

**Univerzita Karlova v Praze**

**Právnická fakulta**



Disertační práce

**Mezinárodní dvojí zdanění příjmů  
právnických osob**

**International Double Taxation of  
Corporate Income**

Duben, 2014

Roman Vybíral

## **Čestné prohlášení**

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

V Praze dne 24. dubna 2014

JUDr. Roman Vybíral

## **Poděkování**

Rád bych na tomto místě poděkoval své školitelce, paní prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., za cenné připomínky a ochotu projevenou při tvorbě této disertační práce.

V Praze dne 24. dubna 2014

JUDr. Roman Vybíral

# Obsah

Úvod.....	1
Struktura práce.....	3
Použité metody a prameny.....	5
Hlavní cíle.....	7
1 Vymezení stěžejních pojmů a konceptů.....	9
1.1 Daňová suverenita jako příčina i řešení mezinárodních daňověprávních konfliktů, včetně mezinárodního dvojího zdanění, a její limity.....	9
1.1.1 Daňová suverenita jako příčina mezinárodních daňověprávních konfliktů.....	9
1.1.2 Limity daňové suverenity.....	14
1.1.3 Daňová suverenita jako řešení mezinárodních daňověprávních konfliktů.....	19
1.2 Právnícká osoba a související pojmy.....	20
1.2.1 Vztah vnitrostátní právní úpravy k mezinárodní úpravě nejen v otázce vymezení subjektu daně..	20
1.2.2 Obecně k vymezení poplatníka daně z příjmů právníckých osob podle zákona o daních z příjmů	29
1.2.3 K jednotlivým poplatníkům daně z příjmů právníckých osob podle zákona o daních z příjmů	31
1.2.4 Terminologie obsažená v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.....	38
1.2.5 Terminologie obsažená v předpisech Evropské unie.....	45
1.3 Vymezení dvojího zdanění.....	46
1.3.1 Obecně k pojmu dvojí zdanění.....	46
1.3.2 Kategorizace dvojího zdanění.....	56
1.3.3 Typy konfliktů jurisdikcí.....	59
1.4 Opatření sloužící k zamezení dopadů dvojího zdanění.....	66
1.4.1 Obecně k opatřením sloužícím k zamezení dopadů dvojího zdanění.....	66
1.4.2 Konkrétní opatření sloužící k zamezení dopadů dvojího zdanění.....	72
1.4.3 Opatření mezinárodněprávního charakteru.....	74
1.4.4 Opatření vnitrostátního charakteru.....	86
1.5 Shrnutí dílčích závěrů.....	88
2 Historie a současný stav mezinárodní spolupráce v oblasti dvojího zdanění příjmů právníckých osob.....	91
2.1 Kořeny vzájemné spolupráce.....	91
2.2 Spolupráce v rámci Společenosti národů.....	97
2.3 Spolupráce v rámci Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.....	100
2.4 Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	109
2.5 Spolupráce v rámci Organizace spojených národů..	115
2.6 Spolupráce na úrovni Evropská unie.....	117

2.6.1	Rozhodovací činnost Soudního dvora Evropské unie ve vztahu k obsahu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění .....	123
2.6.2	Další iniciativy v rámci Evropské unie .....	126
2.7	Spolupráce v oblasti boje proti tzv. limitním jurisdikcím .....	128
2.7.1	Charakteristické znaky limitních jurisdikcí ..	130
2.7.2	Boj proti podstatě a důsledkům limitních jurisdikcí .....	132
2.8	Další oblasti mezinárodní spolupráce .....	137
2.9	Shrnutí dílčích závěrů .....	138
3	Jednotlivé druhy příjmů a způsoby zabraňování dvojímu zdaňování .....	140
3.1	Kategorizace modelových situací hrozícího dvojího zdanění .....	141
3.2	Úvahy nad konceptem stálé provozovny .....	148
3.2.1	Historie stálé provozovny .....	149
3.2.2	Hlavní principy zdaňování příjmů plynoucích prostřednictvím stálé provozovny .....	152
3.2.3	Právní zakotvení stálé provozovny .....	156
3.2.4	Zhodnocení konceptu stálé provozovny .....	158
3.3	Shrnutí dílčích závěrů .....	161
	Závěr .....	164
	Summary .....	172
	Shrnutí .....	175
	Seznam použité literatury a pramenů .....	178
	Klíčová slova .....	197
	Keywords .....	197
	Anotace .....	198
	Abstract .....	202

## Úvod

Mezinárodní daňové právo (pokud je vůbec možné o systému relevantních právních norem hovořit jako o samostatném právním odvětví, resp. pododvětví) jako takové tvoří ve stále více globalizovaném světě velmi podstatný regulativ dopadající na stále se rozšiřující skupinu entit, jejichž činnost není svázána výlučně s jedním územím. Naopak, vzhledem k neustále narůstajícímu propojení jednotlivých národních ekonomik dochází velmi často k současnému působení těchto entit na více územích, z čehož následně plynou ne vždy jednoznačně určitelné daňověprávní důsledky.

Mohu obecně konstatovat, že mezinárodní spolupráce mezi státy (resp. jinými územími nadanými potřebnou daňověprávní suverenitou) se v průběhu dlouhých desetiletí dostala na poměrně vysokou úroveň, a to především pokud jde o zabraňování negativních dopadů dvojího zdaňování příjmů subjektů daně. Uvedené negativní dopady se projevovaly a ostatně také dnes někdy projevují v podobě zvýšené daňové zátěže subjektů daně, s čímž souvisí neochota k přeshraničnímu působení. Zároveň je cílem především vyspělých států tyto přeshraniční činnosti podporovat, a to mimo jiné z toho důvodu, že mnohdy mají pozitivní dopad do oblasti jejich veřejných rozpočtů.

Na druhou stranu je však stále možné setkat se s určitými nedostatky, resp. mezerami, jejichž vhodným využitím se subjektům daně otevírá pomyslná cesta k obcházení obecných principů a pravidel, na kterých mezinárodní spolupráce

v těchto otázkách spočívá. Tyto problémy vycházejí primárně z konceptu státní suverenity, za jejíž tradiční součást bývá považována rovněž suverenita daňová. Ačkoliv byly státy ochotny se části této suverenity vzdát, oblast přímých daní stále zůstává do významné míry výlučnou sférou působnosti jednotlivých států. Právě oblast přímých daní tak zůstává nadále oblastí, v rámci které jednotlivé státy prosazují konkrétní opatření v souvislosti se směřováním své hospodářské politiky. Jen stěží si lze představit to, že by v budoucnu došlo k celosvětové, resp. alespoň podstatné regionální unifikaci veškerých pravidel podstatných pro oblast mezinárodního daňového práva a je tedy více než pravděpodobné, že ke kolizím mezi jednotlivými úpravami bude docházet i nadále a že bude nezbytné tyto kolize regulovat dostupnými prostředky v rámci mezinárodní spolupráce mezi jednotlivými státy.

Uvedené skutečnosti do značné míry ovlivňují chování subjektů daně po celém světě. Snahy o minimalizaci své daňové zátěže vedou poplatníky k postupům, ke kterým by se za jiných okolností patrně neuchylovali. Tyto postupy lze přitom ze samotné podstaty věci členit do dvou hlavních oblastí. První oblast tvoří postupy, které je možné označit za legální, resp. za takové, které jsou umožněny vnitrostátními právními předpisy, mezinárodními smlouvami, případně unijními předpisy a jejichž využívání je předpokládáno. Druhá oblast čítá příklady postupů, které naopak v souladu s uvedenými normami nejsou, a to z toho důvodu, že obcházejí, resp. zneužívají hlavní principy, na kterých jsou tyto právní normy vybudovány. Hranice mezi těmito hlavními oblastmi je přitom velmi tenká a mnohdy prostupná.

Osobně považuji uvedenou problematiku za velmi zajímavou a přínosnou nejen z pohledu teorie, ale také praxe. Za hlavní impuls pro volbu tohoto tématu považuji vlastní zájem o zkoumání historie a současného stavu mezinárodní spolupráce v uvedených otázkách a především o hlubší porozumění principům fungování mezinárodního daňového práva, konkrétně v oblasti mezinárodního dvojího zdaňování příjmů právnických osob, a to včetně jeho jednotlivých pozitiv a negativ, která se vyvinula v rámci poměrně dlouhé historie.

## **Struktura práce**

Po obsahové stránce práci tradičním způsobem rozdělují do několika dále vnitřně členěných kapitol. V první a zároveň nejrozsáhlejší kapitole se zaměřuji na vymezení a charakteristiku stěžejních pojmů a konceptů. V rámci této kapitoly na úvod pojednávám o konceptu daňové suverenity, neboť právě zde je podle mého názoru možné spatřovat příčiny vzniku a existence mezinárodního daňového práva, resp. veškerých situací, ke kterým v rámci tohoto systému norem dochází, tedy včetně mezinárodního dvojího zdanění příjmů. Vzhledem k názvu práce považuji za nezbytné dále vymezit pojem právnická osoba, resp. další pojmy obdobného charakteru, se kterými je možné se na mezinárodním daňovém poli setkat, a to včetně zaměření se na jejich vzájemnou provázanost a využitelnost. Dalším podstatným pojmem, vyplývajícím z názvu této práce, je pojem dvojí zdanění. Z toho důvodu se v této části také zaměřuji na rozbor příčin vzniku dvojího zdanění a na jeho kategorizaci. S otázkami hrozícího nebo již vzniklého dvojího zdanění velmi úzce souvisí problematika opatření sloužících



k zamezení konkrétních negativních dopadů do sféry subjektů daně. Považuji na nezbytné na tomto místě zmínit skutečnost, že tato disertační práce pojednává pouze o určité dílčí výseči v rámci teoretického vymezení dvojího zdanění, a to konkrétně o tzv. mezinárodním dvojím zdanění v právním slova smyslu.

Ve druhé kapitole se zabývám zkoumáním vývoje a současného stavu mezinárodní spolupráce v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů, a to se zaměřením na problematiku dvojího zdaňování příjmů právnických osob. Současný systém je do značné míry uvedeným vývojem ovlivněn a některé stěžejní koncepty jsou téměř neměnné již přes sto let. Občas tedy vyvstává otázka, zda není vhodné takto zakotvený tradiční systém přizpůsobit současným moderním podmínkám, především pokud jde o způsoby přeshraničního působení osob a rozvoj komunikačních technologií. Problematika zdaňování příjmů plynoucích z přeshraničního působení nejen právnických osob je také v současné době velmi hojně diskutována na různých úrovních, mezinárodní uskupení nevyjímaje. V tomto ohledu jsou na jedné straně diskutovány otázky vztahující se k omezování dopadů dvojího zdaňování, na druhé straně dochází stále intenzivněji k diskuzím a činnostem, jejichž primárním cílem je zabránit zneužívání možností vyplývajících z nejednotného nastavení podmínek pro zdaňování různých kategorií příjmů v rámci některých jurisdikcí.

V poslední kapitole stručně rozpracovávám jednotlivé modelové situace, v rámci kterých dochází při využití vnitrostátních nebo mezinárodních instrumentů k řešení v úvahu přicházejícího dvojího zdanění různých kategorií příjmů. Zároveň na tomto místě provádím analýzu hlavních

principů, na kterých je postaveno mezinárodní dvojí zdaňování příjmů právnických osob, a to především v závislosti na druzích příjmů a na tom, zda mezi zainteresovanými státy došlo k uzavření mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Za nejvýznamnější institut z této oblasti přitom považuji tzv. koncept stálé provozovny, který se vedle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění dnes běžně vyskytuje také v jednotlivých vnitrostátních úpravách.

## **Použité metody a prameny**

Pokud jde o vědecké metody použité při zpracování disertační práce, v úvodní kapitole práce využívám především metody deskripce a analýzy, a to konkrétně ve vztahu k základním konceptům a prvkům předmětu zkoumání. Metodu deskripce tedy využívám především v první kapitole věnované stěžejním pojmům a konceptům a dále v rámci úvodních pojednání vztahujících se ke zbylým kapitolám. V rámci ostatních částí práce pak nejčastěji používám metody indukce, syntézy a analýzy, a to vždy ve vztahu ke konkrétní pojednávané problematice. V rámci některých témat rovněž dochází ke kombinaci jednotlivých metod, kdy např. výsledky provedené analýzy konkrétního problému vedou za využití metody indukce k obecnějším závěrům a tedy i k odpovědím na dílčí stanovené cíle. Vzhledem k tomu, že na řadě míst této práce, tedy nejen v rámci kapitoly zabývající se vývojem a současným stavem mezinárodní spolupráce v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů, dochází ke zkoumání konkrétních institutů také z historické perspektivy, využívám v rámci těchto částí také metodu historickou.

Struktura použitých pramenů je vzhledem k zaměření předložené disertační práce poměrně různorodá. Z pramenů práva je v první řadě nezbytné zmínit mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, z relevantní vnitrostátní úpravy pak především zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Vzhledem ke skutečnosti, že většina platných dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění vychází ze vzorových smluv Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále také jen „OECD“), případně Organizace spojených národů (dále také jen „OSN“), za významný pramen práva považují rovněž komentář OECD ke své vzorové smlouvě, který, byť postrádá právní závaznosti, bývá v praxi z hlediska adresátů a uživatelů norem obsažených v jednotlivých platných mezinárodních smlouvách respektován. Některá mezinárodní uskupení jsou na poli mezinárodního daňového práva poměrně častými autory buďto závazných právních norem, nebo pouze dokumentů doporučujícího charakteru. Vedle již zmíněné OECD, která je v této oblasti již řadu desetiletí významně činná, se jedná např. o Evropskou unii nebo OSN, přičemž tato oblast je ovlivňována také činností dalších mezinárodních uskupení, ke kterým se řadí např. země skupiny G20, nebo země skupiny G8. Z tohoto důvodu považují za nezbytné zkoumat rovněž primární, byť často právně nezávazné prameny vzešlé z těchto organizací či iniciativ. K některým podstatným otázkám se rovněž vztahuje rozhodovací činnost soudů jak na národní, tak na nadnárodní úrovni. Z toho důvodu je k pramenům nezbytné zařadit také soudní rozhodnutí. Pokud jde o knižní a periodické zdroje, vycházím při čerpání podkladů jak z české, tak ze zahraniční literatury, lze si přitom povšimnout skutečnosti, že zejména v posledních letech se seznam česky psané literatury v této oblasti neustále rozšiřuje.

Vzhledem k zaměření práce však považuji za nezbytné čerpat podstatnou měrou informace z cizojazyčných pramenů. Pro účely jejich shromažďování a studia jsem v roce 2013 absolvoval dva studijní pobyty, a to na Právnické fakultě Univerzity v nizozemském Leidenu a na London School of Economics and Political Science v Londýně. Ve výčtu pramenů dále nemohu opomenout elektronicky dostupné zdroje. Není-li v práci uvedeno jinak, jsou všechny zahraniční zdroje uváděny ve znění vlastního překladu do českého jazyka a nejsou tedy citovány přímo.

## **Hlavní cíle**

Obecným cílem zastřešujícím jednotlivé dílčí cíle této práce je provést analýzu vývoje a především současného stavu vzájemné spolupráce mezi státy, a to jak na úrovni dvoustranných dohod, tak na úrovni vícestranné spolupráce plynoucí z účasti států v různých mezinárodních uskupeních, v rámci kterých dochází k vytváření rozličných typů dokumentů s cílem odstraňovat bariéry v podobě dvojího zdaňování příjmů a podpořit tak mezinárodní obchod a zároveň s cílem bojovat proti postupům daňových subjektů spočívajících v konstruování více či méně fiktivních entit nebo v modifikaci dílčích operací, jejichž cílem je snížit jejich celkovou daňovou zátěž.

V souvislosti s tím v rámci jednotlivých kapitol dále uvádím konkrétní dílčí cíle, jejichž vyhodnocení bude shrnuto vždy na konci jednotlivých kapitol. Vzhledem k tomu, že těchto dílčích cílů stanovím hned několik, omezím se na tomto místě pouze na vymezení obecnějších cílů společných pro jednotlivé kapitoly.

V rámci první kapitoly si za hlavní společný cíl kladu provést analýzu stěžejních konceptů, kterými jsou daňová suverenita a pojetí právnické osoby podle vnitrostátní právní úpravy, a to dále ve vztahu k pojetí entit zakotvených v právních předpisech mezinárodněprávního charakteru. Současně na tomto místě dochází k rozpracování konceptu dvojího zdanění, a to včetně jednotlivých opatření sloužících k jeho částečnému nebo úplnému zabránění.

Společným cílem druhé kapitoly je provedení komplexní analýzy vývoje a současného stavu mezinárodní spolupráce, pokud jde o přeshraniční zdaňování příjmů právnických osob, počínaje prvními dvoustrannými smlouvami o zamezení dvojího zdanění a vývojem jednotlivých vzorových smluv, konče zamyšlením se nad vhodností případného přijetí mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění na regionální či celosvětové úrovni a analýzou současného stavu mezinárodní spolupráce v oblasti zabraňování negativním dopadům pramenícím z využívání jurisdikcí s nízkým daňovým zatížením a z dalších operací sloužících primárně ke snížení daňového zatížení subjektu nebo skupiny propojených subjektů.

Obecným cílem třetí kapitoly je předestřít hlavní principy, na nichž mezinárodní dvojí zdaňování příjmů právnických osob spočívá, a to v závislosti na kategorizaci jednotlivých v úvahu přicházejících modelů, tedy v závislosti na charakteru příjmů a na tom, zda mezi sebou mají zainteresované státy uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, příp. zda jsou členy některých mezinárodních uskupení. V rámci této kapitoly přitom podstatnou pozornost věnují konceptu stálé provozovny, a to současně z několika úhlů pohledu.

# **1 Vymezení stěžejních pojmů a konceptů**

## **1.1 Daňová suverenita jako příčina i řešení mezinárodních daňověprávních konfliktů, včetně mezinárodního dvojího zdanění, a její limity**

V této části práce pojednávám o daňové suverenitě. Zaměřuji se přitom na tři hlavní otázky. První otázkou je, zda je možné daňovou suverenitu považovat za příčinu mezinárodních daňověprávních konfliktů, a to včetně dvojího zdanění. Další otázka spočívá v tom, zda může být v daňové suverenitě zároveň spatřován klíč k řešení těchto konfliktů. Třetí otázkou je, zda existují konkrétní limity daňové suverenity a jaká je jejich případná kategorizace.

### **1.1.1 Daňová suverenita jako příčina mezinárodních daňověprávních konfliktů**

V rámci různých pojednání na téma týkající se přeshraničních daňových vztahů, spolupráce mezi státy v této oblasti, řešení hrozících či existujících konfliktů a podobně se lze velmi často setkat s pojmem pro uvedenou oblast podstatným, kterým je tzv. daňová suverenita.<sup>1</sup> Někteří autoři v tomto kontextu hovoří o principu daňové suverenity a považují jej za vůbec nejvýznamnější princip mezinárodního daňového práva.<sup>2</sup> Tyto prameny přitom často obsahují určitou úvodní klauzuli znějící podobně té, že

---

<sup>1</sup> Resp. tzv. národní daňová suverenita, viz JANSEN, Sjaak. *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*. Alpen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011. 247 s. ISBN 978-90-411-3403-5. s. 51.

<sup>2</sup> Viz např. DOUMA, Sjoerd. *Optimization of tax sovereignty and free movement*. Amsterdam: IBFD, 2011. 340 s. Doctoral series, v. 21. ISBN 978-90-8722-112-6. s. 79 an.

„Právo vybírat daně a určovat podmínky pro jejich výpočet a placení patří k základním projevům státní suverenity“.<sup>3</sup>

Daňová suverenita spočívá v poměrně široké svobodě stanovit si na svém území podmínky v podobě vymezení subjektů daně, předmětu daně, sazby daně a dalších souvisejících prvků daňové konstrukce. Vnitrostátní daňověprávní předpisy spadají podle mého názoru do sféry jednostranného výkonu státní suverenity a proto k jejich sjednocování, resp. přibližování dochází poměrně obtížně,<sup>4</sup> pokud k němu však dochází, pak především ze třech důvodů.

Prvním důvodem je zabezpečení opatření sloužících k zajištění bezproblémového fungování určitého systému vzniklého na základě dohody více států.<sup>5</sup> Druhým důvodem je pak zakotvení opatření s cílem zabránit nežádoucím aktivitám subjektů daně, jejichž důsledkem často bývá pokles inkasa daní z příjmů do veřejných rozpočtů.<sup>6</sup> V této kategorii případů je přitom nezbytná spolupráce jak v hmotněprávních otázkách, tak v otázkách procesněprávních.<sup>7</sup> Za třetí důvod považuji snahy

---

<sup>3</sup> Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 11.

<sup>4</sup> K tomu např. viz HARRIS, Peter a David OLIVER. *International commercial tax*. New York: Cambridge University Press, 2010. 520 s. ISBN 9780521853118. s. 16.

<sup>5</sup> Jako příklad je možné uvést současnou Evropskou unii a podmínky vymezené v pramenech primárního a sekundárního práva, které zajišťují fungování tzv. vnitřního trhu.

<sup>6</sup> Jako příklad je možné uvést stanovení jednotných pravidel (následně konformně promítnutých do vnitrostátních právních řádů) v oblasti tzv. převodních cen.

<sup>7</sup> Typicky ve formě výměny informací mezi správci daně.

o zajištění podmínek umožňujících podporu a rozvoj mezinárodního obchodu.<sup>8</sup>

Daňovou suverenitu osobně vnímám jako neexistenci překážek pro samostatné stanovení obsahu hmotněprávních a procesněprávních norem týkajících se daňové oblasti, a to včetně vymezení nástrojů pro účinné vynucování obsahu jednotlivých norem.

Daňová suverenita je považována za jednu z dílčích složek státní suverenity v nejšířším slova smyslu.<sup>9</sup> Koncept státní suverenity je i v dnešní době považován za stěžejní princip mezinárodního práva veřejného. Státní suverenita může být vymezena tak, že státy „vykonávají veřejnou moc nad vším, co se na daném teritoriu nachází, tj. vůči obyvatelstvu a věcem“.<sup>10</sup> V kontextu pojednávání o daňové suverenitě se lze poměrně často setkat také s pojmem tzv. daňové (resp. fiskální) jurisdikce (angl. „*tax jurisdiction*“,<sup>11</sup> resp. „*fiscal jurisdiction*“<sup>12</sup>). Podstata samotného mezinárodního daňového práva<sup>13</sup> spočívá podle některých autorů právě ve vymezení otázek, zda a v jakém rozsahu má konkrétní stát právo podrobit určitý subjekt zdanění.<sup>14</sup> Někteří autoři

---

<sup>8</sup> Zde řadím především dobrovolné uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

<sup>9</sup> K tomu viz ÁVILA, Márcio. Sovereignty and the International Tax Law. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*. 2012, č. 22. ISSN 2236-3475. s. 1 an.

<sup>10</sup> Viz ČEPELKA, Čestmír a Pavel ŠTURMA. *Mezinárodní právo veřejné*. Praha: C. H. Beck, 2008. 881 s. ISBN 978-80-7179-728-9. s. 51.

<sup>11</sup> Viz např. MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 23.

<sup>12</sup> Viz např. ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0. s. 11.

<sup>13</sup> Pojmu mezinárodní daňové právo na tomto místě používám coby běžně používané zkratky pro systém především daňověprávních norem, které jsou aplikovány na daňověprávní otázky s mezinárodním prvkem.

<sup>14</sup> Viz MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 22.



daňovou suverenitu vnímají jako vazbu mezi suverénním státem a jeho pravomocí stanovovat daně.<sup>15</sup> Jiní autoři vážou koncept daňové suverenity na existenci mezinárodního daňového práva, když uvádějí, že mezinárodní daňové právo upravuje práva jednotlivých suverénů ke zdaňování.<sup>16</sup> V tomto kontextu jiní autoři hovoří o existenci příbuzného právního odvětví, a to mezinárodního ekonomického práva.<sup>17</sup>

Jak je ze samotného názvu zřejmé, daňová suverenita vychází z teoretického vnímání státní suverenity (resp. státní svrchovanosti)<sup>18</sup> jako takové v rámci nauky o mezinárodním právu veřejném. Pojmu státní suverenita užívám záměrně v takto zjednodušující podobě, byť jsem si plně vědom jeho složitosti a provázanosti zejména se suverenitou, byť dílčí, entit od států odlišných.

Oprávnění ukládat daně (resp. jiná peněžitá plnění obdobného charakteru<sup>19</sup>) je již tradičně spjato s konceptem státní suverenity. V průběhu vývoje vnímání konceptu státní suverenity byla jako jedna z jeho součástí vždy vnímána také suverenita daňová. Považuji za nezbytné se na tomto místě nad konceptem daňové suverenity zamyslet, neboť se domnívám, že právě zde pramení veškerá problematika tzv. daňového práva, a to nejen v podobě mezinárodního daňového

---

<sup>15</sup> Viz např. JANSEN, Sjaak. *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*. Alpen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011. 247 s. ISBN 978-90-411-3403-5. s. 58.

<sup>16</sup> Viz MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 11.

<sup>17</sup> Viz ŠTURMA, Pavel a Vladimír BALÁŠ. *Mezinárodní ekonomické právo*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 537 s. ISBN 978-80-7179-069-3. s. 3 an.

<sup>18</sup> K tomu blíže viz PAVLÍČEK, Václav. *Suverenita a evropská integrace*. Praha: Univerzita Karlova v Praze - Právnická fakulta, 1999. 316 s. ISBN 80-85889-24-2.

<sup>19</sup> K tomu viz např. BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových zákonech. In: *Dny práva 2011 - Finance veřejného sektoru: Právní a ekonomické aspekty jeho fungování*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. 456 s. ISBN 978-80-210-5914-6. s. 28.

práva. Právě skutečnost, že i v dnešní době je daňová suverenita velmi významnou složkou státní suverenity, což se projevuje například v tom, že státy účastníci se mezinárodní integrace na různých úrovních bývají ochotny se částí své suverenity vzdát právě ve prospěch nadnárodních, resp. mezinárodních celků, avšak v otázkách daňové suverenity bývají podstatně obezřetnější, svědčí o významu tohoto konceptu také v současné době.

Mnozí autoři příkládají právě daňové suverenitě zásadní význam, a to především z toho důvodu, že prostřednictvím jejího výkonu si státy obstarávají prostředky na vlastní chod.<sup>20</sup> V tomto kontextu se naskytá otázka, zda jsou státy právě co do své daňové suverenity zcela neomezené, nebo ne. Na tomto místě mám na mysli určité primární limity společné pro všechny státy bez ohledu na úroveň dosažené integrace.<sup>21</sup> Touto otázkou se zabývám z toho důvodu, že k daňové suverenitě např. řadím, jak jsem již ostatně uvedl výše, také možnost stanovit podmínky pro označení fyzických či právnických osob za subjekty daně relevantní<sup>22</sup> z hlediska vnitrostátních daňových předpisů. Daně z příjmů právnických osob přitom tvoří nezanedbatelnou část příjmů veřejných rozpočtů. Neexistence limitů daňové suverenity v této dílčí otázce by tak mohla vyústit v situace, kdy by právnická osoba mohla být např. považována za tzv. daňového

---

<sup>20</sup> K tomu viz CHRISTIANS, Allison. Sovereignty, Taxation and Social Contract. *Minnesota Journal of International Law*. 2009, č. 2. ISSN 1944-0294. s. 105.

<sup>21</sup> Tedy bez ohledu na jejich členství v mezinárodních politických uskupeních nebo na počet jimi uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

<sup>22</sup> Např. v podobě vymezení tzv. daňových rezidentů.

rezidenta<sup>23</sup> v několika státech současně, a to z důvodu velmi extenzivního vymezení této kategorie subjektů ve vnitrostátních právních rádech těchto států.

### **1.1.2 Limity daňové suverenity**

Lze si nepochybně povšimnout existence některých významných či méně významných omezení, resp. limitů daňové suverenity. Tato omezení osobně člením do dvou úrovní. První úroveň je tvořena tzv. limity implicitními,<sup>24</sup> druhá úroveň pak tzv. limity explicitními.<sup>25</sup>

V rámci explicitních limitů dále docházím k jejich rozčlenění do třech kategorií. První a druhou kategorií označuji za tzv. limity vnější, třetí kategorii pak za tzv. limity vnitřní. Pokud jde o první kategorii, jsem toho názoru, že by zde měly být řazeny limity v podobě dobrovolné modifikace (nikoliv však pouze v podobě omezování) své daňové suverenity ve vztahu ke konkrétním protistranám na mezinárodní úrovni. Cílem těchto modifikací je na základě zpravidla dvoustranných opatření do budoucna pokud možno jasně stanovit pravidla, jak přistupovat

---

<sup>23</sup> Daňového rezidenta je možné z teoretického hlediska vnímat za jakoukoliv entitu vykazující určité právními předpisy stanovené znaky, na základě kterých příslušný stát dovozuje úzké vzájemné sepjetí mezi touto entitou a státem odůvodňující aplikaci daňověprávních norem v širším rozsahu nežli tomu je v případě entit ostatních. Legální definice donedávna ještě dovozované, byť běžně používané zkratky v rámci vnitrostátního právního řádu je dnes obsažena v ustanovení § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>24</sup> Za limity implicitní (pokud na tomto místě připustím jejich existenci) považuji limity vyplývající z nepsaných pramenů práva, jejichž dodržování je vyžadováno na úrovni mezinárodních vztahů (v politické rovině).

<sup>25</sup> Za limity explicitní považuji limity obsažené v psaných pramenech práva, jejichž vynucování může probíhat nejen na úrovni politické, ale také na úrovni právní.

v konkrétních případech s mezinárodním prvkem<sup>26</sup> k řešení případných konfliktů, a posílit tak jednak právní jistotu subjektů daně a zároveň eliminovat hrozící dvojí zdanění příjmů, což však může být pouze jedním z motivačních prvků. Neméně významným motivačním prvkem bývá (resp. bývala) snaha o posílení vzájemné mezinárodní spolupráce prostřednictvím odbourání právních a ekonomických bariér s cílem rozšířit vzájemné mezinárodní obchodní vazby. Na první pohled je patrné, že do této kategorie patří především jednotlivé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *„Význam mezinárodních dvoustranných daňových smluv spočívá i v rozdělení podílu obou smluvních států na daňových výnosech. Pro daňové subjekty má být smlouva z hlediska daňového zatížení v podstatě neutrální a má zajišťovat objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba smluvní státy.“*<sup>27</sup>

Druhá kategorie je opět naplněna limity vnějšími, v tomto případě však již poněkud odlišného charakteru. Tato odlišnost se projevuje především ve způsobu vzniku samotných limitů a v jejich zavádění do praxe. Cíle sledované těmito limity jsou však u obou prvních kategorií obdobné. Do této kategorie řadím limity v podobě nezbytnosti respektování a promítnutí pravidel dohodnutých v rámci určité entity, v jejíž prospěch se stát dobrovolně na počátku<sup>28</sup> částečně své daňové suverenity vzdal. V rámci těchto entit následně dochází ke schvalování pravidel závazných pro členské státy, a to teoreticky též bez

---

<sup>26</sup> Např. v otázkách práva na zdanění příjmů plynoucích z vlastního území právnické osobě se sídlem nebo místem vedení v zahraničí.

<sup>27</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 28.

<sup>28</sup> Typicky při vstupu do určitého mezinárodního uskupení.

souhlasu všech členských států.<sup>29</sup> Učebnicovým příkladem této skupiny je Evropská unie, ačkoliv je nezbytné podotknout, že státy se vstupem do Evropské unie přišly<sup>30</sup> o část své suverenity, daňová suverenity jim stále zůstala ponechána v poměrně vysoké míře, a to zejména v podobě tzv. požadavku jednomyslnosti při přijímání konkrétních opatření ve vyjmenovaných oblastech, mezi které se řadí také daňová problematika.<sup>31</sup>

Třetí kategorii limitů tvoří tzv. limity vnitřní. V rámci této kategorie limitů dochází k určování mantinelů daňové suverenity na úrovni konkrétního vnitrostátního právního řádu, a to bez ohledu na existenci či neexistenci mezinárodního aspektu. Státy mají pravomoc stanovit si charakter vazeb potřebných pro to, aby mohly být subjekty podrobeny jejich dani. Řada států k této otázce přistupuje racionálně a v tomto ohledu svou daňovou suverenity vnitřně omezuje.<sup>32</sup> Zůstává pak tedy především na samotných státech, aby v rámci svých vnitrostátních právních řádů tyto limity zakotvily.

Vnitřní limity velmi úzce souvisejí s problematikou limitů implicitních (jak je vnímám v této práci), která v sobě zahrnuje např. již zmíněné právo na stanovení pravidel pro vnímání konkrétního subjektu za daňového rezidenta a podobně. Zároveň je tato oblast výrazně ovlivněna otázkami mezinárodního práva veřejného. Pro lepší ilustraci uvedu konkrétní příklad. Bylo by např. možné za daňového rezidenta prohlásit každou právnickou osobu, která v rámci

---

<sup>29</sup> Např. na principu kvalifikované většiny.

<sup>30</sup> Resp. dobrovolně se jí vzdaly.

<sup>31</sup> Viz zejména čl. 113 až 115 Smlouvy o fungování Evropské unie.

<sup>32</sup> K tomu viz DOUMA, Sjoerd. *Optimization of tax sovereignty and free movement*. Amsterdam: IBFD, 2011. 340 s. Doctoral series, v. 21. ISBN 978-90-8722-112-6. s. 86.

zdaňovacího období vygeneruje z příjmů plynoucích z území daného státu základ daně přesahující určitou sebemenší částku, byť se sídlo i místo skutečného vedení této právnické osoby nacházejí na území jiného státu?

Někteří autoři docházejí v tomto ohledu k poměrně kategorickému závěru, když uvádějí, že žádná omezení státní daňové suverenity neexistují a státy tak mají prakticky neomezenou sféru působnosti.<sup>33</sup> Možnost státu ukládat daně je podle nich efektivně omezována pouze praktickými otázkami vztahujícími se k vymáhání práva při výběru daní. Pravidla mezinárodního práva veřejného tak na základě této názorové linie limitují možnost státu ukládat daně pouze relativně úzkými a méně významnými způsoby.<sup>34</sup>

Jiní autoři se v této otázce pohybují na pomyslné hranici, když uvádějí, že praxe mezinárodního práva veřejného nestanoví žádné konkrétní limity daňové suverenity států. Zároveň však konstatují, že pro podrobení určitého příjmu dani je nezbytná existence subjektivní nebo objektivní vazby mezi poplatníkem a státem.<sup>35</sup>

Třetí skupina autorů v tomto kontextu s otazníkem pojednává o existenci obyčejového mezinárodního daňového systému vzniklého abstrahováním dlouhodobě běžně uznávaných

---

<sup>33</sup> Viz ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0. s. 12.

<sup>34</sup> K tomu blíže viz ARNOLD, Brian J. *Tax discrimination against aliens, non-residents, and foreign activities: Canada, Australia, New Zealand, the United Kingdom, and the United States*. Toronto, Ont.: Canadian Tax Foundation, 1991. 266 s. ISBN 0888080433. s. 7 an.

<sup>35</sup> Viz např. LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 27.

pravidel.<sup>36</sup> Za hlavní limit by pak bylo možné označit existenci určitých pravidel obyčejového charakteru vzniklých v rámci dlouhých desítek let trvající mezinárodní spolupráce v daňové oblasti. Tato pravidla přitom někteří autoři řadí k pramenům mezinárodního daňového práva. Jako konkrétním takto vzniklý princip je možné označit princip existence relevantního sepjetí, resp. úzké nebo skutečné vazby (angl. „*genuine link*“)<sup>37</sup> mezi subjektem daně a státem, který by odůvodňoval možnost státu takto vznikající příjmy podrobovat zdanění.

Osobně se nejvíce ztotožňuji s druhou skupinou autorů, a to především z toho důvodu, že v současné době podle mého názoru neexistuje žádná závazná norma, která by jasně limity daňové suverenity vymezovala. To však nevylučuje existenci nepsaných pravidel obyčejového charakteru (např. uvedený princip „*genuine link*“), které by státy dobrovolně dodržovaly s cílem zajištění určité míry politické konformity. Právě existence jistých nepsaných a obecně dodržovaných pravidel na mezinárodním daňovém poli by tak měla situacím, jako např. výše nastíněné teoretické situaci s extenzivním vnímáním daňového rezidenta, zabránit sama o sobě. Otázkou však zůstává, zda je možné limity v této podobě vnímat jako dostatečné, odolné vůči případnému zneužití ze strany států a zejména za vynutitelné. Osobně jsem toho názoru, že pouhá existence potencionálního politického tlaku rozhodně není dostatečná.

---

<sup>36</sup> Viz např. AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. New York: Cambridge University Press, 2007. 214 s. ISBN 978-0-521-85283-8. s. 5.

<sup>37</sup> Např. v ustanovení § 9 odst. 1 indického zákona o daních z příjmů (*Income Tax Act, 43 of 1961*) je tato podmínka vyjádřena v tom smyslu, že za zdanitelné příjmy plynoucí z území Indie jsou považovány všechny příjmy, které přímo či nepřímo plynou z výdělečných činností v Indii („*all income accruing or arising, whether directly or indirectly, through or from any business connection in India*“).

S tím dále souvisí otázka, zda je vůbec reálné a racionální uvažovat o změně současného systému, která by byla promítnuta např. v podobě explicitního zakotvení vynutitelných limitů v právní normě. Kloním se spíše k negativní odpovědi na uvedenou otázku, a to především z toho důvodu, že podle mého názoru neexistuje v praxi proveditelný způsob, jak pro tuto oblast závazná pravidla stanovit. První problém spatřuji v tom, že by bylo velmi obtížné přijmout dokument zavazující všechny (nebo alespoň významné) státy, neboť by byla potřebná shoda na obsahu tohoto dokumentu. S tím souvisí druhý problém, kterým je jen stěží proveditelné definování přesných a nerozporných pravidel pro adresáty norem. Problematickou by rovněž byla otázka výkladu případných sporných bodů daného dokumentu včetně nezbytnosti určení instituce autoritativně rozhodující potencionální spory. Vedle toho existuje celá řada dalších sporných otázek. Toto však nevylučuje možnost řešení limitů daňové suverenity např. na lokální úrovni.<sup>38</sup>

### **1.1.3 Daňová suverenita jako řešení mezinárodních daňověprávních konfliktů**

Na základě uvedeného rozpracování limitů daňové suverenity je podle mého názoru poměrně snadné dospět k odpovědi na otázku, zda lze v oblasti daňové suverenity hledat řešení mezinárodních daňověprávních konfliktů. Jsou to konkrétně explicitní limity, na základě kterých k řešení těchto konfliktů dochází. Pominu-li politické vazby, pak nic státy nenutí vstupovat do dvoustranných nebo vícestranných jednání ve věcech jejich vnějších limitů. Tím spíše nejsou

---

<sup>38</sup> Nastíněný scénář bych si dovedl představit např. ve vztahu ke státům Evropské unie, ačkoliv i zde by bylo velmi obtížné dosáhnout potřebné jednomyslnosti členských států.



v tomto ohledu státy ničím vázány ve vztahu k vnitřním limitům. Především dobrovolným vzdáním se části své daňové suverenity tak tyto státy napomáhají k řešení konfliktů v podobě překrývání se jednotlivých jurisdikcí a z mimo jiné toho vyplývajícího hrozícího dvojího zdanění.

## **1.2 Právnícká osoba a související pojmy**

Na tomto místě pojednávám o pojmu právnícká osoba, který stojí v názvu této disertační práce, resp. o pojmech, které se k tomuto pojmu váží na mezinárodním daňovém poli. Zaměřuji se přitom na tři hlavní oblasti. Prvním cílem je zamyslet se nad vztahem mezi definicí určitého konceptu na národní úrovni (v tomto případě poplatníka daně z příjmů právníckých osob) a definicemi obsaženými především v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Dalším cílem je analyzovat skupinu poplatníků daně z příjmů právníckých osob podle vnitrostátní právní úpravy. Posledním cílem je prozkoumat jednotlivé pojmy, které se vážou ke skupině poplatníků daně z příjmů právníckých osob podle vnitrostátní právní úpravy.

### **1.2.1 Vztah vnitrostátní právní úpravy k mezinárodní úpravě nejen v otázce vymezení subjektu daně**

Na tomto místě bych rád objasnil stěžejní myšlenky a názory na vztah národní terminologie (myšleno v obecné rovině) vymezující určitý koncept k terminologii vnímané z nadnárodní, resp. mezinárodní perspektivy, a to z toho důvodu, že daňová sféra, zejména oblast tzv. přímých

daní,<sup>39</sup> ke kterým bývají tradičně daně z příjmů řazeny, a to nejen v rámci české nauky o finančním právu,<sup>40</sup> ale také v zahraničních odborných pramenech,<sup>41</sup> vykazuje určité charakteristické rysy. Tyto rysy přitom mají svůj původ v již zmíněné daňové suverenitě států. Jedním ze společných znaků typických pro vztah národní a mezinárodní úpravy zpravidla bývá aplikační přednost mezinárodní úpravy.<sup>42</sup>

Tato skutečnost bývá často promítána v ústavách jednotlivých států. Uvedená zásada však musí být analyzována z několika úhlů pohledu. V první řadě jde o to, zda je v mezinárodněprávní normě stanoveno oprávnění či povinnost zcela jasně a bezrozporně. Dále je podstatná otázka, zda mezinárodní norma obsahuje veškeré potřebné definice, nebo je naopak nezbytné použít také znění vnitrostátního. Především vztah předpisů na ústavní úrovni a na úrovni mezinárodní nebývá navíc vždy jednoznačně vymezen (ačkoliv by obecně mělo docházet ke kontrole ústavní konformnosti obsahu mezinárodních smluv, veškeré problematické aspekty vyloučit nelze) a může tak být

---

<sup>39</sup> Není bez zajímavosti, že k vymezení pojmu přímé daně může dojít též za použití interpretační metody a *contrario* ve vztahu k vymezení nepřímých daní v primárních pramenech unijního práva – např. ve vztahu k čl. 113 Smlouvy o fungování Evropské unie.

<sup>40</sup> Viz např. RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-807239-230-8. s. 37, nebo JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7. s. 295.

<sup>41</sup> Viz např. LAL, B. B. a N. VASHISHT. *Direct Taxes. Income tax, Wealth Tax and Tax Planning*. Delhi: Pearson Education, 2008. 1260 s. ISBN 978-81-317-2173-5, nebo ALTHUNAYAN, Turki. *Dealing with the fragmented international legal environment: WTO, international tax and internal tax regulations*. New York: Springer, 2009. 268 s. ISBN 978-3-642-04677-3. s. 12 an.

<sup>42</sup> V některých státech je možné se setkat spíše s principem nadřazenosti mezinárodní úpravy.

předmětem rozhodovací činnosti ústavních soudů v jednotlivých státech.<sup>43</sup>

V oblasti daňového práva vystupuje podle mnohých autorů do popředí skutečnost, že *„Mezinárodní smlouva, i když má vyšší právní sílu než daňový zákon, nikdy nemůže stanovit daňovou povinnost nad rozsah stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, tzn., že smlouvy daňovým subjektům nestanoví žádné jiné daňové povinnosti než ty, které jsou již obsaženy v daňových zákonech“*.<sup>44</sup> V podobném kontextu se lze setkat s konstatováním, že *„Smlouvy zásadně nestanovují poplatníkům žádné nové daňové povinnosti, které by již nebyly v národních daňových předpisech smluvních států obsaženy, ani tato vnitrostátní pravidla nemohou zpřísnovat“*.<sup>45</sup> Uvedená konstatování se však mohou jevit poněkud zjednodušujícím. Je otázkou, na základě kterého konkrétního ustanovení by nemohlo dojít ke stanovení povinností nad rámec vnitrostátní úpravy, jsou-li splněny veškeré formální náležitosti, včetně naplnění požadavku ústavní konformity.

Domnívám se, že odpověď na tuto otázku je třeba primárně hledat nikoliv v zákazu přijetí přísnějšího opatření v mezinárodní smlouvě, ale naopak v principu použitelnosti

---

<sup>43</sup> Ve vztahu k právní úpravě České republiky je možné zmínit ustanovení § 71a an. zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, kde je obsažena úprava řízení o souladu mezinárodních smluv podle čl. 10a a čl. 49 Ústavy s ústavními zákony.

<sup>44</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 27.

<sup>45</sup> Viz DĚRGEL, Martin. *Mezinárodní zdanění příjmů. Daně a právo v praxi*. 2009, č. 12. ISSN 1211-7293. s. 3.

úpravy pro subjekt daně výhodnější,<sup>46</sup> který může být obsažen přímo v textu příslušné smlouvy, častěji však bývá dovozován implicitně na základě obecných zásad mezinárodního práva.<sup>47</sup> K tomu lze rovněž doplnit, že „Smlouvy o zamezení dvojího zdanění by principiálně neměly zhoršit postavení poplatníka oproti vnitrostátní úpravě.“<sup>48</sup> Dané konstatování se již na první pohled jeví být nikoliv tak kategorickým.

Po přijetí ústavního zákona č. 395/2001 Sb. došlo na území České republiky mimo jiné k přechodu na systém aplikační přednosti mezinárodní normy před vnitrostátním zákonem, a to bez ohledu na okamžik jejich účinnosti. Na území České republiky je v současné době otázka vztahu mezinárodních smluv a právních předpisů na úrovni zákona obecně řešena v čl. 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava“). Konkrétně je zde uvedeno, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Podstatným prvkem uvedeného konceptu je tedy aplikační přednost mezinárodní smlouvy před zákonem za podmínky, kdy mezinárodní smlouva stanoví něco jiného než zákon. Právě vymezení onoho něčeho jiného vnímám za poměrně důležitý

---

<sup>46</sup> K tomuto principu viz např. nálezn Ústavního soudu České republiky sp. zn. Pl. ÚS 31/94. V podobném duchu vyznívá také aplikace principu *in dubio mitius* (tedy v případě nejasnosti použít úpravu pro subjekt daně výhodnější) dovozeného Nejvyšším správním soudem České republiky např. v rozsudku č. j. 2 Afs 20/2011 – 77, ze dne 15. dubna 2011.

<sup>47</sup> Možnost přihlídnutí k tomuto principu by se přitom na ústavní úrovni dala dovodit ze znění čl. 1 odst. 2 Ústavy.

<sup>48</sup> Viz VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2. s. 21.

aspekt. Domnívám se, že pod toto slovní spojení by neměly být podřazovány právě případy, kdy by vnitrostátní úprava na určitou situaci nahlížela z hlediska daňového subjektu výhodněji nežli úprava obsažená v mezinárodní smlouvě, a to nikoliv v explicitním rozporu se zněním smlouvy, ale spíše nad rámec znění smlouvy, tedy při zachování veškerých požadavků plynoucích z dané smlouvy. Zároveň jsem toho názoru, že by přílišné lpění na restriktivním výkladu principu aplikační přednosti mezinárodní smlouvy nebylo ve vztahu k daňovému subjektu odůvodnitelné a obhajitelné. Jsem toho názoru, že princip aplikační přednosti by měl být vykládán restriktivně toliko na případy evidentních vnitřních rozporů mezi literou (resp. záměrem) mezinárodní smlouvy a zákona, což je ostatně v souladu s výše uvedenou doktrínou.<sup>49</sup>

Dalším aspektem je ten, že podle některých autorů by obecné soudy při výkladu mezinárodních smluv měly primárně určit, zda je konkrétní ustanovení mezinárodní smlouvy tzv. samovykonatelné a teprve pak jej aplikovat.<sup>50</sup> Jiní autoři vážou podmínku aplikační přednosti právě na podmínku tzv. samovykonatelnosti mezinárodní smlouvy (resp. konkrétního ustanovení), kterou naplňují pouze ty smlouvy, které ke své aplikaci nevyžadují spolupůsobení vnitrostátní právní úpravy.<sup>51</sup> Vzhledem k obsahu a povaze mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění lze podle mého názoru o naplnění této podmínky úspěšně pochybovat, a to např. z toho důvodu,

---

<sup>49</sup> K tomu podobně např. MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné: jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5., podstatně upr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 551 s. ISBN 978-80-210-4474-6. s. 440 an.

<sup>50</sup> Viz KÜHN, Zdeněk a Jan KYSELA. Aplikace mezinárodního práva po přijetí tzv. euronovely Ústavy ČR. *Právní rozhledy*. 2002, č. 7. ISSN 1210-6410. s. 310.

<sup>51</sup> K tomu viz BAHÝLOVÁ, Lenka, Jan FILIP, Pavel MOLEK, Milan PODHRÁZKÝ, Vojtěch ŠIMÍČEK a Ladislav VYHNÁNEK. *Ústava České republiky: komentář*. Praha: Linde, 2010. 1536 s. ISBN 978-80-7201-814-7. s. 181.

že přímo v textu těchto smluv bývá zpravidla obsaženo ustanovení<sup>52</sup> týkající se vymezení základních pojmů, přičemž v případě pojmů zde nevymezených bývá odkazováno na znění vnitrostátních právních řádů.

Význam mezinárodních smluv je na ústavní úrovni akcentován rovněž v čl. 95 Ústavy, kde se uvádí, že soudce je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu; je oprávněn posoudit soulad jiného právního předpisu se zákonem nebo s takovou mezinárodní smlouvou. Výslovně je tak řešen vztah mezinárodních smluv a zákonů (nepřímo tedy i veškerých podzákonných předpisů) na území České republiky, a to nikoliv explicitním určením vyšší právní síly mezinárodní smlouvy, nýbrž prostřednictvím její aplikační přednosti. Obdobnou úpravu je možné nalézt např. v čl. 7 odst. 5 Ústavy Slovenské republiky, případně v čl. 15 odst. 4 Ústavy Ruské federace. Uvedený přístup však nemusí nutně platit ve všech státech. Obecný princip vyplývající z ústavní roviny států bývá často znovu obsažen (resp. v závislosti na časové posloupnosti se může také jednat o ustanovení úpravy předcházející zakotvení zmíněného ústavního principu) v jednotlivých vnitrostátních právních předpisech. Jako příklad z české vnitrostátní úpravy lze zmínit ustanovení § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), kde mj. stojí, že Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

Ačkoliv většina států vstupuje v daňových otázkách do jednotlivých mezinárodních smluv a mnoho států je členem

---

<sup>52</sup> Typicky se jedná o čl. 3 jednotlivých smluv.

mezinárodních uskupení, jejichž právní předpisy rovněž mohou mít před vnitrostátní úpravou aplikační přednost (typicky jde o členské státy Evropské unie), hraje v oblasti přímých daní velmi významnou roli také národní právní úprava jednotlivých států. Vzhledem k absenci podstatnější snahy jednotlivých států o užší spolupráci v oblasti přímých daní na mezinárodním poli tak národní úpravy jednotlivých států často působí ve dvojí roli, jednak jako primární regulativy v podobě vymezení základních pojmů, konceptů a pravidel, a jednak jako určité finální regulativy obsahující pravidla pro určení konečné daňové zátěže a s tím souvisejících otázek. Prameny práva mající mezinárodněprávní charakter jsou pak do uvedeného procesu často zapojeny především v pomyslné prostřední fázi, když slouží jako prostředky k usměrnění případně vznikajících problematických situací, které by s nimi byly v rozporu.

Výše zmíněné se pokusím blíže osvětlit na následujících řádcích. Zatímco oblast tzv. nepřímých daní je do značné míry harmonizována na unijní úrovni, v oblasti přímých daní spočívá mezinárodní spolupráce především v uzavírání v současné době převážně dvoustranných mezinárodních smluv, u nichž, pokud jde o jejich název, docházelo v průběhu let k drobným odchylkám, na nichž lze mimo jiné také pozorovat postupné zvyšování akcentace problematiky zabraňování daňovým únikům.<sup>53</sup> Zkráceně se tyto mezinárodní smlouvy označují různě, často jako tzv. „(mezinárodní) smlouvy

---

<sup>53</sup> Z platných smluv, jejichž smluvní stanou je dnes Česká republika, lze zmínit např. smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku nebo smlouvu mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku.

o zamezení dvojího zdanění",<sup>54</sup> v zahraniční literatuře bývá častá zkratka „double taxation conventions“,<sup>55</sup> resp. „double tax treaties“.<sup>56</sup> V rámci této práce vycházím z označení „mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění“.

Lze uvést příklad, kdy určitá entita (odlišná od fyzické osoby) vykonává na území České republiky, kde má rovněž sídlo, činnost, na základě které vykazuje příjmy. Neberu-li v potaz okruh příjmů, které předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou nebo jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny, podléhají za normálních okolností tyto příjmy dani z příjmů právnických osob. Avšak výše uvedené platí pouze za předpokladu, kdy tato entita naplňuje definiční znaky poplatníka daně z příjmů právnických osob podle platného a účinného zákona o daních z příjmů. Což obdobně platí také pro jakoukoliv vnitrostátní úpravu jiného státu. Uvedená entita může vykonávat svou činnost a pobírat z ní příjmy rovněž v zahraničí. Zde je opět podstatné zkoumat, zda daná entita naplňuje pojmové znaky daňového subjektu pro účely tamních právních předpisů. Pro usnadnění předpokládejme, že je daná entita považována za právnickou osobu podle české právní úpravy a za obdobný ekvivalent podle relevantní úpravy zahraniční. Aby nedošlo k situaci významně brzdící a omezující mezinárodní ekonomickou spolupráci v podobě

---

<sup>54</sup> Viz např. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

<sup>55</sup> Viz např. LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980.

<sup>56</sup> Viz např. PICCIOTTO, Sol. *Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries?* [online]. Brighton: Institute of Development Studies, 2013 [cit. 2013-10-23]. 37 s. ISBN 978-1-78118-136-2. s. 8, nebo VOGEL, Klaus. *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. *Berkeley Journal of International Law*. 1986, č. 1. ISSN 1085-5718. s. 1 an.



postupného navyšování celkového daňového břemene konkrétní entity (kdy by tyto příjmy měly být zdaněny jak na území státu, z něhož plynou, tak na území státu, kde daná entita sídlí), byly a jsou běžně uzavírány zmíněné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Vzhledem k tomu, že se veskrze (vždy v závislosti na konkrétním postoji jednotlivých států) jedná o prameny mající při případném sporu s vnitrostátním pramenem práva aplikační přednost, postupuje se při řešení uvedených otázek a tedy eliminaci hrozícího dvojího daňového zatížení právě podle přílehlajícího ustanovení konkrétní mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Na základě tohoto postupu by v ideálním případě mělo jednoznačně dojít k rozuzlení dané situace a k určení toho, který stát se bude jakou měrou podílet na daňovém výnosu. Následujícím krokem je jakýsi návrat k národní právní úpravě, případně k národním úpravám, a vyřešení konkrétních daňových dopadů při využití jednotlivých konstrukčních prvků daně v daném státě, případně v obou uvedených státech. Na uvedeném příkladu je znázorněn vztah národních úprav k úpravě mezinárodní, a to v podobě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi uvedenými státy.

Otázkou, jaká by měla být posloupnost při řešení otázek, na které dopadá jak ustanovení vnitrostátní právní normy, tak ustanovení normy nadnárodního charakteru (ve které není obsažena zcela komplexní úprava všech otázek, se kterými je možné se setkat na vnitrostátní úrovni, jako např. definice pojmu poplatník daně), se zabývají rovněž někteří další autoři, přičemž jeden z názorů spočívá v primárním zkoumání vnitrostátního právní normy právě za účelem zjištění, zda je tento právní řád na daný případ vůbec aplikovatelný

a teprve v případě kladné odpovědi by bylo nutné zkoumat příslušné normy mezinárodního charakteru (tedy zejména mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění).<sup>57</sup> Další názorová linie spočívá v opačném přístupu, tedy v primárním zkoumání normy mezinárodního charakteru, což může být v určitých případech výhodnější, a to při zjišťování, zda má podle normy mezinárodního charakteru konkrétní stát vůbec možnost podrobit určitý příjem dani, a až jako následný krok by přicházelo v úvahu konzultování vnitrostátní normy pro zjištění, za jakých konkrétních okolností tomu tak má být.<sup>58</sup> V obou případech by však mělo být docíleno shodného výsledku.

### **1.2.2 Obecně k vymezení poplatníka daně z příjmů právnických osob podle zákona o daních z příjmů**

Na vnitrostátní úrovni je pro účely určení poplatníka daně z příjmů právnických osob zásadní ustanovení § 17 zákona o daních z příjmů. Poplatníci přitom tvoří nejvýznamnější skupinu daňových subjektů, nikoliv však jedinou. Ustanovení § 17 ve znění účinném od 1. ledna 2014 jako poplatníky (pojmu poplatník zákon dál užívá jako legislativní zkratku) výslovně označuje na jedné straně právnické osoby, druhou skupinu poplatníků pak tvoří další podskupiny entit, jmenovitě pak organizační složky státu, podílové fondy podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, podfondy akciových společností s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, fondy penzijních

---

<sup>57</sup> K tomu LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 39.

<sup>58</sup> Blíže viz LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 39.

společností, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fondy obhospodařované penzijními společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření, svěřenské fondy podle občanského zákoníku a jednotky, které jsou podle právního řádu státu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, poplatníkem.

Na první pohled zde poskytnuté členění neodpovídá literě zákona, která uvádí sedm více či méně rovnocenných skupin entit v pozici poplatníků daně. Důvodem načrtnutého členění a zároveň důvodem, proč užívám pojmu entita a nikoliv např. osoba či subjekt, je skutečnost, že jsou zákonem vymezeny jednak ty entity, které jsou nositeli práv a povinností, resp. jsou nadány právní osobností (dříve tzv. právní subjektivitou), a dále entity tyto znaky nevykazující (např. organizační složky státu). V teorii civilního práva se běžně užívá pojmu právnické osoby, za které se považují „organizované útvary (entity), jejichž účelové určení je ve službě společným zájmům určité skupiny a jejichž juristická individualita se odlišuje od individuality lidí činných v těchto entitách”.<sup>59</sup> Pojmu entita je přitom v tomto kontextu běžně užíváno též v zahraniční literatuře.<sup>60</sup>

V tomto ohledu je nadpis části druhé zákona o daních z příjmů lehce zavádějící. Slovní spojení daň z příjmů právnických osob bez dalšího evokuje právě existenci právní osobnosti regulovaných entit, coby základní determinanty

---

<sup>59</sup> Viz ŠVESTKA, Jiří a Jan DVOŘÁK. *Občanské právo hmotné*. 5., jubilejní aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 460 s. ISBN 978-80-7353-468-0. s. 172.

<sup>60</sup> Viz např. AGARWAL, Anish a Tarumoy CHAUDHURI. *Applicability of Double Taxation Avoidance Agreements to Fiscally Transparent Entities: An Indian Perspective*. *INTERTAX*. 2011, č. 11. ISSN 0165-2826. s. 564 an.

vedoucí k určení okruhu subjektů podléhajících této dani, což však de lege lata pravdou není. V původním znění § 17 z roku 1993 je výčet poplatníků daně z příjmů právnických osob omezen toliko na osoby, které nejsou osobami fyzickými. Je tedy zřejmé, že nadpis části druhé zákona o daních z příjmů pouze nereflektoval změny nastalé v průběhu doby a terminologický nesoulad je tak do jisté míry ospravedlnitelný.<sup>61</sup> Na druhou stranu uvádím, že jsem si plně vědom rozdílného vnímání vztahu pojmů osoba a subjekt různými teoretiky. Přesto si dovolím vycházet z v současné době převažujícího názoru, který mezi uvedené pojmy staví pomyslné rovnítko. K tomu lze např. uvést názor, že *„Osoba v právním smyslu (subjekt práva) je chápána jako ta entita a pouze ta entita, jež je nadána právní subjektivitou, tj., jež je způsobilá mít vlastní práva a povinnosti. Osoba, právní subjektivita a způsobilost k právům a povinnostem jsou tak chápány v podstatě jako ekvivalenty“*.<sup>62</sup> Tolik k vymezení základní terminologické otázky obsažené v § 17 zákona o daních z příjmů.

### **1.2.3 K jednotlivým poplatníkům daně z příjmů právnických osob podle zákona o daních z příjmů**

Jak již bylo uvedeno výše, člením pro účely této práce poplatníky daně z příjmů právnických osob do dvou hlavních skupin, a to na entity nadané právní osobností (právní osoby v soukromoprávním slova smyslu) a entity právní osobností nenadané. Pokud jde o první skupinu entit, tato vykazuje znaky právní osobnosti. A to ať už na základě

---

<sup>61</sup> Bylo by patrně zbytečné požadovat promítnutí výše uvedených skutečností do nadpisu části druhé zákona o daních z příjmů, který by pak případně mohl znít *„Daň z příjmů právnických osob a jiných entit“*.

<sup>62</sup> Viz ČERMÁK, Karel. Paradigma právního vztahu a pojmání právní subjektivity v České republice. *Právník*. 2001, č. 12. ISSN 0231-6625. s. 1197 an.

výslovné zmínky v právním předpise (např. obchodní korporace, občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, politické strany a politická hnutí atd.), nebo z důvodu obsahového naplnění podmínek teoretického konceptu právní osobnosti. Relevantní úprava terminologicky navazuje na proběhlou rekodifikaci soukromého práva, která nabyla účinnosti k 1. lednu 2014. Před tímto datem bylo znění § 17 zákona o daních z příjmů odlišné. Na prvním místě totiž zákon mezi poplatníky řadil osoby, které nebyly fyzickými osobami.

Pro druhou skupinu entit, tedy např. pro organizační složky státu, podfondy akciových společností s proměnným základním kapitálem, svěřenské fondy aj. je naopak charakteristické to, že právní osobnost postrádají.<sup>63</sup> Ustanovení § 17 zákona o daních z příjmů se tedy z teoretického hlediska vztahuje jak na subjekty práva, tak i na nesubjekty práva. Obecná problematika vymezení daňových subjektů je obsažena v § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V odstavci prvním daňový řád stanoví, že daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. *„Nositelé daňových povinností jsou právní teorií označováni právě jako daňové subjekty a dále rozdělováni na poplatníky a plátce. Poplatníkem se přitom rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.“*<sup>64</sup> I zde se tedy vyskytuje problém načrtnutý výše, tedy ten, že daňový

---

<sup>63</sup> Např. ve vztahu k organizačním složkám státu je možné odkázat na § 3 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>64</sup> Viz BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Karel ŠIMEK, Alena SCHILLEROVÁ a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 1180 s. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 123.

řád nakládá pro účely vymezení daňového subjektu s pojmem osoba. Neberu-li v potaz to, že vymezení v podobě výslovného označení za poplatníka, plátce či daňového subjektu samo o sobě není zcela bezrozporné, nese s sebou samotné užívání pojmu osoba již výše zmíněné teoretické nejasnosti. Na druhou stranu si lze stěží představit pro adresáty právního předpisu užití srozumitelnějšího konceptu než právě konceptu osoby. Zároveň je nutné od sebe odlišovat daňové subjekty podle daňového řádu od obecné skupiny právních subjektů (při jejich vnímání coby entit nadaných právní osobností). Z hlediska materiálního pojetí jsou totiž do skupiny daňových subjektů zahrnuty i entity bez právní osobnosti (např. výše zmíněné organizační složky státu nebo svěřenské fondy). Obsah právní osobnosti ve smyslu daňového řádu vymezuje jeho ustanovení § 20 odst. 2, kde se uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně (...).

K vymezení okruhu právnických osob se nejednou vyjádřil Nejvyšší soud, jako příklad lze uvést jeho stanovisko z ledna 1999,<sup>65</sup> v němž soud konstatuje, že „zákon může stanovit, že určitý subjekt je právnickou osobou, nejen tím, že onen subjekt za právnickou osobu prohlásí, nýbrž i tím, že danému subjektu - přestože jej za právnickou osobu výslovně (*expressis verbis*) neoznačuje - přiznává vlastnosti, kterými se právnické osoby charakterizují“. Zde si lze povšimnout, že soud pro vymezení právnické osoby využil konceptu subjektu a nikoliv konceptu osoby jako takové. Tato skutečnost vyplývá ze znění relevantních ustanovení v té době účinného zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

---

<sup>65</sup> Viz Stanovisko Nejvyššího soudu České republiky sp. zn. Cpjn 27/98 ze dne 27. ledna 1999.

„starý občanský zákoník“), jak je uvedeno dále. Nicméně zde nedochází k vnitřnímu obsahovému rozporu v rámci konceptu samotné právnické osoby, na rozdíl od konceptu právnické osoby podle zákona o daních z příjmů. Není přitom důvod nepovažovat optiku použitou Nejvyšším soudem za relevantní rovněž pro účely práva veřejného, konkrétně pro oblast daní z příjmů.

Někteří autoři za účinnosti starého občanského zákoníku konstatovali, že „zákon o daních z příjmů přijímá občanskoprávní pojem a definici právnické osoby“,<sup>66</sup> je však otázkou, zda zákonodárci (resp. autoři samotného textu zákona) při sestavování zákona o daních z příjmů skutečně takovouto ambicí měli, a to vzhledem k tomu, že za daných okolností nebylo mnoho dalších snadněji uchopitelných cest, jak problematiku vymezení poplatníka daně z příjmů právnických osob pojmout. K tomuto se tedy váže problematika vymezení pojmu právnická osoba podle § 17 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Jak jsem již uvedl výše, lze předpokládat, že se v tomto případě jedná o osoby v právním slova smyslu, tedy o entity nadané právní osobností. I zde je však zapotřebí vymezit, které osoby jsou pro účely zákona o daních z příjmů za právnické osoby považovány. Pro účely tohoto vymezení je nezbytné určit, zda je možné definici obsaženou v obecném pramenu soukromého práva použít také pro vymezení formálně shodného pojmu v oblasti práva veřejného. Nebývá pravidlem, aby docházelo k přejímání definic napříč právním řádem. Nicméně se lze setkat s případy, kdy k tomu explicitně či implicitně dochází. Ve vztahu k současnému znění § 17 zákona o daních z příjmů je podle mého názoru možné dovodit

---

<sup>66</sup> Viz např. PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. 1056 s. ISBN 978-80-7263-784-3. s. 277.

aplikaci konceptu právnické osoby podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*nový občanský zákoník*“) na vymezení právnické osoby podle § 17 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Za hlavní argument přitom považují přijetí nového terminologického pojetí poplatníka daně z příjmů právnických osob současně s nabytím účinnosti nového občanského zákoníku a z toho vyplývající vzájemné provázání, resp. odkazování se na obecnou soukromoprávní úpravu, jak je tomu např. v případě svěřenského fondu podle občanského zákoníku. K podobnému závěru ostatně došli také jiní autoři.<sup>67</sup>

Definice pojmu právnická osoba byla obsažena v § 18 odst. 2 starého občanského zákoníku. Dané ustanovení uvádělo taxativně-demonstrativní metodou výčet osob, mezi které patřila sdružení fyzických nebo právnických osob, účelová sdružení majetku, dále šlo o jednotky územní samosprávy a jiné subjekty, o kterých to stanovil zákon. K otázce poslední skupiny, tedy subjektů, o kterých tak stanovil zákon, se vztahuje zmíněný odkaz na stanovisko Nejvyššího soudu. Výslovné označení určitého subjektu (resp. entity) za právnickou osobu není přitom v českém právním řádu výjimečným jevem.

Nový občanský zákoník je postaven na poněkud specifických základech. Jako určité společné podhoubí, pokud jde o otázky právní osobnosti, slouží úprava obsažená v části první, hlavě II, díle 1 nového občanského zákoníku. Vychází se zde z koncepce, že právní osobnost, tj. způsobilost mít práva a povinnosti náleží výlučně fyzickým a právnickým

---

<sup>67</sup> Viz např. PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. 1056 s. ISBN 978-80-7263-784-3. s. 277.



osobám. Důvodová zpráva k příslušným ustanovením mj. uvádí, že „Osnova též reaguje na nešvar, jímž se v novodobé legislativě s nebyvalou četností přičítají práva, zejména však povinnosti entitám postrádajícím právní subjektivitu (nejčastěji orgánům či organizačním složkám právnických osob). Pro ten případ se konstatuje, že útvary tohoto typu práva a povinnosti nemají a stanoví kritérium pro nalezení oprávněného nebo povinnostního subjektu, jímž nemůže být nic jiného, než povaha věci“.<sup>68</sup> Definici právnické osoby obsahuje nový občanský zákoník ve svém § 20 odst. 1, kde se uvádí, že Právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnická osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou. Napříště tedy nemusí být o určité entitě explicitně zákonem stanoveno, že se jedná o právnickou osobu, ale postačí, že bude tato entita jasně vykazovat znaky stanovené zákonem.

Za právnické osoby nejsou přitom považovány pouze osoby založené či zřízené podle českého práva, ale též osoby, které byly založeny podle zahraničního právního řádu. Otázka jejich subjektivity (resp. to, zda jsou považovány za právnické osoby) se přitom řídí právě právním řádem státu, podle něhož byly založeny, což v minulosti vyplývalo z ustanovení § 22 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Konkrétně se zde uvádělo, že právní způsobilost, kterou měla jiná než fyzická zahraniční osoba podle právního řádu, podle něhož byla založena, měla rovněž v oblasti českého právního řádu. Dané ustanovení přitom bylo kolizní normou, podle níž se určoval osobní

---

<sup>68</sup> Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, k § 15 až § 22.

statut právnické osoby.<sup>69</sup> V současné době řeší tuto otázku zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů, a to konkrétně ve svém ustanovení § 30 odst. 1, které uvádí, že Právní osobnost právnické osoby a způsobilost jiné než fyzické osoby se řídí právním řádem státu, podle něhož vznikla. Na uvedenou koncepci od 1. ledna 2014 do jisté míry navazuje také znění § 17 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, které mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob nově výslovně řadí tzv. jednotky, které jsou podle právního řádu státu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, poplatníkem. Tvůrci zákona tak rozšířili terminologii o nový koncept, kterým je tzv. jednotka. Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, k tomu pouze stručně uvádí, že „*Pro komplexní postižení všech forem poplatníků, kde u nerezidentů se jejich označení nemusí krýt s terminologií právních předpisů platných v ČR, se pro zbytkovou podmnožinu navrhuje označení jednotka (...)*“.<sup>70</sup>

Touto otázkou se zabýval na unijní úrovni rovněž Soudní dvůr Evropské unie, který ve svém rozsudku ze dne 5. listopadu 2002 dovedl povinnost členských států Evropských společenství uznat subjektivitu právnických osob založených podle práva jiného členského státu.<sup>71</sup> Obecně lze konstatovat, že právní entity, které by tedy podle českého

---

<sup>69</sup> Viz ŠTENGLOVÁ, Ivana, Stanislav PLÍVA a Miloš TOMSA. *Obchodní zákoník: komentář*. 12. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 1397 s. ISBN 978-80-7400-055-3. s. 58.

<sup>70</sup> Viz Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, k bodu 194.

<sup>71</sup> Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-208/00, *Überseering BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH*, ze dne 5. listopadu 2002.

právního řádu znaky právnické osoby nenaplňovaly, avšak podle práva státu založení tyto znaky nesou, musí být pro účely zákona o daních z příjmů považovány rovněž za osoby právnické.

#### **1.2.4 Terminologie obsažená v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění**

Cílem této části práce je analyzovat, do jaké míry se pojmy využívané v této oblasti na mezinárodní úrovni po obsahové stránce shodují s konceptem právnické osoby podle zákona o daních z příjmů, jak bylo vymezeno shora, neboť, jak již bylo rovněž uvedeno, mají normy vnitrostátního práva nezastupitelný vliv právě na určení entit podléhajících dani. Nelze přitom apriorně vyloučit situace, kdy by konkrétní entita naplňující znaky určitého pojmu relevantního na mezinárodní úrovni nenaplňovala znaky jiného pojmu využívaného na úrovni vnitrostátní a vice versa. Zároveň mohou vznikat problematické situace v případech, kdy dva státy, které mezi sebou uzavřely smlouvu o zamezení dvojího zdanění, vnímají poplatníka daně odlišně.<sup>72</sup> Tato otázka je na první pohled aktuální v případě tzv. daňově transparentních entit, kdy tyto mohou být podle příslušného kritéria zkoumání považovány jednak za subjekty daně, jednak za pouhé struktury, skrze které jsou příjmy bez přímých daňových konsekvencí pouze redistribuovány např. společníkům, na jejichž úrovni teprve dochází ke zdanění. V případě společníků v podobě právnických osob takto může dojít k určitému konfliktu na úrovni právnických osob, v případě společníků v podobě

---

<sup>72</sup> K tomu blíže viz RASMUSSEN, Mogens. *International double taxation*. Alpen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011, s. 220. ISBN 978-90-411-3410-3. s. 16 an.

fyzických osob zase ke konfliktu v podobě střetu fyzických a právnických osob. Tato otázka je v intencích České republiky významná konkrétně ve vztahu k entitám typu veřejná obchodní společnost či komanditní společnost.

V angloamerickém kontextu často bývá takto pojednáváno o entitách typu „partnership“.<sup>73</sup> Vzhledem k různorodosti přístupu jednotlivých států<sup>74</sup> k otázce zdaňování příjmů různých právnických osob nejsou tyto otázky v praxi mezinárodního daňového práva zdaleka výjimečné.<sup>75</sup> Ke konci devadesátých let minulého století se datuje vydání významného materiálu zabývajícího se aplikací vzorové smlouvy OECD právě na entity typu partnership,<sup>76</sup> a to Výborem OECD pro fiskální záležitosti. Tento materiál byl poměrně záhy poté podroben kritickému zkoumání ze strany odborníků<sup>77</sup> zabývajících se danou problematikou na teoretické úrovni a rovněž v praxi. Je tak evidentní, že problematika odlišného posuzování určitých typů entit v rámci vnitrostátních legislativ jednotlivých států může mít rovněž významné dopady do oblasti mezinárodního daňového práva a že tyto situace zdaleka nenastávají pouze za výjimečných okolností.

---

<sup>73</sup> Viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 45 an.

<sup>74</sup> Ke konkrétnímu případu ve vazbě k právnímu řádu Velké Británie viz HARRIS, Peter a David OLIVER. *International commercial tax*. New York: Cambridge University Press, 2010. 520 s. ISBN 9780521853118. s. 55. Ve vazbě k právnímu řádu Polska viz např. HUNTER, Richard. A Polish Hybrid: The Limited Joint-Stock Partnership or LJSP. *International Tax Journal*. 2012, č. 5-6. ISSN 0097-7314. s. 41 an.

<sup>75</sup> K teoretickému vymezení vnímání různých typů zahraničních právních entit viz MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 33 an.

<sup>76</sup> K tomu viz např. OECD. *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* [online]. Paris: OECD Publishing, 1999 [cit. 2013-03-23]. ISBN 9789264173316.

<sup>77</sup> Viz např. LANG, Michael. *The application of the OECD model tax convention to partnerships: a critical analysis of the report prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*. Boston: Kluwer Law International, 2000. 99 s. ISBN 9041197915.

V oblasti mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění vystupuje hned několik pojmů blíže či vzdáleněji provázaných s konceptem právnické osoby, a to ať už ve smyslu obecném, nebo ve smyslu terminologie použité v zákoně o daních z příjmů. Výčet těchto pojmů zpravidla nacházíme v příslušných člancích jednotlivých smluv zabývajících se vymezením všeobecných definic, zásadně se přitom jedná o čl. 3 jednotlivých smluv. Následně jsou takto vymezené pojmy používány v textu smluv v návaznosti na úpravu zdaňování konkrétních kategorií příjmů a související otázky. Ve vztahu k názvu této práce je nezbytné za stěžejní považovat pojmy osoba (angl. „*person*“), společnost (angl. „*company*“), a podnik (angl. „*enterprise*“). Právě tyto pojmy se po obsahové stránce více či méně shodují s pojmem právnická osoba ve smyslu zákona o daních z příjmů a jsou významné např. pro určení toho, zda daná entita spadá pod konkrétní ustanovení regulující zdanění určité kategorie příjmů, nebo zda na ni dopadne ustanovení regulující zbytkovým způsobem ostatní kategorie příjmů.

Pokud jde o první z uvedených pojmů, tedy o osobu (angl. „*person*“<sup>78</sup>), ta podle starších smluv<sup>79</sup> zahrnuje fyzické osoby a společnosti. Novější smlouvy, jejichž smluvní stranou je Česká republika, k této dvojici navíc mnohdy přiřazují rovněž tzv. všechna jiná sdružení osob. Lze se však setkat i se smlouvami, které tuto otázku upravují odlišně. Uvedené znění je v souladu s pojetím osoby

---

<sup>78</sup> K tomu blíže viz např. HARRIS, Peter a David OLIVER. *International commercial tax*. New York: Cambridge University Press, 2010. 520 s. ISBN 9780521853118. s. 54 an.

<sup>79</sup> Např. smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.

v komentáři k vzorové smlouvě OECD z roku 2010.<sup>80</sup> Pro účely této části je podstatné, že v sobě pojem osoba zahrnuje také pojem společnost, o kterém bude pojednáno níže. Hlavního uplatnění v rámci konkrétních článků jednotlivých mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění nalézá tento koncept při vymezení tzv. rezidenta smluvního státu, a to zásadně podle čl. 4 těchto smluv, kde se zpravidla v odst. 1 uvádí ustanovení znějící obdobně následujícím. Výraz „*rezident smluvního státu*“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních 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 jakýkoli 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.<sup>81</sup>

V odst. 3 jednotlivých smluv se pak zpravidla specifikuje postup pro určení toliko jednoho státu, jehož je osoba, jiná než osoba fyzická, rezidentem, pokud původně naplňovala podmínky obou smluvních států. Jedná se tedy o způsob řešení konfliktu dvou států daňové rezidence, který je jedním z hlavních typů konfliktů, jimiž se jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění zabývají. Např. ve smlouvě mezi Českou republikou a Slovenskou republikou se k tomu uvádí, že jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem

---

<sup>80</sup> Viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 23.

<sup>81</sup> Viz ust. čl. 4 odst. 1 smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího skutečného (hlavního) vedení. V případě pochybností upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.<sup>82</sup> V jednotlivých smlouvách se však lze právě ve vztahu ke znění článků upravujících otázku daňového rezidentství (resp. daňového domicilu) setkat s četnými odchylkami ve znění zpravidla způsobených záměrem smluvních stran regulovat tyto otázky podrobněji nebo odlišně od běžných postupů. Například smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými<sup>83</sup> přistupuje k otázce určení rezidentství právnické osoby odlišně, když se v jejím čl. 4 odst. 5 uvádí, že jestliže je společnost podle ustanovení odstavce 1 rezidentem v obou smluvních státech, pak je-li založena podle právních předpisů smluvního státu nebo jeho nižšího správního útvaru, předpokládá se, že je rezidentem tohoto smluvního státu. Je zde tedy patrný příklon k principu tzv. zapsaného (resp. formálního) sídla. Vedle využití konceptu osoby pro účely vymezení státu rezidentství je dále koncept osoby významný pro ustanovení článků zabývajících se zdaněním dividend (zpravidla čl. 10), úroků (zpravidla čl. 11), licenčních poplatků (zpravidla čl. 12), resp. ostatních příjmů (zpravidla čl. 21).

Dalším významným termínem používaným v jednotlivých mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění je pojem společnost (angl. „company“). Na první pohled a bez bližšího zkoumání se jedná o pojem, který je po obsahové stránce nejbližší pojmu právnická osoba podle zákona

---

<sup>82</sup> Viz ust. čl. 4 odst. 3 smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

<sup>83</sup> Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

o daních z příjmů. Je však otázka, zda tomu tak je i ve skutečnosti. Komentář k vzorové smlouvě OECD z roku 2010 vnímá společnost jako jakoukoliv právnickou osobu nebo entitu, která je za právnickou osobu považována pro daňové účely.<sup>84</sup> Znění příslušných pasáží v českém jazyce vychází po terminologické stránce nikoliv z konceptu entity, nýbrž z konceptu nositele práv, když zpravidla zní, že výraz „společnost“ označuje jakékoliv právnické osoby nebo nositele práv, považované pro účely zdanění za právnické osoby. Stále tedy platí shora vyřčená teze spočívající v nejbližší vazbě pojmů společnost a právnická osoba ve zmíněném kontextu. Vystává otázka, zda skutečnost, že za společnost jsou považovány rovněž ty entity, které nejsou explicitně za právnické osoby považovány, má být vykládána extenzivně v tom smyslu, že zde mají být zahrnuty veškeré entity, byť nenadané právní subjektivitou (resp. osobností). Komentář k vzorové smlouvě OECD z roku 2010 k tomu uvádí, že zde mají být zahrnuty rovněž veškeré zdanitelné jednotky, které jsou považovány za právnické osoby podle právní úpravy jednotlivých smluvních států.<sup>85</sup> Akcent kladený na provázanost s jednotlivými vnitrostátními úpravami tak dává poměrně jednoznačnou odpověď na výše položenou otázku. Pod pojem společnost tak mají být subsumovány i veškeré entity různého charakteru vykazující charakteristické znaky odůvodňující jejich podřazení pod právní úpravu týkající se zdaňování právnických osob. Pojem společnost lze na základě výše uvedeného považovat za pojem nejvíce odpovídající pojmu právnická osoba ve smyslu zákona o daních z příjmů. Tím, že

---

<sup>84</sup> V původním anglickém znění čl. 3 odst. 1 písm. b) se uvádí: „the term “company” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes”.

<sup>85</sup> Viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 78.



je pojem společnost zároveň součástí pojmu osoba, vztahují se na něj rovněž veškerá ustanovení týkající se právě později zmíněného konceptu, jak je ostatně uvedeno výše. Pokud jde o ustanovení jednotlivých smluv, která jsou ve vztahu ke zdaňování příjmů právnických osob relevantní, výslovně bývá tento koncept zmiňován v rámci zdaňování dividend<sup>86</sup> a obecných otázek úpravy stálé provozovny.<sup>87</sup> Vedle toho jsou pochopitelně aplikovatelné další články vztahující se ke konceptu osoby.

Třetím pojmem využívaným v rámci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je pojem podnik (angl. „enterprise“). Na rozdíl od předchozích dvou pojmů není pojem podniku v celé řadě dvoustranných smluv vůbec definován, a to v souladu s komentářem k vzorové smlouvě OECD z roku 2010.<sup>88</sup> Výslovná definice pojmu podnik není sice nikde uvedena, podnik však bývá vymezován tak, že se vztahuje k vykonávání jakékoliv činnosti, přičemž činností se na základě ustanovení čl. 3 odst. 1 písm. h) vzorové smlouvy OECD z roku 2010 myslí výkon tzv. svobodných povolání a jiných činností nezávislého charakteru. Ačkoliv se na první pohled může jevit, že tento pojem je úzce spjat s vykonáváním vymezených činností fyzickými osobami, opak je pravdou. Jsou to právě články jednotlivých smluv, které jsou v rámci zdaňování příjmů právnických osob využívány nejtypičtěji, které hovoří o ziscích podniku (zpravidla čl. 7), o stálé provozovně (zpravidla čl. 5), o sdružených podnicích (zpravidla čl. 9) apod. Za hlavní rozdíl mezi vymezením pojmu podnik a pojmů osoba a společnost lze považovat kritérium sloužící k určení, zda dochází

---

<sup>86</sup> Zpravidla čl. 10 jednotlivých smluv.

<sup>87</sup> Zpravidla čl. 5 jednotlivých smluv.

<sup>88</sup> Viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 78.

k naplnění či nenaplnění daného konceptu. Zatímco v případě pojmů osoba a společnost je stěžejním kritériem samotná povaha konkrétní entity, v případě podniku naopak není rozhodující její povaha, nýbrž charakter jí vykonávané činnosti. Je přitom zřejmé, že se množiny naplňující především pojmy společnost a podnik budou podstatnou měrou prolínat.

#### **1.2.5 Terminologie obsažená v předpisech Evropské unie**

Pokud jde o terminologii používanou v právních předpisech Evropské unie vztahující se ke konceptu právnické osoby, lze úvodem konstatovat, že tato není vzhledem k absentující potřebné shodně na řešení otázek týkajících se mezinárodního dvojího zdanění v právním slova smyslu příliš významná. Na úrovni Evropské unie se lze v této oblasti naopak setkat především s předpisy vztahujícími se k problematice mezinárodního dvojího zdanění v tzv. ekonomickém slova smyslu.<sup>89</sup> Na tomto místě tedy pouze pro úplnost uvádím terminologii použitou v pramenech tzv. sekundárního práva, mezi které se řadí především nařízení a směrnice. Konkrétně jde např. o směrnici Rady č. 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, nebo směrnici Rady č. 2009/133/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. Uvedené předpisy využívají pro své účely do značné míry podobné terminologie, neboť vycházejí z konceptu tzv.

---

<sup>89</sup> K pojmu ekonomické dvojí zdanění viz níže.

společnosti členského státu, který je provázen výčtem podmínek pro naplnění daného konceptu, přičemž zásadně musí dojít k naplnění některé z forem, které jsou pro každý členský stát vymezeny v přílohách jednotlivých směrnic. Pro účely České republiky se přitom typicky jedná o akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným.

### **1.3 Vymezení dvojího zdanění**

Ke dvojímu (resp. vícečetnému) zdaňování příjmů může docházet na různých úrovních. Vzhledem k tomu, že se tato práce zaměřuje pouze na jednu konkrétní kategorii dvojího zdaňování, považuji za nezbytné provést vnitřní klasifikaci v rámci dvojího zdanění v nejširším slova smyslu, v čemž spatřuji první dílčí cíl této části práce. Sekundární cíl spočívá v analýze toho, do jaké míry je přístup jednotlivých autorů zabývajících se problematikou dvojího zdaňování jednotný. Zároveň si zde kladu za cíl objasnit vztah dvojího zdanění k dvojímu nezdanění, které je v současné době vnímáno jako velmi problematické. V neposlední řadě považuji za nezbytné provést analýzu možných příčin vzniku tzv. mezinárodního dvojího zdanění příjmů v právním slova smyslu.

#### **1.3.1 Obecně k pojmu dvojí zdanění**

Jako klíčový koncept, jehož podstatu, charakter, základní znaky a fungování je třeba vymežit, uvádím koncept tzv. dvojího zdanění (resp. dvojího zdaňování<sup>90</sup>). Dvojí zdaňování bývá z teoretického hlediska rozlišováno jednak na dvojí zdaňování vnitrostátní a mezinárodní a dále na

---

<sup>90</sup> V dalším textu budu užívat obě uvedená slovní spojení.

dvojí zdaňování v právním slova smyslu<sup>91</sup> (resp. tzv. právní dvojí zdanění) a v ekonomickém slova smyslu<sup>92</sup> (resp. tzv. ekonomické dvojí zdanění).

Vnitrostátní dvojí zdaňování vzniká a projevuje se na území jednoho státu v rámci konkrétního právního řádu (zde se bude nejčastěji jednat o tzv. ekonomické dvojí zdaňování).<sup>93</sup> Pro mezinárodní dvojí zdaňování je naopak významná existence určitého mezinárodního prvku. Tento prvek většinou, nikoliv však výlučně, spočívá v tom, že „osoba, která je rezidentem jednoho státu (...), pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě“.<sup>94</sup> Jedná se však pouze o jednu kategorii situací, přičemž v odborné literatuře převažuje názor spočívající v nezbytnosti vnímat mezinárodní zdanění široce, a to např. jako zdanění všech přeshraničních transakcí.<sup>95</sup> S tímto názorem se osobně plně ztotožňuji. Někteří autoři však mezinárodní zdanění vnímají poměrně úzce,<sup>96</sup> a to zpravidla ve smyslu výše uvedené citace nejčastějších případů, což považuji za poněkud zavádějící.

Ekonomické dvojí zdaňování spočívá v tom, že dochází ke zdaňování téhož příjmu (resp. příjmu plynoucího z téhož zdroje), avšak zásadně na úrovni více subjektů. Pro právní

---

<sup>91</sup> Angl. tzv. „*juridical double taxation*“ nebo „*legal double taxation*“.

<sup>92</sup> Angl. tzv. „*economic double taxation*“.

<sup>93</sup> K tomu blíže viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 14.

<sup>94</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 12 an.

<sup>95</sup> Viz např. KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011. 469 s. ISBN 978-0-521-51632-7. s. 12.

<sup>96</sup> Viz např. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2. s. 157.

dvojí zdaňování je naopak charakteristické, že je dani podroben totožný subjekt z téhož příjmu (resp. z příjmu plynoucího z téhož zdroje). „Po právní stránce je mezinárodní dvojí zdanění výsledkem kolize daňových předpisů dvou nebo více států. K této kolizi dochází např. proto, že táž osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti současně ve dvou státech. (...) Druhým obvyklým důvodem je střet osobní a věcné daňové příslušnosti ve dvou státech ohledně téže osoby (daňového poplatníka) a téhož příjmu.“<sup>97</sup> Český překlad komentáře k vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku dvojí zdanění v právním slova smyslu popisuje jako „situaci, kdy jsou jednomu daňovému subjektu ve dvou (nebo více) státech uloženy srovnatelné daně, co se týče předmětu zdanění a období, za něž jsou uloženy“.<sup>98</sup> Obdobně vnímá dvojí zdanění v právním slova smyslu i značná část zahraničních autorů, jako příklad lze uvést definici, která za právní dvojí zdanění označuje situace, kdy dva státy (v některých případech více států) podrobuje dani totožný příjem u téhož poplatníka.<sup>99</sup>

Považuji za nezbytné podotknout, že ačkoliv v názvu této práce stojí mezinárodní dvojí zdanění příjmů právnických osob, nemusí se bezvýjimečně jednat výlučně o dvojí zdanění. V praxi se lze naopak za určitých okolností setkat rovněž s případy tzv. vícečetného zdanění. Jako příklad lze uvést situaci, kdy je rezidentovi jednoho státu vyplácen

---

<sup>97</sup> Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 280.

<sup>98</sup> Viz *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 432. ISBN 978-80-7357-480-2. s. 1.

<sup>99</sup> Viz RASMUSSEN, Mogens. *International double taxation*. Alpen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011, s. 220. ISBN 978-90-411-3410-3. s. 1.

podíl na zisku společnosti, která má své formální (resp. zapsané) sídlo ve druhém státě, avšak místo skutečného vedení ve státě třetím. Pokud vyplácené dividendy podléhají zdanění na relevantních úrovních ve všech třech zainteresovaných státech a zároveň mezi těmito státy nejsou uzavřeny mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, mohou být v souladu s ustanoveními jednotlivých států zdaněny ve všech třech případech, čímž by došlo dokonce k trojímu zdanění.<sup>100</sup> Pro úplnost uvádím, že pojem dvojí zdanění bude v rámci tohoto textu sloužit spíše jako určitá zkratka zahrnující rovněž případy vícečetného zdanění.

Další otázku, kterou bych zde rád přdestřel, je vztah dvojího zdanění vůči dvojímu nezdanění. Vzhledem ke spletnosti a složitosti mezinárodního daňového systému (vnímáno v nejširším slova smyslu v podobě souhrnu relevantních národních i nadnárodních právních norem aplikovatelných na potencionální konkrétně nastalé praktické případy vyžadující daňové řešení s přeshraničním dosahem) není ničím překvapivým, že tento systém obsahuje, ostatně jako téměř každý jiný normativní právní systém, určité možnosti, mezery či trhliny, jejichž vhodným využitím může dojít ke značné eliminaci daňové zátěže konkrétního daňového subjektu. Záměrně přitom používám této terminologické triády, která by měla evokovat obecný přístup k jejich využívání.

V případě prvního pojmu, tedy tzv. možnosti, je nasnadě, že se jedná o situace, které jsou zcela v souladu s platným právem. Jedná se tedy o zcela legální postupy, které jsou právem předvídané a s nimiž se pro tyto účely počítá. Jako

---

<sup>100</sup> K tomu blíže viz LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 27 an.

příklad této první skupiny postupů je možné v kontextu vnitrostátní právní úpravy uvést „*režimy, kdy je předmět zdanění oceňován paušálem (možnost uplatnění paušálních výdajů nebo přímo daň stanovená paušální částkou)*“.<sup>101</sup>

Druhou kategorií tvoří tzv. mezery<sup>102</sup> v právním systému. Využitím těchto mezer dochází v konečném důsledku opět ke snižování daňové zátěže, avšak, na rozdíl od první kategorie, tyto případy nebyly tvůrci právních norem předvídaný. Zároveň je však nezbytné podotknout, že tyto postupy zpravidla také nebývají podřazovány pod sankcionovatelné postupy a otázka legálnosti či nelegálnosti jejich využívání je tedy velmi složitá. V tomto kontextu je nezbytné zmínit ne zcela jednoznačný vztah mezi pojmy jako daňový únik, daňová optimalizace, zneužití práva, obcházení zákona, agresivní daňové plánování a další. Ačkoliv se na první pohled jedná o terminologicky značně roztráštěnou skupinu pojmů, z teoretického hlediska jde ve své ryzí podstatě především o to podřadit konkrétní postupy pod skupinu legálního chování a zbylé pod skupinu chování nelegálního. Je však zřejmé, že přesné vymezení pomyslné dělící linie je nejen obtížné, ale troufám si tvrdit, že za současných okolností nerealizovatelné. Právě z toho důvodu existuje celá řada postupů, o kterých by se dalo tvrdit, že se nacházejí na pomyslném rozhraní mezi legálními a nelegálními. Hranice mezi legálními a nelegálními postupy bývá občas implicitně

---

<sup>101</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 15.

<sup>102</sup> Tento pojem bývá běžně používán také v zahraniční odborné literatuře, viz např. VOGEL, Klaus. *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. *Berkeley Journal of International Law*. 1986, č. 1. ISSN 1085-5718. s. 54.

dovozována na základě výsledů rozhodovací praxe soudů v jednotlivých státech.

V rámci třetí kategorie případů užívám pojmu trhlin v právním systému. Jedná se o situace, kdy právní řád výslovně upravuje a umožňuje určité chování daňového subjektu, ale např. v kombinaci s ustanoveními právních řádů jiných států dochází ke zcela nepředvídaným negativním důsledkům. Domnívám se, že do této skupiny je možné řadit např. transakce navázané na existenci jurisdikcí s nápadně výhodnými podmínkami pro subjekty daně (nízká či nulová sazba daně, specifický postup pro stanovení základu daně apod.), kdy za využití na první pohled legálních technik dochází k cílenému snižování daňové zátěže, přičemž tento důsledek je možné označit za primárně zamýšlený.

Vedle zmíněné kategorizace stojí okruh jednání odporující právním normám, což bývá často dovozováno judikaturou na základě podpůrné argumentace hojně se opírající o teleologický či systematický výklad. Je přitom velmi nesnadné nejen určit, který postup spadá do které z uvedených kategorií, ale rovněž to, zda je možné konkrétní postup považovat za legální či nikoliv. Osobně se domnívám, že explicitně postihnout tyto otázky na normativní úrovni je nejen velmi obtížné až nereálné, ale zároveň by se podle mého názoru jednalo o ne zcela účelný postup. Na jedné straně by sice možná došlo k posílení právní jistoty, na straně druhé by toto posílení mohlo být vykoupeno případnou nedostatečnou eliminací rizik spočívajících v nejednotné interpretaci konkrétních institutů a podmínek, dále pak nemožností zcela postihnout veškeré do budoucna možné a v současnosti tedy nepředvídané varianty vývoje a v neposlední řadě by tím byla určitou



měřou eliminována role soudů coby orgánů svou judikaturou do značné míry fakticky sjednocujících výklad sporných otázek.

Jak jsem již uvedl, k těmto veskrze teoretickým otázkám se vztahují některá významná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a národních soudů. Jako příklad rozsudku Soudního dvora Evropské unie lze zmínit rozhodnutí ve věci Halifax<sup>103</sup> z února 2006. V tomto známém rozhodnutí, které se sice týká otázky zneužití vnitrostátního daňového práva v oblasti daně z přidané hodnoty, ale principiálně je podle mého názoru možné z něj vycházet také v oblasti přímých daní, soud mj. uvádí, že *„Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.“*

Jako další příklad z judikatury Soudního dvora Evropské unie lze uvést rovněž významný rozsudek ve věci Cadbury Schweppes<sup>104</sup> ze září 2006. Rozhodnutí se konkrétně týkalo otázky svobody usazování zaručené na základě tehdejších čl. 43 an. Smlouvy o založení Evropského společenství v kontextu usazování se v daňově výhodnějších jurisdikcích s cílem snížit svou daňovou zátěž. Soud zde konstatoval, že *„Články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že*

---

<sup>103</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-255/02, Halifax plc a další v Commissioners of Customs and Excise, ze dne 21. února 2006.

<sup>104</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-196/04, Cadbury Schweppes plc a další v Commissioners of Inland Revenue, ze dne 12. září 2006.

*brání tomu, aby do základu daně společnosti-rezidenta usazené v některém členském státě byly zahrnuty zisky dosažené ovládanou zahraniční společností v jiném členském státě, pokud se tam na tyto zisky vztahuje nižší úroveň zdanění, než je úroveň zdanění v prvním státě, s výjimkou případu, kdy se takové zahrnutí týká pouze čistě vykonstruovaných operací, jejichž účelem je vyhnout se obvykle dlužné vnitrostátní dani. Uplatnění takového daňového opatření musí být tedy vyloučeno, pokud se na základě objektivních, třetími osobami zjistitelných skutečností ukáže, že bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy je uvedená ovládaná zahraniční společnost skutečně usazena v hostitelském členském státě a vykonává zde skutečnou hospodářskou činnost“.*

Pokud jde o rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu České republiky, která je do značné míry ovlivněna právě přístupem Soudního dvora Evropské unie, lze, pokud jde opět o institut zneužití práva, uvést rozsudek z listopadu 2005.<sup>105</sup> V tomto rozsudku „daňový subjekt spolu se svými příbuznými (...) založili občanské sdružení, jehož posláním bylo zejména přispívat k rozvoji sportovní aktivity členů, k rozšíření vzdělání a všeobecného rozhledu členů, k podpoře kulturních a uměleckých aktivit členů a k ochraně zvířat a životního prostředí. Příjmy sdružení pocházely výlučně z darů poskytnutých členy klubu a z členských příspěvků. Daňový subjekt daroval sdružení částky přesahující 90 000 Kč, jejichž hodnotu odečetl od základu daně podle tehdejšího ust. § 15 odst. 8 (nyní odst. 1 cit. ust.) zákona o daních z příjmů. Výdaje sdružení byly vynaloženy na sportovní vybavení, na náhradu cestovních

---

<sup>105</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, ze dne 10. listopadu 2005.

výdajů do školy a na hory, na literaturu, na zimní tábor, na předplatné do fitcentra, na jazykový kurs, na školné a na potápěčské expedice. Uvedený případ byl (...) shledán zneužitím práva. Soud (...) dospěl k závěru, že daňový subjekt formální podmínky § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů splnil (...). Odečtení hodnoty darů od daňového základu však Nejvyšší správní soud s ohledem na skutkové okolnosti tohoto případu považoval nikoliv za výkon práva, nýbrž za jeho zneužití.”<sup>106</sup> Na uvedeném příkladu je mj. patrný zásadní vliv dichotomie vztahu formální a materiální pravdy. Odkazování se na princip materiální pravdy je přitom v rozhodovací praxi soudů stále více časté a lze jej vnímat jako určitou podpurnou platformu značnou měrou napomáhající soudům v argumentaci, a to nejen v daňových otázkách.

Příslušná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu uvádím především jako konkrétní znázornění přístupu soudů k dané otázce, smyslem této části práce rozhodně není analyzovat veškerou širokou relevantní judikaturu, spíše má jít o objasnění jednoho z významných konceptů využívaných při snižování daňové zátěže, a to nejen na mezinárodní úrovni, ale rovněž na úrovni vnitrostátní. Někteří autoři v tomto kontextu uvádějí, že tzv. doktrína zneužití práva je „nejnovější zbraní správce daně proti jednání daňového subjektu, které směřuje k vyhýbání se dani”.<sup>107</sup> Je zřejmé, že tato otázka a její řešení tvoří velmi významnou interpretační a aplikační linii, jejímž dodržováním ve smyslu podpurně

---

<sup>106</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 5 Afs 58/2011 – 85, ze dne 2. února 2012.

<sup>107</sup> Viz např. ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. *Daňový expert*. 2009, č. 1. ISSN 1801-2779. s 27.

argumentačním dochází k eliminaci nežádoucích praktik konstruovaných s cílem skrytě snižovat své daňové zatížení.

Na mezinárodní úrovni se lze setkat s pojmy „*tax evasion*“ (daňový únik v pravém slova smyslu), „*tax avoidance*“ (spíše ve smyslu vyhýbání se daňové povinnosti), „*tax abuse*“ (ve smyslu zneužití daňového práva) apod.<sup>108</sup> Nutno podotknout, že byt také na mezinárodním poli dochází poměrně často ke zkoumání projevů jednotlivých výše zmíněných pojmů, k jejich diferenciaci a k analýze jejich podstaty, rozhodně v této oblasti nepanuje všeobecná shoda.

Na tomto místě bych se rád vrátil k úvodu této pasáže, kde jsem předesťřel otázku vztahu mezi pojmy dvojí zdanění a dvojí nezdanění. Jak je patrné z předchozích řádků, ve sféře snahy o snižování daňové zátěže existuje celá řada sporných otázek, a to rovněž na elementární úrovni. Především v rámci mezinárodního kontextu může docházet k situacím, kdy fakticky vygenerovaný příjem, který by za normálních okolností podléhal zdanění, při vhodném využití určitých postupů nebude zdaněn v ani jednom státě (např. tím, že dojde k záměrné modifikaci místa rezidentství subjektu apod.), a to především v případech, kdy není mezi zainteresovanými státy uzavřena příslušná mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění.<sup>109</sup> V konečném důsledku tak při využití určitých mezer či trhlin existujících v mezinárodním daňovém systému může dojít nikoliv k dvojímu zdanění, nýbrž k dvojímu nezdanění. S tímto problémem se

---

<sup>108</sup> K těmto pojmům viz např. ALMENDRAL, Violeta Ruiz. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules. *INTERTAX*. 2005, č. 12. ISSN 0165-2826. s. 560 an.

<sup>109</sup> K otázce dvojího nezdanění v rámci tzv. smluvních států viz LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 35.

lze setkat v posledních letech stále častěji a operace, jejichž cílem je záměrně zakrýt a modifikovat rozhodné skutečnosti za účelem minimalizace daňové zátěže daňového subjektu jsou stále propracovanější a pro správce daně stále obtížněji řešitelné. Jak jednostranná vnitrostátní opatření, tak opatření mezinárodněprávního charakteru hrají na poli mezinárodního daňového práva dvojí roli. Na jedné straně tato opatření vycházejí ze své původní podstaty, která spočívala v eliminaci vícenásobného daňového zatížení, na druhé straně se především v posledních dekádách musejí relevantní aktéři vypořádat s využíváním jejich nedostatků za účelem minimalizování daňové zátěže jednotlivých subjektů. Je přitom zřejmé, že vystupování v těchto dvou rolích současně může být poněkud nesnadné.

### **1.3.2 Kategorizace dvojího zdanění**

Zahraniční i česká literatura téměř výlučně vychází z teoretické kategorizace dvojího zdanění ve dvou úrovních. První úroveň spočívá v členění dvojího zdanění na vnitrostátní a mezinárodní, resp. dvojí zdanění na národní a mezinárodní úrovni. Druhá úroveň spočívá v členění na dvojí zdanění v ekonomickém, resp. právním slova smyslu. Jak již napovídá sám název, ke dvojímu zdanění na vnitrostátní úrovni dochází výlučně v rámci jedné jurisdikce s absencí mezinárodněprávního prvku.

*„Ke dvojímu zdanění na národní úrovni dochází u zdanění příjmů na národní úrovni a rovněž na krajské úrovni nebo kantonální úrovni, jak je tomu například ve Švýcarsku. Druhým příkladem dvojího zdanění na národní úrovni je zdanění stejného zisku u různých osob, tak jak je tomu například u zdanění podílů na zisku, které jsou nejprve*

zdaněny na úrovni společnosti, pak ještě při výplatě jejímu společníkovi (...)"<sup>110</sup> V České republice v současné době přichází v úvahu druhá kategorie případů. Typickým příkladem je právě uvedený případ dvojího zdanění příjmu v podobě vypláceného podílu na zisku.<sup>111</sup> Uvedená situace se tedy vztahuje na existenci minimálně dvou subjektů. Pokud by mělo jít o týž subjekt, vztahovalo by se na danou situaci ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, které ze základu daně výslovně vylučuje částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka (...). V posledních měsících jsme na vnitrostátní politické úrovni byli svědky poměrně živé diskuze právě na téma osvobození od daně v případě vyplácení podílů na zisku. Ve hře bylo současně hned několik variant. Vzhledem k tomu, že je zejména z politických důvodů velmi obtížné předvídat jakýkoliv střednědobý či dlouhodobý vývoj v daňové oblasti a navíc se tato otázka dotýká předmětu této práce spíše okrajově, omezím se na tomto místě pouze na toto obecné konstatování.

Dvojí zdanění na mezinárodní úrovni je pro účely této disertační práce významnější, neboť právě existence minimálně dvou jurisdikcí oprávněných ke zdanění konkrétního příjmu je jednou z podmínek pro často specifický postup při realizaci tohoto zdanění. V daném případě opět přicházejí v úvahu dvě kategorie situací, a to na jedné straně situace, kdy vystupuje pouze jeden subjekt daně, a na straně druhé situace, kdy vystupuje více

---

<sup>110</sup> Viz VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2. s. 157.

<sup>111</sup> Nejsou-li např. naplněny podmínky stanovené směrnicí Rady č. 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

subjektů daně. Druhou uvedenou skupinu případů je možno analogicky přirovnat ke skupině případů popsané v rámci vnitrostátního dvojího zdanění s tím rozdílem, že je přítomen mezinárodní prvek. Naopak, prvně zmíněná skupina je charakteristická tím, že vykazuje určité společné, z teoretického hlediska vnímané prvky.

Hlavní příčinou existence mezinárodního dvojího zdanění je již několikrát zmiňovaná vysoká míra daňové suverenity jednotlivých států. Tyto si bez zásadnějších omezení mohou především v oblasti přímých daní stanovit podmínky odpovídající jejich ekonomicko-politickým potřebám a požadavkům. Státy jsou tedy v rámci své suverenity do značné míry nezávislé např. co do stanovení podmínek pro kvalifikaci určitého subjektu jako svého daňového rezidenta, stanovení mechanismu pro určení předmětu daně a výpočet základu daně, stanovení sazby daně a podobně. *„Mezinárodní dvojí zdanění má od vnitrostátního odlišnou povahu. Jeho vznik není úmyslem zákonodárce a nemá přímé ekonomické ani fiskální důvody. Mezinárodní dvojí zdanění přirozeně vyplývá z široce pojeté konstrukce daňové rezidence občanů a podniků v jednotlivých státech, jakož i z vymezení zdrojů zdanitelných příjmů daňových nerezidentů. Jde o důsledek kolize dvou nebo více daňově právních systémů různých států.“*<sup>112</sup> Tato kolize bývá v literatuře někdy nazývána daňovým konfliktem či konfliktem jurisdikcí.<sup>113</sup> Citovaný text se přitom vztahuje

---

<sup>112</sup> Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 33.

<sup>113</sup> Viz např. COCKFIELD, Arthur. Jurisdiction to Tax: A Law and Technology Perspective. *Georgia Law Review*. 2003, č. 1. ISSN 0016-8300. s 86.

k významu mezinárodního dvojího zdanění, jak mu bývá převážně přikládán, a to v tzv. právním slova smyslu.

### 1.3.3 Typy konfliktů jurisdikcí

V teoretické rovině přicházejí v úvahu určité typy konfliktů jurisdikcí, často bývají uváděny tři modelové situace, v odborné literatuře se však lze setkat i s autory, kteří uvádějí pouze dvě modelové situace.<sup>114</sup>

Prvním typem jsou situace, kdy je konkrétní subjekt současně považován za daňového rezidenta ve více státech (tzv. státy residence). Zahraniční literatura v tomto kontextu hovoří ve vztahu ke konkrétnímu státu o tzv. full tax liability<sup>115</sup> (což bývá překládáno jako tzv. neomezená daňová povinnost<sup>116</sup>) nebo o tzv. unlimited taxation rights,<sup>117</sup> což je spojeno s oprávněním státu ke zdanění veškerých celosvětových příjmů subjektu. Pokud více států současně vnímá určitý subjekt za svého daňového rezidenta, mohou v praxi v zásadě nastat tři situace.

První situací je ta, kdy mezi sebou zúčastněné státy nemají uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zároveň jejich vnitrostátní právní řády neobsahují žádná ustanovení řešící nastolený konflikt. Za těchto okolností

---

<sup>114</sup> Viz např. SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 33.

<sup>115</sup> Viz např. OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 83, nebo LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 27.

<sup>116</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 44.

<sup>117</sup> Viz MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 12.



je situace z hlediska subjektu podrobeného dani nejméně příznivá, neboť s sebou přináší plné mezinárodní dvojí zdanění v právním slova smyslu.

Druhou situací, která může nastat, je ta, že státy mezi sebou sice opět neuzavřely mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ale na řešení podobných konfliktů předem myslely a upravily je ve svých vnitrostátních právních rádech. Ideálně by se tak mělo dospět k výsledku, kdy by měl být určen pouze jeden ze států za stát nejužšího vztahu a tedy za stát rezidentský.

Třetí možnou situací je, pokud mezi sebou státy mají uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Jedním z klíčových ustanovení těchto smluv bývá právě ustanovení týkající se určení státu rezidence<sup>118</sup> při vzniklém konfliktu více států, a to zpravidla za použití kritéria místa skutečného vedení. Jako subsidiární kritérium pak někdy slouží určení státu rezidence na základě vzájemné dohody zainteresovaných států. Aplikováno na právnické osoby, mohlo by k danému konfliktu dojít např. za situace, kdy dva státy shodně považují za své daňové rezidenty právnické osoby se sídlem nebo místem skutečného vedení na svém území. Daná právnická osoba by měla své formální (zapsané) sídlo na území jednoho státu, avšak místo skutečného vedení by se nacházelo na území druhého státu. Oba státy by tak apriorně považovaly uvedenou osobu za svého daňového rezidenta. Řešení tohoto konfliktu by zpravidla spočívalo v určení státu skutečného vedení jako státu rezidence.

---

<sup>118</sup> Zpravidla se jedná o čl. 4 jednotlivých smluv.

Dalším typem hrozícího konfliktu jsou situace, kdy je konkrétní subjekt podle právního řádu jednoho státu považován za jeho daňového rezidenta, ale vzhledem k příjmům, které mu plynou z území jiného státu, si právo na zdanění těchto příjmů nárokuje rovněž tento druhý stát. Princip zdaňování příjmů plynoucích z území států je v mezinárodním daňovém právu poměrně hluboce zakořeněn. Tato koncepce je postavena na principu existence určité vazby (ať už v podobě subjektu daně, případně předmětu daně) mezi konkrétním státem a konkrétním zdaňovaným subjektem.<sup>119</sup> Tato koncepce vychází z toho, že pouze stát, který má k určitému příjmu skutečný vztah, je oprávněn k jeho zdanění a projevuje se dvojím způsobem.

První způsob je spjat s otázkou určení daňového rezidentství a s tím spojenou otázkou neomezené, tedy celosvětové daňové povinnosti subjektu. Druhý způsob je charakteristický pro daný konflikt a vychází z oprávnění státu zdanit určitý příjem, pokud má k jeho území, resp. k jeho jurisdikci úzkou vazbu. Přestože tedy určitý příjem plyne daňovému nerezidentu daného státu, je tento stát oprávněn ke zdanění tohoto příjmu právě na základě existujícího pouta v podobě úzkého vztahu. Jako příklad tohoto úzkého vztahu lze uvést situaci, kdy příjem plyne z činnosti, kterou subjekt dlouhodobě a intenzivně vykonává na území jiného státu. Ve vztahu ke státu, z jehož území příjmy plynou (tzv. stát zdroje<sup>120</sup>) se pak hovoří o tzv. *limited tax liability*<sup>121</sup> (což bývá překládáno jako tzv.

---

<sup>119</sup> K tomu viz LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 27.

<sup>120</sup> Angl. tzv. „source country“.

<sup>121</sup> Viz např. LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 28.

omezená daňová povinnost<sup>122</sup>) nebo o tzv. limited taxation rights.<sup>123</sup> Velmi často tak v praxi dochází právě ke střetům jurisdikce, k níž má subjekt omezenou daňovou povinnost, s jurisdikcí, ke které má subjekt neomezenou daňovou povinnost.

Tento konflikt může opět vést ke vzniku několika situací, veskrze obdobně vnímaných jako při výše uvedeném konfliktu států, vůči kterým má subjekt neomezenou daňovou povinnost. Zatímco ve výše uvedeném případě slouží k řešení těchto konfliktů buďto vnitrostátní úpravy jednotlivých států, nebo ustanovení konkrétního článku uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, v tomto případě bývá, opět vedle případných vnitrostátních právních řádů, zásadní znění příslušných článků mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, neboť právě řešení tohoto typu konfliktů je věnována značná část obsahu příslušných smluv. Opět aplikováno na právnické osoby by se mohlo jednat o situaci, kdy má daná osoba sídlo a místo svého skutečného vedení na území jednoho státu, avšak dlouhodobě vykonává výdělečnou činnost v zahraničí. Záleželo by na konkrétním charakteru vykonávané činnosti a rovněž na druhu příjmů, jaké podmínky by musely být naplněny, aby druhý stát (tedy stát zdroje) byl oprávněn ke zdanění těchto příjmů.<sup>124</sup> Pokud by však požadované podmínky byly naplněny a neexistovala by příslušná opatření (vnitrostátního či mezinárodního charakteru) k zamezení dvojího zdanění, byly by zpravidla

---

<sup>122</sup> Viz např. RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 44.

<sup>123</sup> Viz MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 12.

<sup>124</sup> V rámci vnitrostátní úpravy je tato otázka upravena v § 22 zákona o daních z příjmů, kde jsou uvedeny tzv. příjmy ze zdrojů na území české republiky.

jak stát rezidence, tak stát zdroje oprávněny ke zdanění (tedy dvojímu zdanění) téhož příjmu.

Třetím, v praxi ne až tak častým typem konfliktu, jsou situace, kdy dochází ke střetu dvou či více jurisdikcí, ke kterým má subjekt omezenou daňovou povinnost. Omezená daňová povinnost je totiž úzce provázána s principem teritoriality, kdy více států ukládá daně pouze ve vztahu k příjmům, které plynou z jejich území a v řadě případů je tak konflikt tohoto typu apriorně vyloučen. Nicméně, vzhledem k tomu, že rozsah omezené daňové povinnosti nemusí být (a také nebývá) u různých států shodný, může ke dvojímu zdanění docházet i v těchto situacích.<sup>125</sup>

Jak již bylo nastíněno výše, uvedené typy konfliktů jsou běžně traktovány jako příklad dvojího zdanění v právním slova smyslu, resp. právního dvojího zdanění (angl. „*juridical double taxation*“<sup>126</sup> nebo „*legal double taxation*“<sup>127</sup>). Společnými znaky dvojího zdanění v právním slova smyslu jsou existence téhož zdaňovaného subjektu, téhož předmětu daně, téže nebo obdobné daně (a příp. téhož zdaňovacího období). Český překlad komentáře k vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku dvojí zdanění v právním slova smyslu popisuje jako „*situaci, kdy jsou jednomu daňovému subjektu ve dvou (nebo více) státech uloženy srovnatelné daně, co se týče předmětu*

---

<sup>125</sup> Viz LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 28.

<sup>126</sup> Viz např. KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011. 469 s. ISBN 978-0-521-51632-7. s. 107, nebo OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 7.

<sup>127</sup> Viz např. RADU, Marius. *International Double Taxation*. In: *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. Antalya: Elsevier Ltd., 2012. 1384 s. ISSN 1877-0428. s. 403.

zdanění a období, za něž jsou uloženy“.<sup>128</sup> Podobně je vnímáno dvojí zdanění v právním slova smyslu též v zahraniční odborné literatuře, kde bývá definováno např. jako přímé podrobování téhož předmětu daně téže dani v rámci téhož zdaňovacího období, a to současně orgány více států.<sup>129</sup>

Někteří autoři přitom dvojí zdanění v právním slova smyslu váží ryze na přítomnost mezinárodního prvku v podobě konfliktu dvou či více jurisdikcí.<sup>130</sup> Lze se však setkat rovněž s opačným názorem, tedy, že dvojí zdanění v právním slova smyslu může vzniknout rovněž v rámci jediné daňové jurisdikce. Pak by bylo možné hovořit o vnitrostátním dvojím zdanění v právním slova smyslu.<sup>131</sup> Základním prvkem odlišujícím dvojí zdanění v právním slova smyslu od dvojího zdanění v ekonomickém slova smyslu (angl. „*economic double taxation*“<sup>132</sup>) je počet zdaňovaných subjektů. V případě dvojího zdanění v ekonomickém slova smyslu existují minimálně dvě osoby, které jsou zdaněny postupně na více úrovních, resp. v rámci více odlišných entit.<sup>133</sup> Tato situace však nemůže být podle mého názoru považována za důsledek konfliktu jurisdikcí, neboť je mnohdy na samotných státech (při respektování mezinárodněprávních závazků

---

<sup>128</sup> Viz *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 432. ISBN 978-80-7357-480-2. s. 1.

<sup>129</sup> Viz RADU, Marius. *International Double Taxation*. In: *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. Antalya: Elsevier Ltd., 2012. 1384 s. ISSN 1877-0428. s. 403.

<sup>130</sup> Viz např. ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0. s. 13.

<sup>131</sup> Viz Kotáb, P. *Daňové soustavy vybraných zemí EU a USA* (přednáška). Praha: Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze, 21. 10. 2013.

<sup>132</sup> Viz např. MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 77.

<sup>133</sup> K tomu shodně viz PANAYI, Christiana. *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty shopping and the European Community*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007. 296 s. ISBN 978-90-411-2658-0. s. 14.

plynoucích z účasti v mezinárodních a nadnárodních organizacích), aby si tyto otázky stanovily v závislosti na momentálním nastavení priorit své finanční (resp. daňové<sup>134</sup>) politiky. „Tento typ daňové duplicity je ovšem pod tlakem mezinárodní konkurence podmínek pro investory postupně omezován jak čistě vnitrostátními opatřeními, tak i opatřeními navazujícími na komunitární (unijní - pozn. aut.) právo.“<sup>135</sup>

Dvojí zdanění v ekonomickém slova smyslu bývá definováno např. jako situace, kdy jsou dvě odlišné osoby podrobeny téže dani ve vztahu k totožnému příjmu nebo majetku.<sup>136</sup> Lze se však setkat i s odlišným přístupem. Někteří autoři vnímají mezinárodní dvojí zdanění v ekonomickém slova smyslu např. jako veškeré situace, kdy je určitý příjem zdaněn dvakrát.<sup>137</sup> V tomto smyslu vnímají ekonomické dvojí zdanění jako nejširší pojem zahrnující v sobě jak dvojí zdanění v ekonomickém slova smyslu, tak dvojí zdanění v právním slova smyslu. Nutno však podotknout, že tento způsob vnímání je v rámci jednotlivých teoreticky zaměřených děl poměrně ojedinělý a osobně se s ním neztotožňují. Není bez zajímavosti, že se s pojmem ekonomického dvojího zdanění lze setkat nejen v odborných publikacích, ale rovněž v textu právních norem, např. čl.

---

<sup>134</sup> K tomu blíže viz KARFÍKOVÁ, Marie a Zdeněk KARFÍK. *Daňová politika v České republice*. In *Vybrané otázky daňové politiky Evropské unie a jejích členských států: nekonferenční zborník vědeckých prací*. Vyd. 1. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. 448 s. ISBN 978-80-7097-999-0. s. 129 an.

<sup>135</sup> Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 32.

<sup>136</sup> Viz RASMUSSEN, Mogens. *International double taxation*. Alpen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011, s. 220. ISBN 978-90-411-3410-3. s. 2.

<sup>137</sup> Viz MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 77.

7, bod 2 směrnice Rady č. 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států stanoví, že se tato směrnice nedotýká použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení, jejichž účelem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdanění dividend, zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend. Vzhledem k tomu, že předmětem této práce není dvojí zdanění v ekonomickém slova smyslu, bude dále v této práci pojednáváno pouze o mezinárodním dvojitým zdaňování v právním slova smyslu.

#### **1.4 Opatření sloužící k zamezení dopadů dvojího zdanění**

Hlavním cílem této podkapitoly je provést kategorizaci opatření souvisejících k zamezování negativních dopadů dvojího zdanění, včetně určení, v kterých konkrétních případech připadají tato opatření v úvahu. Dalším cílem je posouzení jednotlivých opatření z hlediska jejich pozitivních a negativních aspektů, a to jak z pohledu subjektů daně, tak z pohledu států.

##### **1.4.1 Obecně k opatřením sloužícím k zamezení dopadů dvojího zdanění**

Při uzavírání dnes již téměř výlučně dvoustranných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění tvoří významné pasáže těchto smluv ujednání ohledně konkrétních způsobů k zabránění vícečetného zdanění vyplývajícího z konfliktu daňových jurisdikcí. S konkrétní úpravou těchto otázek se však lze setkat rovněž na vnitrostátní úrovni v právních rádech jednotlivých států. K využití těchto

postupů pak typicky dochází v případě řešení daňového konfliktu mezi státy, které mezi sebou nemají sjednanou příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění (dále také jen tzv. „nesmluvní státy“), nelze však vyloučit i využití vnitrostátních opatření, na základě kterých by bylo řešení situace z hlediska subjektu daně v konečném důsledku výhodnější než řešení docílené za využití mezinárodních smluv.<sup>138</sup>

Vedle toho se lze setkat s další kategorií opatření, která působí jako opatření mezinárodního charakteru multilaterální povahy, případně pak jako unifikovaná opatření vnitrostátní povahy. Příkladem jsou unijní právní předpisy, ať už čistě v unijní podobě,<sup>139</sup> nebo v podobě vnitrostátních předpisů primárně vycházejících z unijní legislativy.<sup>140</sup> Nutno však dodat, že tato třetí kategorie je v současné době aplikovatelná spíše na mezinárodní dvojí zdanění v ekonomickém slova smyslu (např. již výše zmíněná směrnice Rady č. 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, směrnice Rady č. 2009/133/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy, směrnice Rady č. 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, nebo směrnice Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb), neboť v otázkách mezinárodního

---

<sup>138</sup> K otázce použitelnosti úpravy pro daňový subjekt výhodnější viz výše.

<sup>139</sup> Ve formě přímo aplikovatelných nařízení.

<sup>140</sup> V případě implementace směrnic.



dvojiho zdanění v právním slova smyslu doposud nedošlo k nalezení potřebného konsenzu uvnitř členských států Evropské unie.

Problematika nízké úrovně harmonizace v oblasti přímých daní je zmiňována v celé řadě pramenů. *„Na rozdíl od nepřímých daní probíhá harmonizace přímých daní v Evropské unii mnohem pomaleji a daleko méně důsledně. Jedním z více důvodů této skutečnosti je odlišné právní zakotvení harmonizace přímých daní a s tím spojených pravomocí orgánů Evropské unie. V porovnání s jednoznačným a „silným“ zmocněním k harmonizaci nepřímých daní obsaženým v čl. 113 SFEU je podkladem pro harmonizaci přímých daní v primárním evropském právu pouze obecnější ustanovení čl. 114 SFEU (spadající již nikoli do Kapitoly 2 věnované daňovým ustanovením, ale do Kapitoly 3 věnované sbližování právních předpisů).“<sup>141</sup>*

K tomu bych pouze uvedl, že v současném znění Smlouvy o fungování Evropské unie je ve vztahu k čl. 114 významný rovněž čl. 115, ve kterém je obsažen požadavek jednomyslnosti při sjednocování daňových otázek.<sup>142</sup> *„Suverenita ČR při ukládání přímých daní (z příjmů a z majetku) je doposud omezena jen ve velmi malém rozsahu směrnicemi týkajícími se společného systému zdanění*

---

<sup>141</sup> Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 167.

<sup>142</sup> Výkladem předcházejícího znění současného čl. 114 odst. 2 a čl. 115 se zabýval Soudní dvůr Evropské unie ve svém rozsudku ve věci C-338/01, *Commission of the European Communities v Council of the European Union*, ze dne 29. dubna 2004.

*mateřských a dceřiných společností v oblasti dividend a licenčních poplatků a zdanění vkladů a úspor.*"<sup>143</sup>

Dalším dílčím významným pramenem unijního charakteru (byť jeho postavení v rámci soustavy právních předpisů Evropské unie je poněkud odlišné od výše zmíněných pramenů, neboť má charakter vícestranné mezinárodní úmluvy uzavřené v rámci členských států Evropské unie) je Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků,<sup>144</sup> též známá jako tzv. Arbitrážní konvence. „Cílem této Arbitrážní konvence je vyloučit dvojí zdanění v případech, kdy by daňové orgány jednoho státu při aplikaci pravidla tržního odstupu na tzv. transferové ceny upravily základ daně jednoho ze spojených podniků směrem vzhůru, aniž by daňové orgány jiného členského státu byly ochotny upravit daňový základ druhého ze spojených podniků zapojeného do příslušné transakce opačným směrem. Bez Arbitrážní konvence by pak výsledkem bylo dvojí zdanění části takových daňových základů.“<sup>145</sup>

Vzhledem k tomu, že se jedná o dokument z oblasti mezinárodního práva veřejného a nikoliv práva unijního, jak již bylo ostatně uvedeno výše, nespadají případné spory do kompetence Soudního dvora Evropské unie, nýbrž do kompetence jednotlivých národních soudů členských států.<sup>146</sup> Specifická je rovněž úprava doby platnosti této úmluvy.

---

<sup>143</sup> Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 11.

<sup>144</sup> Úmluva 90/436/EHS, ze dne 23. července 1990, o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků.

<sup>145</sup> Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 167.

<sup>146</sup> K tomu viz PANAYI, Christina. *European Union Corporate Tax Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013. 408 s. ISBN 978-1-107-01899-0. s. 70 an.

*„Platnost konvence je vždy (automaticky, pokud ji některý členský stát nevyproví) prodlužována o (...) pět let, v současnosti do roku 2015.“<sup>147</sup>*

Hlavní opatření na poli mezinárodního dvojího zdanění v právním slova smyslu tak i nadále mají převážně charakter opatření vnitrostátních a opatření mezinárodních na bilaterální úrovni. K uplatnění jednotlivých opatření k zamezení dvojího zdanění dochází v situacích, kdy vzniklý konflikt jurisdikcí nevede při použití metod primárně určených pro rozklíčování určení výnosu daně v určité kategorii případů ke stanovení toliko jediného daňového beneficianta (tedy státu, jemuž výnos daně v konkrétním případě plně náleží), nýbrž tento výnos je umožněno přičíst více státům. K těmto situacím dochází například při kolizi dvou jurisdikcí, vůči nimž má subjekt daně neomezenou daňovou povinnost a mezi těmito státy nedošlo k uzavření mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto případy mohou státy předvídat a do svých vnitrostátních právních norem zahrnout pravidla umožňující daňovému subjektu alespoň částečně eliminovat hrozící tíživé dopady v podobě dvojího zdanění.

V rámci této kategorie případů mohou nastat určité sporné situace. Taková situace může např. nastat, pokud více států vnímá konkrétní daňový subjekt za svého daňového rezidenta, tyto státy navzájem nemají uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, avšak jejich vnitrostátní právní řády shodně upravují možnost odečíst buďto od základu daně nebo od samotné daně konkrétně vymezené položky související se zdaněním téhož příjmu v zahraničí

---

<sup>147</sup> Viz ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. s. 75.

(pro zjednodušení uvedeného příkladu půjde o třetí, opět nesmluvní stát). Jednotlivé takto vnitrostátně poskytnuté postupy se však budou navzájem výrazněji lišit (jeden ze smluvních států např. umožní snížit základ daně o relevantní část připadající na zahraniční příjem, druhý stát se naopak vydá cestou snížení nikoliv základu daně, ale daně jako takové, opět v daných intencích).

Mohou v zásadě nastat dvě situace, které jsou navzájem zrcadlové a jejichž řešení spočívá v určení státu, který bude v otázce zdanění celosvětových příjmů první v pořadí a státu, který bude až druhým v pořadí a bude tak povinen aplikovat příslušné pravidlo k zabránění dvojímu zdanění. Je přitom velmi pravděpodobné, že výsledky obou v úvahu přicházejících postupů se vzhledem k nejednotě daňových systémů budou lišit. Primární nepřímo odůvodnitelné řešení spatřuji ve využití principu časové přednosti, což by se projevilo v možnosti neomezeného zdanění pouze na úrovni toho státu, který daň vyměřil a vybral jako první<sup>148</sup> a v omezené míře (při použití příslušných pravidel) na úrovni státu druhého. Jsem si však vědom jistých nedostatků tohoto řešení, a to v určení, který krok má být vnímán za přednostní, zda půjde např. o vyměření daně, případně o zaplacení daně apod. Uvádím pouze jeden typ příkladu, který může v rámci mezinárodních daňových vztahů nastat, je přitom evidentní, že veškeré eventuality apriorně postihnout na vnitrostátní úrovni je velmi obtížné. Také z toho důvodu považuji uzavírání nových mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění za přínosné. Dochází tím nejen ke zvýšení právní jistoty a k eliminaci daňové zátěže

---

<sup>148</sup> Právě stanovení přesného okamžiku pro určení jednoho ze států jako prvního v pořadí v tomto smyslu považuji za velice problematické.

subjektů daně, ale také k vyšší míře právní jistoty z perspektivy samotných států.

#### **1.4.2 Konkrétní opatření sloužící k zamezení dopadů dvojího zdanění**

Na tomto místě pojednávám o smyslu a hlavních principech fungování jednotlivých opatření k zamezení dvojího zdanění. V první řadě je nezbytné si uvědomit, že smyslem těchto opatření nemá být za všech okolností absolutní zabránění jakýmkoliv náznakům hrozícího dvojího zdanění, nýbrž eliminace těchto dopadů na přípustnou úroveň.<sup>149</sup> Jinými slovy i při využití konkrétních opatření k zamezení dvojího zdanění může být daňový subjekt alespoň částečně vícečetnému zdanění v omezené míře podroben. Zda tomu tak bude a v jaké konkrétní výši závisí na několika faktorech.

K těmto faktorům zejména patří otázka, zda mezi sebou mají stát rezidence a stát zdroje uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, případně zda umožňují omezení dvojího zdanění na vnitrostátní úrovni, či ne. Konkrétní opatření sloužící k zamezení dvojího zdanění tedy člením na opatření vnitrostátního charakteru (tedy ta obsažená v ustanoveních vnitrostátních právních řádů) a opatření mezinárodněprávního charakteru (tedy ta obsažená v ustanovení jednotlivých mezinárodních smluv). Určitou specifickou skupinu opatření tvoří opatření unijního charakteru, která mohou mít v tomto ohledu nejednoznačné postavení, neboť v případě pravidel vytvořených na poli Evropské unie a obsažených v příslušných směrniciích (v tomto okamžiku tak jde spíše o mezinárodní rovinu) mají členské státy povinnost uvesti pravidla do určité doby

---

<sup>149</sup> Byť často k úplnému zabránění dvojího zdanění dochází.

implementovat do svých vnitrostátních právních norem (v tomto okamžiku jde již o vnitrostátní rovinu).

Nicméně, na úrovni Evropské unie problematika mezinárodního dvojího zdanění v právním slova smyslu v oblasti přímých daní není promítnuta do konkrétních pramenů práva a tyto otázky tak smluvní státy řeší na úrovni bilaterálních mezinárodních smluv, zatímco otázka mezinárodního dvojího zdanění v ekonomickém slova smyslu je promítnuta např. do již zmiňované významné směrnice Rady č. 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Vzhledem k tomu, že předmětem této práce je mezinárodní dvojí zdanění toliko v právním slova smyslu, nejsou pro tyto účely právní předpisy Evropské unie příliš relevantní. Navíc platí, že *„v současné době neexistuje v Evropské unii žádný jednotný model, dle kterého by členské státy měly postupovat při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Následkem této skutečnosti mohou být některá ustanovení smluv v rozporu se Smlouvou o Evropských společenstvích, a to zejména v oblasti zákazu diskriminace non-rezidentů ve srovnání s rezidenty. Výše uvedené konflikty smluv o zamezení dvojího zdanění se Smlouvou o Evropských společenstvích jsou pak řešeny Evropským soudním dvorem - viz např. případ Schumacker, Gerritse, Gilly, D a další.“*<sup>150</sup>

Ačkoliv na půdě Evropské unie probíhají již řadu let určité snahy o sjednocení obsahu jednotlivých bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění mezi členskými státy, doposud

---

<sup>150</sup> Viz NERUDOVI, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 6. ISSN 1211-7293. s. 61.

nedošlo k nalezení potřebného konsenzu pro realizaci tohoto záměru. Tak či tak by zavedení jednotného unijního modelu mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění neřešilo veškeré problematické aspekty. Došlo by navíc primárně ke sjednocení obsahu jednotlivých smluv pouze v rámci vnitřního trhu.<sup>151</sup>

#### **1.4.3 Opatření mezinárodněprávního charakteru**

Jak již z názvu samotného vyplývá, tato kategorie opatření bývá obsažena v jednotlivých mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Určitá část těchto smluv obsahuje postupy směřující k určení toliko jediného konečného beneficianta daně, tedy státu, který bude oprávněn jako jediný zdanit konkrétní příjem.<sup>152</sup> Tyto situace lze z hlediska subjektu daně vnímat velmi pozitivně, neboť při aplikaci příslušných pravidel problematika dvojího zdanění zcela odpadá.<sup>153</sup> Daný typ opatření si tak klade za cíl dvojí zdanění zcela eliminovat.

Jedinou potencionálně spornou otázkou může být důsledek určení beneficianta daně spočívající ve stanovení toho státu, jehož podrobení dani může být z hlediska subjektu daně vnímáno méně pozitivně než by tomu bývalo bylo v případě státu druhého. Typický znak takto ovlivňující daňovou zátěž lze spatřovat v odlišnosti sazeb daně v různých státech. Zatímco první stát uplatňuje při stejném základu daně sazbu v určité výši, druhý stát může za stejných okolností tento příjem zdaňovat za využití sazby

---

<sup>151</sup> K dalším aspektům jednotného modelu v rámci Evropské unie viz níže.

<sup>152</sup> Příjmy, které jsou takto regulovány, označují jako výlučné příjmy.

<sup>153</sup> Je pouze otázkou, zda dojde ke zdanění tohoto příjmu ve státě zdroje nebo ve státě residence.

daně výrazně nižší nebo vyšší. Z hlediska subjektu daně by tak bylo logicky výhodnější tento konkrétní příjem nechat podrobit dani ve státě s nižší daňovou sazbou a zpravidla tak s nižším celkovým daňovým zatížením.

Těmto okolnostem ostatně subjekty daně, mezi kterými tvoří podstatnou část právnické osoby, přizpůsobují své následné vystupování a chování, kdy při rozhodování o tom, na který trh např. v budoucnu expandovat, často berou v potaz rovněž s tím související daňové konsekvence. Budou-li vycházet z běžného předmětu činnosti právnických osob, jako příklad této kategorie opatření obsažené v jednotlivých mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění lze uvést příjmy z mezinárodní dopravy, zpravidla upravené v čl. 8 těchto smluv.<sup>154</sup> Vodítkem pro určení toho, která kategorie příjmů spadá do rámce tohoto typu opatření, je pochopení smluvní terminologie.

České znění příslušných článků jednotlivých smluv zpravidla pro tyto účely využívá pojmů *jen* nebo *pouze* (v anglické verzi se zpravidla vyskytuje pojem „*only*“). Nutno konstatovat, že ne všechny mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené týměž kontrahentem (příp. jeho právním předchůdcem) a tedy závazné v téže jazykové verzi jsou co do srovnatelných relevantních ustanovení terminologicky zcela identické. Tuto nejednotnost lze nejlépe pozorovat v rámci historického vývoje, nicméně také smlouvy schvalované ve stejném období mohou vykazovat, a také vykazují, určitou nejednotu. Jako příklad lze uvést

---

<sup>154</sup> Viz např. čl. 8 odst. 1 smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, kde se uvádí, že *zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě podléhají zdanění jen ve smluvním státě, v němž se nachází místo hlavního vedení podniku.*



znění čl. 8 mezinárodní smlouvy mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. Obecné ustanovení obsažené v bodě č. 1 uvádí, že zisky plynoucí rezidentu jednoho smluvního státu z provozování lodí nebo letadel podléhají zdanění jen v tomto státě. Na rozdíl od toho čl. 8 mezinárodní smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku z roku 2003 uvádí, že zisky z provozování lodí, člunů, letadel, železničních nebo silničních vozidel v mezinárodní dopravě podléhají zdanění jen ve smluvním státě, v němž se nachází místo skutečného (hlavního) vedení podniku.

Obsahově obdobně zaměřená ustanovení se na první pohled svou textací výrazně liší. Příčiny těchto odlišností je nezbytné hledat nikoliv pouze v odlišném přístupu států k jednotlivým kontrahentům, nýbrž často také ve vývoji znění jednotlivých vzorových smluv, které jsou ze strany jejich tvůrců neustále aktualizovány v závislosti na vývoji praxe a státy tak tato znění přebírají často v nejnovějším znění. S tím rovněž úzce souvisí otázka interpretace konkrétních ustanovení.

Entity aplikující znění jednotlivých smluv v praxi bývají významnou měrou ovlivňovány zněním doprovodných komentářů vydávaných k jednotlivým vzorovým smlouvám<sup>155</sup> jejich tvůrci. Na tomto místě odhlédnu od problematiky závaznosti, resp. nezávaznosti znění těchto komentářů. V praxi vyvstávala a ostatně i dnes vyvstává otázka, zda na znění určitého

---

<sup>155</sup> Jedná se především o komentář k vzorové smlouvě OECD a komentář k vzorové smlouvě OSN.

článek aplikovat znění komentáře z doby vstupu smlouvy v platnost nebo znění nejaktuálnější.<sup>156</sup>

Obě možná řešení totiž skýtají jak určitá pozitiva, tak negativa. Při aplikaci komentáře z doby přijetí příslušné smlouvy lze za hlavní pozitivum vnímat použití znění poplatného době přijetí a tedy vhodně dopadajícího na znění jednotlivých smluv, a to jak po terminologické, tak po věcné stránce. Na druhou stranu tato starší znění komentářů nemusí reflektovat aktuální stav věcí. Zjevné je to např. ve věcech týkajících se stálé provozovny, kdy neustálý vývoj odůvodňuje rovněž přizpůsobování textu komentářů. Zaměřením se ryze na komentáře ve znění datovaném k době přijetí smlouvy by tedy mohlo dojít k opomenutí významných skutečností reflektovaných teprve do pozdějších verzí těchto komentářů.

Pokud jde o druhý způsob, tedy o aplikaci nejnovějšího znění komentářů na starší smlouvy, hlavní pozitivum spatřuji v jeho aktuálnosti, tedy v možnosti účinně postihnout také situace, na něž dříve nemohlo být pamatováno. Za hlavní negativa naopak považuji potencionální terminologický či věcný nesoulad související s rozdílnou interpretací jednotlivých typů smluv, a to podle doby přijímání těchto smluv.

Osobně se domnívám, že použití ani jedné z variant ve své ryzí podobě není zcela ideální. Primární by podle mého názoru mělo být použití komentáře vázaného na dobu přijetí příslušné smlouvy, avšak tam, kde to připadá v úvahu, by mělo dojít rovněž k použití komentáře nejaktuálnějšího.

---

<sup>156</sup> K tomu viz LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 50 an.

Přístup OECD k této otázce je podobný. Konkrétně se v komentáři k vzorové smlouvě OECD z roku 2010 uvádí, že existující smlouvy by měly být (do té míry, do jaké je to možné) vykládány v souladu s aktuálním zněním komentáře, a to především z toho důvodu, že proběhlé změny reflektují shodný názor členských států OECD na jednotný výklad konkrétních ustanovení.<sup>157</sup> Tento výklad býval nicméně poměrně často kritizován řadou autorů.<sup>158</sup>

Další kategorii příjmů, které jsou regulovány odlišně než shora zmíněná kategorie, nazývám nevýlučnými příjmy. Pro tyto příjmy je charakteristické, že právo na jejich zdanění připadá oběma smluvním státům, nicméně negativní daňové důsledky v podobě dvojího zdanění jsou zcela nebo částečně omezeny aplikací příslušné metody k zamezení dvojího zdanění.

Pokud jde o terminologii použitou pro vyjádření této kategorie příjmů, česká znění jednotlivých smluv zpravidla obsahují ustanovení, že určitá skupina příjmů může být zdaněna (rovněž) v druhém státě.<sup>159</sup> Ve vztahu k běžným příjmům právnických osob se může jednat o obvyklý čl. 10, tedy zdanění dividend, čl. 12, tedy zdanění licenčních poplatků, nebo zásadní čl. 7, který se zabývá zdaňováním zisků podniků, a to konkrétně v části věnované zdaňování příjmů plynoucích prostřednictvím tzv. stálé provozovny.

---

<sup>157</sup> Viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 15.

<sup>158</sup> K jejich argumentům viz např. LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 51.

<sup>159</sup> Uvedené slovní spojení však neznamená, že by si stát snad mohl zvolit, zda určitý příjem zdaní, nebo ne. K výkladu tohoto pojmu viz např. DĚRGEL, Martin. Jak rozumět smlouvám o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. 2006, č. 5. ISSN 1211-7293. s. 15 an., nebo RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 28 an.

Na rozdíl od první kategorie příjmů, kde právo na zdanění příjmu příslušelo pouze jednomu ze smluvních států, v tomto případě mají právo na zdanění oba smluvní státy. Který ze smluvních států zdaní daný příjem plně a který má naopak povinnost umožnit subjektu daně využít příslušnou metodu k zamezení dvojího zdanění, lze určit na základě ustanovení článku každé smlouvy, který se právě otázkou zamezení dvojího zdanění zabývá, zpravidla se jedná o čl. 22 nebo čl. 23 jednotlivých smluv (v určitých případech se lze setkat s jiným umístěním této úpravy, jako je tomu např. ve smlouvě mezi Českou republikou a Albánskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, kdy se jedná o čl. 24).

Z textu příslušných článků je možné vyčíst pravidlo spočívající v prioritě tzv. druhého státu (zpravidla státu zdroje příjmu) na zdanění příjmu v plné výši, na rozdíl od tzv. prvního státu (zpravidla stát rezidence), který je naopak povinen subjektu daně umožnit využít příslušnou metodu k zamezení dvojího zdanění.

V rámci kategorie nevýlučných příjmů je pak možné se setkat se dvěma hlavními typy opatření sloužících k zamezení dvojího zdanění, která se dále vnitřně člení do podtypů. Běžně se přitom hovoří o tzv. metodách k zamezení dvojího zdanění. Tyto metody bývají označovány jako metoda vynětí (angl. „*exemption method*“) a metoda zápočtu,<sup>160</sup> resp.

---

<sup>160</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2. s. 158, nebo SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 35. Tato terminologie je rovněž využita v textu zákona o daních z příjmů.

metodou započtení,<sup>161</sup> (angl. „*credit method*“). Princip využití obou hlavních typů metod se přitom významně liší.

Prvně zmíněná metoda, tedy metoda vynětí, spočívá v tom, že stát rezidence nezahrnuje do základu daně příjmy plynoucí ze zahraničí, a to buď zcela, nebo zčásti. Jinými slovy řečeno, stát zdroje nepodrobuje dani zahraniční příjmy svých daňových rezidentů, zahraniční příjmy jsou tedy zcela nebo částečně vyňaty.<sup>162</sup> K hlavním výhodám této metody bývá řazena daňová neutralita z hlediska importu kapitálu,<sup>163</sup> nižší administrativní zátěž a dále schopnost účinněji eliminovat dvojí zdanění. Naopak, mezi nevýhody se řadí nepřímé vybízení k využívání států s nižším daňovým zatížením k vykonávání činnosti a mnohdy nevýhodné daňové dopady využití této metody na příjmovou stránku veřejných rozpočtů.<sup>164</sup>

Legální zakotvení metody vynětí na vnitrostátní úrovni je obsaženo v ustanovení § 38f odst. 6 a 7 zákona o daních z příjmů, kde stojí, že při použití metody úplného vynětí se ze základu daně (...) vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí, resp. že při použití metody vynětí s výhradou progrese se (...) vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí. *„Vynětí příjmů ze zdanění však není podmíněno jejich skutečným zdaněním v zahraničí, ale*

---

<sup>161</sup> Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 281.

<sup>162</sup> K tomu viz MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 79 an.

<sup>163</sup> Angl. tzv. „*capital import neutrality*“.

<sup>164</sup> Viz ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0. s. 47.

*oprávněním státu zdroje příjem zdanit.*<sup>165</sup> Poněkud sporný aspekt této metody tak lze spatřovat v tom, že se v rámci vynětí určitých příjmů nemusí bezpodmínečně jednat o částky skutečně tvořící základ daně ve státě zdroje příjmu.

Další autoři k výhodám a nevýhodám této metody např. uvádějí, že *„Metoda vynětí je jednoduchá, při jejím použití však může dojít k jinému daňovému zatížení v zahraničí než ve státě příjemce. Na druhé straně může někdy při použití této metody dojít k opačnému, podobně nežádoucímu stavu, a tím je mezinárodní dvojí nezdanění (určitá část příjmu plynoucího z ciziny se na základě vnitrostátních daňových předpisů ve státě zdroje tam nezdaňuje a zároveň je při uplatnění metody vynětí vyloučena ve zdanění rovněž v domovském státě příjemce).*<sup>166</sup>

Vymezená situace je mnohými autory vnímána apriorně negativně, nicméně pokud se nad touto otázkou blíže zamyslím, docházím k závěru, že stát zdroje příjmu pochopitelně nemůže být nucen určité kategorie příjmů zdaňovat jen z toho důvodu, aby nedošlo k dvojímu nezdanění. V rámci jednotlivých vnitrostátních právních řádů se lze rovněž setkat s různými kategoriemi příjmů, které zdanění nepodléhají, a to ať už z důvodu jejich nezahrnutí do předmětu daně, případně z důvodu jejich osvobození od daně. Zvolením takového přístupu se stát do značné míry dobrovolně připravuje o část inkasa veřejných rozpočtů, což by nemělo být ze strany kontrahentů

---

<sup>165</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 248.

<sup>166</sup> Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 281.

podrobováno kritickému zkoumání, jelikož z jejich pohledu tato otázka není v konečném důsledku nikterak podstatná.

Metoda zápočtu vychází z toho, že příjmy plynoucí daňovému rezidentu ze zahraničí sice vstupují do základu daně ve státě rezidence, nicméně tento následně umožní subjektu daně započítat částku daně vyměřené v zahraničí oproti částce daně vyměřené ve státě rezidence. „Započtení je plné, jestliže se od celkové daně ve státě příjemce odečte celá daň zaplacená v zahraničí bez ohledu na její výši. Zpravidla se však může ve státě příjemce odečíst od celkové daně daň zaplacená v zahraničí jen do výše, která odpovídá tuzemské dani připadající na tu část příjmu (daňového základu) příjemce, jež podléhá zdanění v zahraničí (započtení prosté).“<sup>167</sup>

K hlavním výhodám této metody bývá řazena daňová neutralita z hlediska exportu kapitálu<sup>168</sup> a skutečnost, že tato metoda neláká daňové subjekty k přesunu své (faktické či fiktivní) činnosti do zemí s (extrémně) nízkým daňovým zatížením. Naopak, nevýhody této metody lze spatřovat např. v tom, že subjekt daně bývá podroben vyšší daňové zátěži, exportní aktivity se stávají méně lákavými a že tato metoda bývá často administrativně náročnější (především metoda prostého zápočtu).<sup>169</sup>

Legální zakotvení metody zápočtu na vnitrostátní úrovni je obsaženo v ustanovení § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde se uvádí, že při použití metody úplného

---

<sup>167</sup> Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 281.

<sup>168</sup> Angl. tzv. „capital export neutrality“.

<sup>169</sup> Viz ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0. s. 47.

zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí. Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. V průběhu 90. let minulého století se na mezinárodním poli metoda zápočtu stala postupně metodou převažující, v případě některých států, ke kterým lze řadit rovněž Českou republiku, se pak jedná o prakticky jedinou metodu využívanou v nově sjednávaných mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Na rozdíl od metody vynětí není v tomto případě aktuální otázka dvojího nezdanění, neboť z povahy věci vyplývá, že ačkoliv by stát zdroje z jakýchkoliv důvodů předmět daně nezatížil daní, byl by tento předmět daně za normálních okolností podroben dani ve státě zdroje. Tuto skutečnost považuji z pohledu států za nejvýznamnější.

Jak již bylo uvedeno, obě hlavní zmíněné metody se dále z teoretického hlediska vnitřně člení. *„Metoda vynětí se může uplatňovat buď plně (pak hovoříme o vynětí úplném), nebo může být uplatňována s výhradou progrese, která znamená, že ve státě příjemce se sice do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, avšak pro výpočet daně ze zbylého příjmu se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o tento vyňatý příjem. Výhrada progrese, která ovlivňuje výši daňové sazby, má pochopitelně význam jen v případě, že se daň vybírá za použití poměrné progresivní sazby.“*<sup>170</sup>

---

<sup>170</sup> Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 281.



Prvně zmíněná situace s sebou vždy přináší úplné vyloučení dvojího zdanění, tedy obdobně jako je tomu v případě kategorie výlučných příjmů.<sup>171</sup> V druhém případě tomu tak naopak být nemusí a za podmínky využití progresivní sazby daně ve státě rezidence může být celková daňová zátěž subjektu vyšší než v případě úplného vynětí. Naopak, uplatňuje-li stát rezidence lineární sazbu daně (jak tomu často bývá v případě daně z příjmů právnických osob) a na základě příslušné mezinárodní smlouvy je povinen využít metodu vynětí s výhradou progrese, v konečném efektu dojde opět k úplnému vyloučení dvojího zdanění, neboť je postup pro uplatnění této metody shodný jako v případě metody úplného vynětí.

*„Podle způsobu, jakým se k zahraničním příjmům při uplatnění metody vynětí přihlédne, rozlišujeme tzv. metodu vrchního dílku (top slicing) a metodu zprůměrování (averaging).“*<sup>172</sup> Pokud jde o terminologickou stránku věci, v případě použití metody vynětí s výhradou progrese lze uvést jako příklad čl. 23 smlouvy mezi tehdejší Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, který ve svém odstavci 2, písm. a) uvádí, že příjmy pocházející ze Spolkové republiky Německa (...), které mohou být zdaněny podle této smlouvy ve Spolkové republice Německa, se v Československé socialistické republice vyjímají ze zdanění. Československá socialistická republika však může při stanovení daně z ostatního příjmu

---

<sup>171</sup> K problematice tzv. výlučných příjmů viz výše.

<sup>172</sup> Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 41.

(...) použít sazbu daně, která by se použila, kdyby příslušný příjem (...) nebyl ze zdanění vyňat.

Metoda vynětí s výhradou progrese se vyskytuje především ve starších smlouvách závazných pro Českou republiku, a to často v kombinaci s metodou zápočtu, vždy v závislosti na konkrétním typu nevýlučného příjmu, přičemž bývá zpravidla aplikována na úzce vymezenou skupinu příjmů. Metoda úplného vynětí je přitom ve smlouvách, jimiž je Česká republika vázána, ojedinělá. Jako konkrétní a jediný příklad lze uvést znění čl. 23, bod 2 smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, kde se uvádí, že jestliže osoba, která je rezidentem v Československu, pobírá příjem, jiný než uvedený v odstavci 3, který v souladu s ustanovením této smlouvy může být zdaněn v Brazílii, vyjme prvně zmíněný stát takovýto příjem ze zdanění. Často bývá uváděno, že metoda úplného vynětí *„je pro poplatníka nejvýhodnější, naopak pro státní pokladny jde o nejhorší řešení“*.<sup>173</sup> Právě z tohoto důvodu je tato metoda vyspělými státy využívána minimálně.

Metoda zápočtu se vnitřně člení na zápočet plný a zápočet prostý. Pokud jde opět o terminologickou stránku jejich využití, lze ve vztahu k zápočtu prostému jako příklad metody prostého zápočtu uvést znění čl. 22, bod 1 smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou, kde se uvádí, že pokud může být příjem současně zdaněn ve druhém státě (tedy státě zdroje), první stát (tedy stát residence) povolí snížit daň z příjmů tohoto rezidenta o částku

---

<sup>173</sup> Viz DĚRGEL, Martin. Metody omezující dvojí zdanění. *Daně a právo v praxi*. 2009, č. 5. ISSN 1211-7293. s. 23

rovnající se dani z příjmů zaplacené ve druhém státě. Princip prostého zápočtu spočívá v doplnění další věty, která obsahuje pravidlo, že částka, o kterou se takto daň ve státě rezidence sníží, nepřesáhne část daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy, které mohou být zdaněny ve druhém státě. Pokud by tato věta v příslušné mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění chyběla, jednalo by se o metodu zápočtu plného.<sup>174</sup>

#### **1.4.4 Opatření vnitrostátního charakteru**

Některé státy ve svých právních předpisech upravují dílčí opatření sloužící zpravidla k pouze částečnému omezení dopadů dvojího zdanění. Zásadně se jedná o opatření pro daňové subjekty méně výhodná, která tak bývají využívána téměř výlučně v případech, kdy není mezi zainteresovanými státy uzavřena mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění. V některých státech dochází k aplikaci jednostranných opatření pouze v případech, kdy nedochází k aplikaci mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jiné umožňují jejich využití také v rámci smluvních vztahů, a to tak, že mohou jít nad rámec smluvní úpravy.<sup>175</sup>

*„V řadě případů jednostranná opatření umožňují poplatníkům podrobit příjmy ze zdrojů na území jiných států výhodnějšímu režimu, než jaký byl sjednán v příslušné*

---

<sup>174</sup> Tato metoda je však využívána poměrně málo, a to z toho důvodu, že je pro státy méně výhodná, a to především v případech, kdy je ve státě zdroje příjem zdaněn za použití vyšší sazby daně.

<sup>175</sup> Viz např. LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 51.

smlouvě o zamezení dvojího zdanění.“<sup>176</sup> V České republice je však v současné době hlavní důraz kladen na opatření obsažená v jednotlivých mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. „Malý rozsah jednostranných opatření proti dvojímu zdanění souvisí s tím, že se v průběhu devadesátých let bezsmluvní režim omezil postupně již jen na státy méně významné z hlediska obchodní výměny.“<sup>177</sup>

Ve vztahu ke zdaňování příjmů právnických osob je hlavním vnitrostátním opatřením ke zmírnění dopadů dvojího zdanění (především ve vztahu k nesmluvním státům) ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, které uvádí, že daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.

Dané ustanovení je tak aplikovatelné jak na případy, kdy zahraniční daň není v plné výši započtena na daňovou povinnost v České republice v případě příjmů plynoucích ze smluvních států, tak na případy příjmů plynoucích

---

<sup>176</sup> Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 34.

<sup>177</sup> Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 34.

z nesmluvních států. „Některé země poskytují automaticky osvobození od daně z příjmů, které mají jejich rezidenti ze zahraničních zdrojů. To je snad nejjednodušší metoda odstranění dvojího zdanění (...).“<sup>178</sup>

### **1.5 Shrnutí dílčích závěrů**

Na základě proběhlého zkoumání jsem dospěl k následujícím závěrům. Je podle mého názoru nepochybné, že daňová suverenita stojí za vznikem téměř všech problémů (včetně dvojího zdanění) v mezinárodním daňovém právu. Daňovou suverenitu tedy považuji za klíčový aspekt vzniku mezinárodních daňověprávních konfliktů, a to především v případech, kdy je tato suverenita ze strany státu vykládána velmi extenzivně. Zároveň však ve sféře daňové suverenity spatřuji také řešení těchto problémů, a to konkrétně prostřednictvím zakotvení tzv. explicitních limitů daňové suverenity. Dále jsem dospěl k dílčímu závěru, že nepochybně existují určité limity daňové suverenity, které jsem se následně pokusil kategorizovat. Za zásadní problém považuji to, že účinné limity jsou v explicitní rovině využívány zejména na bilaterální úrovni. Docházím zároveň k závěru, že obecně uznávané a právně vynutitelné limity daňové suverenity neexistují.

Pokud jde o současné vnitrostátní vymezení poplatníka daně z příjmů právnických osob, lze uvést, že poměrně vhodně reflektuje změny proběhlé v rámci rekodifikace soukromého práva. Dále podle mého názoru došlo k vhodně zvolené terminologické a věcné provázanosti definice poplatníka

---

<sup>178</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 20.

daně z příjmů právnických osob a právnické osoby podle nového občanského zákoníku. Na základě analýzy terminologie používané v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění jsem dospěl k dílčímu závěru, že jsou entity tvořící skupinu poplatníků daně z příjmů právnických osob podle zákona o daních z příjmů zastoupeny v rámci jednotlivých smluvních konceptů podstatnou měrou. Nejbližší vazbu přitom spatřuji ve vztahu k pojmu společnost. Nicméně v tomto kontextu jsem dospěl k závěru, že pokud jde o vymezení subjektu daně, je v konečném důsledku rozhodující znění normy vnitrostátní. Docházím zároveň k dílčímu závěru, že ačkoliv je na území České republiky zakotven princip aplikační přednosti mezinárodní smlouvy, nemůže být tento princip vykládán ve vztahu ke znění vnitrostátní právní normy zcela automaticky a extenzivně. V daňové oblasti totiž podle mého názoru existují minimálně dvě skupiny případů, kdy významnou roli sehrává právě znění vnitrostátního právního předpisu.

Pokud jde o části zabývající se obecně dvojitým zdaněním a opatřeními k zamezení negativních dopadů dvojího zdanění, lze učinit následující dílčí závěry. Dvojitý zdanění lze členit minimálně podle dvou kritérií. Zatímco dvojitý zdanění v právním slova smyslu je nežádoucím výsledkem konfliktu více jurisdikcí, dvojitý zdanění v ekonomickém slova smyslu naopak vnímám jako dopad provádění finanční politiky státu. Pokud by nedocházel k vzájemné spolupráci v podobě zavádění opatření k zamezení dopadům dvojího zdanění, mělo by to výrazně negativní dopad na přeshraniční obchod. Jednostranná opatření obsažená ve vnitrostátních právních předpisech nejsou zpravidla schopná dopadům dvojího zdanění zabránit, a proto považuji za zcela nezbytné řešit tuto

problematiku prostřednictvím uzavírání mezinárodních smluv  
o zamezení dvojího zdanění.

## **2 Historie a současný stav mezinárodní spolupráce v oblasti dvojího zdanění příjmů právnických osob**

Cílem této kapitoly je analyzovat vývoj a současný stav vzájemné spolupráce mezi státy v oblasti mezinárodního dvojího zdaňování příjmů právnických osob, a to jak na dvoustranné úrovni, tak na úrovni vícestranné (především ve vztahu k činnostem jednotlivých nadnárodních uskupení). Dalším cílem je zamyšlení se nad reálností diskutovaného konceptu mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění v rámci členských států Evropské unie. Především ve vztahu k současnému stavu vzájemné spolupráce se váže další dílčí cíl, který spočívá v analýze jednotlivých nástrojů sloužících k zabraňování nežádoucích postupů subjektů daně.

### ***2.1 Kořeny vzájemné spolupráce***

Problematika dvojího zdanění narůstala na významu společně s rozvojem mezinárodní obchodní spolupráce mezi jednotlivými státy, resp. mezi jejich subjekty. Z hlediska států bylo také žádoucí zaměřovat se na rozšiřování příjmové stránky veřejných rozpočtů v podobě podrobování zdanění na svém území nejen příjmů svých daňových rezidentů, ale rovněž dalších příjmů plynoucích z jejich území. Je přitom zjevné, že výše uvedené snahy stojí, pokud jde o z nich vyplývající důsledky a jejich řešení, proti sobě. Očekávaným důsledkem nárůstu daňové povinnosti subjektu daně je snížení zájmu o mezinárodní působení, neboť by se tímto vystavoval riziku vícečetného zdanění téhož příjmů.



Především tyto uvedené aspekty osobně vnímán jako primární impuls vedoucí ve své době ke snahám o spolupráci mezi státy na mezinárodní úrovni. První dochované záznamy explicitně reagující na vznikající dvojí zdanění se datují již do období středověku, kdy v rámci francouzských a italských měst docházelo většinou ke dvojímu zdanění v souvislosti s majetkovými daněmi. V této souvislosti však k žádné výrazné spolupráci mezi městy nedocházelo.<sup>179</sup>

Za významné období z hlediska vzájemné mezistátní spolupráce v otázkách úpravy negativních dopadů dvojího zdaňování na subjekty daně lze považovat druhou polovinu devatenáctého století. Právě k tomuto období je totiž datováno uzavírání prvních smluv o zamezení dvojího zdanění v dnešním slova smyslu. Významná část autorů uvádí jako první smlouvu o zamezení dvojího zdanění smlouvu uzavřenou mezi tehdejšími Rakouskem-Uherskem a Pruskem, a to v roce 1899.<sup>180</sup> K tomuto názoru se však kriticky staví užší skupina autorů, která prvopočátky mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění spatřuje již dříve, a to právě ve druhé polovině devatenáctého století.

V mnohém přitom záleží na perspektivě zkoumání a vnímání smluv o zamezení dvojího zdanění jako takových. Někteří autoři totiž uvádějí jako příklady starších smluv také smlouvy uzavírané mezi jednotlivými členy tehdejších společensko-politických uskupení v dnešní době

---

<sup>179</sup> K tomu blíže viz SELIGMAN, Edwin. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*. New York: The Macmillan Company, 1928. s. 32 an.

<sup>180</sup> Viz např. NERUDOVÁ, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 6. ISSN 1211-7293. s. 59, ALEŠ, Jan. *Dvojí zdanění v zahraničním obchodě*. 2. vyd. Praha: Československá obchodní a průmyslová komora, 1991. 134 s. ISBN 978-80-7003-204-6. s. 47, nebo EASSON, Alex. Do We Still Need Tax Treaties?. *Bulletin for international fiscal documentation*. 2000, č. 12. ISSN 0007-4624. s. 619.

přirovnatelných k federacím, resp. konfederacím.<sup>181</sup> S touto otázkou je přitom velmi úzce spjata problematika již zmíněné daňové suverenity jednotlivých smluvních stran a rovněž otázka, zda se v daném případě vůbec jedná o zamezování mezinárodnímu dvojímu zdanění v právním slova smyslu.

Za nejstarší smlouvu o zamezení dvojího zdanění zmíněná druhá skupina autorů považuje smlouvu z 16. dubna 1869 uzavřenou mezi Pruskem a Saskem. Přestože se jednalo o bilaterální smlouvu, umožňovala přistoupení ke smlouvě také dalším členům tehdejší Severoněmecké konfederace. Jedná se tedy o příklad smlouvy uzavřené v rámci spolku typu federace, resp. konfederace.<sup>182</sup> Považuji za vhodné si položit otázku, zda tato smlouva naplňovala znaky mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V dnešním kontextu by podle mého názoru obdobné smlouvy teoreticky uzavírané např. mezi jednotlivými kantony, spolkovými zeměmi, státy či jinak nazvanými částmi federačního či konfедераčního uskupení za smlouvy mezinárodněprávního charakteru být nazývány neměly, a to i přes mnohdy významnou daňověprávní autonomii těchto jednotek, což bych analogicky uplatňoval rovněž na tehdejší smlouvu mezi Pruskem a Saskem. Dalším argumentem podporujícím uvedený názor je podle mého názoru skutečnost, že krátce po uzavření bilaterální smlouvy mezi Pruskem a Saskem došlo na půdě zákonodárného orgánu (sněmu) k přijetí zákona upravujícího otázky dvojího zdaňování v rámci celé

---

<sup>181</sup> Viz např. EVERS, Maikel. Tracing the Origins of the Netherlands' Tax Treaty Network. *INTERTAX*. 2013, č. 6-7. ISSN 0165-2826. s. 375 an.

<sup>182</sup> Shodně např. NERUDOVA, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 6. ISSN 1211-7293. s. 59.

Severoněmecké konfederace, a to podle vzoru Prusko-Saské smlouvy.<sup>183</sup>

Na základě výše uvedeného se kloním spíše k názoru, že smlouva uzavřená mezi Pruskem a Saskem by neměla být považována za první skutečně mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Jako druhá nejstarší smlouva o zamezení dvojího zdanění bývá uváděna smlouva uzavřená dne 18. prosince 1869 mezi Rakouskem a Uherskem v rámci tehdejší Rakousko-Uherské monarchie.<sup>184</sup> Tato smlouva měla nicméně vzhledem k povaze smluvních stran obdobné postavení jako smlouva uzavřená v rámci Severoněmecké konfederace.

Na rozdíl od toho, v odborných pramenech asi nejčastěji uváděná smlouva mezi Rakouskem-Uherskem a Pruskem z 21. června 1899 má podle mého názoru odlišné postavení. Ačkoliv se tato smlouva po obsahové stránce v podstatných znacích příliš nelišila od smlouvy mezi Pruskem a Saskem, tak skutečnost, že se v případě zainteresovaných stran jednalo o mezinárodně vnímané individuální subjekty, v té době již v daňových otázkách navzájem neprovázané, podle mého názoru plně odůvodňuje považování této smlouvy za první skutečnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Jsem si však vědom skutečnosti, že na danou problematiku se názory odborné veřejnosti mohou lišit, což do značné míry vychází z aspektu vnímání mezinárodní suverenity v nejširším slova smyslu, která vyžaduje širší zkoumání nikoliv z perspektivy daňověprávní, ale z perspektivy mezinárodněprávní, resp. politologické. Smlouva mezi Rakouskem-Uherskem a Pruskem je však uváděna jako první obecná mezinárodní smlouva

---

<sup>183</sup> Viz EVERS, Maikel. Tracing the Origins of the Netherlands' Tax Treaty Network. *INTERTAX*. 2013, č. 6-7. ISSN 0165-2826. s. 375 an.

<sup>184</sup> Viz AMATUCCI, Andrea. *International Tax Law*. Alphen aan Rijn: Kluwer Law International, 2006. 406 s. ISBN 90-411-2390-3. s. 150.

o zamezení dvojího zdanění také v seznamu těchto smluv sestaveném na půdě Společnosti národů v roce 1928.<sup>185</sup>

Na tomto místě bych rád uvedl, že v rámci druhé poloviny devatenáctého století docházelo rovněž k uzavírání dalších typů mezinárodních smluv, v rámci nichž byla problematika dvojího zdanění omezena toliko na vymezené dílčí oblasti příjmů. Konkrétně se jednalo např. o smlouvu mezi Velkou Británií a švýcarským kantonem Vaud z roku 1872 o zamezení dvojího zdanění příjmu v souvislosti s úmrtím osoby (např. v případě dědické daně), která je na základě záznamů Organizace spojených národů<sup>186</sup> považována za vůbec první mezinárodní smlouvu upravující výlučně problematiku dvojího zdanění, byť ve velmi omezené míře,<sup>187</sup> nebo o smlouvu mezi Itálií a Rakouskem z roku 1878, o obchodu a plavbě, v níž byla mimo jiné obsažena úprava zdaňování příjmů plynoucích na základě námořní či říční plavby.<sup>188</sup>

Negativní dopady první světové války s sebou přinesly požadavky na nárůst inkasa veřejných rozpočtů dotčených států, často tak docházelo k navyšování sazeb daní.<sup>189</sup> Tato skutečnost nepochybně přispěla k dalšímu nárůstu počtu uzavřených smluv. V evropském kontextu přitom „hlavním

---

<sup>185</sup> Viz League of Nations. *Double Taxation and Fiscal Evasion: Collection of International Agreements and International Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion*. Geneva: League of Nations, 1928. s. 249.

<sup>186</sup> Viz United Nations. *International Tax Agreements, Vol. III: World Guide to International Tax Agreement 1843-1951*. Geneva: United Nations Publications, 1951. s. 343 an.

<sup>187</sup> Viz JOGARAJAN, Sunita. The conclusion and termination of the "first" double taxation treaty. *British Tax Review*. 2012, č. 3. ISSN 0007-1870. s. 283 an.

<sup>188</sup> Blíže viz KIRCHHOF, Paul et al. (eds.). *International and comparative taxation: essays in honour of Klaus Vogel*. New York: Kluwer Law International, 2002. 264 s. ISBN 90-411-9841-5. s. 87.

<sup>189</sup> K tomu viz KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011. 469 s. ISBN 978-0-521-51632-7. s. 111.

iniciátorem bylo Německo, které uzavíralo smlouvy zejména se svými sousedy<sup>190</sup>. Na počátku dvacátého století bylo přitom zřejmé, že tehdejší systém spočívající na nahodile uzavíraných a navzájem se poměrně výrazně lišících smlouvách není zcela ideální. Především bylo žádoucí zajistit jednotnou terminologii a interpretaci obsahu nově uzavíraných smluv.<sup>191</sup>

Po první světové válce tak byl rozvoj mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění podstatnou měrou ovlivněn modelovými (resp. vzorovými)<sup>192</sup> smlouvami, počínaje vzorovou smlouvou (resp. vzorovými smlouvami) Společnosti národů z roku 1928 (nazývanou též „ženevská vzorová smlouva“<sup>193</sup>), kterou následovala tzv. mexická a londýnská vzorová smlouva, k roku 1963 je pak datováno vytvoření první vzorové smlouvy v rámci OECD.<sup>194</sup>

Rozvoj mezinárodního obchodu a pohybu kapitálu měl za následek potřebu rozvinutých států detailněji propracovávat vnitrostátní právní předpisy a rozšiřovat počet mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění s cílem vytvořit mechanismus k zabránění dvojího zdanění svých tzv. rezidentských právnických osob.<sup>195</sup> Za zmínku tedy stojí skutečnost, že při rozvoji norem v oblasti mezinárodního daňového práva hrály klíčovou roli právě právnické osoby,

---

<sup>190</sup> Viz NERUDOVI, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 6. ISSN 1211-7293. s. 59.

<sup>191</sup> Viz ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. s. 109.

<sup>192</sup> V dalším textu dochází k používání obou těchto jazykových verzí.

<sup>193</sup> Viz KOSTERS, Bart. The United Nations Model Tax Convention and its Recent Developments. *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2004, č. 1-2. ISSN 1385-3082. s. 4.

<sup>194</sup> Viz BECERRA, Juan Angel. *Interpretation and application of tax treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007. 284 s. ISBN 978-90-8722-019-8. s. 6.

<sup>195</sup> Viz BECERRA, Juan Angel. *Interpretation and application of tax treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007. 284 s. ISBN 978-90-8722-019-8. s. 17.

resp. jejich přeshraniční výkon činnosti. V odborné literatuře bývá často opomíjena skutečnost, že v roce 1922 došlo k podpisu první vícestranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a to v rámci států jihovýchodní Evropy. Smluvními stranami byly Rakousko, Maďarsko, Rumunsko, Itálie a tehdejší Království Srbska, Chorvatska a Slovinska.<sup>196</sup>

## **2.2 Spolupráce v rámci Společnosti národů**

Krátce po konci první světové války došlo k založení mezinárodní organizace s názvem Společnost národů (angl. „*League of Nations*“), která se hned od počátku své činnosti zaměřovala také na problematiku dvojího zdanění. V rámci mezinárodní konference konané v roce 1920 v Bruselu byla přijata zpráva o výsledcích konference, ve které byly vytyčeny následující cíle. Bylo žádoucí, aby došlo k mezinárodnímu porozumění, dále ke spravedlivému rozdělení výnosu daně a zároveň bylo odstraněno dvojí zdanění, které bylo výslovně považováno za překážku realizace zahraničních investic.<sup>197</sup>

V srpnu 1928 došlo v rámci skupiny vládních expertů pro oblast dvojího zdanění a daňových úniků k předložení zprávy obsahující mimo jiné také trojí znění návrhu první dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.<sup>198</sup> Jednotlivé verze se přitom navzájem lišily nejen

---

<sup>196</sup> Viz LANG, Michael et al. (eds.). *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*. London: Kluwer Law International, 1998. 250 s. ISBN 90-411-0704-5. s. 86.

<sup>197</sup> Viz *Archive.org* [online]. 2010. [cit. 2013-07-25]. Report of the International Financial Conference, 1920, Brussels. Dostupné z WWW: <<https://archive.org/details/reportofinternat00interich>>.

<sup>198</sup> Viz BECERRA, Juan Angel. *Interpretation and application of tax treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007. 284 s. ISBN 978-90-8722-019-8. s. 19.

strukturou, ale také po obsahové stránce.<sup>199</sup> První vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění tedy byly vytvořeny na konci dvacátých let minulého století na půdě tehdejší Společnosti národů, předchůdce dnešní OSN. Společnost národů však nemohla předpokládat dlouhou životnost principů a struktury vzorových smluv z roku 1928, ani to, že se z jednotlivých dvoustranných smluv vyvine rozsáhlý systém. Preference byly naopak směřovány spíše k vytvoření modelu vícestranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, což by vedlo k vytvoření určitého kompromisního modelu vedle již existujících dvoustranných smluv.<sup>200</sup>

V roce 1929 doporučil Fiskální výbor Společnosti národů přijetí vícestranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, přičemž vycházel z názoru, že by daná metoda přispěla k omezení dvojího zdanění jednotnou cestou, což z hlediska plnění cílů mezinárodních smluv výbor považoval za vhodnější než lpění na soustavě individuálních, navzájem se lišících dvoustranných smluv.<sup>201</sup> Roku 1931 vydal Fiskální výbor návrh nové vícestranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění některých kategorií příjmů, na základě něhož došlo k vypracování dvou vzorových vícestranných smluv o zamezení dvojího zdanění (tzv. „model A“ a „model B“).<sup>202</sup> V roce 1933

---

<sup>199</sup> Pro srovnání jednotlivých znění vzorových smluv viz *Faculty.law.ubc.ca* [online]. 2013. [cit. 2013-11-05]. Report presented by General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Dostupné z WWW: <<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1928.pdf>>.

<sup>200</sup> Viz KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011. 469 s. ISBN 978-0-521-51632-7. s. 106.

<sup>201</sup> K tomu viz ALTHUNAYAN, Turki. *Dealing with the fragmented international legal environment: WTO, international tax and internal tax regulations*. New York: Springer, 2009. 268 s. ISBN 978-3-642-04677-3. s. 215.

<sup>202</sup> K tomu viz SIMONTACCHI, Stefano. *Taxation of capital gains under the OECD Model Convention: with special regard to immovable property*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007. 415 s. ISBN 90-411-2549-3. s. 58.

pak došlo na půdě Společnosti národů v k vypracování návrhu vícestranné smlouvy pro účely určení zdroje příjmů podniku, nicméně vzhledem k tomu, že se mezi státy nenašel nezbytný konsenzus pro využívání tohoto návrhu, k jeho praktickému využití nedošlo.<sup>203</sup>

Fiskální výbor tak pokračoval v práci na modernizaci a aktualizaci dvoustranných vzorových smluv a v roce 1940 došlo v rámci regionální daňové konference konané v mexickém hlavním městě k přijetí zprávy o přepracování původních modelů z roku 1928.<sup>204</sup> V roce 1943 se regionální daňová konference konala opět v Mexiku, a to především za účasti jihoamerických a severoamerických zástupců. Téhož roku pak došlo k publikaci nového návrhu vzorové smlouvy, který bývá běžně v odborné literatuře vzhledem k místu přijetí označován jako tzv. „mexický model“.<sup>205</sup> Na základě analýzy textu tohoto modelu<sup>206</sup> mohu v obecné rovině konstatovat, že mexický model vycházel, podobně jako původní modely z roku 1928, spíše z principu zdanění v zemi zdroje příjmu, který byl tedy výhodnější především pro rozvíjející se státy, kam směřovala značná část zahraničních investic. Roku 1946 došlo v rámci londýnské schůze členů Fiskálního výboru, v té době již za účasti

---

<sup>203</sup> K tomu viz HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*. Amsterdam: IBFD Publications, 2007. 414 s. ISBN 978-90-8722-023-5. s. 57 a ALTHUNAYAN, Turki. *Dealing with the fragmented international legal environment: WTO, international tax and internal tax regulations*. New York: Springer, 2009. 268 s. ISBN 978-3-642-04677-3. s. 215.

<sup>204</sup> Viz SIMONTACCHI, Stefano. *Taxation of capital gains under the OECD Model Convention: with special regard to immovable property*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007. 415 s. ISBN 90-411-2549-3. s. 65.

<sup>205</sup> Viz např. AMATUCCI, Andrea. *International Tax Law*. Alphen aan Rijn: Kluwer Law International, 2006. 406 s. ISBN 90-411-2390-3. s. 150, nebo ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0. s. 43.

<sup>206</sup> Mexický model dostupný např. na *Faculty.law.ubc.ca* [online]. 2013. [cit. 2013-11-15]. Mexico Draft, 1943. Dostupné z WWW: <<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1946.pdf>>.



zástupců nejen převážně rozvíjejících se států, k předložení návrhu na úpravu mexického modelu. Tzv. „londýnský model“<sup>207</sup> se od modelu mexického lišil v konkrétních aspektech, jejichž hlavní smysl spočíval v mírném odklonu od preference zdanění ve státě zdroje, a to ve prospěch státu rezidence.

Dne 24. října 1945 došlo k založení Organizace spojených národů, která na základě dohody mezi státy převzala celou řadu funkcí v té době již svou roli prakticky neplnící Společnosti národů, ačkoliv k jejímu formálnímu rozpuštění došlo až v dubnu 1946. Ačkoliv mezi členskými státy existovala určitá snaha o navázání na oblast tvorby a interpretace vzorových smluv o zamezení dvojího zdanění, stěžejní roli v průběhu šedesátých let minulého století hrála nově vzniklá Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, která byla založena dne 30. září 1961, a to transformací původní Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (dále jen „OEEC“), založené dne 16. dubna 1948.<sup>208</sup>

### **2.3 Spolupráce v rámci Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj**

V odborné literatuře bývá poměrně často opomíjena skutečnost, že rovněž v rámci OEEC probíhaly určité práce na tvorbě nových návrhů modelových smluv, jejichž výsledky

---

<sup>207</sup> Londýnský model dostupný např. na *Faculty.law.ubc.ca* [online]. 2013. [cit. 2013-11-15]. London Draft, 1946. Dostupné z WWW: <<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1943.pdf>>.

<sup>208</sup> K tomu viz např. ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0. s. 43.

byly následně promítnuty do první modelové smlouvy vypracované v rámci OECD. Mezi lety 1958 a 1961 představil Fiskální výbor OEEC čtyři zprávy s názvem Omezení dvojího zdanění.<sup>209</sup> Již ve zprávě z roku 1958 se Fiskální výbor vyjádřil v tom smyslu, že jeho snahou bylo vytvoření vícestranné modelové smlouvy, přičemž zároveň zdůraznil vysokou míru nejednoty obsahu a terminologie použité v rámci dvoustranných smluv uzavřených mezi tehdejšími členskými státy. K tomu, aby však mohl být představen návrh vícestranné modelové smlouvy, bylo by nejprve nezbytné co možná nejvyšší měrou sjednotit znění dosavadních platných dvoustranných smluv.<sup>210</sup>

Dne 14. prosince 1960 podepsalo původních dvacet států v Paříži Smlouvu o založení OECD. Tato smlouva vstoupila v platnost 30. září 1961. Dnes tvoří členskou základnu 34 převážně rozvinutých států, a to včetně České republiky.<sup>211</sup> „Centrum pro daňovou politiku a správu zkoumá veškeré aspekty spojené s daněmi, včetně daňové politiky a správy. Podporuje dialog s nečlenskými zeměmi OECD a přispívá tak k mezinárodní spolupráci v oblasti daní. Program spolupráce s více než 80 nečlenskými zeměmi OECD zahrnuje práci na

---

<sup>209</sup> The Elimination of Double Taxation. K jejich obsahu viz např. POTGENS, Frank. *Income from International Private Employment: An Analysis of Article 15 of the OECD Model*. Amsterdam: IBFD, 2006. 1020 s. ISBN 1090-8722-001-4. s. 44 an.

<sup>210</sup> K tomu blíže viz KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011. 469 s. ISBN 978-0-521-51632-7. s. 155.

<sup>211</sup> K seznamu členských států OECD viz *OECD.org* [online]. 2014. [cit. 2014-01-12]. List of OECD Member Countries. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>>.

*sjednávání, uplatňování a výkladu daňových dohod, účtování vnitropodnikových cen a efektivní výměnu informací.*"<sup>212</sup>

Členské státy OECD dlouhou dobu vnímaly za žádoucí objasnit, sjednotit a potvrdit základní pravidla platná pro zdaňování příjmů daňových poplatníků, kteří vykonávali obchodní, průmyslové, finanční a jiné činnosti v jiných státech, a to prostřednictvím aplikace jednotných závěrů z těchto činností vyplývajících.<sup>213</sup> V tomto je z hlediska samotné OECD spatřován hlavní význam modelové smlouvy OECD, která zahrnuje postupy a prostředky ke stanovení jednotného postupu pro nejčastější případy, se kterými se lze na poli mezinárodního dvojího zdanění v právním slova smyslu setkat.<sup>214</sup>

V rámci OECD došlo k předložení prvního návrhu vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v roce 1963, a to včetně komentáře k tomuto návrhu. Ačkoliv byl tento model<sup>215</sup> v podstatných rysech inspirován modelem londýnským, lze v něm opět spatřovat určité změny, konkrétně jde především o mnohem hlubší rozpracování jednotlivých článků a dále pak o další příklon k principu dělení výnosu daně mezi stát zdroje a stát residence. Modelová smlouva OECD z roku 1963 byla určena především pro využití mezi rozvinutými státy. Mnoho rozvíjejících se států naopak pocítovalo, že tento

---

<sup>212</sup> Viz *Mfcr.cz* [online]. 2014. [cit. 2014-01-14]. OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/spoluprace-s-institucemi/2005/oecd-organizace-pro-hospodarskou-spolup-11634>>.

<sup>213</sup> Viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 7.

<sup>214</sup> Viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 7.

<sup>215</sup> K modelu OECD z roku 1963 viz např. *Faculty.law.wayne.edu* [online]. 2014. [cit. 2014-01-14]. OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963). Dostupné z WWW: <[http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax\\_treaties/oecd\\_1963.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/oecd_1963.pdf)>.

model nenaplňoval jejich požadavky coby tzv. států importujících kapitál.<sup>216</sup> Na stejném principu byly ostatně vybudovány i další následující modelové smlouvy vytvořené v rámci OECD, resp. jejich revize. Tuto skutečnost osobně vnímám jako stěžejní důvod pro pozdější vytvoření modelu příznivějšího pro státy zdroje (tedy zpravidla rozvíjející se státy) na půdě OSN.

Na tomto místě považuji za nezbytné podotknout, že v případě modelových smluv se jedná pouze o vzory, resp. určitá vodítka, od jejichž znění se budoucí smluvní strany mohou jakkoliv odchýlit. Teoreticky vzato by tak i při jednání o obsahu budoucí smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutým a rozvíjejícím se státem mohla jako podklad sloužit modelová smlouva OECD s tím, že by se smluvní strany od konkrétních příslušných ustanovení mohly libovolně odchýlit.<sup>217</sup> V tomto ohledu tak následné vytvoření modelu vhodného pro nastíněné situace osobně vnímám pouze jako určité administrativní ulehčení v rámci fáze dojednávání obsahu konkrétní smlouvy.

Od roku 1963, kdy došlo k vytvoření modelové smlouvy OECD, prošel tento model několika doplněními a revizemi. Stejně jako v případě modelů Společnosti národů byly i jednotlivé modely OECD doprovázeny oficiálními komentáři, které byly jednak po obsahové stránce přizpůsobovány znění jednotlivých modelových smluv a zároveň reflektovaly konkrétní požadavky praxe, k čemuž ostatně dochází poměrně často také v současnosti. Na rozdíl od komentářů k modelům Společnosti národů, které byly vytvářeny v rámci

---

<sup>216</sup> Viz ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0. s. 43.

<sup>217</sup> K tomu viz např. AMATUCCI, Andrea. *International Tax Law*. Alphen aan Rijn: Kluwer Law International, 2006. 406 s. ISBN 90-411-2390-3. s. 150.

sekretariátu a často tak nereflektovaly dohodnutý způsob interpretace jednotlivých ustanovení, byly komentáře k jednotlivým modelovým smlouvám OECD vytvářeny na půdě Fiskálního výboru (později Výboru pro fiskální záležitosti<sup>218</sup>) tvořeného zástupci členských států a jejich znění tak blíže reflektovalo výklad preferovaný ze strany samotných států, a to včetně možnosti zahrnout do textu komentáře případné výhrady ke konkrétním ustanovením modelové smlouvy.<sup>219</sup>

Již v době představení modelové smlouvy OECD vycházel Fiskální výbor z toho, že tento model bude v následujících letech podroben při praktické aplikaci kritickému zkoumání ze strany smluvních stran a případné nejasnosti či nedostatky bude patrně nutné specifikovat, resp. napravit v podobě vydání nového a revidovaného znění tohoto modelu. Na základě analýzy praktických zkušeností jednotlivých smluvních států a rovněž z důvodu rozvoje způsobů využívaných při přeshraničním působení subjektů došlo v rámci Fiskálního výboru, resp. později v rámci Výboru pro fiskální záležitosti k rozpracování hlavních sporných bodů a následnému představení revidovaného znění modelové smlouvy OECD.<sup>220</sup> Za nejvýraznější revize modelové smlouvy OECD z roku 1963 bývají přitom zpravidla považovány ty z let 1977 a 1992.<sup>221</sup>

---

<sup>218</sup> Committee on Fiscal Affairs.

<sup>219</sup> Viz HARRIS, Peter a David OLIVER. *International commercial tax*. New York: Cambridge University Press, 2010. 520 s. ISBN 9780521853118. s. 17.

<sup>220</sup> K tomu blíže viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 8.

<sup>221</sup> Viz HARRIS, Peter a David OLIVER. *International commercial tax*. New York: Cambridge University Press, 2010. 520 s. ISBN 9780521853118. s. 17.

Modelová smlouva OECD z roku 1992 je rovněž významná z hlediska nového pojetí jejího budoucího fungování ze strany samotného Výboru pro fiskální záležitosti, který tento model vnímal jako první krok k budoucímu procesu pravidelných revizí a doplňování<sup>222</sup> znění modelové smlouvy především na základě požadavků praxe.<sup>223</sup> Od roku 1992 tak dochází za spolupůsobení Výboru pro fiskální záležitosti, členských států OECD a samotných subjektů daně k pravidelným revizím a upřesňováním obsahu znění jak samotných modelových smluv, tak doprovodných komentářů, a to konkrétně v letech 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 a 2010.

Pokud jde o současný stav spolupráce v rámci OECD, je na prvním místě nezbytné konstatovat, že vzhledem k tomu, že se jedná o mezinárodní uskupení, v rámci něhož nedochází k přijímání závazných právních předpisů, je co do svých výstupů a dohlížení nad jejich dodržováním OECD významná především v politické rovině. Existence určitého politického vlivu v rámci OECD je přitom patrná v několika rovinách. Např. Mexiko bylo donuceno opustit svůj dlouholetý přístup k určování tzv. převodních cen<sup>224</sup> a přistoupit na znění uznávané v rámci OECD,<sup>225</sup> aby se vůbec mohlo stát členským státem OECD. Ze stejného důvodu byla

---

<sup>222</sup> V dostupných pramenech se hovoří o tzv. „loose-leaf“ formátu, viz např. *Oecd.org* [online]. 2014. [cit. 2014-01-20]. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - an overview of available products. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>>.

<sup>223</sup> Viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 8.

<sup>224</sup> Transfer pricing.

<sup>225</sup> Tzv. Směrnice OECD o převodních cenách (the *OECD Transfer Pricing Guidelines*), která byla původně vytvořena v roce 1979 a v roce 1995 byla oficiálně přijata Radou OECD. Následně došlo k několika revizím tohoto výkladového nástroje.

např. Korejská republika donucena přehodnotit své poměrně široké vnímání stálé provozovny.<sup>226</sup>

Pokud jde o konkrétní oblasti, ve kterých je možné se setkat s významným působením orgánů OECD, na prvním místě uvádím existenci aktuálního znění modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění, které, jak již bylo uvedeno v úvodní části této kapitoly, vychází ze znění z roku 1963. Současně s aktualizacemi modelové smlouvy zpravidla docházelo také k aktualizacím doprovodných komentářů. „Pro smlouvy vypracované ze vzoru OECD má význam obsáhlý komentář modelové smlouvy OECD, vypracovaný a aktualizovaný Výborem pro fiskální záležitosti OECD, na který se lze odkázat při aplikaci uzavřených smluv vycházejících ze vzoru OECD. Vzhledem k tomu, že tento komentář není právním předpisem a nelze jej označit ani za pramen mezinárodního práva, lze jen stěží dovozovat jeho právní závaznost a jeho význam spočívá spíše v jeho hloubce, dokonalé rozpracovanosti a autoritativnosti.“<sup>227</sup>

Další okolností, která mívá na obsahovou stránku komentářů nemalý vliv, je reflektování požadavků vzešlých z praktického uplatňování smluv do znění příslušných změn komentářů, a to zpravidla při vydání revidovaného znění modelové smlouvy. Právě ze strany adresátů a uživatelů právních norem je tedy tvůrcům jejich znění poskytována významná zpětná vazba. Pro tyto účely dochází ze strany Výboru pro fiskální záležitosti především v posledních letech k pravidelnému zveřejňování tzv. návrhů

---

<sup>226</sup> Viz např. AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. New York: Cambridge University Press, 2007. 214 s. ISBN 978-0-521-85283-8. s. 4.

<sup>227</sup> Viz BAKEŠ, Milan, MARIE KARFÍKOVÁ, PETR KOTÁB, HANA MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 285.

k veřejné diskuzi<sup>228</sup> ohledně chystaných změn ve znění komentáře. Předložené návrhy bývají často podrobovány zkoumání ze strany praxe, přičemž takto obdržené závěry mohou být po následné opětovné analýze Výboru pro fiskální záležitosti promítnuty do nového znění komentáře. V tomto ohledu tedy dochází k poměrně úzkému spolupůsobení Výboru pro fiskální záležitosti, členských států OECD a samotných uživatelů právních norem, což osobně považuji za velmi přínosný postup.

K dalším oblastem, které mají vliv na praxi států v oblasti mezinárodního dvojího zdaňování příjmů nejen právnických osob, je podle mého názoru možné řadit iniciativy, jejichž vyústěním bylo vydání různých dokumentů doporučujícího charakteru, tedy opět postrádajících právní závaznost a projevujících se spíše v politické rovině. Jako příklad těchto relevantních iniciativ uvádím dokument s názvem Škodlivá daňová konkurence – rostoucí globální problém.<sup>229</sup> Stejně jako v případě Kodexu chování v oblasti zdaňování podniků vydaného v rámci Evropské unie se jedná pouze o doporučující a právně nezávazný dokument, ve kterém jsou mj. uvedeny faktory svědčící o existenci škodlivé daňové konkurence v rámci členských i nečlenských států OECD, a to včetně doporučení, jak proti těmto opatřením na vnitrostátní i mezinárodní úrovni (pokud jde o znění mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění) bojovat, a to včetně odkazu na celou řadu nezávazných dřívějších

---

<sup>228</sup> Aktuálně se jedná např. o výzvu z listopadu 2013. Viz *Oecd.org* [online]. 2014. [cit. 2014-01-24]. OECD invites public comments on a discussion draft on technical changes to be included in the next update to the Model Tax Convention. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-invites-public-comments-on-discussion-draft-on-technical-changes.htm>>.

<sup>229</sup> Viz *Oecd.org* [online]. 2014. [cit. 2014-01-30]. Harmful tax competition, An Emerging Global Issue. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.



doporučení vydaných zpravidla ve vztahu k dílčím problémům. Výbor pro fiskální záležitosti následně hodnotí, do jaké míry dochází k naplňování vytyčených cílů.<sup>230</sup>

Dalším dokumentem vztahujícím se především ke zdaňování příjmů právnických osob je již zmíněná Směrnice OECD o převodních cenách,<sup>231</sup> která byla v průběhu let několikrát revidována a doplňována, přičemž v současnosti bývá využíváno obdobného mechanismu jako v případě změn komentáře k modelové smlouvě OECD.<sup>232</sup>

Aktuální otázkou řešenou na půdě OECD je problematika snižování základu daně a přemístování zisku,<sup>233</sup> v rámci které došlo ze strany OECD v návaznosti na schůzku ministrů financí a guvernérů centrálních bank zemí tzv. skupiny G20 k vydání společného akčního plánu,<sup>234</sup> který je v mnohém inspirován předchozím dokumentem vydaným čistě v rámci OECD.<sup>235</sup> Také na další schůzce zemí G20 bylo dosaženo dílčího závěru, že je potřeba důsledně trvat na dodržování

---

<sup>230</sup> Viz např. *Oecd.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-01]. The OECD's Project on Harmful Tax Practices, 2006. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/harmful/37446434.pdf>>.

<sup>231</sup> Viz *Oecd.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-01]. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>>.

<sup>232</sup> Aktuálně se jedná např. o návrh k diskusi nad změnou Směrnice o převodních cenách ve vztahu k její části zabývající se právy k nehmotným statkům.

<sup>233</sup> Base Erosion and Profit Shifting.

<sup>234</sup> Viz *Oecd-ilibrary.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-01]. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1398288421&id=id&accname=guest&checksum=30B15B1BC91F9C9F2856DA7538AB030B>>.

<sup>235</sup> Viz *Oecd-ilibrary.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-01]. Addressing Base erosion and Profit Shifting. Dostupné z WWW: <[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264192744-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en)>.

obsahu uvedeného akčního plánu,<sup>236</sup> který se primárně vztahuje na oblast dvojího nezdanění, resp. na umělé snižování základu daně a přemístování zisku do výhodnějších jurisdikcí. Tento akční plán obsahuje 15 dílčích bodů, se kterými je zapotřebí se v poměrně krátkodobém časovém horizontu vypořádat.<sup>237</sup>

## **2.4 Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Na tomto místě považuji za vhodné zmínit také činnosti vztahující se k vytvoření multilaterální (resp. vícestranné nebo mnohostranné)<sup>238</sup> modelové smlouvy nebo multilaterální smlouvy obecně. V rámci mezinárodního daňového společenství proběhlo v historii mnoho pokusů o vytvoření vícestranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.<sup>239</sup>

V období vytváření modelových smluv v letech 1963 a 1977 zvažovali členové Fiskálního výboru (resp. Výboru pro fiskální záležitosti) také možnost přijetí modelu vícestranné smlouvy, avšak nakonec dospěli k závěru, že

---

<sup>236</sup> Viz Zpráva ze zasedání ministrů financí a guvernérů centrálních bank konaného ve dnech 22. - 23. února 2014 v Sydney, kde se mimo jiné uvádí, že by ke zdaňování příjmů mělo docházet tam, kde činnost s nimi spojená vykonávána a kde tedy dochází k vytváření hodnot. K tomu *G20.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-15]. Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Dostupné z WWW: <[https://www.g20.org/sites/default/files/g20\\_resources/library/Communique%20Meeting%20of%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Sydney%2022-23%20February%202014\\_0.pdf](https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Communique%20Meeting%20of%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Sydney%2022-23%20February%202014_0.pdf)>.

<sup>237</sup> K jednotlivým bodům zájmu viz *Oecd-ilibrary.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-03]. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1398288421&id=id&accname=guest&checksum=30B15B1BC91F9C9F2856DA7538AB030B>>.

<sup>238</sup> V dalším textu budou uvedené pojmy využívány vždy v závislosti na konkrétním kontextu.

<sup>239</sup> K tomu viz ALTHUNAYAN, Turki. *Dealing with the fragmented international legal environment: WTO, international tax and internal tax regulations*. New York: Springer, 2009. 268 s. ISBN 978-3-642-04677-3. s. 214.

vytvoření jednotného vícestranného modelu by s sebou přinášelo mnoho velmi obtížně řešitelných otázek. Nevyloučili však uzavření takovéto smlouvy v rámci užší skupiny států, které se zpravidla setkávají s různými specifickými požadavky ze strany praxe. I přesto však měly případné vícestranné smlouvy vycházet ze znění příslušné dvoustranné modelové smlouvy OECD.<sup>240</sup> Takto došlo např. v roce 1983 k podpisu vícestranné smlouvy mezi tzv. severskými státy. Dnes, po proběhlé trojí revizi původní smlouvy, tvoří smluvní strany tzv. severské smlouvy Dánsko, Finsko, Švédsko, Norsko, Island a Faerské ostrovy.<sup>241</sup>

*„Další mnohostrannou smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřely státy v karibské oblasti. Jedná se o tzv. CARICOM (Caribbean Community) smlouvu o daních z příjmů, která byla uzavřena v roce 1994. Smluvními stranami jsou Antigua, Barbuda, Belize, Dominika, Grenada, Guyana, Jamajka, Montserrat, Sv. Kitts a Nevis, Sv. Lucia, Sv. Vincent a Grenadiny, Trinidad a Tobago. CARICOM smlouva má zakotven unikátní systém - je založena na principu exkluzivního zdanění ve státě zdroje (...).“<sup>242</sup>*

Považuji dále za vhodné si na tomto místě položit otázku, zda je v současné době vhodnější setrvat na systému vycházejícím z výrazné převahy uzavřených dvoustranných smluv, nebo je racionální uvažovat o případném vícestranném modelu, který by postupně nahradil jednotlivé již uzavřené

---

<sup>240</sup> K tomu viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 16.

<sup>241</sup> Ke znění tzv. severské smlouvy viz *Regjeringen.no* [online]. 2014. [cit. 2014-02-16]. Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom de nordiske land. Dostupné z WWW: <<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/stprp/19961997/Stprp-nr-5-1996-97-/5.html?id=280122>>.

<sup>242</sup> Viz NERUDOVÁ, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 6. ISSN 1211-7293. s. 61.

dvoustranné smlouvy. Odpověď na tuto otázku je přitom velmi složitá, neboť je nezbytné zkoumat veškerá možná pozitiva i negativa plynoucí z preferování každého z uvedených přístupů.<sup>243</sup> Ani přístup jednotlivých autorů, států a mezinárodních uskupení v této otázce není jednotný. Řada států se v posledních desítkách let spíše odchyluje od modelu využívání mnohostranných smluv, kterými byly dříve vázány, což lze pozorovat také na příkladu České republiky.<sup>244</sup> Naopak, smluvní strany tzv. severské smlouvy vzhledem k několikeré změně znění obsahu této smlouvy, kdy mohlo dojít k vyvázání jednotlivých smluvních stran, setrváním v ní podle mého názoru dávají najevo svůj pozitivní postoj k tomuto modelu, a to přesto, že bývá tato smlouva poměrně často doplňována protokoly.

Jako další příklad určitého nejednotného postoje uvádím přístup OECD (resp. Výboru pro fiskální záležitosti) a Evropské unie (resp. Evropské komise). Zatímco Výbor pro fiskální záležitosti uvádí, že síť dvoustranných smluv je i v současné době vhodnějším způsobem pro zamezení dvojímu zdanění na mezinárodní úrovni,<sup>245</sup> v rámci Evropské unie se lze setkat také s názorem opačným.

Otázkou vzniku případné vícestranné smlouvy v rámci tehdejších prvních šesti členských států se poměrně intenzivně zabývala pracovní skupina Evropská komise již v průběhu šedesátých let minulého století, nicméně k potřebné shodě nedošlo. Po přibližně třicetileté odmlce

---

<sup>243</sup> K těmto otázkám viz např. LANG, Michael et al. (eds.). *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*. London: Kluwer Law International, 1998. 250 s. ISBN 90-411-0704-5. s. 88 an.

<sup>244</sup> Byť v případě České republiky a některých dalších států je tato otázka ovlivněna především politickým vývojem.

<sup>245</sup> Viz OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0. s. 16.

další práce Evropské komise v této oblasti vyústily v roce 2001 k vydání zprávy s názvem Zdanění společností v rámci vnitřního trhu.<sup>246</sup> Zde se členové pracovní komise snažili odůvodnit racionálnost vzniku vícestranné smlouvy mezi členskými státy, přičemž argumentovali především tím, že s nárůstem počtu členských států a tedy i počtu mezi nimi uzavřených smluv dochází zároveň k nárůstu komplikovanosti takto vzniklého systému a že ustanovení smluv mnohdy nejsou v souladu s tehdejšími komunitárním právem.<sup>247</sup> V rámci určitého dílčího závěru se v tomto dokumentu uvádí, že z pohledu odborníků působících v praxi, s nimiž byly tyto otázky konzultovány, převažuje kladný přístup k případné vícestranné smlouvě uzavřené mezi členskými státy. Přesto lze konstatovat, že k výraznějšímu posunu v této otázce v následujících letech nedošlo.<sup>248</sup>

V roce 2005 předložila Evropská komise dokument s názvem Komunitární právo a daňové smlouvy,<sup>249</sup> v rámci něhož se opětovně zabývala mimo jiné otázkou možného vytvoření modelu vícestranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Mimo jiné se zde uvádí, že samotná povaha jednotného unijního trhu volá po jednotném nástroji, který by lépe dopadal na rostoucí počet trojstranných a vícestranných ekonomických

---

<sup>246</sup> Viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-02-20]. Company Taxation in the Internal Market. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/company\\_tax\\_study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf)>.

<sup>247</sup> Viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-02-20]. Company Taxation in the Internal Market. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/company\\_tax\\_study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf)>.

<sup>248</sup> Viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-02-20]. EC Law and Tax Treaties. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/eclawtaxtreaties\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_en.pdf)>.

<sup>249</sup> Viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-02-20]. EC Law and Tax Treaties. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/eclawtaxtreaties\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_en.pdf)>.

vztahů. Skupina expertů si zde dále položila otázku, zda jsou dvoustranné smlouvy i nadále tím nejvhodnějším nástrojem pro efektivní regulaci nových ekonomických vazeb a zda by naopak nemělo dojít k vytvoření vícestranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.<sup>250</sup> Jako další možná varianta byl uveden model dvoustranné smlouvy inspirovaný modelem OECD, který by však vykazoval určité odlišné prvky vycházející ze znění unijního práva.

Vícestrannými smlouvami o zamezení dvojího zdanění byla kdysi vázána také tehdejší Československá republika, a to v rámci zemí Rady vzájemné hospodářské pomoci. Konkrétně se jednalo o smlouvu vyhlášenou ve Sbírce zákonů pod č. 30/1979<sup>251</sup> a o smlouvu vyhlášenou ve Sbírce zákonů pod č. 49/1979.<sup>252</sup> Tyto smlouvy se mezi sebou lišily zejména v otázce subjektů, na které se vztahovaly, když prvně zmíněná smlouva upravovala přeshraniční zdaňování fyzických osob a druhá jmenovaná zdaňování právnických osob. Pro obě smlouvy byla přítom charakteristická výrazná stručnost jejich znění, a to např. ve srovnání s textem v dané době běžně využívané modelové smlouvy OECD. Podle smlouvy upravující zdaňování právnických osob *„mohly být příjmy právnické osoby zdaněny pouze ve státě, ve kterém měla právnická osoba sídlo. Výjimku představoval nemovitý majetek, kdy se příjmy z jeho využívání, prodeje a dalšího nakládání zdaňovaly ve státě, kde byl majetek umístěn. Zajímavostí je, že výše zmíněná multilaterální smlouva neobsahovala ustanovení o metodách zamezení dvojího*

---

<sup>250</sup> K pozitivním a negativním stránkám konceptu jednotného modelu EU viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-02-20]. EC Law and Tax Treaties. Dostupné z WWW:

<[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/eclawtaxtreaties\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_en.pdf)>.

<sup>251</sup> Vyhláška ministerstva zahraničních věcí č. 30/1979 Sb.

<sup>252</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb.

zdanění. Proto se postupovalo při zdaňování dle vnitrostátních daňových předpisů."<sup>253</sup> Naopak, v případě smlouvy upravující zdaňování fyzických osob se právo na zdanění „rozdělovalo mezi stát trvalého bydliště poplatníka a stát zdroje příjmu či majetku“.<sup>254</sup>

Jsem toho názoru, že případné přijetí jednotné mnohostranné smlouvy v rámci členských států Evropské unie by mělo pozitivní dopad současně do několika oblastí. Za prvé by tím došlo k terminologickému a obsahovému sjednocení, za druhé by došlo k nastavení jednotných pravidel pro zdaňování konkrétních druhů příjmů v rámci vnitřního trhu, dále by tím došlo snáze ke sjednocení obsahu této smlouvy s pravidly v současné době obsaženými převážně v pramenech tzv. sekundárního unijního práva a v neposlední řadě by řešení případných sporných otázek pravděpodobně přešlo pod kompetenci Soudního dvora Evropské unie. Naopak, jako určitý negativní aspekt této varianty vnímám nemožnost reflektovat individuální požadavky a zájmy států, zároveň je pravděpodobně, že by snahy o dosažení kompromisního znění této smlouvy nemusely nutně vést k úspěchu. Navíc by se jednalo o pouze dílčí řešení, neboť ve vztahu k nečlenským státům by nadále zůstaly v platnosti jednotlivé dvoustranné smlouvy. Ačkoliv v rámci Evropské unie (včetně předchozích uskupení, ze kterých Evropská unie coby subjekt vzešla), již přes čtyřicet let probíhají v nepravidelných intervalech diskuze nad otázkou vzniku vícestranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, veškerá snažení mají zpravidla podobný závěr. Osobně se tedy

---

<sup>253</sup> Viz NERUDOVI, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 6. ISSN 1211-7293. s. 61.

<sup>254</sup> Viz NERUDOVI, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 6. ISSN 1211-7293. s. 61.

domnívám, že k podpisu mnohostranné smlouvy mezi členskými státy Evropské unie minimálně v blízké budoucnosti nedojde.

## **2.5 Spolupráce v rámci Organizace spojených národů**

Jak jsem již uvedl výše, jednotlivé verze modelové smlouvy OECD byly po obsahové stránce vhodné spíše pro rozvinuté státy, a to vzhledem k preferování zdanění ve státě rezidence v poměrně širokém rozsahu. Naopak, rozvíjející státy preferovaly a stále preferují zdanění v zemi zdroje, kterou zpravidla také bývají. Do roku 1965 došlo k uzavření poměrně malého počtu smluv mezi rozvinutými a rozvojovými zeměmi, což bylo podle názoru Fiskálního výboru OECD pravděpodobně způsobeno tím, že dosavadní nastavení tradičních smluv nebylo vnímáno z perspektivy rozvojových států jako žádoucí.<sup>255</sup> V častých případech by to byly právě státy zdroje, které by na základě tehdejšího tradičního znění modelové smlouvy byly povinny vzdát se nároku na zdanění, a to ve prospěch států rezidence.

Na půdě OSN došlo v roce 1979 k vydání tzv. Příručky pro sjednávání dvoustranných daňových smluv mezi rozvinutými a rozvojovými státy,<sup>256</sup> jejíž revize byly vydávány i v dalších letech.<sup>257</sup> V roce 1980, po několika letech práce na konečné verzi modelu, pak došlo k prezentaci nového

---

<sup>255</sup> K tomu blíže viz *Un.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-23]. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Dostupné z WWW: <<http://www.un.org/esa/ffd/documents/DoubleTaxation.pdf>>.

<sup>256</sup> Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries.

<sup>257</sup> Viz *Unpan1.un.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-26]. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries (2003). Dostupné z WWW: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan008579.pdf>>.



modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění,<sup>258</sup> který akcentoval právě zejména zájmy a požadavky rozvíjejících se států, tedy zpravidla států zdroje, a to podobně jako v případě modelových smluv OECD, opět za doprovodu komentáře. Tento model byl výsledkem přibližně desetileté práce skupiny odborníků jmenované Ekonomickou a sociální radou<sup>259</sup> OSN. Model OSN si brzy přisvojila většina rozvíjejících se států a po pádu tzv. východního bloku si celá řada nově vzniklých samostatných států v rámci zemí východní Evropy do svých nově vytvářených dvoustranných smluv zařazovala konkrétní pasáže právě z modelu OSN.<sup>260</sup>

Pokud jde o strukturu, model OSN se velmi podobal tehdejšímu modelu OECD.<sup>261</sup> Nicméně některé články obsahovaly ve srovnání se zněním modelové smlouvy OECD odlišná znění a společným rysem těchto odlišností bylo, že poskytovaly státu zdroje širší práva na zdanění než v případě modelu OECD.<sup>262</sup> V následujících letech došlo v návaznosti na probíhající změny v oblasti mezinárodního obchodu a investic a rovněž v reakci na probíhající revize modelové smlouvy OECD také k pracím na novém znění modelové smlouvy OSN. Nové revidované znění pak bylo oficiálně přijato v roce 2001. Nejnovější znění modelové smlouvy OSN je však datováno k roku 2011.<sup>263</sup> Jako další významnou oblast

---

<sup>258</sup> United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.

<sup>259</sup> Economic and Social Council.

<sup>260</sup> Viz KOSTERS, Bart. The United Nations Model Tax Convention and its Recent Developments. *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2004, č. 1-2. ISSN 1385-3082. s. 4.

<sup>261</sup> Viz AMATUCCI, Andrea. *International Tax Law*. Alphen aan Rijn: Kluwer Law International, 2006. 406 s. ISBN 90-411-2390-3. s. 151.

<sup>262</sup> Viz RASMUSSEN, Mogens. *International double taxation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011, s. 220. ISBN 978-90-411-3410-3. s. 105.

<sup>263</sup> *Un.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-28]. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Dostupné z WWW: <<http://www.un.org/esa/ffd/documents/DoubleTaxation.pdf>>.

působení orgánů OSN v této oblasti uvádím vydávání a aktualizace doprovodných komentářů k jednotlivým zněním modelových smluv.

## **2.6 Spolupráce na úrovni Evropská unie**

Další úrovní, na které docházelo a stále dochází k mezinárodní spolupráci s konkrétními dopady do oblasti zamezování dvojího zdaňování, je úroveň dnešní Evropské unie. Nejen v době vzniku Evropského hospodářského společenství, ale také v pozdějších časových etapách byl hlavní důraz v této oblasti kladen na vzájemnou spolupráci mezi členskými státy v podobě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. S postupem času však došlo k přijetí několika významných pramenů tzv. sekundárního práva (především ve formě směrnic), které se k oblasti dvojího zdaňování rovněž vztahovaly, resp. stále vztahují.

Vzájemné sjednocování právních řádů členských států probíhá podle některých autorů na dvojí úrovni, a to konkrétně v pozitivní a negativní podobě. Zatímco negativní integrace je především důsledek rozhodovací činnosti Soudního dvora Evropské unie, která spočívá v odstraňování ustanovení jednotlivých vnitrostátních předpisů, která nejsou v souladu s předpisy unijního práva, v případě pozitivní integrace se jedná o konkrétní normy obsažené v pramenech primárního nebo sekundárního práva.<sup>264</sup> Jiní autoři vedle těchto dvou úrovní spatřují další úroveň, a to v podobě mezinárodních smluv uzavřených v rámci členských

---

<sup>264</sup> Viz HELMINEN, Marjaana. *EU tax law: direct taxation*. Third edition. 474 s. ISBN 978-90-8722-208-6. s. 10.

států Evropské unie.<sup>265</sup> Prameny unijního práva přitom hrají čistě z formálního hlediska významnou roli. Soudní dvůr Evropské unie ve své velmi bohaté judikatuře totiž mimo jiné vyslovil principy společné pro povahu norem všech oblastí unijního práva ve vztahu k vnitrostátním pramenům<sup>266</sup> členských států. Především se jedná o principy nadřazenosti a přímé použitelnosti unijních pramenů.

Jak již bylo uvedeno výše, není na rozdíl od nepřímých daní otázka nezbytné harmonizace přímých daní v pramenech primárního práva (tím mám na mysli především Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o fungování Evropské unie) explicitně vyjádřena, ostatně stejně jako v dřívějších zněních pramenů primárního práva.<sup>267</sup> Osobně se domnívám, že hlavní příčiny tohoto přístupu spočívaly na jedné straně v uvědomění si pouze stěží realizovatelné harmonizace v oblasti přímých daní, a to již na úrovni původních šesti zakládajících států, na straně druhé nebyla tato otázka vnímána za natolik podstatnou pro hladké fungování vnitřního trhu,<sup>268</sup> kde naopak hlavní význam spočíval v harmonizaci daní nepřímých.

Již v čl. 99<sup>269</sup> Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957 se uvádělo, že Komise zváží, jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států

---

<sup>265</sup> Viz např. LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH a Claus STARINGER. *Introduction to European tax law: direct taxation*. Third edition. Wien: Spiramus Press, 2013, s. 269. ISBN 978-1-907444-68-5. s. 24.

<sup>266</sup> V tomto kontextu včetně jednotlivých mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

<sup>267</sup> Především Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957 a její následné revize.

<sup>268</sup> K tomu viz LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH a Claus STARINGER. *Introduction to European tax law: direct taxation*. Third edition. Wien: Spiramus Press, 2013, s. 269. ISBN 978-1-907444-68-5. s. 24.

<sup>269</sup> V rámci kapitoly s názvem Daňová ustanovení.

týkající se daně z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní, včetně vyrovnávacích opatření uplatňovaných v souvislosti s obchodováním mezi členskými státy, harmonizovány v zájmu společného trhu. Není přitom bez zajímavosti, že dané ustanovení bylo na základě tzv. Maastrichtské smlouvy<sup>270</sup> revidováno a nově znělo tak, že Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování trhu.

Oblast přímých daní, tedy včetně daně z příjmů právnických osob, resp. obdobných daní ukládaných v tehdejších členských státech, byla na úrovni pramenů primárního práva upravena obecnou harmonizační klauzulí obsaženou v čl. 100<sup>271</sup> Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, který stanovil, že Rada na návrh Komise jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu (...).

V současnosti je otázka harmonizace nepřímých daní upravena v čl. 113 Smlouvy o fungování Evropské unie. Ustanovení týkající se sbližování právních předpisů v obecných otázkách je upraveno v čl. 114 an. Smlouvy o fungování Evropské unie. Považuji za nutné podotknout, že prameny primárního práva již řadu let člení oblasti harmonizace do dvou hlavních skupin. První skupinu tvoří oblasti, v rámci kterých není potřebný souhlas všech členských států,

---

<sup>270</sup> Smlouva o Evropské unii podepsaná v roce 1992.

<sup>271</sup> Zařazený již v obecné kapitole s názvem Sbližování právních předpisů.

zatímco v případě druhé skupiny je tzv. jednomyslnost vyžadována. Smlouva o fungování Evropské unie tuto dichotomii uvádí ve svém čl. 114 a čl. 115. Oblast přímých daní je přitom upravena v čl. 115, který pro přejetí konkrétních opatření v oblastech vymezených v čl. 114 odst. 2 vyžaduje jednomyslný souhlas členských států. Právě tuto podmínku vnímám jako hlavní důvod pro poměrně nízkou úroveň harmonizace v oblasti daně z příjmů právnických osob a dalších přímých daní, ačkoliv požadavek jednomyslného souhlasu je dnes vyžadován též v oblasti harmonizace daní nepřímých.

Ve vztahu k problematice mezinárodního dvojího zdanění v právním slova smyslu považuji na nezbytné zmínit skutečnost, že ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957 bylo v čl. 220 obsaženo doporučení členských státům v případě potřeby mezi sebou zahájit jednání s cílem mj. zamezit dvojímu zdanění. Obdobná textace se přitom zachovala i v dalších revidovaných zněních základních předpisů primárního práva. V současném znění Smlouvy o fungování Evropské unie však podobné ustanovení chybí. Osobně to však nevnímám jako zásadní problém, a to především z toho důvodu, že se jednalo spíše o ustanovení politického charakteru, které nebylo prakticky vynutitelné. Navíc má většina členských států již příslušné smlouvy s dalšími členskými státy

uzavřeny.<sup>272</sup> Navíc tuto skutečnost nelze vnímat jako pokles zájmu Evropské unie v těchto otázkách.<sup>273</sup>

Na základě analýzy uvedených ustanovení primárního práva tak lze dojít k dílčímu závěru, že harmonizace přímých daní pro vytvoření vnitřního trhu nezbytná nebyla a není tedy ani v současné době. Na druhou stranu se jedná o problematiku, která má na fungování vnitřního trhu přímý vliv a k tomu, aby došlo ke konkrétním opatřením (např. v podobě přijetí směrnic), je v této otázce nezbytný požadavek jednomyslného souhlasu všech členských států Evropské unie.

Podle názoru komisaře pro daně, cla, statistiku, audit a boj proti podvodům Algirdase Šemety je právě požadavek jednomyslnosti hlavní překážkou v rozvoji harmonizace přímých daní. Členské státy navíc uvádějí, že v blízké budoucnosti není reálné uvažovat o bližší harmonizaci v těchto otázkách, ačkoliv některé členské státy výslovně vyjádřily přání o bližší spolupráci také v této oblasti.<sup>274</sup>

V současné době je možné nalézt určitou dílčí úpravu problematiky dvojího zdanění především v pramenech tzv. sekundárního unijního práva. Jak jsem již uvedl výše, dopadají unijní předpisy spíše na mezinárodní dvojí zdanění v ekonomickém slova smyslu, tak jak jej vnímám v této

---

<sup>272</sup> Viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-02-27]. Double Taxation. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/individuals/double\\_taxation\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/double_taxation_en.htm)>.

<sup>273</sup> K tomu viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-04-01]. Tax Policy Work Programme by Commissioner Šemeta. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014/semeta/headlines/speeches/2010/02/speech\\_1602b.pdf](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/speeches/2010/02/speech_1602b.pdf)>.

<sup>274</sup> Viz *Euractiv.com* [online]. 2014. [cit. 2014-04-02]. Šemeta: Fiscal union involves tax cooperation. Dostupné z WWW: <<http://www.euractiv.com/euro-finance/semeta-fiscal-union-involves-tax-interview-514735>>.

práci, proto se o nich na tomto místě zmíním pouze okrajově, a to především z důvodu obsahové komplexnosti této práce. Konkrétně se jedná o směrnici Rady č. 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států,<sup>275</sup> směrnici Rady č. 2009/133/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy, směrnici Rady č. 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a směrnici Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Pro úplnost uvádím, že na výměnu informací mezi správci daně v rámci členských států se vztahuje směrnice Rady č. 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS.

Typickým příkladem směrnice regulující dvojí zdanění v ekonomickém slova smyslu je prvně zmíněná směrnice Rady č. 2011/96/EU, kde se v úvodních ustanoveních uvádí, že cílem této směrnice je osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti. V čl. 7, bodě 2 téže směrnice se dále stanoví, že se tato směrnice nedotýká použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení, jejichž účelem je zamezit nebo omezit

---

<sup>275</sup> K jejímu zařazení do skupiny dvojího zdanění v ekonomickém slova smyslu viz *Europaapr.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-04-02]. The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation, 2010. Dostupné z WWW: <<http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>>.

ekonomické dvojí zdanění dividend, zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend.

#### **2.6.1 Rozhodovací činnost Soudního dvora Evropské unie ve vztahu k obsahu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění**

Mezi členskými státy Evropské unie v současné době existuje poměrně široká síť dvoustranných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Bez ohledu na to, zda jsou tyto smlouvy datovány k období před přistoupením těchto států k Evropské unii, nebo až po tomto okamžiku, dochází v určitých případech ke kolizi obsahu příslušné smlouvy s normami primárního nebo sekundárního unijního práva, jejichž obsah často bývá z pohledu subjektu daně výhodnější. Nutno na úvod konstatovat, že výsledky vzešlé z rozhodovací činnosti Soudního dvora Evropské unie jsou závazné toliko pro strany sporu, nicméně jejich praktický dopad je především vzhledem k argumentační propracovanosti významnější. *„Obecně nesmí být smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané mezi jednotlivými státy EU v kolizi s primárním právem. Ačkoliv přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat komunitární (unijní - pozn. aut.) právo.“*<sup>276</sup>

Soudní dvůr Evropské unie se na počátku šedesátých let minulého století poprvé výrazněji zabýval samotnou otázkou, zda mu vůbec přísluší pravomoc rozhodovat v kategorii vztahu norem tehdejšího komunitárního práva, kde byla obsažena úprava základních principů, jako např. zákaz

---

<sup>276</sup> Viz ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. s. 113.



diskriminace, s dříve uzavřenými mezinárodními smlouvami obecně.<sup>277</sup> Konkrétně zde uvedl, že v souladu se zásadami mezinárodního práva je členský stát, který na sebe na základě přistoupení ke Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství váže nové povinnosti, které jsou v rozporu s obsahem dříve uzavřených smluv, povinen se zdržet výkonu práv v rozsahu nezbytném pro výkon jeho nových závazků. Je zde tedy patrný jistý příklon k interpretačnímu pravidlu *lex posterior derogat priori*, to však pouze ve vztahu mezi členskými státy. Naopak, práva a povinnosti založené podle dosavadních smluv uzavřených mezi členskými státy a státy nečlenskými mají zůstat zachovány, jak ostatně dnes uvádí také čl. 351 Smlouvy o fungování Evropské unie.

První komplexnější posouzení vztahu norem komunitárního práva a obsahu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je však možné nalézt teprve v rozsudcích z poloviny osmdesátých let. Konkrétně se jedná např. o rozsudek ve věci *Avoir Fiscal*.<sup>278</sup> V daném případě „zahájila Komise s Francií řízení o porušení SES na základě skutečnosti, že francouzské předpisy upravující daň z příjmů poskytovaly daňové zvýhodnění příjemcům dividend od francouzských společností v rozsahu poloviny částky daně z příjmů zaplacené těmito (dceřinými) společnostmi. Tuto částku bylo možno započítat na daň z dividend. Předmětná daňová výhoda se týkala pouze osob se sídlem ve Francii, případně ve Velké Británii, Nizozemí, Německu a Lucembursku, s nimiž měla Francie uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

---

<sup>277</sup> Viz např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-10/61, *Commission of the European Economic Community v Italian Republic*, ze dne 27. února 1962.

<sup>278</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-270/83, *Commission of the European Communities v French Republic*, ze dne 28. ledna 1986.

*Stejná výhoda však nenáležela osobám, které ve Francii podnikaly nikoli prostřednictvím dceřiných společností, ale pomocí provozoven (organizačních složek). Podle ESD není možné, pokud jde o zdaňování a o udělení daňové výhody, jakou je avoir fiscal, zacházet jinak se společnostmi, jejichž sídlo je na území příslušného státu, a jinak se společnostmi, které mají na jeho území pouze provozovnu (pobočku), přičemž jejich sídlo se nachází v jiném státě ES.*<sup>279</sup>

Jako příklad dalších rozhodnutí relevantních pro tuto oblast lze uvést rozsudek ve věci Gilly<sup>280</sup> nebo rozsudek ve věci Saint Gobain.<sup>281</sup> Do poloviny devadesátých let minulého století spadá další významný rozsudek Soudního dvora Evropské Unie, konkrétně ve věci Schumacker,<sup>282</sup> kde soud konstatoval, že přestože oblast přímých daní jako taková nespadá do rámce komunitárního (resp. unijního) práva, musí výkon práv ze strany států probíhat v souladu s komunitárním (resp. unijním) právem.

Na základě analýzy relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie lze dospět k závěru, že se členské státy často snažily vysvětlit, že některá ustanovení dvoustranných smluv, která nebyla v souladu s primárním právem, byla odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu, mezi které patří boj proti daňovým únikům, obava ze ztráty

---

<sup>279</sup> Viz HOLUBOVÁ, Olga. Zdaňovací období provozovny - daňová diskriminace osob z jiných členských států v ČR. *Daňový expert*. 2009, č. 5. ISSN 1801-2779.

<sup>280</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-336/96, Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, ze dne 12. května 1998.

<sup>281</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-307/97, Saint-Gobain ZN, ze dne 21. září 1999.

<sup>282</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, ze dne 14. února 1995.

příjmů, atd. Soudní dvůr Evropské unie nicméně vždy tyto argumenty vnitrostátních daňových orgánů zamítnul.<sup>283</sup>

### **2.6.2 Další iniciativy v rámci Evropské unie**

K dalším iniciativám probíhajícím na půdě Evropské unie, které se vztahují k mezinárodnímu zdaňování příjmů právnických osob, resp. mezinárodnímu zdaňování příjmů obecně, je podle mého názoru možné řadit činnosti v podobě přijímání právně nezávazných dokumentů, jejichž význam lze spatřovat spíše v politické rovině. Jedním z těchto dokumentů je tzv. Kodex chování v oblasti zdaňování podniků,<sup>284</sup> který byl vydán 1. prosince 1997 v rámci tzv. Rady ECOFIN, coby jedné z formací Rady Evropské unie. V tomto kodexu došlo k uvedení příkladů ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které by měly být považovány za škodlivé z důvodu jejich vlivu na rozmístění obchodních aktivit v rámci tehdejšího Evropského společenství. Mezi kritéria pro označení určitého opatření za potencionálně škodlivé patří např. přijetí opatření v podobě minimálního nebo nulového daňového zatížení, které by v rámci jurisdikce konkrétního státu výrazně vybočovalo z běžně používaného daňového zatížení. Nestandardně nízké daňové zatížení přitom vychází nejen z určení sazby daně, ale také z vymezení základu daně, případně z dalších

---

<sup>283</sup> Viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-02-20]. EC Law and Tax Treaties. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/eclawtaxtreaties\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclawtaxtreaties_en.pdf)>.

<sup>284</sup> Viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-02-27]. Code of Conduct for business taxation. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/coc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/coc_en.pdf)>.

uvedených opatření, která mohou mít na stanovení daňového zatížení vliv.<sup>285</sup>

V rámci vzájemné komunikace mezi orgány Evropské unie dále docházelo a také v dnešní době dochází k poměrně časté výměně neformálních dokumentů s cílem objasnění názorových směrů převládajících v těchto orgánech, nastínění možných řešení přetrvávajících sporných otázek, případně s cílem zaujmout ve vztahu k určitým otázkám jednotný postoj. Ve vztahu k problematice mezinárodního dvojího zdanění považují za vhodné zmínit sdělení Evropské komise z listopadu 2011 s názvem Dvojí zdanění na jednotném trhu<sup>286</sup> adresované Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru. Jako dílčí možné cíle, které jsou v tomto sdělení uvedeny, uvádím např. zavedení tzv. společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (tzv. CCCTB),<sup>287</sup> nebo návrh přepracování (tzv. recast) směrnice Rady č. 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Jiným poměrně významným dokumentem je tzv. Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům z prosince 2012.<sup>288</sup> Tento dokument má však opět spíše doporučující

---

<sup>285</sup> K tomu viz HELMINEN, Marjaana. *EU tax law: direct taxation*. Third edition. 474 s. ISBN 978-90-8722-208-6. s. 35.

<sup>286</sup> Viz *Eur-lex.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-03-01]. Dvojí zdanění na jednotném trhu. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0712:FIN:CS:PDF>>.

<sup>287</sup> The Common Consolidated Corporate Tax Base.

<sup>288</sup> Viz *Ec.europa.eu* [online]. 2014. [cit. 2014-02-25]. Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf)>.

charakter,<sup>289</sup> vedle hodnocení současného stavu obsahuje výčet několika opatření, kterých by mělo být dosaženo v krátkodobém až dlouhodobém časovém horizontu.

## **2.7 Spolupráce v oblasti boje proti tzv. limitním jurisdikcím**

Dílčím cílem této části práce je analýza charakteristických znaků jurisdikcí negativně ovlivňujících mezinárodní daňový systém<sup>290</sup> a toho, do jaké míry lze v současné úspěšně proti negativně vnímaným externalitám souvisejících s existencí těchto jurisdikcí účinně bojovat. Pro účely této práce budu dále tyto entity označovat jako tzv. „limitní jurisdikce“.<sup>291</sup> Na úvod se věnuji podstatě existence těchto jurisdikcí a jejich některým významným znakům. V další část se zabývám zkoumáním konkrétních počinů a aktů především na mezinárodní úrovni směřujících k eliminaci určitých aspektů těchto jurisdikcí.

O existenci z pohledu subjektu daně velmi výhodných jurisdikcí se na poli mezinárodního daňového práva hovoří po dlouhá desetiletí, jedná se však o téma, o kterém lze konstatovat, že je neustále na mírném vzestupu. Limitní jurisdikce bývají poměrně hojně využívány subjekty, jejichž

---

<sup>289</sup> Ostatně v závěru se uvádí, že „Tento akční plán definuje soubor konkrétních opatření, na nichž lze nyní a v následujících letech pracovat. (...) Aby bylo zaručeno, že opatření popsaná v tomto akčním plánu budou řádně realizována, zavede Komise odpovídající systémy sledování a hodnocení, což bude zahrnovat zejména pravidelné výměny názorů v příslušných výborech a pracovních skupinách vycházející z podrobných dotazníků.“

<sup>290</sup> V tomto kontextu je v jak v odborné, tak v populární literatuře hojně využíváno slovního spojení daňový ráj (angl. „tax haven“, což by se však dalo vhodněji přeložit jako daňové útočiště) nebo offshore jurisdikce či offshore finanční centrum (angl. „offshore financial centre“).

<sup>291</sup> A to především z toho důvodu, že subjektům daně často poskytují limitně výhodné podmínky současně v několika rovinách.

primárním cílem je minimalizovat výši daňového břemene, přičemž se k tomuto primárnímu cíli váží rovněž cíle sekundární, ke kterým je možné řadit snahu o zachování co nejvyšší míry anonymity (např. pokud jde o vlastnickou strukturu společností, případně o anonymní konta vedená u peněžních ústavů), případně snaha o dosažení vyšší míry ochrany investic. „Některé země nevybírají nijak vysoké daně (pokud je vůbec vybírají) od společností, které jsou jejich rezidenty nebo které tam mají stálou provozovnu.“<sup>292</sup>

Ačkoliv neexistuje obecná shoda na definičních znacích limitních jurisdikcí, osobně považuji za jednotící prvek těchto entit takovou míru daňověprávní autonomie, která jim umožňuje samostatně upravovat podstatné otázky alespoň v některých sférách daňové oblasti (např. určení základu daní z příjmů, určení sazby daní z příjmů atd.). Vždy se tedy jedná o určitá území, která jsou uvedenou autonomií potřebnou měrou vybavena.

Existence limitních jurisdikcí vychází v první řadě z konceptu daňové suverenity, jak jej vnímám v této práci, dále pak také z existence mezinárodní daňové konkurence,<sup>293</sup> přičemž je možné konstatovat, že je vyústěním daňové konkurence dovedené do extrému. S tím souvisí skutečnost, že hranice mezi tolerovanou a obecně pozitivně vnímanou daňovou konkurencí a škodlivou daňovou konkurencí<sup>294</sup>

---

<sup>292</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 40.

<sup>293</sup> K tomu viz např. TEATHER, Richard. *The benefits of tax competition*. London: Institute of Economic Affairs, 2005. 167 s. ISBN 9780255365697. s. 147 an.

<sup>294</sup> K tomu viz např. *Oecd.org* [online]. 2013. [cit. 2013-09-21]. Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.

zapříčiněnou existencí těchto jurisdikcí je velmi tenká a mnohdy prostupná.

Jako o hlavním znaku limitních jurisdikcí, který není apriorně považován za negativní, lze hovořit o tom, že jejich existence nemalou měrou ovlivňuje mezinárodní daňovou konkurenci,<sup>295</sup> a to konkrétně v podobě jejího výrazného zintenzivnění. Na druhou stranu však nelze podmínky nabízené těmito jurisdikcemi považovat za podmínky tržní, resp. obvyklé, a proto se podle mého názoru nedá hovořit o rysu pozitivním. Velmi často naopak bývají zmiňovány a kritizovány negativní rysy, mezi které lze řadit především úbytek inkasa daní veřejných rozpočtů ostatních států, podporování tzv. šedé ekonomiky a organizovaného zločinu a v neposlední řadě otázky týkající se tzv. praní špinavých peněz a financování terorismu.

Výše uvedené skutečnosti bývají pravidelně kritizovány jak ze strany jednotlivých států, tak rovněž na úrovni nadnárodních celků a uskupení<sup>296</sup> a na mezinárodním poli bývá často proklamována snaha o zamezení, resp. zmírnění negativních dopadů existence těchto jurisdikcí na ostatní ekonomiky.

### **2.7.1 Charakteristické znaky limitních jurisdikcí**

Neexistuje jednotná a uznávaná definice postihující veškeré potencionální projevy limitních jurisdikcí. Na druhou stranu existuje mnoho definic, které různou měrou akcentují

---

<sup>295</sup> K tomu viz např. BISWAS, Rajiv. *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*. London: Commonwealth Secretariat, 2002. 315 s. ISBN 0-85092-688-2. s. 289 an.

<sup>296</sup> Např. OECD, Evropská unie, skupina G20, skupina G8.

jednotlivé dílčí aspekty. Limitní jurisdikce lze vnímat z perspektivy zdaňování příjmů právnických či fyzických osob, z perspektivy podpory zahraničních investic, z perspektivy zajištění anonymity a podobně.

Na tomto místě je možné uvést již zmiňovaný dokument OECD z roku 1998 s názvem Škodlivá daňová konkurence – rostoucí globální problém, který se zabývá otázkami škodlivé daňové konkurence. Pro účely tohoto dokumentu jsou za typické projevy škodlivé daňové konkurence považovány:<sup>297</sup>

- nulové nebo pouze formálně vnímané daně (zde by nepochybně spadaly rovněž případy nápadně nízkých sazeb daně oproti ostatním konkurenčním jurisdikcím; avšak je velmi obtížné určit jakoukoliv konkrétnější hranici mezi daňovou sazbou konkurenčně výhodnou a daňovou sazbou již nestandardní),
- chybějící efektivní výměna informací v daňových záležitostech (což se v praxi projevuje neochotou těchto jurisdikcí vstupovat do mezinárodních smluv týkajících se výměny informací v daňových záležitostech),
- nedostatečná transparentnost (především pokud jde o oblasti právní úpravy a veřejné správy),
- nevykonávání podstatných činností na daném území (v případě právnických osob se mnohdy jedná o poměrně snadné zakládání fiktivních sídel).

---

<sup>297</sup> Viz *Oecd.org* [online]. 2013. [cit. 2013-09-21]. Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.



Mezi další znaky bývají často řazeny např.:<sup>298</sup>

- vysoká míra bankovního a obchodního tajemství (např. pokud jde o vlastnickou strukturu společností, anonymní konta vedená u peněžních ústavů atd.),
- neexistence, příp. nízká četnost daňových (příp. jiných) kontrol (lze se setkat s případy, kdy některé státy institut obdobný daňové kontrole vůbec nezavádějí),
- politická a ekonomická stabilita,
- dostupnost odborných poradců,
- zeměpisné určení,
- bezproblémová inkorporace,
- pružná a efektivní státní správa.

### **2.7.2 Boj proti podstatě a důsledkům limitních jurisdikcí**

Na tomto místě bude pojednáno o konkrétních aktech na národní i nadnárodní úrovni směřujících k eliminaci některých významných důsledků existence limitních jurisdikcí. Pokud jde o nadnárodní úroveň, na prvním místě je nezbytné zmínit aktivity mezivládní organizace OECD. Na půdě této organizace došlo k vytvoření celé řady výkladových a doporučujících manuálů, které byly následně více či méně akceptovány ze strany vyspělých světových ekonomik. Vzhledem ke značně omezeným prostředkům se často

---

<sup>298</sup> Viz např. PALAN, Ronen, Richard MURPHY a Christian CHAVAGNEUX. *Tax havens: how globalization really works*. Ithaca, New York: Cornell University Press, 2010. 270 s. ISBN 978-0-8014-7612-9. s. 29 an., nebo MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790. s. 334 an.

jedná o různé studie<sup>299</sup> a doporučení bez přímé mezinárodněprávní závaznosti, které však bývají následně reflektovány v rámci vnitrostátních opatření jednotlivých států.

Dále OECD v rámci svých pravidelných zpráv uvádí pomyslnou černou, šedou a bílou listinu států, v závislosti na jejich ochotě spolupracovat na mezinárodní úrovni ve věcech výměny informací v daňových záležitostech.<sup>300</sup> Na černé listině figurují (resp. dříve figurovaly) jurisdikce odmítající jakoukoliv mezinárodní spolupráci v oblasti výměny informací v daňových záležitostech, na šedé listině jsou uvedeny jurisdikce, které k této spolupráci podnikají první kroky, a na bílé listině jsou uvedeny plně spolupracující jurisdikce. Zkoumání této problematiky přitom probíhá ve dvou úrovních. První úroveň se týká existence právního rámce pro výměnu informací a transparentnost. Druhá úroveň se zabývá praktickým fungováním první úrovně v praxi.<sup>301</sup>

Vedle skupin G8 a G20 je významným spolupracovníkem OECD v otázkách boje proti limitním jurisdikcím také Evropská unie. Jedna z formací Rady Evropské Unie, kterou je již zmíněná Rada ECOFIN, v rámci svých pracovních skupin rovněž pracuje na opatřeních směřujících k podpoře tohoto boje.

---

<sup>299</sup> Viz např. *Oecd.org* [online]. 2013. [cit. 2013-09-21]. Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>, *Oecd.org* [online]. 2013. [cit. 2013-09-21]. The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/43757434.pdf>>.

<sup>300</sup> K seznamu států nenaplňujících uvedené požadavky OECD viz *Oecd.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-21]. Tax Transparency 2013. Dostupné z WWW: <[http://www.oecd.org/tax/transparency/draft%20annual%20report%202013%20for%20GF\\_2.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/draft%20annual%20report%202013%20for%20GF_2.pdf)>.

<sup>301</sup> Viz *Oecd.org* [online]. 2014. [cit. 2014-02-21]. Tax Transparency 2013. Dostupné z WWW: <[http://www.oecd.org/tax/transparency/draft%20annual%20report%202013%20for%20GF\\_2.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/draft%20annual%20report%202013%20for%20GF_2.pdf)>.

Jedním z hmatatelných výsledků její práce je již zmíněné usnesení z prosince 1997, nazvané Kodex chování v oblasti zdaňování podniků,<sup>302</sup> v němž se státy zavazují nezavádět nová potencionálně škodlivá daňová opatření a zároveň omezovat případná existující opatření takového druhu. Porušení tohoto kodexu s sebou však nenese žádné explicitně vymezené sankce (ty by připadaly v úvahu pouze, kdyby toto porušení bylo rovněž v rozporu s unijním právem).

Pracovní skupina Rady ECOFIN zabývající se Kodexem chování v oblasti zdaňování podniků má za cíl eliminovat případy škodlivé daňové konkurence na území Evropské unie. Tato pracovní skupina odpovídá za hodnocení a přezkoumávání opatření členských států, která se zdají být škodlivými (např. pokud nápadně příznivé daňové podmínky v jednom členském státě lákají podniky z jiných členských států). Pracovní skupina na konci každého předsednictví podává o své činnosti zprávy.<sup>303</sup>

Za zmínku přitom stojí skutečnost, že státy, které jsou obecně vnímané jako určité specifické kategorie evropských limitních jurisdikcí (Kypr, Malta, Irsko, Nizozemsko, Lucembursko, od roku 2014 se v tomto kontextu hovoří také o Lotyšsku<sup>304</sup>) jsou členy Evropské unie a tedy spolupracují na mezinárodní výměně informací v daňových záležitostech.

---

<sup>302</sup> Viz *Europa.eu* [online]. 2013. [cit. 2013-09-21]. The Code of Conduct for Business Taxation. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/coc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/coc_en.pdf)>.

<sup>303</sup> Viz *Europa.eu* [online]. 2013. [cit. 2013-09-22]. Activities of the EU in the Tax Field in 2012. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/info\\_docs/tax\\_reports/report\\_activities\\_2012\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/info_docs/tax_reports/report_activities_2012_en.pdf)>.

<sup>304</sup> Viz např. *Dw.de* [online]. 2013. [cit. 2013-09-25]. Latvia: The eurozone's new tax haven? Dostupné z WWW: <<http://www.dw.de/latvia-the-eurozones-new-tax-haven/a-16960333>>.

Pokud jde o konkrétní právní instrumenty jednotlivých států, je v první řadě nezbytné zmínit smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech. Česká republika jich s presumovanými limitními jurisdikcemi doposud uzavřela sedm.<sup>305</sup> „Určitým problémem je ale uzavření smluv o výměně informací se státy, jako je například Lichtenštejnsko či Monako, které splnily „první limit“ OECD, a byly tak zatím smazány z „černé listiny“.“<sup>306</sup>

Z vnitrostátní právní úpravy lze dále zmínit ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů regulující tzv. převodní ceny<sup>307</sup> (angl. „transfer pricing“), neboť právě využívání tohoto mechanismu bývá často podřazováno pod metody daňových úniků, s nimiž je možné se ve vztahu k limitním jurisdikcím setkat. „S účinností od 1.1.2013 je v § 36 odst. 1 pod písm. c) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (...) zavedena 35% sazba daně vybírané srážkou (...), která se uplatní, stručně řečeno, při výplatách příjmů daňovým nerezidentům, kteří nejsou rezidenty jiného členského státu EU nebo Evropského hospodářského prostoru, nebo nejsou rezidenty státu, s nímž ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojímu zdanění nebo smlouvu či dohodu

---

<sup>305</sup> Viz *Mfcr.cz* [online]. 2014. [cit. 2014-03-01]. Přehled platných dohod České republiky o výměně informací v daňových záležitostech. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dohody-o-vymene-informaci-v-danove-oblas/platne-smlouvy>>.

<sup>306</sup> Viz KYSELÁK, Pavel. Příjmy fyzických osob ze zahraničí. Daně a právo v praxi. 2011, č. 1. ISSN 1211-7293. s. 10.

<sup>307</sup> Na vnitrostátní úrovni k tomu blíže viz Pokyn D-332 (Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny).

upravující výměnu informací v daňových záležitostech (...) ".<sup>308</sup>

Některé státy šly v této otázce ještě dále, když např. Francie zvedla sazbu daně uplatňované srážkou na dividendové příjmy vyplácené rezidentům z tzv. nespolupracujících jurisdikcí až na 75 %.<sup>309</sup> Vedle toho jsou správci daní v jednotlivých státech zpravidla vybaveni dalšími metodami, jak proti využívání těchto jurisdikcí bojovat. Řadí se zde např. „*test na rezidenci, kdy rezidentství je přednostně určeno podle místa skutečného vedení a ne podle sídla společnosti*“.<sup>310</sup> K tomu je však nezbytné podotknout, že poměrně často dochází k podrývání principu této metody tím způsobem, že se místo skutečného vedení opravdu nachází na území daného státu.<sup>311</sup> Dalším nástrojem může být zavedení vnitrostátních pravidel pro stanovení tzv. převodních cen,<sup>312</sup> jak již bylo výše zmíněno. Další metodou na vnitrostátní úrovni může být „*vyloučení*

---

<sup>308</sup> Viz *Financnisprava.cz* [online]. 2014. [cit. 2014-02-26]. Informace Generálního finančního ředitelství k prokázání daňové rezidence u fyzických a právnických osob pro účely stanovení srážkové daně. Dostupné z WWW: <[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/srazkova\\_dan.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/srazkova_dan.pdf)>.

<sup>309</sup> Navíc byl pro tyto účely vytvořen seznam tzv. nespolupracujících jurisdikcí. Aktuální seznam viz např. *Bdo.gg* [online]. 2014. [cit. 2014-02-26]. Dostupné z WWW: <<http://www.bdo.gg/Services/frenchtax/FTPUB/Documents/Info-sheet%20-%20French%20List%20of%20Non-Cooperative%20Territories.pdf>>.

<sup>310</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 40.

<sup>311</sup> Např. se zde v pravidelných intervalech konají zasedání nejvyššího vedení s cílem řešit rozhodující otázky, nebo zde mohou mít členové nejvyššího vedení své skutečné místo pobytu.

<sup>312</sup> Na vnitrostátní úrovni je tato otázka upravena zejména v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. K problematice tzv. převodních cen se také vztahuje velmi bohatá judikatura, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 7 Afs 74/2010-81, ze dne 27. ledna 2011, nebo rozsudek téhož soudu č. j. 5 Afs 48/2004-89, ze dne 18. července 2005.

odpočtu jakýchkoliv částek<sup>313</sup> ve vztahu k limitním jurisdikcím apod.

## **2.8 Další oblasti mezinárodní spolupráce**

Další úrovně mezinárodní spolupráce je možné spatřovat v několika rovinách. Ačkoliv se nejedná o projev spolupráce v pravém slova smyslu, zmíním na tomto místě rovněž otázku existence dalších modelů mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. „Některé státy dávají přednost vycházet při jednáních o uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění z vlastního vzoru, který neodpovídá ani jednomu z výše uvedených vzorových textů.“<sup>314</sup> Jako příklad dalších modelů pro uzavírání dvoustranných smluv buďto mezi státy v rámci určitého geopolitického uskupení nebo ve vazbě k požadavkům konkrétního státu bývá v odborné literatuře uváděn např. model Spojených států amerických,<sup>315</sup> někteří autoři uvádějí vzhledem k významným odchylkám od modelové smlouvy OECD také tzv. modelovou smlouvu Nizozemska,<sup>316</sup> dále bývá často uváděn tzv. andský model, který byl vytvořen v roce 1971 pro účely jihoamerických států Bolívie, Chile, Ekvádoru, Kolumbie, Peru a Venezuely,<sup>317</sup> nicméně v praxi k jeho využití téměř nedocházelo.

---

<sup>313</sup> Viz RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9. s. 40.

<sup>314</sup> Viz BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 284-285.

<sup>315</sup> K tomu viz např. AMATUCCI, Andrea. *International Tax Law*. Alphen aan Rijn: Kluwer Law International, 2006. 406 s. ISBN 90-411-2390-3. s. 151.

<sup>316</sup> Viz ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0. s. 44.

<sup>317</sup> K tomu viz AMATUCCI, Andrea. *International Tax Law*. Alphen aan Rijn: Kluwer Law International, 2006. 406 s. ISBN 90-411-2390-3. s. 151.

Pro úplnost považuji za nezbytné na tomto místě alespoň stručně zmínit, že určité činnosti ve vztahu k dvojímu zdaňování, resp. dvojímu nezdaňování příjmů a jejich umělému přemístování probíhají také na úrovni jiných, mnohdy lokálních politických uskupení, jako příklad je možné uvést země tzv. skupiny G8<sup>318</sup> nebo již zmíněné skupiny G20, opět se však zpravidla jedná o pouhá doporučení bez právní závaznosti. Některé státy se však neúčastní téměř žádné mezinárodní spolupráce, jedná se přitom často o uvedené limitní jurisdikce.

## **2.9 Shrnutí dílčích závěrů**

Pokud jde o zhodnocení závěrů, k nimž jsem v této kapitole dospěl, pak lze uvést, že za první mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění v pravém slova smyslu by podle mého názoru měla být považována smlouva mezi Rakouskem-Uherskem a Pruskem z roku 1899.

Zatímco některé mezinárodní organizace (Společnost národů, OSN a OECD) sehrály v oblasti mezinárodního dvojího zdanění v právním slova smyslu významnou roli, dalo by se konstatovat, že jejich vliv spočíval, resp. spočívá téměř výlučně v politické rovině. Naopak na půdě Evropské unie, která je vybavena k přijímání právně závazných dokumentů, jsou podmínky pro bližší spolupráci v oblasti přímých daní nastaveny tak přísně, že v této oblasti prakticky k žádné harmonizaci nedošlo. Pokud jde tedy o současný stav právně závazných dokumentů ve vazbě k mezinárodnímu dvojímu zdanění v právním slova smyslu, pak stále klíčovou roli

---

<sup>318</sup> K tomu viz např. FRATIANNI, Michele, John KIRTON a Paolo SAVONA. *Financing development: the G8 and UN contribution*. Aldershot: Ashgate Publishing, 2007. 344 s. ISBN 978-0-7546-4676-1.

sehrává síť zpravidla dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Pozitivně vnímám myšlenku vytvoření mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi členskými státy Evropské unie, ačkoliv k její realizaci jsem velmi skeptický.

Dalo by se rovněž konstatovat, že veškerá spolupráce v oblasti zabraňování daňovým únikům v současné době probíhá opět buďto na bázi vzájemné spolupráci mezi jednotlivými státy, nebo na bázi dobrovolného přistupování k nezávazným a spíše doporučujícím dokumentům vydávaným dnes převážně v rámci OECD a Evropské unie. Domnívám se dále, že ve střednědobém horizontu se na tomto systému nic nezmění.



### **3 Jednotlivé druhy příjmů a způsoby zabraňování dvojímu zdaňování**

K dílčím cílům této kapitoly patří na prvním místě provedení kategorizace a následné rozpracování jednotlivých situací, které přicházejí ve vztahu k případnému dvojímu zdanění různých typů příjmů právnických osob v úvahu. Významná pozornost bude přitom věnována příjmům plynoucím prostřednictvím tzv. stálé provozovny, protože právě tento koncept je ve vztahu k přeshraničním příjmům právnických osob považován již řadu let za stěžejní. Konkrétně se ve vztahu ke stálé provozovně jedná o analýzu historického vývoje konceptu stálé provozovny, a to včetně jeho aktuálního pojetí. Především na základě zkoumání vývoje v průběhu posledních desetiletí se pokusím nastínit budoucí možný vývoj daného konceptu, a to především v reakci na aktuální požadavky praxe a problémy existující v současném systému. Dalším dílčím cílem této pasáže bude analýza opodstatněnosti konceptu stálé provozovny v návaznosti na aktuální otázky mezinárodního daňového práva. Na závěr této podkapitoly hodlám na základě shrnutí dílčích výsledků celkově zhodnotit koncept stálé provozovny jako takový, označit nejvýznamnější pozitiva a negativa s ním související a zároveň zmínit jiné v úvahu přicházející alternativní způsoby řešení zdaňování příjmů plynoucích z přeshraničního působení právnických osob, a to opět včetně kladných a záporných aspektů jednotlivých alternativních způsobů.

### **3.1 Kategorizace modelových situací hrozícího dvojího zdanění**

Na tomto místě se blíže zaměřím na možné modelové situace, na základě kterých by bez potřebné spolupráce států reálně hrozilo mezinárodní dvojí zdanění příjmů právnických osob, a to včetně analýzy v úvahu přicházejících řešení. Kategorizace jednotlivých v úvahu přicházejících situací bude přitom vnímána z perspektivy kombinace vnitrostátní úpravy České republiky a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána,<sup>319</sup> byť se přístup jiných států k těmto otázkám může podstatně lišit, a to především v souvislosti s rozsahem pojetí daňové suverenity.<sup>320</sup> To však na teoreticky pojatou kategorizaci těchto případů nemá zásadní vliv. Vedle této kategorizace dojde především z důvodu celistvosti této práce ke stručné analýze jednotlivých dílčích situací. Pro úplnost dodávám, že pro účely této kategorizace vycházím čistě z případů potenciálního dvojího zdanění v užším slova smyslu, nezahrnuji zde tedy případy potenciálního vícečetného zdanění.

Pokud jde o konkrétní kategorizaci, pak v úvahu přicházející situace člením do čtyř hlavních a v praxi nejčastěji hrozících skupin případů, jedná se přitom o prolínání dvou rovin členění. Prvním dělicím aspektem je to, zda mezi státy, které by na základě svých vnitrostátních právních předpisů byly oprávněny ke zdanění

---

<sup>319</sup> Ačkoliv ve vztahu k mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění je následující analýza obdobně aplikovatelná také na jiné státy, a to vzhledem k podobnému obsahu těchto smluv.

<sup>320</sup> Při extenzivním výkladu daňové suverenity mohou státy podrobovat na svém území zdanění mnohem širší okruh příjmů než v případě pojetí restriktivního. Vždy by však podle mého názoru měl mezi zdrojem příjmu nebo subjektem daně a příslušným státem existovat relevantní vztah.

téhož příjmu, došlo k uzavření mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, či nikoliv. Za druhý dělicí aspekt považují typ daňového konfliktu příslušných jurisdikcí, a to v návaznosti na kategorizaci uvedenou výše v této práci.

Prvním typem konfliktu je konflikt mezi dvěma (případně více) státy, které považují totožnou právnickou osobu za svého daňového rezidenta.<sup>321</sup> Ke druhému a zároveň i častějšímu typu konfliktu jurisdikcí se řadí situace, kdy není sporu o určení toliko jednoho státu rezidence právnické osoby, která však vykonává svou činnost rovněž v jiném státě a z této činnosti jí plynou příjmy. Vzhledem k tomu, že na mezinárodním daňovém poli (na tomto místě vnímáno ve smyslu obsahu znění vnitrostátních daňových předpisů dopadajících na zdaňování příjmů plynoucích právě z těchto přeshraničních aktivit) běžně dochází k podrobování dani také v případě této skupiny příjmů ve státě, z jehož území příjmy plynou,<sup>322</sup> a to na základě existence objektivní vazby mezi příjmem a státem,<sup>323</sup> dochází v těchto případech v teoretické rovině ke konfliktu státu rezidence a státu zdroje.

Prolínáním uvedených dvou dělicích kritérií pak v praxi mohou typicky nastat čtyři nejčastější okruhy situací, včetně odlišných metod řešení takto vzniklých konfliktů, pokud však vůbec nějaké řešení existuje.

---

<sup>321</sup> Tedy na základě existence subjektivní vazby mezi osobou a státem.

<sup>322</sup> V zákoně o daních z příjmů je výčet těchto příjmů obsažen v § 22.

<sup>323</sup> K tomu např. viz LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980. s. 27.

1) *Konflikt států rezidence, které mezi sebou nemají uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění*

První okruh situací zahrnuje případy, kdy zpravidla dva státy, které mezi sebou nemají uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, považují totožnou právnickou osobu za svého daňového rezidenta. V tomto případě jsou státy zpravidla také na základě svých vnitrostátních právních předpisů<sup>324</sup> oprávněny zdaňovat veškeré příjmy této osoby, bez ohledu na to, odkud plynou (tzv. celosvětové příjmy). V praxi mohou tyto případy nastat např. v případě, kdy má právnická osoba formální (zapsané) sídlo v jednom státě, ale místo jejího faktického (skutečného) vedení (dále též „faktické sídlo“) se nachází na území jiného státu. Jeden ze států může považovat za rozhodující kritérium pro určení daňového rezidentství právnických osob výlučně místo formálního sídla, zatímco druhý stát může vycházet z principu místa faktického vedení. Není vyloučeno, že by oba zainteresované státy považovaly za rozhodující kritérium současně buďto umístění sídla, nebo místo faktického vedení.<sup>325</sup> Také v prvním případě by na základě, byť formálně nezávazného, extenzivního výkladu právní normy (ať už na základě rozhodovací činnosti soudů nebo výkladových pravidel) mohly oba státy za své daňové rezidenty považovat jak právnické osoby s formálním sídlem, tak právnické osoby s místem skutečného vedení na jejich území. Uvedený příklad extenzivního přístupu k vymezení daňového rezidenta by pak byl z hlediska právnických osob majících své formální a faktické sídlo ve dvou různých nesmluvních státech vnímán jako nejtíživější, neboť by jejich celosvětové příjmy, bez

---

<sup>324</sup> V zákoně o daních z příjmů je úprava daňových rezidentů (právnických osob) obsažena v § 17 odst. 3.

<sup>325</sup> Tak je tomu např. v případě § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

ohledu na jejich povahu, podléhaly v celkové výši dvojímu zdanění v obou státech, za podmínky, že by příslušné státy tyto otázky nepředvíдалy a tedy ani neupravovaly ve svých vnitrostátních právních předpisech.<sup>326</sup>

2) *Konflikt států rezidence, které mezi sebou nemají uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění*

Tato skupina případů se vztahuje na totožné situace, jako je uvedeno výše, ale s tím rozdílem, že mezi sebou státy mají uzavřenu příslušnou smlouvu, která tento typ konfliktu řeší. Jeho řešení přitom zpravidla bývá poměrně jednoduché a spočívá v aplikaci zvláštního pravidla pro určení jediného státu rezidentství zpravidla obsaženého na konci čl. 4 jednotlivých uzavřených smluv. Princip tohoto řešení zpravidla spočívá v určení místa skutečného (resp. hlavního) vedení,<sup>327</sup> tedy určité obdoby nejužšího vztahu mezi právnickou osobou a jedním státem. Jako subsidiární způsob řešení někdy obsahují jednotlivé smlouvy ustanovení o řešení případných sporů vzájemnou dohodou, a to zpravidla na úrovni jednotlivých ministerstev financí. Nutno dodat, že samotné určení státu rezidence nemusí řešit veškeré v úvahu přicházející sporné situace. Subjekt, kterému je za použití uvedeného pravidla určen pouze jeden stát rezidence, může zároveň pobírat příjmy plynoucí z území druhého státu. V tomto případě by tak mohlo dojít ke změně

---

<sup>326</sup> A zavedly extenzivním způsobem tzv. vnitřní limity.

<sup>327</sup> Viz např. čl. 4 odst. 3 smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, kde se uvádí, že 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 (hlavního) vedení. V případě pochybností upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

konfliktu dvou států rezidence na konflikt mezi státem rezidence a státem zdroje.

*3) Konflikt státu rezidence a státu zdroje, které mezi sebou nemají uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění*

Tato kategorie případů zahrnuje situace, kdy o určení jediného státu rezidence není spor, konflikt jurisdikcí naopak spočívá v překrývání práva na zdanění tzv. celosvětových příjmů subjektu daně a práva na zdanění příjmů plynoucích z území druhého státu. Vzhledem k tomu, že princip teritoriality (tedy práva na zdanění příjmů plynoucích z území státu) zpravidla nebývá ve vnitrostátních právních řádech pojímán jako zcela bezbřehý, musí dojít k naplnění právním předpisem stanovených podmínek pro to, aby tento příjem mohl být ve státě zdroje zdaněn. Stát jako daňový suverén sice není explicitně omezen v nastavení těchto podmínek, nicméně často dochází k jejich stanovování při respektování úzké vazby zdroje příjmu a tohoto státu. Pro určení rozsahu hrozícího dvojího zdanění je tedy nezbytné seznámit se se zněním vnitrostátního právního předpisu, který upravuje problematiku zdaňování příjmů. Jako příklad této normy je možné uvést znění § 22 zákona o daních z příjmů, kde je taxativním výčtem uvedena skupina příjmů, které jsou považovány za příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Jedná se přitom o poměrně širokou skupinu příjmů zahrnující v sobě jak příjmy aktivní povahy (příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, příjmy ze služeb apod.), tak příjmy pasivní povahy (licenční poplatky, podíly na zisku, úroky apod.). Typickým příkladem výše zmíněné úzké vazby je zdaňování

příjmů plynoucích prostřednictvím stálé provozovny. V případě nesmluvních států je přitom pro účely vymezení konceptu stálé provozovny rozhodné pouze znění právního řádu státu, z jehož území příjmy plynou. Záleží tedy čistě na tomto státu, zda určí podmínky pro naplnění stálé provozovny extenzivně, nebo naopak restriktivně. Právě na šíři vymezení stálé provozovny je pak také závislý počet případů hrozícího dvojího zdanění. Budou-li podmínky pro naplnění stálé provozovny stanoveny velmi extenzivně (např. v podobě zavedení podmínky krátkodobého působení na území daného státu), pak také většina činností obecného charakteru vykonávaných právnickou osobou (nerezidentem daného státu) bude vnímána tak, že koncept stálé provozovny naplnila a vice versa. V případě nesmluvních států by se tak subjekty vyvíjející činnost v zahraničí měly důkladně obeznámit s definicí stálé provozovny (pokud je zde vůbec zakotvena) obsaženou ve vnitrostátním právním řádu státu zdroje, a to zpravidla včetně případných výkladových stanovisek (byť právně nezávazných) a rozhodnutí soudů daného státu (byť opět právně nezávazných), které se poměrně často otázkami týkajícími se stálé provozovně zabývají.

*4) Konflikt státu residence a státu zdroje, které mezi sebou mají uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění*

V rámci této kategorie případů je situace podobná té nastíněné v rámci třetí kategorie, s tím rozdílem, že v zásadě veškerá relevantní úprava týkající se rozdělení práva na zdanění určité kategorie příjmů je obsažena v příslušné mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění. V jednotlivých člancích pak bývá obsažen postup ve vztahu

k charakteru vykonávané činnosti (např. zpravidla v čl. 8 bývá obsažená úprava zdaňování příjmů plynoucích z provozování vodní nebo letecké dopravy, na obecné úrovni se pak zpravidla jedná o čl. 7, který upravuje zdanění zisků podniků<sup>328</sup>), nebo k charakteru příjmu (např. zpravidla v čl. 11 obsažená úprava úrokových příjmů, nebo v čl. 12 obsažená úprava licenčních poplatků). Ve vztahu ke konkrétnímu vyústění určité modelové situace je pak aplikováno příslušné opatření k zamezení dvojího zdanění. Nejjednodušším opatřením je přiznání práva na zdanění pouze jednomu ze smluvních států. Častější je nicméně přiznání práva na zdanění oběma státům s tím, že subjekt daně je následně ve vztahu k jednomu z nich oprávněn využít příslušnou metodu k zamezení dvojího zdanění.

Stejně jako v třetí kategorii případů, i zde hraje ve vztahu k vykonávání běžných činností podniku na území druhého státu klíčovou roli koncept stálé provozovny. Hlavním rozdílem je však to, že je relevantní úprava obsažena nejen ve vnitrostátním právním předpise státu zdroje, ale také v příslušné mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Zdaňování těchto příjmů je zásadně postaveno na kombinaci dvou článků jednotlivých smluv, a to zpravidla čl. 5, který vymezuje stálou provozovnu, a čl. 7, který řeší alokaci práva na zdanění příjmů podniků. Modelová smlouva OECD přitom vychází z principu zdanění těchto příjmů ve státě residence, s výjimkou případů, kdy tyto příjmy plynou podniku prostřednictvím stálé provozovny. V tomto případě naopak právo na zdanění připadá právě také tomuto druhému státu, tedy státu zdroje.

---

<sup>328</sup> Podnik podle čl. 7 vzorových smluv OECD i OSN se vztahuje k vykonávání jakékoliv činnosti. V anglickém znění je v nadpisu článku 7 užito termínu „*business profits*“, v textu je dále pro podnik užíváno pojmu „*enterprise*“.



Vzhledem k tomu, že v rámci této kategorie příjmů dochází na základě obsahu příslušné mezinárodní smlouvy k překrývání jurisdikcí, dochází i zde následně k aplikaci příslušné metody pro úplné nebo částečné zamezení hrozícího dvojího zdanění.

### ***3.2 Úvahy nad konceptem stálé provozovny***

Z výše uvedené klasifikace vyplývá, že v případě konfliktu jurisdikcí státu rezidence a státu zdroje spočívá řešení dvojího zdanění na naplnění či nenaplnění podmínek stálé provozovny. Tento koncept se přitom vyskytuje jak na vnitrostátní úrovni, tak na úrovni mezinárodní. Vzhledem k tomu, že obecné otázky jsou společné pro obě uvedené skupiny, pojednám v určitých částech práce o konceptu stálé provozovny jako takovém, na jiných místech bude pojednáno o stálé provozovně spíše v mezinárodním, resp. ve vnitrostátním kontextu.

Smyslem této části práce není analyzovat jednotlivé typy stálých provozoven tak, jak se dnes vyskytují ve vnitrostátních právních předpisech a příslušných mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, naopak půjde na prvním místě o zkoumání vývoje tohoto konceptu, a to především z toho důvodu, že jeho kořeny je možné pozorovat již na konci devatenáctého století, přičemž jeho hlavní princip zůstává v zásadě do dnešních dní nezměněn. Je tedy otázkou, zda i v současné době tento koncept zcela odpovídá požadavkům praxe, resp. zda je odolný vůči jeho případnému zneužití. Další oblastí, které se v rámci této části práce hodlám věnovat, je samotná podstata konceptu stálé provozovny, kam řadím především principy jeho fungování v obecné rovině. Zaměřím se zde také na otázku

jeho právního zakotvení. Zároveň se pokusím zhodnotit koncept stálé provozovny jako takový, označit jeho nejvýznamnější pozitiva negativa a nastítnit jiné v úvahu přicházející alternativní způsoby řešení zdaňování této kategorie příjmů plynoucích z přeshraničního působení právnických osob.

### **3.2.1 Historie stálé provozovny**

Poprvé se koncept stálé provozovny (resp. principy, na nichž je tento koncept vybudován) objevuje v mezinárodním daňovém právu na přelomu devatenáctého a dvacátého století, kdy v rámci evropských států začalo docházet ke sjednávání bilaterálních mezinárodních smluv za účelem právní regulace zdaňování příjmů plynoucích z ekonomického působení subjektů v zahraničí.<sup>329</sup> Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, za první mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění v dnešním slova smyslu bývá v teorii považována smlouva z roku 1899 mezi Rakouskem-Uherskem a Pruskem. Podlé této smlouvy měly být příjmy plynoucí prostřednictvím stálé provozovny zdaňovány ve státě, kde se stálá provozovna nacházela. V této smlouvě byla stálá provozovna definována jako místo k podnikání v druhém státě, přičemž definice dále obsahovala stručný výčet příkladů.<sup>330</sup>

Koncept stálé provozovny se dále vyvíjel po první světové válce, kdy si představitelé jednotlivých států začali stále více uvědomovat, že mezinárodní dvojí zdaňování výrazně

---

<sup>329</sup> Viz SKAAR, Arvid Aage. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. 664 s. ISBN 90-6544-594-3. s. 65 an.

<sup>330</sup> Viz KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011. 469 s. ISBN 978-0-521-51632-7. s. 110.

brzdí přeshraniční obchod.<sup>331</sup> Na konci dvacátých let dvacátého století docházelo na půdě tehdejší Společnosti národů k intenzivním pracím na návrhu vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V souvislosti s tím došlo k vydání zprávy s názvem Dvojí zdanění a daňové úniky,<sup>332</sup> jejíž součástí byl také první návrh vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Znění jejího čl. 5 přitom bylo postaveno na konceptu stálé provozovny, která měla být aplikována na výkon veškerých samostatných činností fyzických nebo právnických osob, pokud nebylo stanoveno jinak.

Následně došlo publikaci prvních vzorových smluv v oblasti spolupráce na poli mezinárodního dvojího zdaňování, mezi nimiž byly rovněž tři verze vzorových smluv o zamezení dvojího zdanění, které mimo jiné nakládaly, a to téměř shodně, s konceptem stálé provozovny.<sup>333</sup> Již v této době byl tedy koncept stálé provozovny vybudován na základním principu, že právo na zdanění příjmů má náležet také tomu smluvnímu státu, na jehož území se stálá provozovna nachází. Fiskální výbor Společnosti národů následně formuloval celou řadu vodítek pro určení, zda jsou v konkrétním případě naplněny podmínky existence stálé

---

<sup>331</sup> Viz COCKFIELD, Arthur. Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantitative Economic Presence Test. *The Canadian Business Law Journal*. 2003, č. 1. ISSN 0319-3322. s. 400 an.

<sup>332</sup> Viz *Faculty.law.ubc.ca* [online]. 2014. [cit. 2014-02-26]. Double Taxation and Tax Evasion. Dostupné z WWW: <<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1927.pdf>>.

<sup>333</sup> Znění dostupné např. na *Faculty.law.wayne.edu* [online]. 2013. [cit. 2013-08-10]. Dostupné z WWW: <[http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax\\_treaties/league\\_1928.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/league_1928.pdf)>.

provozovny, čímž se významnou měrou zasloužil o rozvoj tohoto konceptu.<sup>334</sup>

Později došlo k soustředění hlavní pozornosti v oblasti mezinárodního dvojího zdaňování na Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), resp. na jejího předchůdce, kterým byla Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci. Práce jejího tehdejšího Fiskálního výboru (dnešní Výbor pro fiskální záležitosti) vyústily v roce 1963 v publikaci první vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění na půdě OECD, přičemž v určitých oblastech je vzorová smlouva inspirována vzorovými smlouvami Společnosti národů. Koncept stálé provozovny se přitom zachoval bez podstatnějších změn i v průběhu několika revizí vzorové smlouvy OECD v posledních desetiletích.

Pokud jde o druhý ze základních typů vzorových smluv, tedy o vzorovou smlouvu Organizace spojených národů (OSN), již bylo zmíněno, že důvod její původní publikace spočíval především v odlišném přístupu ke způsobu zdaňování příjmů souvisejících s ekonomickou interakcí s rozvíjejícími se členskými státy (zde se jednalo např. o otázky zahraničních investic). Zároveň bylo při vytváření nového typu vzorové smlouvy považováno za žádoucí udržet co nejvyšší možnou míru konzistence mezi oběma hlavními typy vzorových smluv.<sup>335</sup> Z těchto důvodů nebylo nutné vytvářet zcela nový typ vzorové smlouvy, stačilo pouze přizpůsobit instrumenty zakotvené ve vzorové smlouvě OECD. Došlo tedy také

---

<sup>334</sup> Viz BECERRA, Juan Angel. *Interpretation and application of tax treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007. 284 s. ISBN 978-90-8722-019-8. s. 21.

<sup>335</sup> Viz *Un.org* [online]. 2013. [cit. 2013-11-11]. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Dostupné z WWW: <[http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf)>.

k modifikaci definice stálé provozovny obsažené v tehdejšímu znění modelové smlouvy OECD. „Model OSN obsahuje daleko širší definici pojmu stálá provozovna; doba trvání, na jejímž základě vzniká stálá provozovna, je pouze šest měsíců (zatímco v modelu OECD 12 měsíců). Pojišťovací společnosti vybírající pojistné ve druhém státě jsou taktéž považovány za stálé provozovny. V neposlední řadě je modelem OSN považováno za stálou provozovnu zařízení nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží nebo obchodování.“<sup>336</sup> Hlavní rozdíl mezi modelem OECD a modelem OSN ve vztahu k vymezení stálé provozovny tedy nespočívá v koncepční povaze, ale pouze v dílčích otázkách souvisejících s vymezením podmínek jejího vzniku.

### **3.2.2 Hlavní principy zdaňování příjmů plynoucích prostřednictvím stálé provozovny**

Podle tradičního principu, na němž je koncept stálé provozovny postaven, stát, ve kterém daňový nerezident vykonává výdělečnou činnost (tzv. stát zdroje), souhlasí s tím, že tyto příjmy může zdaňovat pouze za podmínky, že v tomto státě naplnil podmínky existence stálé provozovny a zdanitelné příjmy lze přičítat právě této stálé provozovně. Naopak, tzv. stát rezidentce zpravidla souhlasí se započtením částky zaplacené na dani státu zdroje tak, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění, případně může dojít k vynětí ze zdanění části příjmů přičitatelných stálé provozovně ve státě zdroje.<sup>337</sup>

---

<sup>336</sup> Viz NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. 2006, č. 7. ISSN 1211-7293.

<sup>337</sup> Viz COCKFIELD, Arthur. Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantitative Economic Presence Test. *The Canadian Business Law Journal*. 2003, č. 1. ISSN 0319-3322. s. 401.

Je však otázka, zda existuje racionální důvod pro diametrálně odlišný postup v případě, kdy jsou podmínky konceptu stálé provozovny naplněny, a v případě, kdy nejsou. Je zřejmé, že právě na splnění těchto podmínek závisí to, kterému státu bude v konečném důsledku plynout výnos daně. Hranice mezi těmito dvěma situacemi je přitom v některých konkrétních případech stanovena velmi obecně,<sup>338</sup> v jiných však poměrně konkrétně,<sup>339</sup> a právě v těchto případech, kdy existence stálé provozovny závisí např. na konkrétní délce doby působení v jiném státě, mohou nastávat situace, kdy k určitému datu podmínky stálé provozovny naplněny nejsou, avšak o pár dní později již naplněny být mohou. Na druhou stranu je nutno podotknout, že jiná alternativní řešení pro regulaci výše nastíněné situace by se hledaly poměrně obtížně. S podobným problémem se navíc musejí potýkat také jiná právní odvětví.

Hlavním smyslem stálé provozovny je zajistit spravedlivé rozdělení výnosu daní mezi dotčené státy. U subjektu, který naplní podmínky existence stále provozovny, lze předpokládat, že ve státě zdroje využívá veřejné infrastruktury tohoto státu a podílí se podstatnějši měrou na ekonomice daného státu, čímž je právě snaha o zdanění těchto příjmů na jeho území racionálně odůvodnitelná.

Nejvyšší správní soud se této otázky dotýká ve svém rozsudku z listopadu 2007, když mj. uvádí, že „*Institut stálé provozovny umožňuje státu, ve kterém podnik druhého*

---

<sup>338</sup> Např. ve Smlouvě mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku se jedná o obecné vymezení obsažené v čl. 5 odst. 1.

<sup>339</sup> Např. ve Smlouvě mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku se jedná o vymezení obsažené v čl. 5 odst. 3.

*státu vykonává pravidelnou obchodní činnost, účastní se místního hospodářského života, aby zisky obchodů odehrávajících se na jeho území mohl zdanit. Jinými slovy, podnik, který dosahuje příjmů i v zahraničí, své celosvětové příjmy zdaňuje ve státě, jehož je rezidentem. I v případě, kdy by podnik vykonával činnost dlouhodobě pouze ve druhém státě a používal k dosahování zisků zdrojů a infrastruktury jiného státu, přesto by zdaňoval své příjmy pouze ve státě svého rezidentství. Pro zamezení negativních následků této situace je v mezinárodních smlouvách o dvojím zdanění (včetně vzorové smlouvy OECD) zaveden institut stálé provozovny, který umožňuje vynětí příjmů podniku dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny z celosvětových příjmů daňového subjektu a tyto příjmy zdaňovat tam, kde jsou dlouhodobě dosahovány".<sup>340</sup>*

Z rozsudku se dá implicitně dovodit, že rozhodujícím aspektem pro určení daňového beneficianta je účast na hospodářském životě daného státu. V rozsudku je podpůrně uvedeno, že by se mělo jednat o dlouhodobou činnost na území jiného státu, v tomto smyslu do značné míry Nejvyšší správní soud odkázal na obecné principy užívané v kontextu stálé provozovny, přičemž nejpodstatnějším principem je princip trvalosti obsažený v jednotlivých mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění a také v řadě vnitrostátních právních řádů.

Státy se zpravidla snaží získat pokud možno co nejvyšší daňový výnos z oblasti mezinárodního obchodu. Neexistuje žádný zásadní důvod pro to, aby byl požadavek fyzické přítomnosti na určitém místě při výkonu činnosti považován

---

<sup>340</sup> Viz Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 9 Afs 55/2007 - 75, ze dne 22. listopadu 2007.

za hlavní determinantu pro účely mezinárodního daňového práva. Někteří autoři poznamenávají, že výkon daňové jurisdikce nad příjmy plynoucími z významnějších obchodů ze státu rezidence do státu zdroje může být odůvodněn již na základě toho, že ve státě zdroje došlo uvedením na trh ke vzniku příležitosti pro tvorbu zisku.<sup>341</sup>

Obecně se ztotožňuji s názorem, že principy, na kterých je postaven koncept stálé provozovny, jsou zvoleny poměrně vhodně. Koncept stálé provozovny teoreticky dovedený do nejextenzivnější možné interpretační roviny se pak blíží zdaňování veškerých příjmů podniků ve státě zdroje, a to bez ohledu na to, zda se jedná o příjem jakkoliv nepatrný a jednorázový. Jinými slovy řečeno, čím extenzivnější bude pojetí stálé provozovny (ať už na úrovni vnitrostátní nebo mezinárodní), tím snazší bude podmínky existence stálé provozovny naplnit a tím častěji bude docházet ke zdanění příjmů ve státě zdroje. Naopak, restriktivně stanovené podmínky zapříčiní vznik stálé provozovny pouze při naplnění přísněji stanovených podmínek, stálé provozovny tak budou vznikat méně často a výnos daně tak bude připadat především státu rezidence. Existuje tedy přímá souvislost mezi stanovením podmínek vzniku stálé provozovny a následným případným inkasem daně. Tuto otázku musí brát v potaz veškeré státy, které tyto podmínky stanoví nejen ve svých vnitrostátních předpisech, ale také v příslušných mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

---

<sup>341</sup> Viz COCKFIELD, Arthur. Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantitative Economic Presence Test. *The Canadian Business Law Journal*. 2003, č. 1. ISSN 0319-3322. s. 402.



### 3.2.3 Právní zakotvení stálé provozovny

S vymezením stálé provozovny je možné se setkat v různých právních předpisech, typicky ve vnitrostátních právních předpisech a v mezinárodních smlouvách. Definici stálé provozovny však pro své účely obsahují rovněž některé unijní předpisy.

Za nejdůležitější lze považovat vymezení obsažená v jednotlivých mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Česká republika je k dubnu 2014 smluvní stranou 82 těchto dvoustranných smluv.<sup>342</sup> Jednotlivé smlouvy přitom zásadně vycházejí z vzorové smlouvy OECD nebo OSN. Pokud jde o relevantní články jednotlivých smluv (zásadně se přitom jedná o čl. 5), pak bývá za stálou provozovnu považováno trvalé místo k výkonu činnosti (resp. trvalé zařízení k podnikání, trvalé místo nebo zařízení k výkonu činnosti apod.), jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.<sup>343</sup> Následují demonstrativní výčty nejtypičtějších situací, které bývají pod pojem stálá provozovna zahrnovány a situací, které naopak stálou provozovnu nezakládají. Výše uvedená definice je poměrně stručná, avšak, jak již bylo několikrát naznačeno, je natolik významná, že bývá velmi dopodrobna analyzována různými autory a nejinak tomu ostatně je rovněž v případě komentářů k oběma vzorovým smlouvám.

---

<sup>342</sup> K seznamu těchto smluv viz *Mfcr.cz* [online]. 2014. [cit. 2014-04-01]. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>>.

<sup>343</sup> Toto znění se může v jednotlivých smlouvách nepatrně lišit. V anglickém znění "*permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*".

Na unijní úrovni je možné zmínit směrnici Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, která ve svém čl. 2 písm. b) stálou provozovnou rozumí trvale umístěné zařízení určené k podnikání, jež se nachází v členském státě a jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost společnosti jiného členského státu, pokud zisky z tohoto zařízení podléhají dani v členském státě, v němž se nachází, podle příslušné dvoustranné smlouvy o zdanění, nebo neexistuje-li taková smlouva, podle vnitrostátních právních předpisů. Na první pohled je zde patrná inspirace definicí obsaženou ve vzorových smlouvách OECD a OSN.

Za zmínku stojí skutečnost, že zatímco anglická znění relevantních ustanovení se téměř neliší, v různých českých překladech lze nalézt jisté odlišnosti. Typickým příkladem je pojmem „*fixed place of business*“, který bývá v jednotlivých smlouvách, jejichž stranou je Česká republika, překládán jako trvalé místo k výkonu činnosti, případně jako trvale umístěné zařízení k podnikání nebo jako trvalé místo nebo zařízení k výkonu činnosti apod. Zatímco prvně uvedený příklad příliš neevokuje podmínku existence reálně existujícího místa působení na území druhého státu, ve druhém případě je tato podmínka zřetelnější. Třetí varianta situaci modifikuje přidáním alternativního prvku. Jednotným výkladem však lze tyto nesrovnalosti poměrně snadno překlenout a tyto ostatně v praxi nečiní zásadní potíže.

Na vnitrostátní úrovni je definice stálé provozovny obsažena v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde se mj. uvádí, že se za stálou provozovnu považuje místo

k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky (...). Také zde je tedy zjevné, že stálá provozovna může na území České republiky vzniknout pouze tzv. daňovému nerezidentovi České republiky. Ve srovnání s výše uvedenými definicemi je tato ochuzena o explicitně vyjádřený prvek stálosti, resp. trvalosti. To však nic nemění na skutečnosti, že i zde bývá v praxi přístup obdobný přístupu ke stálým provozovnám vzniklým na základě mezinárodních smluv a obecné pojmové znaky základní definice bývají tedy vykládány shodně.<sup>344</sup> Problematikou stálé provozovny se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, a to jak ve vztahu k naplnění či nenaplnění podmínek jejího vzniku podle zákona o daních z příjmů, tak ve vztahu k principu aplikační přednosti mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které koncept stálé provozovny vnímají poněkud odlišně.<sup>345</sup> Institut stálé provozovny je přitom poměrně často soudně zkoumán také v rámci jiných jurisdikcí a vztahuje se k němu velmi bohatá judikatura.

#### **3.2.4 Zhodnocení konceptu stálé provozovny**

Pokud jde o zhodnocení současného fungování konceptu stálé provozovny, lze konstatovat, že navzdory tomu, že se jedná o dlouhá léta užívaný koncept, vyskytují se nejen v poslední době jisté interpretační obtíže. Podle mého názoru velmi vhodně současný stav vystihuje názor, že *„Koncept stálé provozovny bývá občas podrobován kritice jako zastaralý, protože je do něj stále obtížnější vtěsnat nové modely podnikání, využívající nárůst mobility lidí*

---

<sup>344</sup> Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 64.

<sup>345</sup> Viz např.

*i výrobních prostředků a prudký rozvoj komunikačních technologií. Na druhou stranu však zatím nejsou navrženy ani testovány žádné praktičtější nástroje pro vymezení rozsahu daňové povinnosti daňových nerezidentů a metodika OECD i tuzemská legislativa proto s určitým zpožděním za praxí postupuje cestou rozšiřování a detailnějšího vymezování koncepce stálé provozovny.*"<sup>346</sup>

Podobné ohlasy jsou do jisté míry opodstatněné, avšak je nezbytné si uvědomit dva zásadní protiargumenty. Prvním je skutečnost, že se jedná o léty prověřený a osvědčený koncept, který je v daňové praxi velmi zaužívaný a hlavně je právně zakotven v celé řadě právních předpisů, a to především v mezinárodních smlouvách, v unijních předpisech a v národních právních úpravách. Druhým hlavním protiargumentem je ten, že je poměrně obtížné nalézt shodu na konceptu, který by byl potencionálně schopen koncept stálé provozovny nahradit.

Jako příklad činností na aktualizaci konceptu stálé provozovny z poslední doby lze uvést činnosti pracovní skupiny Výboru OECD pro fiskální záležitosti související s vydáním aktualizovaného znění komentáře k vzorové smlouvě OECD, které je plánováno na letošní rok (tedy rok 2014). V létě roku 2011 vydala OECD tzv. návrh k diskusi ohledně aplikace článku 5 vzorové smlouvy OECD,<sup>347</sup> přičemž o rok později následovalo vydání upraveného návrhu k diskusi

---

<sup>346</sup> Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 63.

<sup>347</sup> Viz *Oecd.org* [online]. 2013. [cit. 2013-08-10]. Public discussion draft on the "Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention". Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/23/7/48836726.pdf>>.

ohledně aplikace téhož článku.<sup>348</sup> Především odborná veřejnost měla možnost zapojit se do diskuze nad problémy nastíněnými v jednotlivých návrzích a napomoci tím v součinnosti s pracovní skupinou k zaujetí společného stanoviska, pokud jde o řešení těchto otázek. Mezi nastíněné otázky patří např. to, zda může farma zakládat stálou provozovnu, zda může stálou provozovnu zakládat existence tzv. domácí kanceláře (angl. „*home office*“) atd. Skutečnost, že OECD takto poměrně pružně reaguje na požadavky praxe, osobně považuji za poměrně významnou a tyto činnosti hodnotím kladně, neboť se domnívám, že pouze touto cestou může dojít k budoucímu efektivnímu promítání nových instrumentů do rámce stálé provozovny, a to i přes skutečnost, že se jedná o nezávazný a spíše doporučující dokument. Na druhou stranu je však zřejmé, že ani v komentářích k oběma hlavním vzorovým smlouvám všechny reálně možné aktuální a budoucí situace postihnout nelze a subjekty daně tak budou nadále zůstávat v nejistotě.

Při uvažování o případném opuštění konceptu stálé provozovny je otázka, jakou cestou by bylo reálné se vydat pro budoucí zdaňování příjmů podniků v mezinárodním kontextu. Nabízejí se dva základní protichůdné přístupy. První přístup spočívá ve zdaňování veškerých celosvětových příjmů podniku pouze ve státě rezidence. Druhou variantou by naopak bylo zdaňování veškerých příjmů ve státě zdroje. Osobně považuji druhou variantu za spravedlivější a více odpovídající principům mezinárodního zdaňování (ostatně z této varianty pramení koncept stálé provozovny). Očividným negativem by však byla přílišná administrativní

---

<sup>348</sup> Viz *Oecd.org* [online]. 2013. [cit. 2013-08-10]. Revised public discussion draft on the "Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention". Dostupné z WWW: < <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>>.

zátěž jednotlivých subjektů a také států. Toto negativum na druhou stranu odpadá u první varianty, zde však spatřuji hlavní negativní prvek v podobě hrozící jednoduché daňové optimalizace usazením se ve státě s příznivějšími daňovými podmínkami.

### ***3.3 Shrnutí dílčích závěrů***

V rámci mezinárodního působení určitého subjektu (resp. z toho plynoucích příjmů) se lze setkat s několika typy modelových situací, včetně odlišných daňověprávních důsledků. Za nejtíživější z hlediska subjektu daně (právnícké osoby) považují situaci, kdy je tento subjekt současně považován za daňového rezidenta dvou států, což vzhledem k povaze právníckých osob coby osob fiktivních není výjimečným jevem, a tyto státy mezi sebou neuzavřely příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V tomto případě by totiž byly dani zpravidla podrobeny všechny celosvětové příjmy daného subjektu, a to v obou uvedených státech. Vnitrostátní právní normy přitom zpravidla umožňují využít pouze omezených opatření k zabránění dvojímu zdanění. O něco méně tíživá je kategorie případů, kdy je subjekt daňovým rezidentem pouze jednoho státu, nicméně mu plynou příjmy ze zdrojů ve druhém státě, které mohou být na území tohoto druhého státu na základě jeho vnitrostátní úpravy podrobeny zdanění. Tyto otázky opět souvisí s konceptem daňové suverenity, resp. s rozsahem jejího pojetí jednotlivými státy.

Na základě výše uvedeného je logicky odůvodnitelné to, že subjekty daně budou pro své přeshraniční obchodní činnosti preferovat jurisdikce, se kterými mají státy jejich

rezidence uzavřeny mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Především v povaze typu konfliktu jurisdikcí a na charakteru zdaňovaného příjmu totiž tyto smlouvy obsahují poměrně podrobná opatření, jak zcela, nebo alespoň z velké části, dopadům dvojího zdanění zabránit.

Uvedená konstatování jsou však v teoretické rovině aplikovatelná pouze na případy států respektujících v rámci výkonu své daňové suverenity určité tržní podmínky. Vzhledem k existenci tzv. limitních jurisdikcí totiž nemusí být bezpodmínečně uvedené důsledky naplněny.

Pokud jde o stálou provozovnu coby stěžejní koncept uplatňovaný při zdaňování přeshraničních příjmů právnických osob, dospěl jsem především na základě analýzy znění prvních smluv o zamezení dvojího zdanění datovaných k přelomu devatenáctého a dvacátého století k závěru, že tento koncept je co do hlavního principu fungování téměř neměnný. V průběhu let docházelo převážně k jeho zpřesňování a prohlubování. Vzhledem k neustálému vývoji typů přeshraničního působení tak logicky vyvstává otázka, zda je koncept stálé provozovny udržitelný i do budoucna. Došel jsem přitom k závěru, že přestože koncept stálé provozovny vykazuje nezanedbatelné interpretační a aplikační nedostatky, očekávám, že k jeho nahrazení jiným alternativním konceptem nedojde a orgány aplikující právo tak budou muset i nadále jít cestou postupného přizpůsobování výkladu daného konceptu, přičemž budou i nadále nuceny vycházet nejen ze znění samotných právních norem, ale častěji z obsahu jednotlivých rozsudků národních soudů a metodických výkladů příslušných státních orgánů.

Z alternativních variant, které přicházejí v úvahu, se osobně nejvíce přikláním k maximálně extenzivnímu výkladu stálé provozovny, tedy nepřímo k principu zdanění ve státě zdroje, a to i přes určitou administrativní náročnost.



## Závěr

Při studiu pramenů k této disertační práci jsem měl možnost blíže se seznámit s jednotlivými otázkami vztahujícími se k mezinárodnímu zdaňování příjmů právnických osob, a to počínaje otázkami spíše obecného rázu, kam lze zařadit problematiku daňové suverenity států a pojetí právnické osoby coby subjektu daně, včetně pojednání o vztahu terminologie používané na národní a na mezinárodní úrovni. Dále je zde možné řadit otázky týkající se dvojího zdanění, kam spadá rovněž problematika klasifikace dvojího zdanění a jeho příčin. V neposlední řadě jsem se zabýval opatřeními sloužícími k úplnému nebo částečnému zamezení negativních dopadů plynoucích z dvojího zdanění, a to opět včetně klasifikace jednotlivých způsobů a používaných metod. Vzhledem k charakteru této práce jsem se přitom nejen nad uvedenými otázkami pokoušel zamyslet především z teoretického úhlu pohledu.

Skutečnost, že si v oblasti přímých daní státy stále ponechávají velmi širokou míru autonomie, s sebou v praxi často přináší situace, kdy dochází k tzv. konfliktům jurisdikcí, což při aplikaci na daňovou problematiku typicky znamená, že je více států oprávněno na základě svých vnitrostátních předpisů ke zdanění téhož příjmu. Aby bylo zabráněno negativním dopadům uvedených konfliktů do sféry daňových subjektů, přijímají jednotlivé státy konkrétní opatření k jejich úplnému nebo alespoň částečnému zamezení. Těmito opatřeními se státy logicky zbavují části své daňové suverenity, a to nejen ve prospěch subjektů daně coby primárních adresátů právních norem, ale nepřímě také ve svůj vlastní prospěch, neboť snižováním celkové daňové

zátěže dochází k podpoře mezinárodního obchodu a přeshraničního působení subjektů daně vůbec. Tento jev je přitom velmi významný ve vztahu k právnickým osobám, neboť jejich mezinárodní působení je vzhledem k jejich povaze, kdy jde o entity vzniklé na základě obecného uznání doktríny fikce osobnosti, velice časté a poměrně snadno realizovatelné.

Na základě proběhlého zkoumání jsem dospěl k následujícím závěrům. Je podle mého názoru nepochybné, že daňová suverenita stojí za vznikem téměř všech problémů (včetně dvojího zdanění) v mezinárodním daňovém právu. Daňovou suverenitu tedy považuji za klíčový aspekt vzniku mezinárodních daňověprávních konfliktů, a to především v případech, kdy je tato suverenita ze strany státu vykládána velmi extenzivně. Zároveň však ve sféře daňové suverenity spatřuji také řešení těchto problémů, a to konkrétně prostřednictvím zakotvení tzv. explicitních limitů daňové suverenity. Dále jsem dospěl k dílčímu závěru, že nepochybně existují určité limity daňové suverenity, které jsem se následně pokusil kategorizovat. Za zásadní problém považuji to, že účinné limity jsou v explicitní rovině využívány zejména na bilaterální úrovni. Docházím zároveň k závěru, že obecně uznávané a právně vynutitelné limity daňové suverenity neexistují.

V další části práce jsem se zabýval terminologií používanou ve vztahu k entitám naplňujícím znaky právnických osob, a to jak na vnitrostátní úrovni, konkrétně ve vztahu k právní úpravě České republiky, tak na mezinárodní úrovni, konkrétně v rámci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a unijních předpisů. V průběhu psaní této práce přitom došlo na legislativní úrovni k poměrně významným

změnám, nejen pokud jde o vymezení poplatníka daně z příjmů právnických osob, ale vzhledem k nabytí účinnosti nového občanského zákoníku také ve vztahu k vymezení právnické osoby jako takové.

Pokud jde o současné vnitrostátní vymezení poplatníka daně z příjmů právnických osob, lze uvést, že poměrně vhodně reflektuje změny proběhlé v rámci rekodifikace soukromého práva. Dále podle mého názoru došlo k vhodné zvolené terminologické a věcné provázanosti definice poplatníka daně z příjmů právnických osob a právnické osoby podle nového občanského zákoníku. Na základě analýzy terminologie používané v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění jsem dospěl k dílčímu závěru, že jsou entity tvořící skupinu poplatníků daně z příjmů právnických osob podle zákona o daních z příjmů zastoupeny v rámci jednotlivých smluvních konceptů podstatnou měrou. Nejbližší vazbu přitom spatřuji ve vztahu k pojmu společnost. Nicméně, v tomto kontextu jsem dospěl k závěru, že pokud jde o vymezení subjektu daně, je v konečném důsledku rozhodující znění normy vnitrostátní. Docházím zároveň k dílčímu závěru, že ačkoliv je na území České republiky zakotven princip aplikační přednosti mezinárodní smlouvy, nemůže být tento princip vykládán ve vztahu ke znění vnitrostátní právní normy zcela automaticky a extenzivně. V daňové oblasti totiž podle mého názoru existují minimálně dvě skupiny případů, kdy významnou roli sehrává právě znění vnitrostátního právního předpisu.

Jako další významný koncept, jehož podstatu, charakter, základní znaky a fungování bylo třeba vymezit, jsem uvedl koncept tzv. dvojího zdanění. Dvojí zdaňování bývá z teoretického hlediska rozlišováno jednak na dvojí

zdaňování vnitrostátní a mezinárodní a dále na dvojí zdaňování tzv. právní a tzv. ekonomické. Následně jsem se zabýval otázkou, do jaké míry jsou jednotlivé typy dvojího zdanění determinovány daňověprávní konkurencí států a do jaké míry se jedná o problematiku tímto neovlivněnou a tedy vycházející z nastavení vnitřní politiky jednotlivých států. Dospěl jsem přitom k dílčímu závěru, že v rámci tzv. právního dvojího zdanění se typicky jedná o první z uvedených situací, kdežto v rámci tzv. ekonomického zdanění jde o druhou skupinu případů. Zatímco tzv. právní dvojí zdanění považuji za negativní výsledek konfliktu jurisdikcí, který je řešitelný pouze prostřednictvím dobrovolného zavádění limitů jurisdikce, tzv. ekonomické dvojí zdanění naopak vnímám převážně jako dopad provádění finanční politiky státu.

Aby z hlediska subjektů daně nedocházelo k negativním důsledkům v podobě jejich dvojího zdaňování, omezují státy dobrovolně část své daňové suverenity. K omezování této části daňové suverenity jsou přitom využívány jak prostředky ryze vnitrostátního charakteru, tak prostředky charakteru mezinárodního (včetně prostředků práva unijního). Pokud jde o vyspělé státy, které dnes zpravidla mívají uzavřenou širokou síť mezinárodních smluv upravujících problematiku dvojího zdanění, podstatně převažují právě opatření mezinárodněprávního charakteru. Pokud by nedocházelo k vzájemné spolupráci v podobě zavádění opatření k zamezení dopadů dvojího zdanění, mělo by to výrazně negativní dopad na přeshraniční obchod. Jednostranná opatření obsažená ve vnitrostátních právních předpisech nejsou zpravidla schopná dopadům dvojího zdanění zabránit, a proto považuji za zcela nezbytné řešit tuto

problematiku prostřednictvím uzavírání co možná nejširší sítě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Pokud jde o zhodnocení výsledků, které se vztahují k úvodní části druhé kapitoly zabývající se historií a současným stavem mezinárodní spolupráce v oblasti dvojího zdaňování příjmů právnických osob, pak jsem na základě analýzy historických podkladů v kombinaci s využitím obecných principů mezinárodního práva (především principu státní suverenity), dospěl k závěru, že za první mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění v pravém slova smyslu by podle mého názoru měla být považována smlouva mezi Rakouskem-Uherskem a Pruskem z roku 1899.

Následný vývoj spolupráce byl přitom výrazně spjat s existencí politických uskupení, které činnosti související s omezováním dopadů dvojího zdaňování vykonávaly vesměs jako činnosti navázané na primární oblast jejich působení, což byla především podpora přeshraničních obchodních vztahů. Dospěl jsem k závěru, že současný systém mezinárodního daňového práva výraznou měrou vychází již z počátku dvacátého století, kdy rozhodující roli v této oblasti sehrávala Společnost národů. V průběhu šedesátých let minulého století byla hlavní pozornost přenesena na Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, v rámci které i v současné době probíhají podle mého názoru nejvýznamnější činnosti, které si kladou za cíl jednak zabraňovat překážkám mezinárodního obchodu, současně se však týkají boje proti zneužívání nesystémových mezer mezinárodního daňového práva. Hlavní problém spatřuji v tom, že politická uskupení podobného typu nejsou nadána právně vynutitelnými prostředky, kterými by bylo možné docílit požadovaných záměrů. Jejich fungování tak spočívá

především na bázi vydávání nezávazných doporučujících aktů, které na druhou stranu státy mnohdy zavádějí do svých vnitrostátních právních řádů.

Naopak, na půdě Evropské unie, která je k přijímání právně závazných dokumentů vybavena, jsou podmínky pro bližší spolupráci v oblasti přímých daní nastaveny tak přísně, že v této oblasti prakticky k žádné harmonizaci nedošlo a v současné době si lze jen stěží představit, že by tomu mělo být ve střednědobém horizontu jinak. Pokud jde tedy o současný stav právně závazných dokumentů ve vazbě k mezinárodnímu dvojímu zdanění v právním slova smyslu, pak stále klíčovou roli sehrává síť zpravidla dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Domnívám se, že by členským státům Evropské unie prospělo vytvoření mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nicméně k realizaci této myšlenky jsem opět velmi skeptický.

Dalo by se rovněž konstatovat, že veškerá spolupráce v oblasti zabraňování daňovým únikům v současné době probíhá opět buďto na bázi vzájemné spolupráci mezi jednotlivými státy, nebo na bázi dobrovolného přistupování k nezávazným a spíše doporučujícím dokumentům vydávaným dnes převážně v rámci OECD a Evropské unie. Domnívám se dále, že ve střednědobém horizontu se na tomto systému nic nezmění a klíčovou roli v této oblasti tak budou nadále hrát normy vnitrostátního práva, resp. jejich aplikace správci daně.

Pokud jde o poslední kapitolu této práce, bylo jejím cílem pro úplnost provést stručnou kategorizaci jednotlivých situací, které mohou ve vztahu k mezinárodnímu dvojímu zdanění v právním slova smyslu nastat, a to v závislosti na

povaze několika kritérií. Zároveň bylo cílem zamyslet se nad obecnou povahou konceptu stálé provozovny, který je pro zdaňování významné kategorie přeshraničních příjmů právnických osob považován za stěžejní.

Za nejtíživější z hlediska subjektu daně (právnické osoby) považují situaci, kdy je tento subjekt současně daňovým rezidentem dvou států, což vzhledem k povaze právnických osob coby osob fiktivních není výjimečným jevem, a tyto státy mezi sebou neuzavřely příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V tomto případě by totiž byly dani zpravidla podrobeny všechny celosvětové příjmy daného subjektu, a to v obou uvedených státech. Vnitrostátní právní normy přitom zpravidla umožňují využít pouze omezených opatření k zabránění dvojímu zdanění. O něco méně tíživá, nicméně stále velmi negativně vnímaná, je kategorie případů, kdy je subjekt daňovým rezidentem pouze jednoho státu, nicméně mu plynou příjmy ze zdrojů ve druhém státě, které mohou být na území tohoto druhého státu na základě jeho vnitrostátní úpravy podrobeny zdanění. Tyto otázky opět souvisí s konceptem daňové suverenity, resp. s rozsahem jejího pojetí jednotlivými státy.

Na základě výše uvedeného je logicky odůvodnitelné to, že subjekty daně budou pro své přeshraniční obchodní činnosti preferovat jurisdikce, se kterými mají státy jejich rezidence uzavřeny mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Především v povaze typu konfliktu jurisdikcí a na charakteru zdaňovaného příjmu totiž tyto smlouvy obsahují poměrně podrobná opatření, jak negativním dopadům dvojího zdanění zabránit.

Pokud jde o stálou provozovnu coby stěžejní koncept uplatňovaný při zdaňování přeshraničních příjmů právnických osob, dospěl jsem především na základě analýzy znění prvních smluv o zamezení dvojího zdanění datovaných k přelomu devatenáctého a dvacátého století k závěru, že tento koncept je co do hlavního principu fungování téměř neměnný. Vzhledem k neustálému vývoji typů přeshraničního působení se občas vyskytuje otázka, zda je koncept stálé provozovny udržitelný i do budoucna. Došel jsem přitom k závěru, že přestože koncept stálé provozovny vykazuje nezanedbatelné interpretační a aplikační nedostatky, očekávám, že k jeho nahrazení jiným alternativním konceptem nedojde a orgány aplikující právo tak budou muset i nadále jít cestou postupného přizpůsobování výkladu daného konceptu, přičemž budou i nadále nuceny vycházet nejen ze znění samotných právních norem, ale častěji z obsahu jednotlivých rozsudků národních soudů a metodických výkladů příslušných státních orgánů.

Z alternativních variant, které přicházejí v úvahu, se osobně nejvíce přikláním k maximálně extenzivnímu výkladu stálé provozovny, tedy nepřímo k principu zdanění ve státě zdroje, a to i přes určitou administrativní náročnost.

Na úplný závěr bych rád zmínil, že v rámci rozsahu této práce došlo k bližšímu rozpracování pouze některých významných institutů z oblasti mezinárodního dvojího zdanění příjmů právnických osob v právním slova smyslu. Existuje celá řada dalších více či méně sporných oblastí, v čemž spatřuji hlavní motivační aspekt pro mé budoucí zkoumání této oblasti finančního práva.



## **Summary**

It may be noted that international cooperation between states got over long decades to the fairly high level. On the other hand, it is still possible to see certain gaps which, if used appropriately by the tax entities, open the way to circumvention of rules and general principles on which international cooperation on these issues is based. The unifying objective of this work was to analyze the development and especially the current state of cooperation between the states, both at bilateral and at multilateral level.

In the first chapter, I have placed a main common objective to analyze the key concepts, which are tax sovereignty and the concept of legal persons under national legislation, and also in relation to the concept of entities laid down in the legislation of the international character. Another objective was to analyze the development of the concept of double taxation, including individual measures which are aimed to partially or completely prevent it.

The common objective of the second chapter was to perform a comprehensive analysis of the development and current state of international cooperation on cross-border taxation of corporate income tax from the first bilateral treaties on the avoidance of double taxation and the development of individual model treaties, ending with reflection over whether it should be adopted a multilateral treaty on avoidance of double taxation at the regional or global level. I also analyze the current state of international cooperation in prevention of negative impacts growing from the use of jurisdictions with low tax burden.

The general objective of the third chapter was to outline the main principles on which international double taxation of corporate income is based, depending on the nature of income and whether there exist an international treaty on avoidance of double taxation among interested states, eventually whether they are members of some international entities. In this chapter significantly attention was paid to the concept of permanent establishment.

There is in my opinion no doubt that the tax sovereignty creates all the problems (double taxation including) in the international tax law. Therefore I consider tax sovereignty a crucial element of tax law conflicts creation, especially in cases where such sovereignty of the state is interpreted very broadly. At the same time, however, I see also the solution of these problems in the sphere of tax sovereignty, namely through embedding the explicit limits of tax sovereignty.

I also came to the conclusion that the current system of international tax law is based on the early twentieth century development, when a crucial role in this area was played by the League of Nations. I see the main problem in the fact that such political entities are not endowed with legally enforceable means by which it would be possible to achieve the required objectives.

With regard to the permanent establishment as a crucial concept applied in the cross-border taxation of corporate income, I came especially on the analysis of the text of the first treaties on the avoidance of double taxation dated to the turn of the twentieth century to the

conclusion that this concept remains almost unchanged. Through the years there have been mostly its refinement and deepening. Due to the continuous development of the methods of cross-border operations a logical question arises, whether the concept of permanent establishment is sustainable for the future. I conclude that I don't expect its replacement by another alternative concept in next years so it will be necessary to take into account not only the wording of the laws but also judgments of national courts and methodological interpretations of the relevant state authorities.

## **Shrnutí**

Dá se obecně konstatovat, že mezinárodní spolupráce mezi státy se v průběhu dlouhých desetiletí dostala na poměrně vysokou úroveň. Na druhou stranu je však stále možné setkat se s určitými nedostatky, jejichž vhodným využitím se subjektům daně otevírá cesta k obcházení obecných principů a pravidel, na kterých mezinárodní spolupráce v těchto otázkách spočívá. Sjednocujícím cílem této práce bylo provést analýzu vývoje a především současného stavu vzájemné spolupráce mezi státy, a to jak na úrovni dvoustranných dohod, tak na úrovni vícestranné spolupráce.

V rámci první kapitoly jsem si za hlavní společný cíl kladl provést analýzu stěžejních konceptů, kterými jsou daňová suverenita a pojetí právnické osoby podle vnitrostátní právní úpravy, a to dále ve vztahu k pojetí entit zakotvených v právních předpisech mezinárodněprávního charakteru. Současně na tomto místě došlo k rozpracování konceptu dvojího zdanění, a to včetně jednotlivých opatření sloužících k jeho částečnému nebo úplnému zabránění.

Společným cílem druhé kapitoly bylo provedení komplexní analýzy vývoje a současného stavu mezinárodní spolupráce, pokud jde o přeshraniční zdaňování příjmů právnických osob, počínaje prvními dvoustrannými smlouvami o zamezení dvojího zdanění a vývojem jednotlivých vzorových smluv, konče zamyšlením se nad vhodností případného přijetí mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění na regionální či celosvětové úrovni a analýzou současného stavu mezinárodní spolupráce v oblasti zabraňování negativním dopadům pramenícím z využívání jurisdikcí s nízkým daňovým zatížením.

Obečným cílem třetí kapitoly bylo nastínit hlavní principy, na kterých mezinárodní dvojí zdaňování příjmů právnických osob spočívá, a to v závislosti na charakteru příjmů a na tom, zda mezi sebou mají zainteresované státy uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, příp. zda jsou členy některých mezinárodních uskupení. V rámci této kapitoly přitom byla podstatná pozornost věnována konceptu stálé provozovny.

Je podle mého názoru nepochybné, že daňová suverenita stojí za vznikem téměř všech problémů (včetně dvojího zdanění) v mezinárodním daňovém právu. Daňovou suverenitu tedy považují za klíčový aspekt vzniku mezinárodních daňověprávních konfliktů, a to především v případech, kdy je tato suverenita ze strany státu vykládána velmi extenzivně. Zároveň však ve sféře daňové suverenity spatřují také řešení těchto problémů, a to konkrétně prostřednictvím zakotvení tzv. explicitních limitů daňové suverenity.

Dospěl jsem rovněž k závěru, že současný systém mezinárodního daňového práva výraznou měrou vychází již z počátku dvacátého století, kdy rozhodující roli v této oblasti sehrávala Společnost národů. Hlavní problém spatřuji v tom, že politická uskupení podobného typu nejsou nadána právně vynutitelnými prostředky, kterými by bylo možné docílit požadovaných záměrů.

Pokud jde o stálou provozovnu coby stěžejní koncept uplatňovaný při zdaňování přeshraničních příjmů právnických osob, dospěl jsem především na základě analýzy znění prvních smluv o zamezení dvojího zdanění datovaných

k přelomu devatenáctého a dvacátého století k závěru, že tento koncept je co do hlavního principu fungování téměř neměnný. V průběhu let docházelo převážně k jeho zpřesňování a prohlubování. Vzhledem k neustálému vývoji typů přeshraničního působení tak logicky vyvstává otázka, zda je koncept stálé provozovny udržitelný i do budoucna. Došel jsem přitom k závěru, že přestože koncept stálé provozovny vykazuje nezanedbatelné interpretační a aplikační nedostatky, očekávám, že k jeho nahrazení jiným alternativním konceptem nedojde a orgány aplikující právo tak budou muset i nadále jít cestou postupného přizpůsobování výkladu daného konceptu, přičemž budou i nadále nuceny vycházet nejen ze znění samotných právních norem, ale častěji z obsahu jednotlivých rozsudků národních soudů a metodických výkladů příslušných státních orgánů.

## Seznam použité literatury a pramenů

### 1) Knižní publikace

- [1] ALEŠ, Jan. *Dvojí zdanění v zahraničním obchodě*. 2. vyd. Praha: Československá obchodní a průmyslová komora, 1991. 134 s. ISBN 978-80-7003-204-6.
- [2] ALTHUNAYAN, Turki. *Dealing with the fragmented international legal environment: WTO, international tax and internal tax regulations*. New York: Springer, 2009. 268 s. ISBN 978-3-642-04677-3.
- [3] AMATUCCI, Andrea. *International Tax Law*. Alphen aan Rijn: Kluwer Law International, 2006. 406 s. ISBN 90-411-2390-3.
- [4] ARNOLD, Brian J. *Tax discrimination against aliens, non-residents, and foreign activities: Canada, Australia, New Zealand, the United Kingdom, and the United States*. Toronto, Ont.: Canadian Tax Foundation, 1991. 266 s. ISBN 0888080433.
- [5] AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. New York: Cambridge University Press, 2007. 214 s. ISBN 978-0-521-85283-8.
- [6] BAHÝLOVÁ, Lenka, Jan FILIP, Pavel MOLEK, Milan PODHRÁZKÝ, Vojtěch ŠIMÍČEK a Ladislav VYHNÁNEK. *Ústava České republiky: komentář*. Praha: Linde, 2010. 1536 s. ISBN 978-80-7201-814-7.
- [7] BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- [8] BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Karel ŠIMEK, Alena SCHILLEROVÁ a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový*

- řád: komentář. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 1180 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- [9] BECERRA, Juan Angel. *Interpretation and application of tax treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007. 284 s. ISBN 978-90-8722-019-8.
- [10] BISWAS, Rajiv. *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*. London: Commonwealth Secretariat, 2002. 315 s. ISBN 0-85092-688-2.
- [11] BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových zákonech. In: *Dny práva 2011 - Finance veřejného sektoru: Právní a ekonomické aspekty jeho fungování*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. 456 s. ISBN 978-80-210-5914-6.
- [12] ČEPELKA, Čestmír a Pavel ŠTURMA. *Mezinárodní právo veřejné*. Praha: C. H. Beck, 2008. 881 s. ISBN 978-80-7179-728-9. s. 51.
- [13] DOUMA, Sjoerd. *Optimization of tax sovereignty and free movement*. Amsterdam: IBFD, 2011. 340 s. ISBN 978-90-8722-112-6.
- [14] FRATIANNI, Michele, John KIRTON a Paolo SAVONA. *Financing development: the G8 and UN contribution*. Aldershot: Ashgate Publishing, 2007. 344 s. ISBN 978-0-7546-4676-1.
- [15] HARRIS, Peter a David OLIVER. *International commercial tax*. New York: Cambridge University Press, 2010. 520 s. ISBN 9780521853118.
- [16] HELMINEN, Marjaana. *EU tax law: direct taxation*. Third edition. 474 s. ISBN 978-90-8722-208-6.
- [17] HOLMES, Kevin. *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*. Amsterdam: IBFD Publications, 2007. 414 s. ISBN 978-90-8722-023-5.



- [18] JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- [19] JANSEN, Sjaak. *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*. Alpen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011. 247 s. ISBN 978-90-411-3403-5.
- [20] KARFÍKOVÁ, Marie a Zdeněk KARFÍK. *Daňová politika v České republice*. In *Vybrané otázky daňovej politiky Európskej únie a jej členských štátov: nekonferenčný zborník vedeckých prác*. Vyd. 1. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2013. 448 s. ISBN 978-80-7097-999-0.
- [21] KIRCHHOF, Paul et al. (eds.). *International and comparative taxation: essays in honour of Klaus Vogel*. New York: Kluwer Law International, 2002. 264 s. ISBN 90-411-9841-5.
- [22] KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011. 469 s. ISBN 978-0-521-51632-7.
- [23] LAL, B. B. a N. VASHISHT. *Direct Taxes. Income tax, Wealth Tax and Tax Planning*. Delhi: Pearson Education, 2008. 1260 s. ISBN 978-81-317-2173-5.
- [24] LANG, Michael et al. (eds.). *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law*. London: Kluwer Law International, 1998. 250 s. ISBN 90-411-0704-5.
- [25] LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH a Claus STARINGER. *Introduction to European tax law: direct taxation*. Third edition. Wien: Spiramus Press, 2013, s. 269. ISBN 978-1-907444-68-5.

- [26] LANG, Michael. *The application of the OECD model tax convention to partnerships: a critical analysis of the report prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*. Boston: Kluwer Law International, 2000. 99 s. ISBN 9041197915.
- [27] LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd ed. Amsterdam: IBFD, 2013. 222 s. ISBN 9789087221980.
- [28] League of Nations. *Double Taxation and Fiscal Evasion: Collection of International Agreements and International Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion*. Geneva: League of Nations, 1928.
- [29] MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné: jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5., podstatně upr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 551 s. ISBN 978-80-210-4474-6.
- [30] MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. 649 s. ISBN 9781847668790.
- [31] *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 432. ISBN 978-80-7357-480-2.
- [32] OECD. *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. Paris: OECD, 2010. 468 s. ISBN 978-92-64-08960-0.
- [33] PALAN, Ronen, Richard MURPHY a Christian CHAVAGNEUX. *Tax havens: how globalization really works*. Ithaca, New York: Cornell University Press, 2010. 270 s. ISBN 978-0-8014-7612-9.

- [34] PANAYI, Christina. *European Union Corporate Tax Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013. 408 s. ISBN 978-1-107-01899-0.
- [35] PANAYI, Christiana. *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty shopping and the European Community*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007. 296 s. ISBN 978-90-411-2658-0.
- [36] PAVLÍČEK, Václav. *Suverenita a evropská integrace*. Praha: Univerzita Karlova v Praze - Právnická fakulta, 1999. 316 s. ISBN 80-85889-24-2.
- [37] PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. 1056 s. ISBN 978-80-7263-784-3.
- [38] POTGENS, Frank. *Income from International Private Employment: An Analysis of Article 15 of the OECD Model*. Amsterdam: IBFD, 2006. 1020 s. ISBN 1090-8722-001-4.
- [39] RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-807239-230-8.
- [40] RASMUSSEN, Mogens. *International double taxation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011, s. 220. ISBN 978-90-411-3410-3.
- [41] ROHATGI, Roy. *Basic International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International, 2001. 720 s. ISBN 90-411-9852-0.
- [42] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: Anag, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [43] SELIGMAN, Edwin. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*. New York: The Macmillan Company, 1928. 204 s.

- [44] SIMONTACCHI, Stefano. *Taxation of capital gains under the OECD Model Convention: with special regard to immovable property*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007. 415 s. ISBN 90-411-2549-3.
- [45] SKAAR, Arvid Aage. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. 664 s. ISBN 90-6544-594-3.
- [46] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6.
- [47] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [48] ŠTENGLOVÁ, Ivana, Stanislav PLÍVA a Miloš TOMSA. *Obchodní zákoník: komentář*. 12. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 1397 s. ISBN 978-80-7400-055-3.
- [49] ŠTURMA, Pavel a Vladimír BALAŠ. *Mezinárodní ekonomické právo*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 537 s. ISBN 978-80-7179-069-3.
- [50] ŠVESTKA, Jiří a Jan DVOŘÁK. *Občanské právo hmotné*. 5., jubilejní aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 460 s. ISBN 978-80-7353-468-0.
- [51] TEATHER, Richard. *The benefits of tax competition*. London: Institute of Economic Affairs, 2005. 167 s. ISBN 9780255365697.
- [52] United Nations. *International Tax Agreements, Vol. III: World Guide to International Tax Agreement 1843-1951*. Geneva: United Nations Publications, 1951.
- [53] VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

## 2) Odborná periodika

- [1] ALMENDRAL, Violeta Ruiz. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules. *INTERTAX*. 2005, č. 12. ISSN 0165-2826.
- [2] AGARWAL, Anish a Tarumoy CHAUDHURI. Applicability of Double Taxation Avoidance Agreements to Fiscally Transparent Entities: An Indian Perspective. *INTERTAX*. 2011, č. 11. ISSN 0165-2826.
- [3] ÁVILA, Márcio. Sovereignty and the International Tax Law. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*. 2012, č. 22. ISSN 2236-3475.
- [4] COCKFIELD, Arthur. Jurisdiction to Tax: A Law and Technology Perspective. *Georgia Law Review*. 2003, č. 1. ISSN 0016-8300.
- [5] ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. *Daňový expert*. 2009, č. 1. ISSN 1801-2779.
- [6] ČERMÁK, Karel. Paradigma právního vztahu a pojmání právní subjektivity v České republice. *Právník*. 2001, č. 12. ISSN 0231-6625.
- [7] DĚRGEL, Martin. Mezinárodní zdanění příjmů. *Daně a právo v praxi*. 2009, č. 12. ISSN 1211-7293.
- [8] DĚRGEL, Martin. Jak rozumět smlouvám o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. 2006, č. 5. ISSN 1211-7293.
- [9] DĚRGEL, Martin. Metody omezující dvojí zdanění. *Daně a právo v praxi*. 2009, č. 5. ISSN 1211-7293.
- [10] EASSON, Alex. Do We Still Need Tax Treaties?. *Bulletin for international fiscal documentation*. 2000, č. 12. ISSN 0007-4624.

- [11] EVERS, Maikel. Tracing the Origins of the Netherlands' Tax Treaty Network. *INTERTAX*. 2013, č. 6-7. ISSN 0165-2826.
- [12] HOLUBOVÁ, Olga. Zdaňovací období provozovny - daňová diskriminace osob z jiných členských států v ČR. *Daňový expert*. 2009, č. 5. ISSN 1801-2779.
- [13] HUNTER, Richard. A Polish Hybrid: The Limited Joint-Stock Partnership or LJSP. *International Tax Journal*. 2012, č. 5-6. ISSN 0097-7314.
- [14] CHRISTIANS, Allison. Sovereignty, Taxation and Social Contract. *Minnesota Journal of International Law*. 2009, č. 2. ISSN 1944-0294.
- [15] JOGARAJAN, Sunita. The conclusion and termination of the "first" double taxation treaty. *British Tax Review*. 2012, č. 3. ISSN 0007-1870.
- [16] KOSTERS, Bart. The United Nations Model Tax Convention and its Recent Developments. *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2004, č. 1-2. ISSN 1385-3082.
- [17] KYSELÁK, Pavel. Příjmy fyzických osob ze zahraničí. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 1. ISSN 1211-7293.
- [18] KÜHN, Zdeněk a Jan KYSELA. Aplikace mezinárodního práva po přijetí tzv. euronovely Ústavy ČR. *Právní rozhledy*. 2002, č. 7. ISSN 1210-6410.
- [19] NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. 2006, č. 7. ISSN 1211-7293
- [20] NERUDOVÁ, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 6. ISSN 1211-7293.
- [21] RADU, Marius. International Double Taxation. In *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. Antalya: Elsevier Ltd., 2012. 1384 s. ISSN 1877-0428.

- [22] RING, Diane M. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. *Florida Tax Review*. 2009, č. 9. ISSN 1066-3487.
- [23] VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. *Berkeley Journal of International Law*. 1986, č. 1. ISSN 1085-5718.

### **3) Právní předpisy**

- [1] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- [2] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [3] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [4] Zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.
- [5] Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.
- [6] Ústavní zákon č. 395/2001 Sb., kterým se mění ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- [7] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [8] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [9] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů.

- [11] Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.
- [12] Vyhláška ministerstva zahraničních věcí č. 30/1979 Sb.
- [13] Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb.
- [14] Income Tax Act (Indie), 43 of 1961.
- [15] Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
- [16] Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
- [17] Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.
- [18] Smlouva mezi Českou republikou a Albánskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
- [19] Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.
- [20] Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.
- [21] Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.
- [22] Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství.
- [23] Smlouva o fungování Evropské unie.
- [24] Smlouva o Evropské unii.



#### **4) *Judikatura***

- [1] Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-10/61, Commission of the European Economic Community v Italian Republic, ze dne 27. února 1962.
- [2] rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-208/00, Überseering BV v Nordic Construction Company Baumanagement GmbH, ze dne 5. listopadu 2002.
- [3] Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-255/02, Halifax plc a další v Commissioners of Customs and Excise, ze dne 21. února 2006.
- [4] Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-196/04, Cadbury Schweppes plc a další v Commissioners of Inland Revenue, ze dne 12. září 2006.
- [5] Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-338/01, Commission of the European Communities v Council of the European Union, ze dne 29. dubna 2004.
- [6] Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-270/83, Commission of the European Communities v French Republic, ze dne 28. ledna 1986.
- [7] Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-336/96, Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, ze dne 12. května 1998.
- [8] Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-307/97, Saint-Gobain ZN, ze dne 21. září 1999.
- [9] Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, ze dne 14. února 1995.
- [10] Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, ze dne 10. listopadu 2005.
- [11] Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. zn. 9 Afs 55/2007 - 75, ze dne 22. listopadu 2007.

- [12] Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. zn. 9 Afs 85/2007 - 75, ze dne 22. listopadu 2007.
- [13] Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. zn. 9 Afs 66/2010 - 189, ze dne 13. ledna 2011.
- [14] Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 2 Afs 20/2011 - 77, ze dne 15. dubna 2011.
- [15] Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 7 Afs 74/2010-81, ze dne 27. ledna 2011.
- [16] Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 5 Afs 48/2004-89, ze dne 18. července 2005.
- [17] Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 5 Afs 58/2011 - 85, ze dne 2. února 2012.
- [18] Stanovisko Nejvyššího soudu České republiky sp. zn. Cpjn 27/98 ze dne 27. ledna 1999.

## **5) Internetové zdroje**

- [1] Archive.org [online]. 2010. [cit. 2013-07-25]. Report of the International Financial Conference, 1920, Brussels. Dostupné z WWW: <<https://archive.org/details/reportofinternat00interic h>>.
- [2] Bdo.gg [online]. 2014. [cit. 2014-02-26]. Dostupné z WWW: <<http://www.bdo.gg/Services/frenchtax/FTPUB/Documents/Info-sheet%20-%20French%20List%20of%20Non-Cooperative%20Territories.pdf>>.
- [3] Dw.de [online]. 2013. [cit. 2013-09-25]. Latvia: The eurozone's new tax haven? Dostupné z WWW: <<http://www.dw.de/latvia-the-eurozones-new-tax-haven/a-16960333>>.

- [4] Ec.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2014-02-25]. Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf)>.
- [5] Ec.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2014-02-27]. Code of Conduct for business taxation. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/coc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/coc_en.pdf)>.
- [6] Ec.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2014-04-01]. Tax Policy Work Programme by Commissioner Šemeta. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014/semeta/headlines/speeches/2010/02/speech\\_1602b.pdf](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/speeches/2010/02/speech_1602b.pdf)>.
- [7] Ec.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2014-02-27]. Double Taxation. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/individuals/double\\_taxation\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/individuals/double_taxation_en.htm)>.
- [8] Ec.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2014-02-20]. EC Law and Tax Treaties. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/eclaw\\_taxtreaties\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/eclaw_taxtreaties_en.pdf)>.
- [9] Ec.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2014-02-20]. Company Taxation in the Internal Market. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/company\\_tax\\_study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf)>.
- [10] Europa.eu [online]. 2013. [cit. 2013-09-22]. Activities of the EU in the Tax Field in 2012. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/docume](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/docume)

nts/taxation/gen\_info/info\_docs/tax\_reports/report\_activities\_2012\_en.pdf>.

- [11] Europa.eu [online]. 2013. [cit. 2013-09-21]. The Code of Conduct for Business Taxation. Dostupné z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/coc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/coc_en.pdf)>.
- [12] Eur-lex.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2014-03-01]. Dvojí zdanění na jednotném trhu. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0712:FIN:CS:PDF>>.
- [13] Europaapr.europa.eu [online]. 2014. [cit. 2014-04-02]. The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation, 2010. Dostupné z WWW: <<http://www.europarl.europa.eu/document/activities/content/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>>.
- [14] Euractiv.com [online]. 2014. [cit. 2014-04-02]. Šemeta: Fiscal union involves tax cooperation. Dostupné z WWW: <<http://www.euractiv.com/euro-finance/semeta-fiscal-union-involves-tax-interview-514735>>.
- [15] Faculty.law.ubc.ca [online]. 2013. [cit. 2013-11-15]. London Draft, 1946. Dostupné z WWW: <<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1943.pdf>>.
- [16] Faculty.law.ubc.ca [online]. 2013. [cit. 2013-11-15]. Mexico Draft, 1943. Dostupné z WWW: <<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1946.pdf>>.
- [17] Faculty.law.ubc.ca [online]. 2013. [cit. 2013-11-05]. Report presented by General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Dostupné

- z WWW:  
<<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1928.pdf>>.
- [18] Faculty.law.wayne.edu [online]. 2014. [cit. 2014-01-14]. OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963). Dostupné z WWW: <[http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax\\_treaties/oecd\\_1963.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/oecd_1963.pdf)>.
- [19] Faculty.law.ubc.ca [online]. 2014. [cit. 2014-02-26]. Double Taxation and Tax Evasion. Dostupné z WWW: <<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1927.pdf>>.
- [20] Faculty.law.wayne.edu [online]. 2013. [cit. 2013-08-10]. Dostupné z WWW: <[http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax\\_treaties/league\\_1928.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/league_1928.pdf)>.
- [21] Financnisprava.cz [online]. 2014. [cit. 2014-02-26]. Informace Generálního finančního ředitelství k prokázání daňové rezidence u fyzických a právnických osob pro účely stanovení srážkové daně. Dostupné z WWW:  
<[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/srazkova\\_dan.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/srazkova_dan.pdf)>.
- [22] G20.org [online]. 2014. [cit. 2014-02-15]. Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors. Dostupné z WWW:  
<[https://www.g20.org/sites/default/files/g20\\_resources/library/Communique%20Meeting%20of%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Sydney%2022-23%20February%202014\\_0.pdf](https://www.g20.org/sites/default/files/g20_resources/library/Communique%20Meeting%20of%20G20%20Finance%20Ministers%20and%20Central%20Bank%20Governors%20Sydney%2022-23%20February%202014_0.pdf)>.
- [23] Mfcr.cz [online]. 2014. [cit. 2014-03-01]. Přehled platných dohod České republiky o výměně informací v daňových záležitostech. Dostupné z WWW:

- <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dohody-o-vymene-informaci-v-danove-oblas/platne-smlouvy>>.
- [24] Mfcr.cz [online]. 2014. [cit. 2014-02-26]. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>>.
- [25] Mfcr.cz [online]. 2014. [cit. 2014-01-14]. OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/spoluprace-s-institucemi/2005/oecd-organizace-pro-hospodarskou-spolup-11634>>.
- [26] OECD. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships [online]. Paris: OECD Publishing, 1999 [cit. 2013-03-23]. ISBN 9789264173316.
- [27] OECD.org [online]. 2014. [cit. 2014-01-12]. List of OECD Member Countries. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>>.
- [28] Oecd.org [online]. 2014. [cit. 2014-01-20]. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - an overview of available products. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>>.
- [29] Oecd.org [online]. 2014. [cit. 2014-01-30]. Harmful tax competition, An Emerging Global Issue. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.
- [30] Oecd.org [online]. 2014. [cit. 2014-02-01]. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Dostupné

- z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>>.
- [31] Oecd-ilibrary.org [online]. 2014. [cit. 2014-02-01]. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313331e.pdf?expires=1398288421&id=id&accname=guest&checksum=30B15B1BC91F9C9F2856DA7538AB030B>>.
- [32] Oecd-ilibrary.org [online]. 2014. [cit. 2014-02-01]. Addressing Base erosion and Profit Shifting. Dostupné z WWW: <[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264192744-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en)>.
- [33] Oecd.org [online]. 2013. [cit. 2013-09-21]. Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.
- [34] Oecd.org [online]. 2014. [cit. 2014-02-21]. Tax Transparency 2013. Dostupné z WWW: <[http://www.oecd.org/tax/transparency/draft%20annual%20report%202013%20%20for%20GF\\_2.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/draft%20annual%20report%202013%20%20for%20GF_2.pdf)>.
- [35] Oecd.org [online]. 2013. [cit. 2013-08-10]. Public discussion draft on the "Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention". Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/23/7/48836726.pdf>>.
- [36] Oecd.org [online]. 2013. [cit. 2013-09-21]. The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/43757434.pdf>>.
- [37] Oecd.org [online]. 2013. [cit. 2013-09-21]. Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue. Dostupné

z WWW:

<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>

- [38] Oecd.org [online]. 2013. [cit. 2013-08-10]. Revised public discussion draft on the "Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention". Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>>.
- [39] PICCIOTTO, Sol. Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries? [online]. Brighton: Institute of Development Studies, 2013 [cit. 2013-10-23]. 37 s. ISBN 978-1-78118-136-2.
- [40] Regjeringen.no [online]. 2014. [cit. 2014-02-16]. Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom de nordiske land. Dostupné z WWW: <<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/stprp/19961997/Stprp-nr-5-1996-97-/5.html?id=280122>>.
- [41] Un.org [online]. 2014. [cit. 2014-02-23]. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Dostupné z WWW: <<http://www.un.org/esa/ffd/documents/DoubleTaxation.pdf>>.
- [42] Unpan1.un.org [online]. 2014. [cit. 2014-02-26]. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries (2003). Dostupné z WWW: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan008579.pdf>>.



## **6) Další zdroje**

- [1] Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
- [2] Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů
- [3] Kotáb, P. Daňové soustavy vybraných zemí EU a USA (přednáška). Praha: Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze, 21. 10. 2013.

## **Klíčová slova**

Daň; dvojitá zdanění; právnická osoba; stálá provozovna

## **Keywords**

Tax; Double Taxation; Legal Entity; Permanent Establishment

## Anotace

Mezinárodní daňové právo tvoří ve stále více globalizovaném světě velmi podstatný regulativ dopadající na stále se rozšiřující skupinu entit, jejichž činnost není svázána výlučně s jedním územím. Naopak, vzhledem k neustále narůstajícímu propojení jednotlivých národních ekonomik dochází velmi často k současnému působení těchto entit na více územích, z čehož následně plynou ne vždy jednoznačně určitelné daňověprávní důsledky.

Mohu obecně konstatovat, že mezinárodní spolupráce mezi státy (resp. jinými územími nadanými potřebnou daňověprávní suverenitou) se v průběhu dlouhých desetiletí dostala na poměrně vysokou úroveň, a to především pokud jde o zabraňování negativních dopadů dvojího zdaňování příjmů subjektů daně. Uvedené negativní dopady se projevovaly a ostatně také dnes někdy projevují v podobě zvýšené daňové zátěže subjektů daně, s čímž souvisí neochota k přeshraničnímu působení. Zároveň je cílem především vyspělých států tyto přeshraniční činnosti podporovat, a to mimo jiné z toho důvodu, že mnohdy mají pozitivní dopad do oblasti jejich veřejných rozpočtů.

Na druhou stranu je však stále možné setkat se s určitými nedostatky, jejichž vhodným využitím se subjektům daně otevírá cesta k obcházení obecných principů a pravidel, na kterých mezinárodní spolupráce v těchto otázkách spočívá. Tyto problémy vycházejí primárně z konceptu státní suverenity, za jejíž tradiční součást bývá považována rovněž suverenita daňová. Ačkoliv byly státy ochotny se části této suverenity vzdát, oblast přímých daní stále zůstává do významné míry výlučnou sférou působnosti

jednotlivých států. Právě oblast přímých daní tak zůstává nadále oblastí, v rámci které jednotlivé státy prosazují konkrétní opatření v souvislosti se směřováním své hospodářské politiky. Jen stěží si lze představit to, že by v budoucnu došlo k celosvětové, resp. alespoň podstatné regionální unifikaci veškerých pravidel podstatných pro oblast mezinárodního daňového práva a je tedy více než pravděpodobné, že ke kolizím mezi jednotlivými úpravami bude docházet i nadále.

Sjednocujícím cílem této práce bylo provést analýzu vývoje a především současného stavu vzájemné spolupráce mezi státy, a to jak na úrovni dvoustranných dohod, tak na úrovni vícestranné spolupráce.

V rámci první kapitoly jsem si za hlavní společný cíl kladl provést analýzu stěžejních konceptů, kterými jsou daňová suverenita a pojetí právnické osoby podle vnitrostátní právní úpravy, a to dále ve vztahu k pojetí entit zakotvených v právních předpisech mezinárodněprávního charakteru. Současně na tomto místě došlo k rozpracování konceptu dvojího zdanění, a to včetně jednotlivých opatření sloužících k jeho částečnému nebo úplnému zabránění.

Společným cílem druhé kapitoly bylo provedení komplexní analýzy vývoje a současného stavu mezinárodní spolupráce, pokud jde o přeshraniční zdaňování příjmů právnických osob, počínaje prvními dvoustrannými smlouvami o zamezení dvojího zdanění a vývojem jednotlivých vzorových smluv, konče zamyšlením se nad vhodností případného přijetí mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění na regionální či celosvětové úrovni a analýzou současného stavu mezinárodní spolupráce v oblasti zabraňování negativním dopadům

pramenícím z využívání jurisdikcí s nízkým daňovým zatížením.

Obecným cílem třetí kapitoly bylo nastínit hlavní principy, na kterých mezinárodní dvojí zdaňování příjmů právnických osob spočívá, a to v závislosti na charakteru příjmů a na tom, zda mezi sebou mají zainteresované státy uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, příp. zda jsou členy některých mezinárodních uskupení. V rámci této kapitoly přitom byla podstatná pozornost věnována konceptu stálé provozovny.

Je podle mého názoru nepochybné, že daňová suverenity stojí za vznikem téměř všech problémů (včetně dvojího zdanění) v mezinárodním daňovém právu. Daňovou suverenitu tedy považují za klíčový aspekt vzniku mezinárodních daňověprávních konfliktů, a to především v případech, kdy je tato suverenity ze strany státu vykládána velmi extenzivně. Zároveň však ve sféře daňové suverenity spatřují také řešení těchto problémů, a to konkrétně prostřednictvím zakotvení tzv. explicitních limitů daňové suverenity.

Dospěl jsem rovněž k závěru, že současný systém mezinárodního daňového práva výraznou měrou vychází již z počátku dvacátého století, kdy rozhodující roli v této oblasti sehrávala Společnost národů. Hlavní problém spatřuji v tom, že politická uskupení podobného typu nejsou nadána právně vynutitelnými prostředky, kterými by bylo možné docílit požadovaných záměrů.

Pokud jde o stálou provozovnu coby stěžejní koncept uplatňovaný při zdaňování přeshraničních příjmů právnických osob, dospěl jsem především na základě analýzy znění prvních smluv o zamezení dvojího zdanění datovaných k přelomu devatenáctého a dvacátého století k závěru, že tento koncept je co do hlavního principu fungování téměř neměnný. V průběhu let docházelo převážně k jeho zpřesňování a prohlubování. Vzhledem k neustálému vývoji typů přeshraničního působení tak logicky vyvstává otázka, zda je koncept stálé provozovny udržitelný i do budoucna. Došel jsem přitom k závěru, že přestože koncept stálé provozovny vykazuje nezanedbatelné interpretační a aplikační nedostatky, očekávám, že k jeho nahrazení jiným alternativním konceptem nedojde a orgány aplikující právo tak budou muset i nadále jít cestou postupného přizpůsobování výkladu daného konceptu, přičemž budou i nadále nuceny vycházet nejen ze znění samotných právních norem, ale častěji z obsahu jednotlivých rozsudků národních soudů a metodických výkladů příslušných státních orgánů.

## **Abstract**

International tax law forms in an increasingly globalized world a significant regulator applying to constantly expanding group of entities whose activities are not exclusively tied to the area of one country. On the contrary, due to the continuously increasing link between national economies these entities very often simultaneously operate across multiple territories which often results to not always clearly identifiable tax law implications.

It may be noted that international cooperation between states got over long decades to the fairly high level, especially in terms of prevention of the negative effects of double taxation of income to the subject to income tax. These negative effects were seen, and indeed even today sometimes may be seen in the form of increased tax burden of tax subjects, which is related to unwillingness to cross-border activity. Also especially developed countries very often aim to support such cross-border activities due to a positive impact into their public budgets.

On the other hand, it is still possible to see certain gaps which, if used appropriate by the tax entities open the way to circumvention of rules and general principles on which international cooperation on these issues is based. These problems are primarily based on the concept of tax sovereignty which creates traditional part of state sovereignty. Even though the states were willing to give up some national sovereignty, direct taxation remains in significant extent an exclusive sphere of competence of the individual states.

It is the area of direct taxation that remains an area within which individual states enforce specific measures in relation to the direction of their economic policies. It can be only hardly imagined that in the future there will be a global, respectively at least a substantial regional unification of all the rules essential for the area of international tax law and is therefore more than likely that collisions between individual legislations will occur also in the future.

The unifying objective of this work was to analyze the development and especially the current state of cooperation between the states, both at bilateral and at multilateral level.

In the first chapter, I have placed a main common objective to analyze the key concepts, which are tax sovereignty and the concept of legal persons under national legislation, and also in relation to the concept of entities laid down in the legislation of the international character. Another objective was to analyze the development of the concept of double taxation, including individual measures which are aimed to partially or completely prevent it.

The common objective of the second chapter was to perform a comprehensive analysis of the development and current state of international cooperation on cross-border taxation of corporate income tax from the first bilateral treaties on the avoidance of double taxation and the development of individual model treaties, ending with reflection over whether it should be adopted a multilateral treaty on avoidance of double taxation at the regional or global level. I also analyze the current state of international



cooperation in prevention of negative impacts growing from the use of jurisdictions with low tax burden.

The general objective of the third chapter was to outline the main principles on which international double taxation of corporate income is based, depending on the nature of income and whether there exist an international treaty on avoidance of double taxation among interested states, eventually whether they are members of some international entities. In this chapter significantly attention was paid to the concept of permanent establishment.

There is in my opinion no doubt that the tax sovereignty creates all the problems (double taxation including) in the international tax law. Therefore I consider tax sovereignty a crucial element of tax law conflicts creation, especially in cases where such sovereignty of the state is interpreted very broadly. At the same time, however, I see also the solution of these problems in the sphere of tax sovereignty, namely through embedding the explicit limits of tax sovereignty.

I also came to the conclusion that the current system of international tax law is based on the early twentieth century development, when a crucial role in this area was played by the League of Nations. I see the main problem in the fact that such political entities are not endowed with legally enforceable means by which it would be possible to achieve the required objectives.

With regard to the permanent establishment as a crucial concept applied in the cross-border taxation of corporate income, I came especially on the analysis of the text of

the first treaties on the avoidance of double taxation dated to the turn of the twentieth century to the conclusion that this concept remains almost unchanged. Through the years there have been mostly its refinement and deepening. Due to the continuous development of the methods of cross-border operations a logical question arises, whether the concept of permanent establishment is sustainable for the future. I conclude that I don't expect its replacement by another alternative concept in next years so it will be necessary to take into account not only the wording of the laws but also judgments of national courts and methodological interpretations of the relevant state authorities.