/17 117/1993, kterým se podává výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky.
- Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-235, sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění.
- Opatření Ministerstva financí ČR č.j. 251/17 117/1993, kterým se podává výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky.

Judikatura

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 2 Afs 108/2004-106, ze dne 10.02.2005.
- Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, č.j. 30 Ca 154/99, ze dne 30.03.2000.
- Rozsudek Krajského soudu v Plzni, č.j. 30 Ca 97/99, ze dne 21.11.2000.
- Rozsudek Krajského soudu v Plzni, č.j. 30 Ca 41/95, ze dne 10.06.1997.
- Rozsudek Městského soudu v Praze, č.j. 10 Ca 39/2004-97, ze dne 22.04.2005.

Ostatní

- příspěvek na KOOV 55/08.06.05.
- Vyhláška ministra zahraničních věcí č.15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.
- Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23.července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

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

Internetové zdroje

- www.portal.gov.cz
- www.mfcr.cz
- www.businessinfo.cz
- www.cds.mfcr.cz
- www.oecd.org/home/

Resumé

This thesis deals with international taxation, which is becoming an increasingly important issue due to the globalization of world economy in recent decades. International taxation is a broad topic including a variety of problems concerning it. Among the most important recognized phenomena are International double taxation and tax evasion. The conclusion of bilateral tax treaties seems to be the most efficient instrument for their solutions so far. Model Tax Conventions have been prepared by international organizations for the purposes of coordination of structure, wording and interpretation of numerous bilateral agreements. The OECD Model Tax Convention and the UN Model Tax Convention are widespread worldwide, being legally non-binding models for negotiations of bilateral agreements. In addition to those, the proposal of the multilateral European Union Tax Treaty has appeared. It should be signed by all members of the European Union, and it would replace all bilateral agreements concluded between the EU member states.

Within the global community of other states and nations, the Czech Republic has an open and liberal economy. Therefore, it is necessary for the Czech Republic to have all international tax issues ensured with each economic partner. Over the past twenty years, the Czech Republic has concluded 67 out of 77 international agreements on avoidance of double taxation currently in force and effective.

This thesis analyses how deeply the Czech Republic was inspired by the wordings of the model treaties when concluding bilateral contracts. The extent to which the practical application of the interpretation of contracts in the Czech Republic differs from the official commentary to the model contracts was also considered. I focused on the selected contract articles in which the highest level of variations was expected. Subsequently, articles Resident, Permanent Establishment, Dividends, Interests and Royalties were analysed.

Generally speaking, the contracts concluded by the Czech Republic are based on the OECD Model Tax Convention, taking into consideration that in some ways these

contracts contains variations which are closer to the UN Model Tax Convention. The recent European Union legislation also plays an important role nowadays.

Název práce v anglickém jazyce:

The Model tax Conventions in the Czech Republic practice.

Klíčová slova - Key concepts:

Mezinárodní zdanění – International taxation

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění – The double taxation treaties

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění – The Model Tax Convention