

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta Právnická

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Problematika zamezení dvojímu zdanění

Zpracovala: Aneta Vondráčková

Plzeň 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Aneta Vondráčková**

Osobní číslo: **R08M0366P**

Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**

Studijní obor: **Právo**

Název tématu: **Problematika zamezení dvojímu zdanění**

Zadávací katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Právník základ zdanění
3. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění
4. Zdanění příjmů, zdanění majetku
5. Vyloučení dvojího zdanění – nástroje, metody
6. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- **Rylová, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění, 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2009**
- **Sojka, V.: Mezinárodní dvojí zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, a.s., 2006**
- **Bakeš M. a kol.: Finanční právo, 5. upravené vydání, Praha: C.H.Beck, 2009**

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. et Mgr. Silvie Anderleová

Katedra finančního práva a národního
hospodářství

Datum zadání diplomové práce:

18. ledna 2012

Termín odevzdání diplomové práce:

31. března 2013

Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.

děkan

JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.

vedoucí katedry

V Plzni dne 12. září 2012

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Plzeň, březen 2013

Poděkování:

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní JUDr. et Mgr. Silvii Anderlové za cenné připomínky a rady, kterými přispěla při vypracování této diplomové práce.

Obsah

1	Úvod	8
2	Zdanění – úvod do problematiky	10
2.1	Teoretická východiska zdanění	10
2.2	Právní základ zdanění	11
2.2.1	Zákonná úprava daně z příjmů v České republice.....	11
2.2.2	Zákonná úprava daně z nemovitosti v České republice.....	13
3	Základní pojmy a principy mezinárodního daňového práva	17
3.1	Mezinárodní dvojí zdanění.....	17
3.1.1	Dělení mezinárodního dvojího zdanění	18
3.2	Daňové úniky jako důsledek dvojího zdanění.....	19
3.2.1	Dělení daňových úniků	19
3.2.2	Metody daňových úniků	20
3.2.3	Opatření zabráňující dvojímu zdanění i daňovým únikům	21
3.3	Daňové rezidentství	23
3.3.1	Daňové rezidentství podle vnitrostátní úpravy.....	24
3.3.2	Daňové rezidentství podle mezinárodních smluv	27
3.4	Zdroj příjmů dle vnitrostátní úpravy	30
4	Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku	31
4.1	Exkurz do historie smluv o zamezení dvojímu zdanění	33
4.2	Srovnání modelových daňových smluv	36
4.2.1	Struktura daňových smluv	37
4.2.2	Modelová daňová smlouva OECD	38
4.2.3	Modelová daňová smlouva OSN.....	41
4.3	Důvody sjednávání mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění	41
4.4	K interpretaci smluv	42
4.4.1	Interpretace smluv podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu.....	43
4.4.2	K interpretaci mezinárodních daňových smluv dle komentářů k modelové smlouvě OECD	44
4.5	Vyloučení dvojího zdanění, nástroje, metody	45
4.5.1	Systémy přiznávání smluvních výhod	48
4.5.2	Obvyklá pochybení.....	49
4.5.3	Porovnání jednotlivých metod	50

4.6	Přehled platných daňových smluv, které uzavřela ČR	51
4.7	Zákaz diskriminace podle modelové smlouvy OECD.....	51
5	Smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku uzavřené mezi ČR a Slovenskou republikou.....	54
5.1	Věcná působnost mezinárodní daňové smlouvy	54
5.2	Příjmy z nemovitého majetku	55
5.3	Zisky podniků.....	56
5.3.1	Stálá provozovna	56
5.3.2	Příjmy podniků dosažené prostřednictvím stálých provozoven.....	58
5.4	Zisky ze zcizení majetku.....	59
5.5	Příjmy ze závislé činnosti	60
5.6	Zdanění majetku	62
5.7	Porovnání nové mezinárodní daňové smlouvy se SR s původní mezinárodní daňovou smlouvou z roku 1993.....	62
6	Závěr, návrhy <i>de lege ferenda</i>	66
	Resumé.....	71
	Seznam použité literatury.....	73
	Přílohy.....	77

1 Úvod

Mezinárodní dvojí zdanění je tématem velmi aktuálním a vzhledem k rostoucí mobilitě osob, služeb, zboží a kapitálu stále získává na významu. Pro svou práci jsem si zvolila kombinaci daňových vztahů, se kterými se v průběhu života setká každý člověk a mezinárodního prvku, který danou problematiku ozvláštňuje, ale svým způsobem i komplikuje.

Dobrá a spravedlivá úprava daňových vztahů v jednotlivých státech, ale i na mezinárodním poli, je základem fungujícího lidského společenství, kde každý jedinec odvádí určitou část svého majetku ve prospěch celku, ale činí tak s přesvědčením, že mu za to bude poskytnuta protihodnota v jiné oblasti. Daňové vztahy by měly být upraveny tak, aby motivovaly poplatníky k výdělečné činnosti, k rozmnožení majetku, ale i k placení daní, nikoliv k vyhýbání se této povinnosti. Zákonodárci jednotlivých zemí by měli mít na paměti, že způsob, jakým daňové vztahy upraví, ovlivní ekonomiku nejen vnitrostátní, ale i mezinárodní. Měli by se snažit poskytnout investorům dobrou legislativní oporu, aby se nebáli o své investice ani v tuzemsku, ani v zahraničí.

Vzhledem k rozsahu vybraného tématu se nebudu moci zabývat všemi pojmy a principy mezinárodního dvojího zdanění, pokusím se však vymezit ty nejdůležitější z nich. Ve své práci se budu zaměřovat na zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, přestože smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a daně darovací jsou pro mezinárodní zdanění také velmi významné, avšak doporučený rozsah práce mi nedovoluje provést jejich analýzu.

V této práci porovnáám úpravu vnitrostátní, reprezentovanou hlavně zákonem o daních z příjmů a zákonem o daních z nemovitostí s úpravou v mezinárodních daňových smlouvách do hloubky, jakou mi dovolí doporučený rozsah práce. Nebudu se zabývat úpravou unijní, přestože je tato nesmírně zajímavá, ale jen syntéza této úpravy by vydala na samostatnou práci.

Na začátku mé práce bych se ráda zabývala teoretickými východisky zdanění, co zdanění je, kde je upraveno. Podrobněji bych se věnovala vnitrostátní úpravě zdanění příjmů a majetku.

Ve třetí kapitole se budu zabývat základními pojmy a principy mezinárodního daňového práva a daňovým únikům jako negativního dopadu příliš vysokého zdanění.

Ve čtvrté kapitole se budu zabývat smlouvami o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, které vychází ze dvou hlavních smluvních modelů, které podrobněji rozeberu a porovnáám. Zaměřím se na jejich historii, interpretaci a také na vyloučení dvojího zdanění použitím různých metod, které se k zamezení dvojímu zdanění používají, které charakterizují a také porovnáám.

V kapitole páté se budu zabývat konkrétní mezinárodní daňovou smlouvou a to smlouvou se Slovenskou republikou. V této konkrétní smlouvě rozeberu vybrané druhy příjmů a jejich zdanění podle této smlouvy. Slovenská republika se mi zdála na rozbor ideální, protože v důsledku společné historie stále mnoho jak českých, tak slovenských občanů pracuje či pobírá příjmy na území jednoho nebo druhého státu. Pravděpodobně nebudu moci provést rozbor všech ustanovení této smlouvy, vyberu však ty nejzajímavější. V této kapitole se také budu zabývat porovnáním mezinárodní daňové smlouvy se Slovenskou republikou z roku 1993 se smlouvou novou z roku 2003.

Z vědeckých metod bude použita především metoda deskriptivní a syntetická, v některých částech pak též metoda analytická.

Závěrem bych chtěla dodat, že doufám, že mi podaří naplnit cíl práce, kterým je poskytnout čtenáři úvod do složité problematiky mezinárodního dvojího zdanění a jeho zamezení.

Plzeň, březen, 2013

2 Zdanění – úvod do problematiky

2.1 Teoretická východiska zdanění

Jak praví známý citát: „Nic není jisté, jen smrt a daně.“¹ Pod pojmem zdanění rozumíme státem regulovaný výběr daní od jednotlivých subjektů. Daň chápeme jako „*platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.*“²

Zdanění provádí lidská civilizace již od nepaměti. Daně a daňová soustava prošly dlouhým vývojem a formovaly se již od nejstarších civilizací. Zpočátku nebyl uplatňován jednotný daňový přístup, každý stát sám hledal svou vlastní cestu jak přimět a motivovat své občany, aby přispívali na činnost státu. Daňová soustava nebyla mnohdy vůbec bližší upravena, vytvářela se podle okolností. Postupem času došlo k menší či větší míře harmonizace výběru daní v různých státech.

Každá země si vytváří daňovou soustavu z více daní, které jsou většinou výsledkem prolínání zájmů různých skupin obyvatel. V zájmu zachování fungování daňového systému je třeba dodržovat určité daňové principy. Mezi nejdůležitější řadíme např.:

- princip daňové spravedlnosti
- princip daňové efektivnosti
- princip jednoduchosti a srozumitelnosti
- princip daňové neutrality
- princip administrativní jednoduchosti³

Jak již stanoví Listina základních práv a svobod⁴ ve svém čl. 11, odst. 5, „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“.

¹ En.wikipedia.org [online]. 2013. [cit. 2013-03-04] Dostupné z WWW: http://en.wikipedia.org/wiki/Death_%26_Taxes.

² BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 154

³ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 163

Daňová soustava České republiky je tvořena více jednotlivými daněmi a neexistuje jednotný kodex⁵, který by všechny daně souhrnně upravoval, nýbrž každá daň má vlastní zákonnou úpravu.

Vzhledem k zaměření této práce se budu zabývat podrobněji pouze právní úpravě daně z příjmů obsažené v zákoně o daních z příjmů⁶ a daně z nemovitostí.⁷

2.2 Právní základ zdanění

2.2.1 Zákonná úprava daně z příjmů v České republice

Zákonnou úpravu daně z příjmů představuje zákon o dani z příjmů, který upravuje daň z příjmů fyzických a právnických osob. Vzhledem k rozsahu této práce podrobím zákon pouze stručnému rozboru. Zákon se dělí na šest částí.

První část zákona je věnována problematice **daně z příjmů fyzických osob**.

Ustanovení § 1 definuje poplatníka daně z příjmu fyzických osob jako fyzickou osobu. Teorie finančního práva pod pojmem poplatníka chápe „osobu, která je podle zákona povinna platit“⁸. Zákon o správě daní a poplatků⁹ v § 6 odst. 2 definoval pojem poplatníka jako „osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani“. Definoval i pojem daňového plátce jako „osobu, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou od poplatníků“. Zákon o správě daní a poplatků byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, který pojem poplatníka a daňového plátce také užívá, ale již je nedefinuje. Zákon o dani z příjmů dále stanoví, kteří poplatníci v České republice (dále jen „ČR“) daní své celosvětové příjmy, a kteří

⁴ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, jak vyplývá ze změny provedené ústavním zákonem č. 162/1998 Sb., dále jen „Listina“

⁵ Určitou výjimkou však může být úprava daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti tzv. trojdaní.

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ.

Finanční právo. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 159.

⁹ Zákon č. 337/1992Sb., o správě daní a poplatků.

daní pouze ty ze zdrojů na území ČR. Pro poplatníky, kteří mají na území České republiky bydliště anebo se zde obvykle zdržují, platí daňová povinnost vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Tito poplatníci jsou označováni jako daňoví rezidenti.¹⁰ Pokud však na území ČR bydliště nemají anebo se zde obvykle nezdržují anebo stanoví-li tak mezinárodní smlouva, mají poplatníci daňovou povinnost jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Takové poplatníky označuje daňová terminologie jako daňové nerezidenty.¹¹ Mezi daňové nerezidenty se dle ustanovení § 2 odst. 3, zákona o daních z příjmů, počítají i ti poplatníci, kteří se na území ČR zdržují i více než 183 dnů, ale pouze za účelem studia nebo léčení. § 4 dále vymezuje, co rozumí pod výrazem „obvykle se zdržují na území ČR“. Podle tohoto zákona jsou to ti poplatníci, kteří se na území ČR pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce a to souvisle či v několika obdobích, přičemž do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu.

Zákon taktéž vymezuje předmět daně. Daňová terminologie pod tímto pojmem chápe: „*hospodářskou skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost.*“¹²

Za předmět daně z příjmů fyzických osob se považují:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu,
- ostatní příjmy.

Druhá část zákona je věnována úpravě **daně z příjmů právnických osob**. Obdobně jako v části první zákon vymezuje

¹⁰ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 194.

¹¹ Tamtéž, s. 194.

¹² BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 160

poplatníky daně. Poplatníky daně z příjmů právnických osob dle § 17 odst. 1 jsou:

- osoby, které nejsou fyzickými osobami,
- organizační složky státu,
- podílové fondy,
- fondy obhospodařované penzijní společnostmi a transformovaný fond.

Od daně je osvobozena Česká národní banka, jakožto banka ústřední ČR.

Ustanovení § 3 vymezuje daňové rezidenty jako poplatníky, kteří mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Tito mají daňovou povinnost vůči ČR, která se vztahuje na jejich celosvětové příjmy. Daňovými nerezidenty jsou potom ti, kteří na území ČR nemají sídlo nebo místo svého vedení, mají daňovou povinnost pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.

Zákon také vymezuje ve svém § 18 předmět daně: „*jsou jím příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.*“ Obsáhleji upravuje, co předmětem daně z příjmů právnických osob není.

Z části třetí nazvanou společná ustanovení je pro účely této práce nejdůležitější § 38 písm. f) o vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, který mimo jiné stanoví, že v případě zdanění daňových rezidentů dle zákona o daních z příjmů jak fyzických, tak právnických osob se postupuje podle uzavřené mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění tak, aby se dvojímu zdanění předešlo.

2.2.2 Zákonná úprava daně z nemovitosti v České republice

Daň z nemovitosti je upravena v zákoně o dani z nemovitostí. Daní z nemovitostí jsou zdaňovány pozemky a stavby včetně bytových a nebytových prostor. Při konstruování daně z nemovitosti po rozpadu Československa bylo nutno vycházet ze zásad právních úprav v sousedních státech, zejména ze zásad právních úprav států Evropské unie. Ke shodné úpravě však doposud zatím nedošlo z důvodu dosud plně neujasněných vlastnických vztahů k některým nemovitostem

vlivem velkých majetkových přesunů během privatizace a restituce. Následkem toho nejsou dořešeny veškeré otázky týkající se způsobu ohodnocování nemovitostí za účelem jejich zdanění. V určitých případech je nutné jako poplatníka daně místo vlastníka nemovitosti zatížit daňovou povinností jiné osoby, např. skutečné uživatele, a místo hodnoty nemovitosti jako základ pro výpočet daně použít průměrnou cenu či výměru. Toto řešení má však být jen dočasné a postupem času má dojít k obdobné úpravě jako v ostatních státech Evropské unie.¹³

Daň z nemovitosti tvoří daň z pozemků a daň ze staveb. Konstrukce oddělených daní má svůj původ v úpravě vztahu pozemku a stavby na něm stojící v občanském právu hmotném. Platný a účinný zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ve svém § 120 odst. 2 konstatuje, že stavba není součástí pozemku. Může tedy dojít k situaci, že pozemek je ve vlastnictví jednoho vlastníka a stavba ve vlastnictví jiného. Tato úprava pozemku a stavby, která není jeho součástí, je v porovnání s úpravami okolních států poněkud zastaralá. Jedná se o reziduum socialistické právní úpravy, které má být odstraněno zákonem č. 89/2012 Sb., tzv. Novým občanským zákoníkem. Dle pražské učebnice finančního práva je toto důvodem pro oddělený výpočet daní v rámci jednoho daňového přiznání, kdy se daň z nemovitostí následně určí jako součet obou vybraných daní.¹⁴

Zákon o daních z nemovitosti upravuje ve své první části **daň z pozemků**. Dle § 2 jsou předmětem daně pozemky na území ČR vedené v katastru nemovitostí.¹⁵

¹³ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 218.

¹⁴ Tamtéž.

¹⁵ Zák. č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, ve svém §2 stanoví podmínky zápisu nemovitosti do katastru nemovitostí. Pozemky se evidují v podobě parcel a člení se podle druhů na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty, lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy.

Předmětem daně ale nejsou:

- pozemky zastavěné stavbami uvedenými v § 7 odst. 1 nebo 2 v rozsahu půdorysu těchto staveb (tím, co mezi tyto stavby patří, se budu blížeji zabývat při popisu úpravy daně ze staveb),
- lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení
- vodní plochy výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb,
- pozemky určené pro obranu státu.

Zákon také přesně vymezuje, jaké pozemky jsou od daně osvobozeny. Jako příklad bych uvedla pozemky ve vlastnictví státu; pozemky ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí; pozemky, na nichž jsou zřízeny hřbitovy; pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť; pozemky určené pro veřejnou dopravu.¹⁶

Poplatníkem daně z pozemků je vlastník pozemku a ve stanovených případech též nájemce, uživatel či ten, jehož spoluvlastnictví k pozemku je odvozeno od vlastnictví bytu či nebytového prostoru, a to ve výši svého podílu na celkové dani z pozemku odpovídajícího spoluvlastnickému podílu na pozemku.¹⁷

V části druhé zákona je upravena **daň ze staveb**. Předmět daně je taxativně vypočten v § 7. Jsou jím na území ČR:

- stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas nebo stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu,
- stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo stavby podléhající oznámení stavebnímu úřadu a užívané,
- stavby, které nevyžadují stavební povolení ani ohlášení a užívané,

¹⁶ Více viz zák. ČNR č. 338/1992 Sb., o daních z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, § 4.

¹⁷ Více viz zák. ČNR č. 338/1992 Sb., o daních z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, § 3.

- stavby, pro které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané nebo podle dříve vydaných právních předpisů dokončené,
- byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí,
- nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí.

Více k předmětu daně ze staveb pražská učebnice finančního práva: *„Dani ze staveb podléhají stavby, které mají charakter nemovitosti ve smyslu občanského zákoníku (tj. stavby spojené se zemí pevným základem) a které podléhají kolaudačnímu řízení ve smyslu stavebněprávních předpisů (tj. stavby, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí). Stavba, která nesplňuje tyto znaky, není stavbou v pojetí daně z nemovitostí a dani ze staveb nepodléhá.“*¹⁸

Byty a nebytové prostory mohou být předmětem zdanění, pouze pokud jsou evidovány v katastru nemovitostí. Stavba, v níž jsou byty či samostatné nebytové prostory, dani ze staveb nepodléhá. Dani dále nepodléhají stavby, které jsou nějakým způsobem společensky prospěšné, např. přehrady, kanalizační stoky, čistírny odpadních vod, stavby sloužící veřejné dopravě.¹⁹

Zákon taktéž stanoví svou subsidiaritu vůči použití mezinárodních smluv ve svém § 16.

¹⁸ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 223.

¹⁹ Více viz zák. ČNR č. 338/1992 Sb., o daních z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, §7

3 Základní pojmy a principy mezinárodního daňového práva

3.1 Mezinárodní dvojí zdanění

„*The hardest thing in the world to understand is the income tax.*“²⁰ Daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.²¹ Zákon však může být modifikován mezinárodní smlouvou na základě čl. 10, ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava“). Mezinárodním dvojím zdaněním se rozumí „...*současné zdanění téhož příjmu nebo majetku (včetně darů a dědictví) u téhož poplatníka ve dvou nebo i více státech. Nadměrné daňové zatížení, které je výsledkem mezinárodního dvojího zdanění, snižuje příjmy nebo zvyšuje náklady, a tím působí nepříznivě na rozvoj mezinárodních ekonomických vztahů i kulturních a politických styků.*“²² Dvojí zdanění je výsledkem kolize daňových zákonů dvou a více států. Taková kolize může nastat, pokud jedna osoba naplňuje podmínky osobní daňové příslušnosti současně ve dvou či více státech. Pražská učebnice finančního práva považuje za hlavní příčinu kolize daňových předpisů dvou a více států skutečnost, že mnohé státy světa včetně ČR podrobují zdanění:

„ - *všechny příjmy osob fyzických, které mají na území daného státu bydliště nebo se na jeho území po určitou dobu zdržují, jakož i u osob právnických, které mají na území daného státu sídlo nebo splňují jiné podrobné kritérium tzv. daňového domicilu*²³, *bez ohledu na to, zda zdroj těchto příjmů je v tuzemsku nebo v cizině (tzv. osobní daňová příslušnost), a současně*

- všechny příjmy, jejichž zdroj je na území daného státu, bez ohledu na to, zda příjemce má na území tohoto státu svůj daňový

²⁰ Autor Albert Einstein.

²¹ Srov. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, jak vyplývá ze změny provedené ústavním zákonem č. 162/1998 Sb., dále jen „Listina“ čl. 11, odst. 5.

²² BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 280.

²³ Poplatník má daňový domicil ve státě, v němž podléhá neomezené daňové povinnosti, ve státě jehož je daňovým rezidentem. Potvrzení o daňovém domicilu vydá daňový úřad příslušného státu, jehož je poplatník daňovým rezidentem.

domicil, tj. bydliště či sídlo, nebo se po určitou dobu zdržuje na tomto území či nikoliv (tzv. věcná daňová příslušnost).“²⁴

3.1.1 Dělení mezinárodního dvojího zdanění

A) Dvojí zdanění můžeme rozdělit na vnitrostátní a mezinárodní.

- 1) O **vnitrostátní dvojí zdanění** jde tehdy, jsou-li též příjmy uvnitř jednoho státu podrobeny několikanásobnému zdanění. Jako příklad je možné uvést zdanění podílu na zisku. Společnost vyplácející podíl na zisku nejprve zisk zdaní daní z příjmů právnických osob, dále pokud je příjemcem podílu na zisku fyzická osoba, vyplacený podíl zdaní daní z příjmů fyzických osob, pokud je příjemcem právnická osoba, bude zisk zdaněn daní z příjmů právnických osob.
- 2) O **mezinárodní dvojí zdanění** se jedná tehdy, je-li stát zdroje odlišný od státu rezidenta, a jeden předmět daně je podroben zdanění ve státě daňového rezidenta a zároveň ve státě zdroje příjmů. Důvodem vzniku mezinárodního dvojího zdanění je kolize dvou a více právních řádů.²⁵

B) Další dělení může být na právní dvojí zdanění a ekonomické dvojí zdanění:

- 1) **Právní dvojí zdanění:** „*dva státy zdaňují u téhož daňového subjektu stejný zisk, případně příjem.*“²⁶ Jeden stát zdaní příjmy z titulu zdroje příjmů na svém území a druhý stát z toho důvodu, že daňový subjekt, který příjmů dosáhl, je podle vnitrostátní úpravy jeho rezidentem. Právní typ dvojího zdanění bývá úspěšně odstraňován smlouvami o zamezení dvojímu zdanění.
- 2) **Ekonomické dvojí zdanění:** „*...různé státy uvalují daň na různé poplatníky, ale na základě stejného předmětu zdanění. (...)*

²⁴ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 280.

²⁵ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 12.

²⁶ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 13.

Příkladem ekonomického dvojího zdanění může být rozdílné posouzení platby za licenci mezi dvěma podniky nadnárodní společnosti v případě, že daňová jurisdikce, která zdaňuje příjemce této platby, ji považuje za zdanitelný licenční poplatek, zatímco jurisdikce platícího podniku na ni pohlíží jako na platbu kapitálovou, tzn. bez možnosti uplatnit ji jako daňový doklad.“²⁷

3.2 Daňové úniky jako důsledek dvojího zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění je jev nechtěný. Z. Rylová správně poznamenává: *„pokud budou zisky podniku podléhat zdanění jak v mateřské zemi, tak v zemi, kde se jejich podnikatelská aktivita uplatňuje, podnikatelé nebudou mít zájem investovat svůj kapitál v jiné zemi.“²⁸* Tato situace by mohla vést ke dvěma extrémům: 1) podnikatelé se budou snažit najít nelegální způsoby, jak se dvojímu zdanění vyhnout, 2) mohlo by dojít k poklesu zájmu o investice kapitálu v zahraničí, který by časem vedl k ekonomické stagnaci.

3.2.1 Dělení daňových úniků

Z. Rylová dělí daňové úniky do dvou kategorií:

1) tzv. **legální daňové úniky**, za něž jsou považovány postupy *praeter legem*, které umožňují vyhnout se daňové povinnosti bez porušení zákona. Synonymem legálního úniku může být vyhýbání se daňové povinnosti. Příkladem legálních daňových úniků může být situace, kdy se *„...daňový poplatník zdrží zdanitelné činnosti, plnění, úkonu. Tato situace je velmi častá v případě nadměrného daňového zatížení. Daňové povinnosti se vyhne tím, že zdanitelnou práci nahradí nezdanitelným volným časem.“²⁹*

2) **nezákonné daňové úniky**, což už je neplacení daní *contra legem*. Jedná se zejména o utajování příjmů, falšování účetnictví.

²⁷ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 13.

²⁸ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 12.

²⁹ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 15.

Mezi zákonným a nezákonným postupem při vyhýbání se placení daní je plynulý přechod. Záleží na úpravě daného státu, jak se na využívání mezer v zákonech pohlíží, např. německá legislativa považuje za porušení zákona každý čin, který jde proti záměru zákona, ale v jiných zemích se považuje využívání mezer v daňových předpisech za legální postup. Poněvadž každý má právo snažit se snížit svou daňovou povinnost na minimum, aniž by přitom došlo k porušení právních předpisů.

Bohužel, daňovým únikům v ČR pomáhá samotná neustále se měnící, komplikovaná a neurčitá úprava daňového práva. „*Je-li daňové právo nestálé a složité, je nutně také neurčité.*“³⁰ Ministerstvo financí by mělo prostřednictvím sdělení a pokynů napomáhat výkladu daňových předpisů. Z těchto výkladů ale daňový subjekt jen těžko pozná, jaká má práva a jaké povinnosti. K tomu Z. Rylová: „*Vzhledem ke své nestálosti, složitosti a neurčitosti ztratily české daňové zákony značnou část své legitimacy. Řada daňových poplatníků proto nepociťuje povinnost takové zákony dodržovat.*“³¹ S tímto názorem lze souhlasit.

3.2.2 Metody daňových úniků

Problematika daňových úniků a jejich metod je mimořádně rozsáhlá a její podrobné zkoumání je za hranicemi rozsahu této práce. Blíže se tedy budu věnovat pouze dvěma hlavním metodám, a to:

1) Manipulace s převodní cenou (transfer pricing).

Tato metoda převodu zisku do země s nízkým zdaněním pomocí manipulace s převodní cenou se uplatňuje zejména mezi mateřskou společností a sdruženými podniky. Daňový únik se realizuje navýšením pořizovací ceny při dovozu anebo snížením prodejní ceny při vývozu. Manipulace s převodní cenou využívá mezer v zákonech jednotlivých zemí. Společnost si může upravit ceny zboží z jedné země, které distribuuje

³⁰ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 16.

³¹ Tamtéž.

v zemi druhé tak, aby největší část zisku se soustředila v zemi s nižšími daněmi.³² Zákon o daních z příjmů obsahuje opatření, jak cenovému transferu zabránit. V případě spojených osob obchodujících jak v zahraničí, tak v tuzemsku, je nutné vždy upravit daňový základ, pokud se ceny sjednané spojenými osobami, liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.³³

2) **Manipulace s náklady.** Za účelem snižování zisků se fakturují neexistující služby anebo je cena za ně nadhodnocena. Jsou zakládány fiktivní společnosti, jejichž hlavním úkolem není generovat zisk, nýbrž pouze vystavovat faktury a tím napomoci snížit zisk jiným subjektům.³⁴

3.2.3 Opatření zabraňující dvojímu zdanění i daňovým únikům

Z. Rylová dělí tato opatření do tří kategorií:

- A) vnitrostátní,
- B) dvoustranná,
- C) mnohostranná.

Ad. A) **Vnitrostátními nebo jednostrannými opatřeními** stát umožňuje vnitrostátním právním předpisem rezidentům započítat na zjištěnou daňovou povinnost daň, kterou už zaplatili v jiném státě³⁵, anebo od daně osvobodí zahraniční příjmy, které byly zdaněny v jiném státě. Některé státy osvobozují od daně všechny příjmy, které jejich

³² RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 16.

³³ Více k této problematice: SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s.196.

³⁴ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 17.

³⁵ Jednalo by se o metodu prostého zápočtu. Podrobněji k tomu viz. Kapitola 4.4.

rezidenti získali ze zahraničních zdrojů.³⁶ Uplatnění této metody je velmi snadné, ale nepřiliš spravedlivé, protože může být osvobozen i příjem, který nebyl zdaněn ani v zemi zdroje.

V ČR obdobná úprava pomocí vnitrostátních opatření platila do konce roku 2000.³⁷ Důvodem od jejího upuštění byla zejména skutečnost, že na základě tohoto opatření se stát jednostranně vzdával určitého příjmu bez jakéhokoliv protiplnění. Dnes se jednostranná opatření omezují pouze na zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů.³⁸

Ad. B) Jedná se především o **dvoustranné dohody** o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Důvodem, proč jsou dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírány především k zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, je zejména skutečnost, že daně majetkového a důchodového typu mají velmi významnou roli pro státní rozpočet a zároveň u daně z příjmů a u daně z nemovitostí je velké riziko mezinárodního dvojího zdanění. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daně dědické a darovací bývají uzavírány poměrně zřídka. Výhoda úpravy zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění formou smlouvy je spatřována v tom, že ve smlouvách mohou být zohledněny konkrétní zvláštnosti daňového zákonodárství obou států a zajištěno úplné zabránění dvojímu zdanění. Státy se mohou dohodnout, že se příjem zdaní pouze v zemi rezidenta nebo v zemi zdroje příjmu, anebo se státy o výnos podělí.³⁹

Ad. C) V případě **mnohostranných opatření** se jedná o aktivitu mezinárodních organizací jako např. OSN, OECD, EU a dalších. V EU bylo již dosaženo standardizace nepřímých daní.⁴⁰ V rámci EU se pracuje na sjednocení daňových systémů států EU, aby se fyzickým

³⁶ Metoda vynětí. Viz kapitola 4.5.

³⁷ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s.31.

³⁸ § 24, odst. 2, písm. ch, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁹ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 19.

⁴⁰ Mezi nepřímé daně řadíme daň z přidané hodnoty, spotřební daně a ekologické daně.

i právnickým osobám podnikajícím ve více členských státech snížily administrativní náklady a menší společnosti byly motivovány podnikat i za hranicemi domácí ekonomiky. Sjednocení daňových systémů pravděpodobně nebude moci jít cestou sladění daňových sazeb, protože některé státy vnímají tuto cestu negativně. Oblast úpravy daňových sazeb považují za projev národní suverenity. Zejména země s nízkým zdaněním se této cestě brání (např. Slovensko). Cesta harmonizace pravděpodobně tedy povede stanovením jednotných pravidel pro výpočet daňového základu.⁴¹

Různí autoři se k dělení opatření zamezujícím dvojímu zdanění staví odlišně. V. Sojka např. dělí opatření pouze na jednostranná a dvoustranná. Vícestranná opatření považuje za minulost. Jako příklad těchto opatření uvádí zejména smlouvy Rady vzájemné hospodářské pomoci.⁴²

3.3 Daňové rezidentství

Klíčovým pojmem vnitrostátní i mezinárodní úpravy zamezení dvojího zdanění je daňové rezidentství (dále také „daňový domicil“). „*Daňovým domicilem označujeme vztah poplatníka – daňového rezidenta ke státu, který je založen jeho osobní daňovou příslušností.*“⁴³ Hlavní smysl institutu daňového rezidentství je určit, ve kterém státě bude osoba zdaňovat své celosvětové příjmy. Ve státě, ve kterém je osoba daňovým rezidentem, má neomezenou daňovou povinnost, tzn. v tomto státě zdaňuje své veškeré (tj. i zahraniční) příjmy. Pro ilustraci daňového rezidentství/ nerezidentství slouží následující tabulka:

⁴¹ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 20.

⁴² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 31.

⁴³ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 286.

	Stát X Neomezená daňová povinnost	Stát X Omezená daňová povinnost
Stát Y Neomezená daňová povinnost	Daňový rezident obou smluvních států (tzv. dvojí domicil) ⁴⁴	Daňový rezident státu Y Aplikuje se smlouva o zamezení dvojímu zdanění, na základě které se určí metoda zamezení dvojímu zdanění.
Stát Y Omezená daňová povinnost	Daňový rezident státu X. Aplikuje se smlouva o zamezení dvojímu zdanění, na základě které se určí metoda zamezení dvojímu zdanění.	Daňový nerezident.

3.3.1 Daňové rezidentství podle vnitrostátní úpravy

Kdo je daňovým rezidentem podle českého práva definuje zákon o daních z příjmů v § 2 pro fyzické osoby a v § 17 pro právnické osoby.

Základním kritériem pro posouzení daňového rezidentství fyzických osob dle zákona o daních z příjmů je bydliště daňového poplatníka na území ČR a skutečnost, že se zde obvykle zdržuje, což znamená, že zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním

⁴⁴ Dvojí daňový domicil nastává v okamžiku, když osoba změní v průběhu zdaňovacího období místo své rezidence. O posouzení daňového statutu této osoby se vedou odborné spory. Převažující názor však je, že daňový statut poplatníka se řeší za každou část roku samostatně. Více viz: SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 21.

roce, a to souvisle anebo v několika obdobích. Do této lhůty se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm pro účely zákona o daních z příjmů se též rozumí stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na úmysl poplatníka trvale se v tomto bytě zdržovat. Nedostatek tohoto zákona ve formě absence definice stálého bytu je odstraněn pokynem Generálního finančního ředitelství č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů⁴⁵ (dále jen „pokyn GFR č. D-6“).

Pokyn GFR č. D-6 stanoví, že: *„stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již je vlastní či pronajatý. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.). Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy.“* Poplatník, který splní uvedená kritéria, má daňovou povinnost, která se týká jak příjmů ze zdrojů v tuzemsku, tak ze zdrojů v zahraničí.

Ostatní osoby, které nesplňují uvedená kritéria, označujeme jako nerezidenty, kteří mají v ČR daňovou povinnost jen co se týče příjmů získaných ze zdrojů na jejím území. Poplatníci, kteří se na území ČR zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají dle § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR i v případě, že se zde obvykle zdržují. Tato výjimka pro studenty a osoby léčící se na území ČR je pochopitelná, nemá smysl zdaňovat příjmy osob, které tu nepobývají za účelem výdělečné činnosti a podrobovat veškerý jejich celosvětový příjem zdanění v ČR. Na druhou stranu je naprosto správné, aby tyto daňové subjekty odváděly daň z příjmů ze zdrojů na území ČR.

Podmínky pro vznik neomezené daňové povinnosti mají ostatní státy upraveny podobně jako ČR, existuje však několik výjimek

⁴⁵ Mfcr.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-09] Dostupné z WWW: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Pokyn__GFR_c_D_6.pdf.

např. ke vzniku rezidentství ve Švýcarsku postačí 30 denní pobyt a výkon výdělečné činnosti anebo pobyt 90 denní bez nutnosti vykonávat výdělečnou činnost.⁴⁶

Dle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů je kritériem pro posouzení daňového rezidentství právnických osob sídlo právnické osoby na území ČR anebo místo jejího vedení na území ČR, kterým se rozumí místo, ze kterého je řízena. Určit daňové rezidentství právnické osoby podle sídla nečiní v praxi větší potíže, protože sídlo právnické osoby se obvykle zapisuje do veřejného rejstříku (např. obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík). Při určení daňového domicilu podle místa vedení právnické osoby můžeme vycházet z výkladu Ministerstva financí ČR č.j.: 251/122 867/2000, který za místo vedení považuje místo, kde jsou tvořena klíčová rozhodnutí právnické osoby.⁴⁷

Právnické osoby, které mají na území ČR sídlo anebo místo vedení, mají neomezenou daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy ze zdrojů tuzemských, tak zahraničních. Ostatní právnické osoby mají daňovou povinnost vztahující se pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.

Pojem daňový rezident je již dlouho součástí českého práva prostřednictvím mezinárodních daňových smluv, tuzemské přepisy mu ale do roku 2000 nedávaly žádný obsah a nespojovaly s ním žádné daňové důsledky. Tento termín byl zaveden do zákona o daních

⁴⁶ Ch.ch [online]. 2013. [cit. 2013-03-10] Dostupné z WWW:

<http://www.ch.ch/private/00093/00098/00453/00454/index.html?lang=en>.

⁴⁷ Sagit.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-23] Předpis č. 13/2001, FINANČNÍ ZPRAVODAJ ročník 2001, číslo 1. Sdělení k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Dostupné z WWW:

<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?cd=78&typ=r&zdroj=fz01013>:

„místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejích představitelů (např. správní rada) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem. Ještě obecněji je lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost“.

z příjmů až od 1. 1. 2001, a tím se naše právní úprava přiblížila právním úpravám ostatních států v rámci OECD.⁴⁸

Pojmy daňového rezidentství/nerezidentství upravují vnitrostátní úpravy jednotlivých států různě a není možné je srovnávat s úpravou v mezinárodních daňových smlouvách. Pokud jsou smlouvy uzavřeny, je zapotřebí odhlédnout od ustanovení zákona o daních z příjmů a řídit se konkrétní mezinárodní smluvní úpravou.⁴⁹ Dle mého názoru je vymezení daňového rezidenta ve vnitrostátních daňových předpisech nesmírně komplikované a průměrný daňový poplatník musí zákonitě mít s výkladem tohoto institutu potíže. Do budoucna by bylo vhodné uvažovat o zjednodušení úpravy.

3.3.2 Daňové rezidentství podle mezinárodních smluv

V některých případech může dojít ke kolizi vnitrostátních úprav dvou států a osoba může být považována za daňového rezidenta obou smluvních států. V obou státech by tedy měla být podrobena zdanění svého celosvětového příjmu. Tomuto nežádoucímu jevu mají předcházet mezinárodní daňové smlouvy, které mají určit stát, ve kterém bude poplatník svůj příjem zdaňovat. Mají zabránit situacím, kdy dochází ke zdanění jak ve státě daňového rezidentství, tak ve státě zdroje příjmů, tedy ke dvojímu zdanění. Pro vysvětlení problematiky daňového rezidentství budu dále vycházet z modelové smlouvy OECD.

Mezinárodní daňová smlouva ve svých úvodních ustanoveních upravuje pojem rezidenta smluvního státu pro účely této daňové smlouvy. V případě daňových nerezidentů odkazuje na vymezení vyplývající z vnitrostátní úpravy. Daňovým rezidentem se dle mezinárodní daňové smlouvy nemůže stát někdo, kdo jím podle vnitrostátní legislativy není. K daňovému rezidentství více čl. 4 modelové smlouvy OECD: „*pro účely této smlouvy označuje*

⁴⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s.17.

⁴⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s.13.

výraz „rezident smluvního státu“ každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení anebo jakéhokoliv jiného podobného kritéria, a zahrnuje také tento stát a jakýkoliv jiný správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena dani v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.“⁵⁰

Daňové rezidentství se primárně posoudí podle vnitrostátní úpravy smluvního státu. Pokud je poplatník daňovým rezidentem obou smluvních států, postupuje se dle čl. 4 odst. 2 modelové smlouvy OECD, který stanoví „tzv. kritéria přednosti.“ Tato kritéria se aplikují postupně, až se vylučovací metodou dospěje k závěru, jakého smluvního státu je osoba s dvojím daňovým domicilem pro účely konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění daňovým rezidentem.

Posloupnost kritérií je následující:

- 1) **stálý byt** „*předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt*“.
- 2) Jestliže má osoba stálý byt v obou smluvních státech, je dalším kritériem **středisko životních zájmů**. Dle modelové smlouvy OECD se jedná o stát, ke kterému má osoba „*užší osobní a ekonomické vztahy*“. Zohledňuje se, kde má daňový poplatník rodinu, kde pracuje, podniká, kde má zřízeny bankovní účty, zájmové aktivity apod. Některá literatura uvádí i kritéria pomocná, např. kde má poplatník členství v golfovém klubu.⁵¹ Pro určení střediska životních zájmů mohou být důležité i představy poplatníka o tom, kde chce v budoucnu žít.
- 3) **Obvyklý pobyt**: „*Jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje.*“
Toto kritérium přichází nejčastěji v úvahu v okamžiku, kdy má

⁵⁰ OECD.org [online]. 2013. [cit. 2013-03-10] Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/tax/treaties/35363840.pdf>.

⁵¹ Více viz: SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 19.

osoba dvojí bydliště a nelze určit ani středisko osobních zájmů.⁵² Např. penzista střídá letní pobyt v Čechách se zimním pobytem v Řecku.

- 4) **Státní příslušnost:** „*jestliže se osoba obvykle zdržuje v obou smluvních státech nebo v žádném z nich, je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem*“.
- 5) **Dohoda příslušných úřadů.** Pokud je osoba státním příslušníkem obou států anebo žádného z nich a nelze na základě těchto kritérií určit jediný domicil, dohodnou se příslušné úřady (ministerstva financí) smluvních států na řešení. Dle mého názoru dohoda správních úřadů bývá z důvodu velkého počtu rozhodujících kritérií spíše krajním řešením. Některé mezinárodní daňové smlouvy však ponechávají určení daňového domicilu pouze na dohodě správních úřadů smluvních států např. smlouva uzavřená mezi ČR a Japonskem⁵³, tyto typy smluv jsou ale spíše výjimečné.

Stálý byt je obvyklým požadavkem daňového rezidentství většiny států (odlišné požadavky má např. výše zmíněné Švýcarsko), proto bude často rozhodující středisko životních zájmů. Platí, že osobní pouto je důležitější než ekonomická vazba k určitému státu. Pokud fyzická osoba má příjmy z jednoho státu, ale žije s rodinou na území jiného státu, kde se i obvykle zdržuje, ale nepracuje, bude rezidentem tam, kde žije s rodinou. Důkazní břemeno o svém daňovém rezidentství nese poplatník.

Dle mého názoru je úprava daňového rezidentství dle modelové smlouvy taktéž velmi složitá. Ve výsledku si daňový poplatník určí svůj daňový domicil dle svého uvážení (země umožňující výhodnější zdanění). Důležité je, aby v případě konfrontace s daňovým orgánem byl schopen svou volbu obhájit.

⁵² Tamtéž.

⁵³ Portal.gov.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-10] Dostupné z WWW: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=34157&recShow=3&nr=46~2F1979&rpp=15#parCnt>.

U právnických osob se daňové rezidentství posuzuje podle sídla jejího skutečného vedení. Místo vedení může být vykládáno jak ve smyslu místa provádění klíčových řídicích a obchodních rozhodnutí, tak místa každodenní pracovní činnosti. Pro určení daňového domicilu na základě kritéria místa vedení je potřeba právnickou osobu podrobit hlubší analýze.⁵⁴

3.4 Zdroj příjmů dle vnitrostátní úpravy

V případě daňových rezidentů ČR není třeba vymezovat, jaké konkrétní příjmy se považují za příjmy ze zdrojů v ČR, protože daňoví rezidenti mají daňovou povinnost vůči ČR ze svých celosvětových příjmů. Daňoví nerezidenti mají na území ČR daňovou povinnost pouze z příjmů, které plynuly ze zdrojů na území ČR. Jaké konkrétní příjmy spadají pod příjmy ze zdrojů na území ČR, vymezuje § 22 zákona o daních z příjmů. Tento výčet je taxativní. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jej nemohou rozšířit, protože nemohou ukládat subjektům žádné další povinnosti nad rámec vnitrostátní legislativy.⁵⁵ Nerezident by měl primárně prostudovat § 22 zákona o daních z příjmů, pokud tam nalezne nějaký svůj příjem ze zdrojů na území ČR, měl by si zjistit, jak tento příjem dále konkretizuje uzavřená mezinárodní daňová smlouva. Pokud svůj příjem nenalezne ve výčtu § 22, nemusí dále zjišťovat úpravu v mezinárodní daňové smlouvě. Pokud stát, jehož je poplatník rezidentem, nemá s ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, postupuje se nejprve podle zákona o daních z příjmů. Příjmy se zdaní v ČR a následně podle tamních pravidel ve státě, jehož je rezidentem. Dojde tedy k dvojímu zdanění jeho příjmu. Poplatník si ale může snížit daňový základ o daň zaplacenou v zahraničí.⁵⁶

⁵⁴ K této problematice viz Eur-lex.europa.eu [online]. 2013. [cit. 2013-03-10] Rozsudek SDEU C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd. proti Commissioners of Inland Revenue ze dne 12. 09. 2006. Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0196:EN:NOT>.

⁵⁵ Více viz: SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 22.

⁵⁶ Více viz: SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 40.

4 Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku (dále také jako „smlouvy o zamezení dvojímu zdanění“ a „mezinárodní daňové smlouvy“) jsou smlouvami mezinárodními a řídí se principy Vídeňské úmluvy o smluvním právu.⁵⁷ Přednost mezinárodních smluv před zákonem je vyslovena nejen v čl. 10 Ústavy, ale i v samotném zákoně o daních z příjmů. § 37 stanoví, že *„ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, nestanoví jinak“*. Přednost mezinárodní daňové smlouvy byla také judikována v rozsudku Městského soudu v Praze z roku 2005.⁵⁸ *„Upravuje-li mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění určitý právní institut odlišně od vnitrostátního předpisu, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu. Použít je třeba přitom takovou mezinárodní smlouvu, která se vztahuje na dané subjekty bez ohledu na to, zda jiné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují též institut jinak.“*

Mezinárodní daňové smlouvy v ČR patří mezi tzv. prezidentské, které dle čl. 63 odst. 1 písm. b) Ústavy sjednává a ratifikuje prezident republiky anebo jejich sjednávání může přenést na vládu, případně na její jednotlivé členy se souhlasem vlády. Mezinárodní daňové smlouvy nejčastěji sjednává ministr financí. Před ratifikací smlouvy rozhodne Ústavní soud o jejím souladu s ústavním pořádkem dle čl. 87 odst. 2 Ústavy. Ratifikace mezinárodních smluv, které upravují práva a povinnosti osob; smlouvy spojenecké, mírové a jiné politické; hospodářské smlouvy všeobecné povahy; smlouvy o věcech, jejichž úprava je vyhrazena zákonu, je dle čl. 49 Ústavy podmíněna souhlasem obou komor Parlamentu. Potom může být smlouva ratifikována prezidentem, výměnou ratifikačních listin a publikací ve Sbírce mezinárodních smluv vstupuje v platnost. Účinnost obvykle nabývá prvním dnem následujícího kalendářního

⁵⁷ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., Vídeňská úmluva o smluvním právu.

⁵⁸ Rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 10 Ca39/2004-97 ze dne 22. 4. 2005.

roku. Důvodem nabytí účinnosti až od 1. 1. následujícího kalendářního roku je pravděpodobně požadavek, aby se smlouva dala užít na celé zdaňovací období, což je u daně z příjmů právě kalendářní rok. Co se týče jazykové stránky, smlouva je vyhotovována v jazycích smluvních států a v případě rozporů se použije verze anglická. Dnes se smlouvy sjednávají a uzavírají v anglické jazykové verzi, do Sbírký mezinárodních smluv se publikuje pouze její překlad. V případě rozporů je právně závazné jen anglické znění.⁵⁹

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mají obvykle dva kontrahenty a spíše výjimečně více. Tyto smlouvy představují určitou kolizní normu, která určuje právní řád, podle kterého se dále určí, který stát bude příjem zdaňovat. Daňovému poplatníkovi nestanoví povinnosti, stanovení povinností je přenecháno vnitrostátní úpravě. Pro poplatníka má být smlouva neutrální, ale dostatečně určitá, aby bylo jasné, jakého státu je poplatník rezidentem, kde bude příjem zdaňovat, a aby bylo zaručeno, že jej vůbec zdaní. Smlouva má dále zajišťovat spravedlivé rozdělení výnosu mezi zainteresované státy. Daňoví poplatníci si na základě smluv svévolně nevybírají, kde příjem zdaní, neboť výběr smlouva neumožňuje.⁶⁰ Mezinárodní daňové smlouvy se zaměřují především na daně přímé, nepřímé daně ponechávají vnitrostátní úpravě.

Seznam smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je ČR vázána, příkládám v příloze č. 1 této práce. Vzhledem k uzavřenosti české ekonomiky do konce 80. let 20. století nebyl počet sjednaných mezinárodních daňových smluv příliš velký. V souvislosti s rozvojem tržní ekonomiky v 90. letech nastal i velký boom ve sjednávání daňových smluv. Smlouvy byly sjednány téměř se všemi vyspělými státy světa, aby byly odstraněny překážky v zahraničních investicích. Smlouvy sjednané Československem byly po jeho rozpadu převzaty v plném rozsahu se souhlasem smluvních partnerů. V současné době je

⁵⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s.208.

⁶⁰ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 23-26.

uzavřeno okolo 80 smluv.⁶¹ V současnosti dochází k renegociaci již uzavřených daňových smluv⁶² z důvodu zastaralých smluvních ujednání, která přestala vyhovovat současným požadavkům.

V ČR provádí výklad mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění Ministerstvo financí s Ministerstvem zahraničních věcí. Smlouvy jsou sjednávány podle dvou vzorů (modelů). Modelové smlouvy, které byly vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“), se uzavírají mezi rozvinutými zeměmi, smlouvy vypracované Organizací spojených národů (dále jen „OSN“) se uzavírají mezi rozvinutými zeměmi a zeměmi rozvojovými anebo mezi rozvojovými navzájem. Některé státy vychází z vlastních modelů, např. USA.⁶³

4.1 Exkurz do historie smluv o zamezení dvojímu zdanění

Uzavírání mezinárodních daňových smluv má přímou souvislost s rozvojem mezinárodního obchodu. Za předchůdce mezinárodních smluv jsou považovány daňové smlouvy mezi Rakouskem a Uherskem a také smlouvy sjednávané mezi jednotlivými švýcarskými kantony. Tyto smlouvy měly řešit pouze otázky tuzemského zdanění ve státech federálního charakteru.⁶⁴ Vůbec první smlouvou o zamezení dvojího zdanění byla smlouva uzavřená v roce 1899 mezi Pruskem a Rakousko-Uherskem. Této smlouvě předcházelo několik bilaterálních dohod uzavřených s Německou říší.⁶⁵ Po sepsání této smlouvy uplynulo mnoho desetiletí, než byl po první světové válce vytvořen úplně první model daňové smlouvy.

⁶¹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 208.

⁶² Např. daňová smlouva se Slovenskem, které se věnuji podrobněji v další části této práce.

⁶³ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 284.

⁶⁴ NERUDOVA, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 136200859-62, s. 59.

⁶⁵ KOSTERS, Bart. The United Nations Model Tax Convention. *Asia-Pacific taxbulletin*, January/ February 2004. [online]. 2013. [cit. 2013-03-08] Dostupné z WWW:

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/unpan/unpan014878.pdf>.

Podněty k uzavírání daňových smluv pocházely primárně ze strany Německa, které je uzavíralo se sousedními zeměmi. Důvodem byly hlavně výsledky 1. světové války a s tím spojené důvody ekonomické. Z důvodu četných mezinárodních obchodů s Rakouskem, Maďarskem, Polskem, Rakouskem a Německem uzavřelo Československo postupně mezinárodní daňové smlouvy se všemi těmito státy. Tyto mezinárodní daňové smlouvy upravovaly komplexně zdanění přímé, čímž byly velmi neobvyklé. Československo uzavřelo v té době i jiné mezinárodní daňové smlouvy, které se týkaly konkrétního přímého zdanění např. daně dědické. Dá se říci, že všechny tyto uzavřené mezinárodní daňové smlouvy měly podobnou strukturu.⁶⁶

První oficiální model, známý jako „ženevský model“, byl vytvořen v roce 1928 pod záštitou Spojených národů, předchůdce Organizace spojených národů (dále jen „OSN“). V následujících desetiletích byl vytvořen nový vzor publikovaný krátce po skončení druhé světové války, známý jako „londýnský model.“⁶⁷ Předpokládalo se, že vytvoření určitého modelu smlouvy, který by si ostatní státy při sjednávání daňových smluv mohly brát za vzor, by negociaci těchto smluv velmi podpořilo. Uzavírání smluv by se zjednodušilo a urychlilo, postavení daňového poplatníka by bylo předvídatelnější, počet smluv by vzrůstal a spolupráce mezi zainteresovanými státy by mohla nabývat na intenzitě i v jiných oborech.

Společnost národů zanikla v roce 1937, za jejího nástupce je považována OSN. OSN zpočátku příliš nezaměřovala svou činnost na přípravu modelových smluv. V 50. letech se aktivity týkající se oblasti modelové smlouvy zamezující mezinárodnímu zdanění přesunuly do Organizace pro obnovu a rozvoj⁶⁸ (dále jen „OECD“⁶⁹),

⁶⁶ NERUDOVA, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 136200859-62, s. 59.

⁶⁷ KOSTERS, Bart. The United Nations Model Tax Convention. *Asia-Pacific taxbulletin*, January/ February 2004. [online]. 2013. [cit. 2013-03-08] Dostupné z WWW:

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/unpan/unpan014878.pdf>.

⁶⁸ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, ISBN 978-80-7357-550-2, s. 24: „OECD je mezinárodní organizace bez nadnárodních kompetencí zajišťující přímou spolupráci mezi vládami členských států formou práce výborů s cílem předcházet

kde probíhaly a probíhají až dodnes. V současnosti tato organizace určuje vývoj mezinárodního dvojího zdanění. V roce 1963 OECD zveřejnila svůj modelový vzor a v roce 1977 další, který se poměrně záhy stal hlavní vzorem pro uzavírání daňových smluv. Z důvodu zvyšujícího se mezinárodního obchodu a konce éry kolonialismu se ukázala stoupající potřeba vytvořit další variantu vzorové smlouvy, která by mohla být využívána hlavně pro spolupráci rozvojových a rozvinutých zemí.⁷⁰ Cílem bylo podpořit investice do rozvojových zemí. Modelová smlouva OECD se hodila spíše pro rozvinuté státy. V roce 1980 byla vytvořena první modelová smlouva pod záštitou OSN, která částečně vycházela z modelové smlouvy OECD z roku 1977.

Do vytvoření revize modelové smlouvy OECD v roce 1977 byla umožněna spolupráce na přípravě pouze členským státům OECD, ale později z důvodu narůstající důležitosti zamezení mezinárodního zdanění byla umožněna spolupráce i nečlenským státům.⁷¹ Při přijetí dalšího jednotného modelu v roce 1997 již byly zohledněny i připomínky nečlenských zemí. Modelové smlouvy jsou vzhledem k měnícímu se ekonomickému prostředí průběžně aktualizovány.⁷²

Dle D. Nerudové význam jednotného modelu v mezinárodních vztazích neustále roste, protože „*umožňuje zemím s odlišnými národními daňovými systémy při zdaňování přeshraničních aktivit aplikovat harmonizovaná pravidla.*“⁷³ Tomuto názoru svědčí skutečnost, že model využívají ve velké míře i země, které členy OECD nejsou, tento model je dokonce použit při sjednávání smlouvy i mezi dvěma nečlenskými zeměmi.

eventuálním konfliktům mezi státy při přijímání individuálních ekonomických kroků jejich vládami.“

⁶⁹ ČR se stala členem OECD až v roce 1995.

⁷⁰ KOSTERS, Bart. The United Nations Model Tax Convention. Asia-Pacific taxbulletin, January/ February 2004. [online]. 2013. [cit. 2013-03-08] Dostupné z WWW:

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/unpan/unpan014878.pdf>.

⁷¹ Tamtéž.

⁷² VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, ISBN 978-80-7357-550-2, s.25.

⁷³ NERUDOVA, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 136200859-62, s. 60.

4.2 Srovnání modelových daňových smluv

Jak jsem již nastínila v předcházející podkapitole, existují dva hlavní vzory smluv zamezujících dvojímu zdanění

- 1) **model OECD**, který využívají zejména rozvinuté země, protože právo zdanit příjem je ponecháno státu, v němž je poplatník rezidentem. Při uzavření tohoto typu smlouvy se vychází z předpokladu, že mezi smluvními stranami dochází k oboustrannému toku investic a příjmů.
- 2) **model OSN**, který je využíván při sjednávání mezinárodních daňových smluv především mezi rozvojovými zeměmi navzájem anebo mezi zemí rozvojovou a zemí rozvinutou. Při uzavření daňové smlouvy podle tohoto modelu se vychází z předpokladu jednostranného toku investic a příjmů, proto právo zdanit příjem je ponecháno státu, ve kterém se nachází zdroj příjmu poplatníka.⁷⁴

Dle D. Nerudové některé státy upřednostňují vycházet při uzavírání daňových smluv z vlastních vzorů. Např. u smluv uzavíraných se Spojenými státy americkými (dále jen „USA“) můžeme hovořit o třetím druhu modelových daňových smluv. Uplatňuje se v nich odlišný princip zdaňování – daňové rezidentství poplatníka vychází nikoliv z trvalého pobytu či doby zdržování se v daném státě, ale z jeho občanství.⁷⁵ Na základě tohoto principu může docházet k nepříjemné situaci, kdy občan USA má zdaňovat své veškeré celosvětové příjmy ve prospěch státu, ve kterém nemá trvalé bydliště, nezdržuje se tam, ani z jeho zdrojů nepobírá žádné příjmy. USA musí přijímat řadu vnitrostátních opatření, aby negativním dopadům těchto situací zabránily.⁷⁶ Česká republika při sjednávání mezinárodních daňových smluv vychází často z obou dvou smluvních vzorů

⁷⁴ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s.207.

⁷⁵ NERUDOVI, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daně a právo v praxi*. 126200718-25, s. 18-25.

⁷⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s.14.

v závislosti na tom, s jakou zemí mezinárodní daňovou smlouvu uzavírá.

4.2.1 Struktura daňových smluv

Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají prakticky stejnou strukturu, protože modelová smlouva OSN vycházela z modelové smlouvy OECD⁷⁷:

Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje;

Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje;

Článek 3 - Všeobecné definice;

Článek 4 – Rezident;

Článek 5 - Stálá provozovna;

Článek 6 - Příjmy nemovitého majetku;

Článek 7 - Zisky podniků;

Článek 8 - Mezinárodní doprava;

Článek 9 - Sdružené podniky;

Článek 10 – Dividendy;

Článek 11 – Úroky;

Článek 12 - Licenční poplatky;

Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku;

Článek 14 - Nezávislá povolání; - článek 14 je v modelové smlouvě OECD vypuštěn;

Článek 15 - Závislá činnost – v modelové smlouvě OECD článek 15 nese označení „Příjmy ze zaměstnání“;

Článek 16 – Tantiémy;

Článek 17 - Umělci a sportovci;

Článek 18 – Penze;

Článek 19 - Veřejné funkce;

Článek 20 – Studenti;

Článek 21 - Ostatní příjmy;

Článek 22 – Majetek;

⁷⁷ NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. 126200718-25, s. 18-25.

Článek 23 – Vyloučení dvojího zdanění;

- 23A metoda vynětí;

- 23B metoda zápočtu;

Článek 24 - Zákaz diskriminace;

Článek 25 - Řešení případů dohodou;

Článek 26 - Výměna informací;

Článek 27 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů;

Článek 28 - Vstup v platnost;

Článek 29 – Výpověď.

Od článku 27 dochází k odlišnému rozvržení modelových smluv.
V modelové smlouvě OECD:

Článek 27 - Pomoc při výběru daní;

Článek 28 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů;

Článek 29 - Územní působnost;

Článek 30 - Vstup v platnost;

Článek 31 – Výpověď.

4.2.2 Modelová daňová smlouva OECD

Cílem této modelové smlouvy je poskytnout státům určité vodítko při úpravě vzájemných vztahů plynoucích ze snahy zamezit mezinárodnímu dvojímu zdanění. Smluvní model OECD obsahuje termíny důležité pro mezinárodní daňové právo a jejich vymezení. Záleží na jednotlivých státech, zdali budou tento model následovat anebo si pojmy vymezí vlastním způsobem. Vzhledem k tomu, že následovat tento model je v praxi daleko snazší (už jen z hlediska vyváženosti zdanění příjmů v tom či onom státě), smluvní strany k tomuto modelu často přiklání, což vede k sjednocování mezinárodních daňových smluv a tím k zvyšování právní jistoty daňových poplatníků. Pokud se daňový poplatník jednou důkladně seznámí s modelovou smlouvou, s velkou pravděpodobností se dokáže vyhnout konkrétním situacím, které k mezinárodnímu dvojímu zdanění mohou vést, případně je dokáže úspěšně řešit.

Modelová smlouva není reálnou smlouvou, která by zavazovala konkrétní smluvní strany. Jedná se pouze o určitý návod při uzavírání mezinárodních daňových smluv. Mnohdy ale slouží jako doplňkový prostředek výkladu (viz čl. 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, ve znění pozdějších předpisů) smlouvy, která byla na základě tohoto modelu uzavřena. Dále k ní existují komentáře, které vysvětlují jednotlivá ustanovení smlouvy a upozorňují i na stanoviska jiných států k těmto ustanovením. Právní závaznost komentáře je sporná. Některá literatura se přiklání k závaznosti komentáře k modelové smlouvě z toho důvodu, že smluvní státy uzavřely smlouvu podle modelu OECD hlavně proto, aby jednotlivá ustanovení konkrétní smlouvy měla stejný význam jako ve smlouvě modelové. Kdyby tomu tak nebylo, státy by vycházely z vlastního vzoru. Co se týče komentářů k novým revizím modelové smlouvy, nelze je obecně považovat za aplikovatelné na již uzavřené mezinárodní smlouvy. Jejich zájem na stejném vyhodnocení významu jednotlivých termínů není dosti průkazný.⁷⁸

Dle D. Nerudové model mezinárodní daňové smlouvy OECD zavádí dvě kategorie práv – právo obecné a právo výhradní. Právo obecné je právo každého státu, aby zdanil příjem nebo majetek pocházející z jeho zdrojů anebo nacházející se na jeho území. Právo výhradní znamená právo zdanit majetek či příjem státem, v němž má poplatník daňový domicil. Tímto způsobem lze zaručit, že příjem nebude podroben několikanásobnému zdanění, ale přitom bude zdaněn alespoň jednou. Pokud dochází ke zdanění dividend či úroků, maximální výše daně, kterou stát může příjem zdanit, je omezena. Stát daňového domicilu poplatníka, který pobírá příjem z dividend či úroků, poplatníku umožní použití metody vylučující dvojí zdanění a tím dvojímu zdanění zabráni.⁷⁹

⁷⁸ LANG, Michael a Florian BRUGGER. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation.[online]. 2013. [cit. 2013-03-23] Dostupné z WWW: http://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_austriantaxforum_95ff.pdf.

⁷⁹ NERUDOVA, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. 126200718-25, s. 18-25.

Při použití modelové smlouvy OECD je několik možných způsobů, jak příjem ve státě zdroje zdanit:⁸⁰

1) Příjem a majetek mohou být **zdaněny neomezeně**.
Např. u následujících příjmů:

a) příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území tohoto státu, pokud doba vykonávání nepřesahuje 183 dní v roce v období 12 po sobě jdoucích měsíců (čl. 14 modelové smlouvy),

b) příjem z nemovitostí nacházejících se v tomto státě a příjem ze zcizení tohoto majetku (čl. 6 modelové smlouvy),

c) příjem z aktivit umělců a sportovců na území tohoto státu (čl. 16 modelové smlouvy) atd.

2) Příjem a majetek mohou být **zdaněny omezeně**.
Např. u příjmů z dividend:

Daň z příjmu uložená státem zdroje rezidentu druhého smluvního státu nesmí přesáhnout 5% z hrubé částky dividend, pokud je příjemcem společnost, která vlastní přímo nejméně 10% kapitálu společnosti vyplácející dividendy (čl. 10 modelové smlouvy).

3) Příjem a majetek nemusí být **zdaněny vůbec**, ale mohou být zdaněny ve státě daňového rezidentství. Např.: zisky z provozu lodí a letadel v mezinárodní přepravě, lodí v tuzemské přepravě a dále zisky ze zcizení těchto lodí a letadel (čl. 8 modelové smlouvy).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle modelu OECD umožňují smluvním stranám užít dva druhy metod zamezujícím dvojímu zdanění: metoda vynětí a metoda zápočtu (více o metodách viz kapitola 4.5.)

⁸⁰ NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. 126200718-25, s. 18-25.

4.2.3 Modelová daňová smlouva OSN

Daňová smlouva OSN upřednostňuje zdanění ve státě zdroje a je jakýmsi kompromisem mezi zdaněním ve státě rezidentství a ve státě, kde byl příjem generován. Smlouva předpokládá, že při zdanění ve státě zdroje budou brány v úvahu výdaje související s příjmem majetku v zahraničí a zdaňován bude pouze čistý příjem; dále výše zdanění nesmí být neúměrně vysoká, aby neodradila zahraniční investice; příjem z investice bude spravedlivě rozdělen se zemí, která kapitál poskytla.⁸¹

Rozdíly mezi dvěma hlavními modely lze spařovat hlavně v definicích a úpravě stálé provozovny⁸², zisku podniků, dividend, úroků, licenčních poplatků, zisků ze zcizení majetku a ostatních příjmů.

Model OSN definuje stálou provozovnu širěji, časový test, na jehož základě stálá provozovna vzniká, činí pouze 6 měsíců na rozdíl od 12 měsíců dle modelu OECD. Model OSN také považuje za stálou provozovnu i zařízení nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží nebo obchodování. Dále jsou rozdíly i v ustanoveních týkající se zisků podniků, které vychází z vymezení stálé provozovny. Základní rozdíly mezi smluvními typy lze spatřovat v ustanoveních týkajících se dividend, úroků a licenčních poplatků, protože dle modelu OSN lze tuto oblast upravit ujednáním mezi smluvními státy.⁸³ Ostatní příjmy, o nichž se jednotlivá předchozí ustanovení nezmiňovala, jsou na základě modelu OSN zdaňovány ve státě zdroje, na rozdíl od modelu OECD, který upřednostňuje zdanění ve státě daňového domicilu daňového poplatníka.

4.3 Důvody sjednávání mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění

Na prvním místě je zde obava z konfliktu zájmů dvou soupeřících států. Neméně závažným důvodem je snaha zamezit mezinárodnímu

⁸¹ NERUDOVA, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. 126200718-25, s. 18-25.

⁸² Více k tomuto pojmu viz kapitola 5.

⁸³ Taxjustice.net [online]. 2013. [cit. 2013-03-08] Dostupné z WWW: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Lennard_0902_UN_Vs_OECD.pdf.

dvojímu zdanění. „Zásadním principem mezinárodního zdanění je, že prioritní právo na zdanění příjmů má stát zdroje⁸⁴ a stát příjemce je zavázán daň zaplacenou ve druhém státě určitým způsobem zohlednit tak, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění.“⁸⁵

V rámci daňových smluv dochází i k úpravě rozdělení výnosu z vybrané daně. Jak píše Z. Rylová: „S ohledem na to, že v různých státech jsou rozdílné sazby daně, může být smluv využito i k tzv. daňovému plánování, jehož výsledkem je legální snížení daňového břemene poplatníka v rámci jeho celosvětových příjmů na minimum.“⁸⁶ Dalším důvodem je snaha zamezit daňovým únikům a ochrana daňových poplatníků při uskutečnění mezinárodních transakcí, kdy se prostřednictvím jednotlivé smlouvy mohou dopředu seznámit s předpokládaným průběhem transakce.

4.4 K interpretaci smluv

Samy modelové smlouvy obsahují ve své části druhé definice nejdůležitějších pojmů, které se použijí při výkladu dalších článků. V České republice vykládá mezinárodní daňové smlouvy též Ministerstvo financí ve spolupráci s Ministerstvem zahraničních věcí. Ministerstvo financí vydává pokyny k provedení daňových smluv a uveřejňuje je ve Finančním zpravodaji. Tento výklad však bohužel postrádá právní závaznost. Pokud ovšem samotné smlouvy zmocňují ve svých ustanoveních (např. u modelové smlouvy OECD čl. 24 „Řešení případů dohodou“) ministerstva financí smluvních států, aby dohodou odstranila obtíže nebo pochybnosti vzniklé při výkladu nebo aplikaci mezinárodní daňové smlouvy, je tento výklad považován za právně závazný.⁸⁷

⁸⁴ Stát zdroje je stát, z něhož pochází daný příjem, často stát, kde byla činnost vykonávána, výrobek vyroben, místo umístění majetku, který příjem přináší.

⁸⁵ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 24 a násl.

⁸⁶ Tamtéž.

⁸⁷ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 284.

4.4.1 Interpretace smluv podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu

Česká republika nemá jeden konkrétní orgán, který by se zabýval interpretací mezinárodních smluv. Ústavní soud ČR se zabývá pouze rozporem přijímaných mezinárodních smluv s Ústavou ČR, nikoliv výkladem jejich jednotlivých ustanovení. Před přijetím Vídeňské úmluvy o smluvním právu⁸⁸ z roku 1969⁸⁹ neexistovala v mezinárodním právu žádná pozitivněprávní úprava metodologie výkladu. Tento nedostatek do té doby nahrazovaly výhradně výkladové principy.⁹⁰ Vídeňská úmluva kodifikovala do té doby obyčejovou úpravu, kterou dále rozvíjí.⁹¹ Metodologie výkladu mezinárodních smluv obsažená ve Vídeňské úmluvě je právně závazná, nepředstavuje pouze interpretační vodítko.

Článek 31 Vídeňské úmluvy stanoví obecné pravidlo výkladu: *„Smlouva má být interpretována v dobré víře, v souladu s obvyklým výkladem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy. Pro účely výkladu smlouvy se kromě textu, včetně preambule a příloh, celkovou souvislostí rozumí každá dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi všemi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy; každá listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě. Bude brán zřetel na každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k níž došlo mezi stranami; na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran týkající se jejího výkladu; na každé příslušné pravidlo mezinárodního práva použitelného ve vztazích mezi stranami.“* Článek 32 Vídeňské úmluvy obsahuje

⁸⁸ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., Vídeňská úmluva o smluvním právu.

⁸⁹ Pro Československo vstoupila v platnost v roce 1987.

⁹⁰ K výkladovým principům více: KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vyd. Praha: Beck/SEVT, 1995, XVI, ISBN 80-7179-028-1, str. 170-173.

⁹¹ Č. Čepelka však zastává názor, že obsah článků 31 a 32 Vídeňské úmluvy není kodifikací obecně platných pravidel, ale že dosavadní pravidla byla jen *leges ferendae* vyslovenými judikaturou a naukou. Pravidla zakotvená ve Vídeňské úmluvě jsou tvorbou práva nových a mají se pokusit překlenout dosavadní protichůdnost interpretačních „pravidel“ smluv pravidlem jednotným se souhrnným obsahem. Více viz: ČEPELKA, Čestmír. *Právo mezinárodních smluv: Vídeňská úmluva o smluvním právu (1969) s komentářem*, Praha: Karolinum, 1999, ISBN 80-7184-970-7, s. 55.

doplňkové prostředky výkladu. Nejdůležitějším pro interpretaci mezinárodních smluv je vůle stran vyjádřená v textu smlouvy, až poté může sloužit jako výkladová pomůcka úmysl stran, který se liší od textu smlouvy. Úmysl stran můžeme zjistit z okolností, za kterých byla smlouva uzavřena. Účelem obecných a doplňkových prostředků interpretace je zajištění jednotnosti významu.⁹²

4.4.2 K interpretaci mezinárodních daňových smluv dle komentářů k modelové smlouvě OECD

Komentáře k modelové smlouvě ani její samotný text nebyly zatím oficiálně přeloženy do českého jazyka. Smlouva OECD je tradičně publikována v anglickém a francouzském jazyce. Význam komentářů spočívá primárně v tom, že obsahují zkušenosti různých států s aplikací jednotlivých ustanovení mezinárodních daňových smluv. Jak jsem se již zmínila výše, dle Vídeňské úmluvy se nejedná o právní předpis, nýbrž jen doplňkový prostředek výkladu. Nejprve je třeba hodnotit obsah textu smlouvy, není-li jednoznačný, pak je možné obrátit se na komentář. Případné odchylky v konkrétní mezinárodní daňové smlouvě od textu modelové smlouvy mohou snižovat aplikovatelnost komentáře.⁹³ V případě odchylky je možné použít komentář, ale pouze jako doplňkový prostředek výkladu dle čl. 32 Vídeňské úmluvy a lze tak činit pouze „*pro potvrzení významu, který vyplývá z čl. 31*“ anebo „*pro určení významu, pokud výklad provedený podle čl. 31 buď ponechává smysl použitého výrazu neurčitý nebo nejasný nebo kdy tento výsledek je zjevně absurdní či nerozumný*“⁹⁴

Vždy lze aplikovat pouze komentáře, které existovaly v době uzavření konkrétní mezinárodní daňové smlouvy. Poněvadž pozdější znění již nelze považovat za okolnost, za které byla smlouva uzavřena. K této problematice se vyjádřil také Nejvyšší správní soud v rozsudku

⁹² ČEPELKA, Čestmír. *Právo mezinárodních smluv: Vídeňská úmluva o smluvním právu (1969) s komentářem*, Praha: Karolinum, 1999, ISBN 80-7184-970-7, s.56.

⁹³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s.216 a násl.

⁹⁴ ČEPELKA, Čestmír. *Právo mezinárodních smluv: Vídeňská úmluva o smluvním právu (1969) s komentářem*, Praha: Karolinum, 1999, ISBN 80-7184-970-7, s. 57.

č.j. 2 Afs 108/2004-106. V rozhodnutí přesně vymezil význam komentářů k modelové smlouvě pro řešení výkladových sporů.⁹⁵

4.5 Vyloučení dvojího zdanění, nástroje, metody⁹⁶

Nástrojem vyloučení dvojího zdanění jsou jednostranná opatření, která jsou začleněná do vnitrostátních právních předpisů anebo mohou být součástí smluv o zamezení dvojímu zdanění. K vyloučení dvojího zdanění se používají různé metody. V jedné smlouvě o zamezení dvojímu zdanění lze použít buď metodu jedinou pro všechny druhy příjmů, anebo lze metody v rámci jedné daňové smlouvy kombinovat a na každý druh příjmu použít metodu jinou.

- 1) **Metoda vynětí (exemption).** Jedná se spíše o starší metodu zamezující dvojímu zdanění příjmů; v moderních smlouvách není používána. Pomocí této metody může být dosaženo plného vyloučení dvojího zdanění. Její podstata spočívá v tom, že příjem dosažený v zahraničí se vyjme a vůbec nezahrne do daňového základu ve státě příjemce příjmu. Zahraniční příjmy se v podstatě osvobodí od daně. Záleží na státu zdroje příjmů, jestli se rozhodne tyto příjmy zdanit nebo ne. Metoda vynětí je dále rozlišena na vynětí úplné (full exemption) a vynětí s výhradou progresse (exemption with progression).

V případě **vynětí úplného** se příjem dosažený v zahraničí již nebere dále v úvahu a do daňového základu ve státě příjemce se nezahrnuje. Této metody je např. použito ve čl. 23 odst. 2

⁹⁵ Z odůvodnění rozsudku: „*leží-li posouzení daňové povinnosti na daňovém subjektu (ten je povinen daň sám vypočítat a uhradit), musí být daňová povinnost stanovena jednoznačně. Nelze předpokládat, a po daňovém subjektu požadovat jako chování právním řádem předepsané, že daňový subjekt bude sledovat a respektovat „pozdější dohody“, pokud se nestanou součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována (a tedy nebudou vnitrostátně právně závazné), či „pozdější praxi“ závazně nevyjádřenou a navíc jsoucí v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách.*“

Nssoud.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-08] Dostupné z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0108_2Afs_0400106A_prevedeno.pdf.

⁹⁶ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 281.

Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Brazílskou federativní republikou č. 200/1991 Sb.

Vynětí s výhradou progresse znamená, že ve státě příjemce se příjem dosažený v zahraničí nezahrne do základu daně, ale pro výpočet daně se použije sazba daně, která odpovídá veškerým příjmům, tedy i příjmů zahraničním. Jde o určitý prvek solidárního zdanění vyšších příjmů v závislosti na majetkové situaci poplatníka.⁹⁷ Poplatník podléhá dani stanovené progresivní sazbou podle výše svého příjmu, v míře zdanění jeho tuzemských příjmů se přihlédně k výši jeho zahraničních příjmů. Jak správně poznamenává pražská učebnice finančního práva: „*Výhrada progresse, která ovlivňuje výši daňové sazby, má význam pouze jen v případě, že se daň vybírá za použití poměrné progresivní sazby.*“⁹⁸

Této metody je užito např. v čl. 23 odst. 2 písm. a) Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo č. 18/1984 Sb.

- 2) **Metoda zápočtu (credit)**. Jedná se o metodu modernější, podle které se ve státě příjemce příjmů zahrnou do daňového základu veškeré příjmy z tuzemska i příjmy ze zahraničí a z takto stanoveného „celosvětového“ daňového základu se vyměří daň, od níž se pak odečítá daň již zaplacená v zahraničí. Rozlišujeme mezi metodou započtení plného nebo prostého.⁹⁹

Podle **metody zápočtu plného (full credit)** se od celkové daně vypočtené v zemi příjemce odečte daň zaplacená v zahraničí. „*Započtení je plné, jestliže se od celkové daně ve státě příjemce odečte celá daň zaplacená v zahraničí bez ohledu na její výši.*“¹⁰⁰ V zákoně o daních z příjmů

⁹⁷ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 37.

⁹⁸ Např. daň dědická, daň darovací

⁹⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 32.

¹⁰⁰ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7, s. 281.

nalezneme odkaz na použití této metody v § 38f odst. 8. Tato metoda je použita např. v čl. 25 odst. B bod 2 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím č. 138/1974 Sb. ve znění doplněné protokolem č. 112/1997 Sb. ČR má zájem o sjednání nové smlouvy s Nizozemským královstvím.¹⁰¹

Ujednání o úplném zápočtu zavazuje smluvní státy, aby navzájem uznávaly daň zaplacenou v zahraničí v plné výši. Tato metoda plného započtení není pro stát příjemce velmi výhodná, protože může doplácet na vyšší úroveň zdanění příjmů ve státu zdroje příjmů. Proto se spíše užívá metoda druhá, **započtení prosté (ordinary credit)**. Dle V. Sojky má tato metoda zabránit, aby příliš vysoké zdanění ve státě zdroje snižovalo daňový výnos státu rezidenta.¹⁰² Dle této metody stát příjemce započte daň zaplacenou v zahraničí, ale pouze do výše daně, která by připadala poměrně na zahraniční příjem v tuzemsku. Metody je užito např. v čl. 22 odst. 1 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou č. 100/2003 Sb.m.s., které se věnuji dále v 5. kapitole své práce.

3) **Zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů.**

Pražská učebnice finančního práva i V. Sojka se shodují, že zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů není metodou, ale spíše způsobem, jak dvojí zdanění zmírnit. Dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů je daň z příjmů zaplacená v zahraničí nákladem pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně a pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku. Na základě tohoto ustanovení není možné zahrnout do nákladů daň, na kterou byla v zahraničí v zájmu zamezení dvojímu zdanění užitá metoda vymezení. Do nákladů nelze zahrnout ani daň, která byla vymezena

¹⁰¹ KYSELÁK, Pavel. Zdaňování zahraničních příjmů. 1211-41378, s. 13.

¹⁰² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 33.

a zaplacená nad limity stanovené mezinárodní daňovou smlouvou (viz kapitola 4.5.2.).

Tohoto postupu se využívá zejména, pokud není s druhým státem uzavřena mezinárodní daňová smlouva anebo při použití prostého zápočtu zahraniční daň nemohla být od celkové daně odečtena, protože byla vyšší než daň za tuzemské příjmy anebo poplatník vykázal z celosvětových příjmů daňovou ztrátu.¹⁰³

4.5.1 Systémy přiznávání smluvních výhod

Rozeznáváme dva systémy přiznávání smluvních výhod:

- 1) **Refundační systém přiznávání smluvních výhod**, který spočívá v tom, že nejprve je u rezidentů druhých smluvních států příjem podroben vyššímu zdanění tak, jako by se jednalo o rezidenta státu zdroje. Plátce srazí daňovému poplatníkovi daň odpovídající vnitrostátní daňové legislativě a daňový poplatník pak následně může požádat daňový úřad státu zdroje příjmů o refundaci neboli vyrovnání přeplatku na dani z důvodu výhod poskytnutých smlouvou o zamezení dvojímu zdanění rezidentům druhého smluvního státu.¹⁰⁴
- 2) Další způsob jak přiznat smluvní výhody spočívá v tzv. **automatickém systému**, který využívá i ČR. I při využití tohoto systému dochází ke srážce daně přímo podle mezinárodní daňové smlouvy a daňoví poplatníci následně nemusejí žádat o vrácení přeplatku. Také jsou ale podrobena jistě administrativní zátěži, protože musejí jako rezidenti jednoho smluvního státu a zároveň příjemci příjmů ze zdrojů druhého smluvního státu prokázat splnění podmínek plynoucích ze smluv a vnitrostátních předpisů. Zahraniční daňový úřad jim musí vydat potvrzení o daňovém domicilu ve smluvním státě, dále je potřeba prohlášení nerezidenta, že je skutečným vlastníkem příjmu a že tento příjem je i podle daňových

¹⁰³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 40.

¹⁰⁴ DĚRGEL, Martin. Daňový domicil. *Daně a právo v praxi*. 116200612-18, s. 12-18.

předpisů druhého smluvního státu považován za jeho příjem atd.¹⁰⁵

Dle mého názoru je pro daňového poplatníka mnohem výhodnější automatický systém smluvních výhod. Nicméně v obou případech je poplatník odkázán na spolupráci se zahraničním správcem daně, která v případě příjmů např. z afrických států, může být poněkud komplikovaná. V tomto ohledu by do budoucna bylo vhodné uvažovat o jiném systému, který nebude svým způsobem poplatníky sankcionovat za příjmy ze zahraničí.

4.5.2 Obvyklá pochybení

V praxi mnohdy dochází k odlišnému zdanění, než které je smluvně ujednáno. Pochybení dochází jak na straně zahraničního daňového orgánu, který vyměří daň nezávisle na ustanovení uzavřené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, tak na straně daňového plátce, kterého zahraniční daňový orgán vyzval k zaplacení daně dle svých právních předpisů, ale plátce již neuplatnil svůj nárok na vrácení daně v rámci refundačního systému. Plátce daně, kterého odradí administrativa v rámci refundačního systému, raději zaplatí daň větší s vyhlídkou, že mu daň bude v jeho rezidentském státě započítána do daně z jeho celosvětových příjmů, anebo si tuto daň uplatní jako daňově odčitatelný náklad. Dle V. Sojky však daň zaplacenou v zahraničí nad smluvené limity nelze ani započítat ani uplatnit jako daňově odčitatelný náklad. V podstatě se jedná o dobrovolné plnění ze strany poplatníka, které není určeno k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.¹⁰⁶

K dalšímu pochybení může dojít v případě více zahraničních příjmů z různých států. Při použití metody

¹⁰⁵ Více k tomu viz DĚRGEL, Martin. Daňový domicil. *Daně a právo v praxi*. 116200612-18, s. 12-18.

¹⁰⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 35.

prostého zápočtu je nutné vypočítat zápočet příjmů za každý stát odděleně.

V případě aplikace metody zápočtu je nutné mít na paměti, že se zahraniční příjem do daňového základu zahrnuje včetně daně zaplacené v zahraničí. Uplatnění metody zápočtu je možné pouze tehdy, pokud byla daň v zahraničí skutečně zaplacená. Dle V. Sojky zápočet daně může daňový poplatník dle daňové legislativy ČR provést pouze, pokud má kladný základ daně. Pokud poplatník v příslušném zdaňovacím období vykáže daňovou ztrátu, nemůže zápočet daně uplatnit ani jej převést do následujících zdaňovacích období.¹⁰⁷

Dle mého názoru je tento postup nespravedlivý, není důvod, proč by se užití metody mělo odvíjet od zisku či ztráty, které poplatník dosáhl nezávisle na své vůli. Do budoucna by bylo vhodné uvažovat o možnosti zápočet daně převést minimálně do následujícího zdaňovacího období.

4.5.3 Porovnání jednotlivých metod

Metoda vynětí je snadná na realizaci, ale hrozí riziko dvojího nezdanění, tedy že určitá část příjmů nebude podrobena dani v zahraničí a zároveň bude automaticky vyňata ze zdanění v tuzemsku. Při využití **metody započtení** nemůže být nikdy snížena daň poplatníka, která připadá na jeho tuzemské příjmy.

Je-li uzavřena mezinárodní daňová smlouva, určuje metodu zamezení dvojímu zdanění tato smlouva. Zákon o daních z příjmů ve svém ustanovení § 38f odkazuje na mezinárodní smlouvy, které metodu zamezení stanoví a v jednotlivých odstavcích upravuje podrobnosti využití té či oné metody. Sám o sobě neumožňuje použití ani jedné metody zamezení dvojímu zdanění. Daňový poplatník si nemůže vybrat, v jakém státě dojde ke zdanění jeho příjmů.¹⁰⁸ Formulace smluv o zamezení dvojímu zdanění je poněkud zavádějící, když stanoví, že jeden stát „může“ určitý příjem zdanit. Záleží na státu, jestli právo příjem zdanit využije ve svých daňových

¹⁰⁷ Tamtéž.

¹⁰⁸ Dle V. Sojky si ale může určit zdroj a charakter příjmů, aby to pro něj bylo co nejvýhodnější.

předpisech, pokud ano, poplatník je povinen příjem zdanit. Nemůže si zvolit ani metodu zamezení dvojímu zdanění, protože ji přesně určuje vnitrostátní úprava anebo mezinárodní daňová smlouva.

Dle V. Sojky je na základě výpočtů pro poplatníka nejvýhodnější metoda úplného zápočtu. Zahrnutí zahraniční daně do nákladů se jeví jako postup pro daňového poplatníka nejvíce zatěžující. Jedná se proto spíše o způsob doplňkový.¹⁰⁹

Na základě mých zjištění se v moderních smlouvách spíše upřednostňuje metoda započtení pro všechny druhy příjmů, na rozdíl od smluv starších, které rozlišovaly mezi jednotlivými příjmy a případně kombinovaly metodu započtení a metodu vynětí.

4.6 Přehled platných daňových smluv, které uzavřela ČR

Velký boom ve sjednávání smluv o zamezení dvojímu zdanění nastal v 90. letech 20. století. Dnes má ČR uzavřeny tyto smlouvy skoro se všemi státy světa kromě těch, které jsou méně významné z hlediska mezinárodního obchodu. Přehled platných daňových smluv byl publikován ve Finančním zpravodaji č. 2/2012. K 1. 2. 2013 bylo ČR uzavřeno okolo 80 mezinárodních daňových smluv. Zároveň probíhají procesy renegociace u smluv, jejichž smluvní ujednání už nevyhovují dnešním požadavkům. Přehled všech smluvních států, s nimiž má ČR uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, tvoří přílohu č. 1 této práce.

4.7 Zákaz diskriminace podle modelové smlouvy OECD

Zásada rovného nakládání popř. zásada zákazu diskriminace je upravena v čl. 23 modelové smlouvy OECD. Dle této zásady má být se zahraničními fyzickými a právnickými osobami nakládáno ve druhém smluvním státě jako s vlastními příslušníky. Tato zásada platí recipročně. Cizí státní příslušníci nesmějí být ve druhém smluvním státě podrobena tíživějšímu zdanění nebo povinnostem,

¹⁰⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 42 a násl.

než které připadají na státní příslušníky¹¹⁰ tohoto státu, kteří jsou s ohledem na rezidenci, vystaveni stejné situaci. Totéž platí pro osoby bez státní příslušnosti. Toto ustanovení se bez ohledu na ustanovení čl. 1¹¹¹ vztahuje rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států, ale jsou státními příslušníky některého z obou smluvních států. Zdanění stále provozovny, jež má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, nebude v tomto státě podle odst. 3 modelové smlouvy nepříznivější než zdanění tuzemských podniků tohoto druhého státu, které vykonávají tytéž činnosti.

Z tohoto ustanovení modelové smlouvy ale nevyplývá povinnost jednoho smluvního státu, aby přiznal rezidentům druhého smluvního státu osobní úlevy, slevy a snížení daně z důvodu osobního stavu nebo povinností k rodině, které přiznává svým vlastním rezidentům. Smluvní stát nemá vůči druhému smluvnímu státu povinnost poskytnout jeho státním příslušníkům stejné zacházení jako svým rezidentům, ale má povinnost poskytnout jeho státním příslušníkům druhého smluvního státu stejné zacházení jako ostatním svým nerezidentům. Smyslem tohoto ustanovení je, aby se zabránilo daňovým nerezidentům požívat více výhod, než mají rezidenti tím, že uvedené úlevy budou pobírat jak ve smluvním státě, tak ve státě svého daňového domicilu.¹¹²

Dle ustanovení odst. 5 modelové smlouvy: *„Podniky jednoho smluvního státu, jejichž kapitál je zcela nebo zčásti, přímo nebo nepřímo vlastněn nebo kontrolován jedním nebo více rezidenty druhého smluvního státu, nebudou podrobeny v prvně zmíněném státě žádnému zdanění nebo jakýmkoliv povinností s tím spojeným¹¹³, které jsou tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou*

¹¹⁰ Státní příslušníky definuje čl. 3, odst. 1, písm. g) modelové smlouvy OECD takto: „Výraz státní příslušník označuje: i) každou fyzickou osobu, která má státní občanství některého smluvního státu; ii) každou právnickou osobu, osobní obchodní společnost nebo sdružení zřízené podle právních předpisů platných v některém smluvním státě.“

¹¹¹ Článek 1 modelové smlouvy stanoví: „Tato smlouva se vztahuje na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.“

¹¹² RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 270.

¹¹³ Příkladem tíživějších povinností spojených se zdaněním může být např. povinnost vést jiné evidence, než jaké jsou povinny vést ostatní tuzemské podniky, vlastněné nebo kontrolované rezidenty.

nebo mohou být podrobeny podobné podniky prvně zmíněného státu.“
Ustanovení odst. 5 se vztahuje pouze na zdanění podniků, nikoliv osob kontrolující jejich majetek.

Ustanovení týkající se zákazu diskriminace se bez ohledu na čl. 2¹¹⁴ vztahuje na daně všeho druhu a označení, např. i na DPH.

¹¹⁴ Čl. 2, odst. 1 modelové smlouvy OECD stanoví: „Tato smlouva se vztahuje na daně z příjmu a z majetku ukládané jménem některého ze smluvních států nebo jeho nižších správních útvarů nebo místních úřadů, ať je způsob vybírání jakýkoli.“

5 Smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku uzavřené mezi ČR a Slovenskou republikou

V rámci této kapitoly mé práce jsem se rozhodla podrobněji rozebrat smlouvu o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou (dále jen „Smlouva se SR“).¹¹⁵ Daňovou smlouvu se SR jsem si vybrala zejména z důvodu úzkých ekonomických vazeb panujících mezi oběma státy, dále také proto, že po 10 letech účinnosti jedné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění byla přijatá smlouva nová, která více zohledňuje modernější způsoby podnikání. Smluvní státy si v této nové smlouvě více vycházejí vstříc, co se týče poskytování informací ohledně veškerých daní, bez ohledu na jejich druh či označení.

Vzhledem k části společně prožité historie, podobné mentalitě a tradičnímu ekonomického partnerství je mezinárodní daňová spolupráce mezi oběma státy neobvykle úzká. Smlouva vychází z modelu OECD a dále byla trochu modifikována. Vzhledem k rozsahu této práce není možné podrobně rozebrat každý článek smlouvy. Ve své analýze jednotlivých ustanovení se zaměřím pouze na články podle mého názoru nejvyužívanější a nejzajímavější.

5.1 Věcná působnost mezinárodní daňové smlouvy

Článek 2 Smlouvy se SR stanoví, na které daně se smlouva vztahuje. Smyslem tohoto článku je vymezit daně obou smluvních států a vyloučit nutnost uzavírat smlouvu jinou v případě změny vnitrostátních daňových předpisů. Smlouva se vztahuje na daně z příjmů a z majetku ukládané jménem každého ze smluvních států, čili pouze na přímé daně. *„Za daně z příjmů a majetku se považují daně vybrané z celkového příjmu, z celkového majetku anebo z části příjmů a z části majetku, včetně daní ze zisků ze zcizení movitého nebo nemovitého majetku, daní z celkového objemu mezd či platů*

¹¹⁵ Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb., kterým se vyhlašuje Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

*vypláčených podniky a rovněž daní z přírůstku majetku.*¹¹⁶ Smlouva se nedotýká způsobu výběru daní. Smluvní státy se při negociaci konkrétní smlouvy dohodnou, na které daně bude smlouva aplikovatelná. V odstavci 4 je dále stanoven požadavek, že pokud v průběhu platnosti smlouvy dojde ke změnám daňových zákonů smluvních států, smlouva se bude rovněž vztahovat na jakékoliv daně stejného anebo podobného druhu, které budou ukládány po dni podpisu této smlouvy vedle nebo místo současných daní. Příslušné úřady smluvních států se vzájemně informují o podstatných změnách v jejich daňových předpisech po podpisu této smlouvy.

Články 6 až 21 Smlouvy se SR pojednávají o jednotlivých druzích příjmů.

5.2 Příjmy z nemovitého majetku

Článek 6 Smlouvy se SR upravuje zdanění příjmů z nemovitého majetku. Právo na zdanění příjmů z nemovitého majetku má stát, v němž se nemovitý majetek nachází. Význam pojmu nemovitý majetek se vykládá podle práva státu zdroje příjmů, ve kterém je majetek situován. V každém případě smlouva rozšiřuje pojem nemovitého majetku o jeho příslušenství, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví, práva, pro která platí ustanovení občanského práva vztahující se na pozemky, právo požívání nemovitého majetku a práva platby za těžení nebo za přivolení k těžení nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů. Ustanovení tohoto článku se rovněž vztahuje na příjmy z nemovitého majetku podniku. Právo státu zdroje příjmů na daň z příjmů z nemovitého majetku má přednost před právem na daň druhého smluvního státu bez ohledu na skutečnost, že příjem je či není pobírán stálou provozovnou.¹¹⁷ K vysvětlení pojmu stálé provozovny viz podkapitola 5.3.1.

¹¹⁶ Čl. 2, odst. 2., Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb., kterým se vyhláší Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

¹¹⁷ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 244.

5.3 Zisky podniků

Daňová oprávnění pro zisky podniků jsou upraveny v článku 7 Smlouvy se SR. „*Podnikem se rozumí samostatná jednotka zaměřená na vykonávání jakékoliv činnosti, tzn. včetně vykonávání svobodného povolání a jiných činností nezávislého charakteru, s cílem dosahovat zisky.*“¹¹⁸ Pro účely výkladu tohoto článku 7 je zapotřebí charakterizovat pojem stálé provozovny.

5.3.1 Stálá provozovna

Stálá provozovna je nejvýznamnějším pojmem mezinárodního daňového práva. Nejedná se o formu podnikání, nýbrž o pojmenování povinnosti daňového rezidenta k dani z příjmů. „*Stálá provozovna vzniká výhradně z důvodu splnění zákonných kritérií určité činnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje.*“¹¹⁹ Definice pojmu stálé provozovny je rozhodující pro určení, který u obou smluvních států je oprávněn zdanit zisky z podniků. Vznik stálé provozovny má velký význam pro využití čl. 7 „Zisky podniků“ mezinárodní daňové smlouvy se SR. Smluvní stát může zdaňovat zisky podniku druhého smluvního státu pouze za předpokladu, že podnik vykonává svou činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny.¹²⁰ Př. má-li společnost daňový domicil v ČR, daní zde své celosvětové příjmy. Existující mezinárodní daňové smlouvy mohou zabránit případnému dvojímu zdanění, tedy nemusí své příjmy zdaňovat dvakrát i v jiných státech. Pokud v ČR ale společnost daňový domicil nemá, daní zde pouze příjmy generované její stálou provozovnou. Cílem institutu stálé provozovny je co nejvíce omezit zdanění ve státě zdroje příjmů ve prospěch státu daňového domicilu.

Obsah pojmu stálé provozovny není z důvodu jeho neustálého vývoje zcela řádně vymezen. Základní úpravu pojmu stálé provozovny obsahuje článek 5 Smlouvy se SR. Označuje ji jako „*trvalé místo*

¹¹⁸ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 245.

¹¹⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-160-9, s. 55.

¹²⁰ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, ISBN 978-80-7357-550-2, s. 53.

nebo zařízení k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku“. Výraz stálé provozovny zahrnuje obzvláště:

a) místo vedení podniku, b) pobočku, c) kancelář, d) továrnu, e) dílnu, f) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv místo, kde se těží přírodní zdroje. Výčet je pouze demonstrativní. Stálá provozovna zahrnuje také staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, ovšem pouze takové, které trvá déle než 12 měsíců.

Nová Smlouva se SR dále za stálou provozovnu považuje i tzv. službovou stálou provozovnu, kterou rozumí dle svého čl. 5 odst. 3 písm. b) *„poskytování služeb včetně služeb poradenských nebo manažerských podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců, ale tyto služby trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv 12ti měsíčním období“.*

Službová stálá provozovna je relativní novinkou v mezinárodních daňových smlouvách. Jedná se o výjimku z klasického pojetí stálé provozovny, která je spojena s konkrétním stálým místem. Ustanovení o službové stálé provozovně považují za skvělý přínos, protože nevidím důvod, proč by neměly být zohledňovány moderní způsoby výkonu určité činnosti za použití moderních technologií i bez existence stálé kanceláře. Považují za správné, že významnější poskytování služeb bez existence kanceláře vede ke vzniku stálé provozovny a k odvádění daní z příjmů této stálé provozovny ve státě, kde jsou služby poskytovány.

Modelová smlouva se službovou provozovnou nepočítá. ČR musela při vstupu do OECD učinit k modelové smlouvě výhradu, která jí umožňuje zahrnout ustanovení o službové stálé provozovně do jí uzavíraných mezinárodních daňových smluv: *„Ačkoliv Česká republika souhlasí s definicí stálé provozovny v odstavci 1, vyhrazuje si právo navrhnout v dvoustranných jednáních specifická ustanovení vysvětlující užití tohoto principu při poskytování služeb během delších*

časových období.“¹²¹ Zajímavostí je, že ČR byla prvním státem, kterým projevil snahu o začlenění službové stálé provozovny do svých mezinárodních daňových smluv. Zpočátku tato snaha českého Ministerstva financí byla projevem menšinového názoru, ale časem se k tomuto rozšířenému pojetí stálé provozovny připojilo více států.

Článek 5 odst. 4 vypočítává, jaká místa a zařízení se pod stálou provozovnu nezapočítávají. Tato místa mají spíše pomocný charakter.

Dle článku 5 odst. 5 může být další formou stálé provozovny zástupce, který ve smluvním státě jedná na účet podniku, je oprávněn uzavírat smlouvy jménem podniku a podléhá osobním pokynům. Nesmí se jednat o tzv. nezávislého zástupce, který zastupování vykonává v rámci své pravidelné obchodní činnosti. Nezávislý zástupce nezakládá stálou provozovnu.¹²²

Česká vnitrostátní úprava obsahuje také definici stálé provozovny a to v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Rozumí jí místo k výkonu činností daňových nerezidentů např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje, staveniště.¹²³ Rozhodnou dobou pro vznik stálé provozovny je její trvání alespoň 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

5.3.2 Příjmy podniků dosažené prostřednictvím stálých provozoven

Dle čl. 7 Smlouvy se SR „zisky podniku jednoho smluvního státu mají být zdaněny pouze v tomto státě zdroje příjmů, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.“ V odst. 3 je stanovena zásada podobná

¹²¹ Sdělení Ministerstva financí ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, č.j.: 251/15 082/96.

¹²² RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 243.

¹²³ K posouzení vzniku staveniště jako stálé provozovny více pokyn Generálního finančního ředitelství D-6.

zásadě v § 23 odst. 11 zákona o daních z příjmů: „jestliže jeden podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost ve druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá na styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou“. Při stanovení zisků stálé provozovny se dovoluje odečíst náklady vynaložené pro účely této provozovny včetně výloh na vedení, ať už vznikly ve státě, kde je stálá provozovna umístěna, anebo jinde.

Metoda stanovení zisků stálé provozovny se použije každý rok stejná, ledaže existují dostatečné důvody pro jiný postup. Metodu nelze změnit jen proto, že v určitém roce by jiná metoda přinesla větší zisk. Hlavní přínosem mezinárodní daňové smlouvy má být mimo jiné i právní jistota v oblasti zdanění stálých provozoven.¹²⁴

Pokud zisky podniku zahrnují části příjmů, o kterých pojednávají samostatné články modelové smlouvy (př. příjem z dividend), použijí se tato samostatná ustanovení. Příjmy z nezávislých povolání vykonávaných fyzickou osobou, vlastním jménem, na vlastní účet se zahrnují pod tento článek 7 Smlouvy se SR, protože jejich způsob zdanění je podobný způsobu zdanění příjmů podniku.

5.4 Zisky ze zcizení majetku

Zisky ze zcizení upravuje článek 13 Smlouvy se SR. Zisky ze zcizení nemovitého majetku se zdaňují ve státě, ve kterém je majetek umístěn.¹²⁵ Zisky ze zcizení movitého majetku podléhají zdanění ve státě, jehož je zcizitel rezidentem. Výjimkou z tohoto pravidla jsou zisky ze zcizení movitého majetku, který je součástí stálé provozovny, které se zdaňují ve státě, kde je umístěna stálá provozovna. Další výjimkou jsou zisky ze zcizení majetku podniku, který se skládá z lodí, člunů, letadel, železničních nebo silničních

¹²⁴ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, ISBN 978-80-7263-511-5, s. 247.

¹²⁵ Úprava příjmů z nemovitého majetku byla popsána v kapitole 5.2.

vozidel, provozovaných v mezinárodní dopravě tímto podnikem. Tyto zisky podléhají zdanění jen ve smluvním státě, v němž se nachází místo skutečného vedení tohoto podniku.

5.5 Příjmy ze závislé činnosti

Lidé stále častěji vykonávají zaměstnání v jiném státě, než ve kterém jsou daňovými rezidenty. Z toho důvodu je problematika zamezení dvojímu zdanění příjmů ze zaměstnání čím dál aktuálnější. Jeden z faktorů, který obvykle zájemce o práci v zahraničí odrazuje, je jazyková bariéra. Jak jsem již zmínila výše, vzhledem k části společné historie a velké příbuznosti českého a slovenského jazyka nehraje jazyková bariéra v případě ČR a SR roli. Zaměstnání na území sousedního smluvního státu využívá stále mnoho lidí i z důvodu setrvání v zaměstnaneckém poměru, který byl započat za trvání společného státu. Z těchto důvodů jsou velmi důležitá následující ujednání v čl. 14.

Obecně platí, že platy, mzdy a podobné odměny¹²⁶ pobírané v jednom smluvním státě ze zaměstnání rezidentem tohoto státu se zdaňují jen v tomto státě rezidentství. Pokud je ale zaměstnání vykonáváno v druhém smluvním státě, jehož zaměstnanec není rezidentem, odměny jsou zdaněny ve státě výkonu zaměstnání. Ustanovení o zdanění příjmů daňových nerezidentů ze zaměstnání ve státě výkonu zaměstnání se ale neuplatní bez výjimky. Při splnění všech těchto podmínek může být příjem ve státě výkonu zaměstnání od daně osvobozen a zdaněn ve státě daňového domicilu:

- 1) příjemce odměny je zaměstnán ve státě výkonu zaměstnání po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 183 dnů v jakémkoliv 12ti měsíčním období, které začíná nebo končí v příslušném daňovém roce, a
- 2) odměny vyplácí zaměstnavatel anebo jsou vypláceny za zaměstnavatele, který není rezidentem státu výkonu zaměstnání, a

¹²⁶ S výjimkou zisku z tantiém, penze a veřejných funkcí, které jsou upraveny odlišně v samostatných ustanoveních Smlouvy se SR.

3) odměna není k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel ve státě výkonu zaměstnání.

Při zdaňování příjmů ze závislé činnosti dle čl. 14 může vyvstat řada problémů. Zejména jde o správné posouzení, zda je možné příjem ze státu výkonu zaměstnání zdanit na území státu daňového rezidentství, pokud se jedná o stát odlišný od státu výkonu zaměstnání. Zejména časový test může činit značné potíže. Do doby 183 dnů se započítávají dny výkonu zaměstnání, ale i jen jeho pobytu na území nerezidentního státu při příležitosti dovolené apod. Dny, kdy zaměstnanec státem pouze projížděl, se nezapočítávají. Na rozdíl od smlouvy původní¹²⁷ obsahuje nová Smlouva se SR definici pojmu zaměstnavatele jako „osobu, která má právo na vykonanou práci a která nese odpovědnost a riziko spojené s vykonáváním práce“.

Specifická úprava platí pro odměny pobírané ze zaměstnání vykonávaného na palubě lodi nebo letadla provozovaného v mezinárodním provozu nebo na palubě lodi zapojené do vnitrozemské vodní dopravy, které jsou zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je místo skutečného vedení podniku poskytujícího zaměstnání. Předchozí ustanovení článku 14 se na tyto odměny nevztahují.

V dřívější Smlouvě se SR byl obsažen i článek, který upravoval tzv. nezávislá povolání¹²⁸, tento článek v nové Smlouvě se SR byl vypuštěn a zdanění takových povolání podléhá ustanovení čl. 7 Zisky podniků.

¹²⁷ Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 257/1993 Sb., kterým se vyhlašuje Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

¹²⁸ Čl. 14, odst. 2, Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 257/1993 Sb., kterým se vyhlašuje Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku: „Výraz „svobodné povolání“ zahrnuje obzvláště nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelské, jakož i samostatné činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.“

5.6 Zdanění majetku

Článek 21 Smlouvy se SR upravuje právo na vybrání daně u druhů majetku uvedených dále v tomto článku. Nemovitý majetek, který je vlastněn rezidentem jednoho smluvního státu a je umístěn v druhém smluvním státě, může být zdaněn ve státě umístění. Majetek představovaný movitým majetkem, který je součástí provozního majetku stálé provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, může být zdaněn ve státě umístění stálé provozovny. Majetek představovaný loděmi, čluny, letadly, železničními a silničními vozidly provozovanými podnikem v mezinárodní dopravě, nebo movitým majetkem, který slouží k provozu těchto dopravních prostředků, podléhá zdanění jen ve smluvním státě skutečného vedení podniku. Všechny ostatní části majetku rezidenta smluvního státu podléhají zdanění ve státě jeho daňového domicilu.

5.7 Porovnání nové mezinárodní daňové smlouvy se SR s původní mezinárodní daňovou smlouvou z roku 1993

Nová daňová smlouva se SR se od té původní z roku 1993 dle pokynu Ministerstva financí č. D – 248¹²⁹ liší např. v následujících bodech:

- 1) Článek 5 „Stálá provozovna“ byl rozšířen v odst. 3 písm. b) o tzv. službovou stálou provozovnu.
- 2) Článek 10 „Dividendy“ stanoví dvě sazby srážkové daně podle jejich příjemce. Nová úprava je v odst. 2 písm. a), na základě které daň v maximální výši 5% stanoví pro společnosti, která vlastní nejméně 10% kapitálu vyplácející společnosti. Dříve pro zařazení do skupiny mírněji zdaněné bylo třeba vlastnictví nejméně ¼ majetku společnosti. Na všechny ostatní subjekty se i nadále vztahuje sazba 15 % hrubé částky dividend.

¹²⁹ Sagit.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-23] Předpis č. 35/2003, FINANČNÍ ZPRAVODAJ ročník 2003, číslo 7-8. Sdělení k nové smlouvě o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskou republikou. Dostupné z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz03035&cd=78&typ=r> .

- 3) Článek 14 Nezávislá povolání byl vypuštěn. Zdaňování tzv. nezávislých povolání¹³⁰ se dále řídí článkem 7 zisky podniků.
- 4) Článek 14 nové smlouvy nazvaný „Příjmy ze závislé činnosti“ obsahuje v odst. 2 písm. a) a v odst. 3 přesný způsob výpočtu období trvání výkonu zaměstnání ve druhém smluvním státě, který je shodný jako ve smlouvě původní (ale byl zahrnut pod článek „Zaměstnání“). Článek 14 dále definuje pojem zaměstnavatele jako *„osobu, která má právo na vykonanou práci a která nese odpovědnost a riziko spojené s vykonáváním práce“*.
- 5) Článek 19 „Studenti a žáci učilišť“ nové smlouvy je podstatně kratší. Neobsahuje speciální ustanovení pro zdaňování pouze některých vybraných studentů a žáků učilišť. Na zdanění profesorů a výzkumných pracovníků se na rozdíl od předchozí úpravy tento článek již nepoužije a podle specifčnosti jednotlivého případu se na tyto pracovníky aplikuje buď článek „Zisky podniků“ anebo „Příjmy ze závislé činnosti“.
- 7) Článek 20 „Ostatní příjmy“ nově zahrnuje zdaňování příjmů z výher v loteriích, sázkách a podobných hrách, výher ze soutěží a slosování. Ustanovení tohoto článku činí ze smlouvy tzv. komplexní daňovou smlouvu, která upravuje zdanění různých druhů příjmů a zároveň i vylučuje dvojí zdanění těchto příjmů.¹³¹

¹³⁰ Čl. 14, odst. 2, Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 257/1993 Sb., kterým se vyhláší Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku: *„Výraz „svobodné povolání“ zahrnuje obzvláště nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelské, jakož i samostatné činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.“*

¹³¹ Danarionline.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-20] Česká republika má novou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskou republikou. Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1961v2722-ceska-republika-ma-novou-smlouvu-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-se/>.

- 8) Článek 22 „Vyloučení dvojího zdanění“ již neobsahuje možnost zápočtu fiktivní daně, jako tomu bylo ve smlouvě původní: *„Pro účely odstavce 1 se bude mít za to, že výraz daň zaplacená ve druhém státě zahrnuje jakoukoliv částku, která byla splatná jako daň, kdyby nebyla poskytnuta úleva formou povoleného odpočtu při výpočtu zdanitelného příjmu nebo vyněti nebo snížení daně, případně jinak v souladu se zákony o zdanění příjmů platnými ve druhém smluvním státě.“*¹³² Metoda zamezení dvojímu zdanění zůstala stejná a to zápočet prostý.
- 9) Článek 23 „Zásady rovného nakládání“ je rozšířena na daně všeho druhu, včetně daní nepřímých: *„Ustanovení tohoto článku se bez ohledu na ustanovení článku 2 vztahují na daně všeho druhu a označení.“*¹³³ V. Sojka ke změně tohoto článku uvádí: *„má to bezprostřední význam např. pro slovenské podniky, které si na území ČR zřídily stálou provozovnu a poskytují jí finanční příspěvky. Režim zákona o dani z přidané hodnoty do září 2003 diskriminačně nutil stále provozovny, aby takové příspěvky považovaly za zdanitelné plnění a odváděly z něj daň.“*¹³⁴ Dle mého názoru je toto rozšíření věcné působnosti smlouvy v mezinárodních daňových smlouvách neobvyklé a lze jej vyvozovat ze stále nadstandardních vztahů mezi oběma smluvními státy.
- 10) Článek 25 „Výměna informací“ je taktéž rozšířen na daně všeho druhu a označení: *„Příslušné úřady*

¹³² Čl. 23, odst. 2, Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 257/1993 Sb., kterým se vyhláší Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

¹³³ Čl. 23, odst. 6, Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb., kterým se vyhláší Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

¹³⁴ Kodap.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-21] Nová smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem. Dostupné z WWW: <http://www.kodap.cz/cz/periodika/kodap-vas-pritel/nova-smlouva-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-se-slovenskem.html>.

smluvních států si budou vyměňovat takové informace, jaké jsou nezbytné pro provádění ustanovení této smlouvy nebo vnitrostátních právních předpisů, které se vztahují na daně všeho druhu a označení...“¹³⁵

- 11) Článek 24 „Řešení případů dohodou“ umožňuje neformální řešení sporů. Dle tohoto článku může osoba, která se domnívá, že bude opatřeními smluvního státu zdaněna v nesouladu se smlouvou o zamezení dvojímu zdanění, může se obrátit na příslušný úřad smluvního státu, jehož je rezidentem. Tento postup může být učiněn nejpozději do 3 let od prvního oznámení o opatření smluvního státu vedoucího k neoprávněnému zdanění. Nově je také možné, aby příslušné úřady vešly v přímý styk za účelem dosažení dohody i prostřednictvím společné komise složené z jejich zástupců.

¹³⁵ Čl. 25, odst. 1, Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb., kterým se vyhlašuje Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

6 Závěr, návrhy *de lege ferenda*

V závěru své diplomové práce bych ráda shrnula výsledky jednotlivých kapitol.

V první kapitole jsem se zabývala pojmem zdanění, jeho právní úpravou v ČR a blíže jsem se zabývala zákony nejvíce se dotýkající této práce, a to zákonem o daních z příjmů a zákonem o daních z nemovitostí. Zvolené téma a doporučený rozsah práce mi neumožnily zaměřit se na všechny daně přímé, ačkoliv smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány jak v oboru daní z příjmů a daní z majetku, tak v oboru daní dědických a darovacích. Při vypracování této kapitoly jsem si uvědomila, jak je pro adresáta právních norem důležité, aby tyto byly napsány srozumitelnou a přístupnou formou. Jak jsem napsala na začátku své práce, s daněmi se v průběhu života setká každý člověk bez výjimky, a pokud chce žít v organizované společenské jednotce, státě, není cesty, jak se zdanění vyhnout. Tato úvaha mě přiměla zamyslet se nad úpravou tuzemských daňových předpisů kriticky. Dle mého názoru např. úprava daně z příjmů rozhodně není přístupná každému. Jednotlivá ustanovení jsou dlouhá a nepřehledná. Průměrný občan má s jednotlivými ustanoveními potíže, neví, jak je interpretovat. Aby bylo umožněno všem daňovým poplatníkům řádně plnit jejich daňové povinnosti vůči státu, musí být daňová úprava snadná a jednoduchá na výklad. Úprava daně z nemovitostí se mi zdá rozumná s ohledem na účinnou úpravu: „stavba není součástí pozemku“.

Má práce se výhradně zaměřovala na daně z příjmů a majetku, nicméně bych si v závěru dovolila pár slov i k problematice daní převodních, zejména v souvislosti s vnitrostátním dvojím zdaněním. Při zdanění darů, dědictví anebo převodu nemovitosti na jiného vlastníka dochází ke zdanění majetkových hodnot, které už dříve zdanění podrobena byly, a to daní z příjmů. Fakticky tedy dochází k opakovanému zdanění týchž majetkových hodnot. Rešerše této problematiky mě přiměly k úvaze, zdali by se vývoj převodních daní do budoucna neměl inspirovat vývojem na Slovensku, kde k 1. 1. 2004 byla úplně zrušena daň darovací a daň dědická, a o rok později i daň z převodu nemovitosti. Hlavním důvodem pro jejich zrušení je

vícenásobné zdanění nemovitého majetku, který byl nabyt ze zdaněných příjmů při převodu nebo přechodu na nového vlastníka. Nedošlo k vytvoření ničeho nového ani ke spotřebování starého a z toho důvodu tyto daně byly na Slovensku označeny jako nespravedlivé. Dále se domnívám, že dalším podstatným důvodem pro zrušení těchto daní byl i nízký výnos. Dle statistik Ministerstva financí ČR tvoří v porovnání s ostatními daněmi příjmy z převodových daní naprosté minimum a ještě k tomu je jejich výběr administrativně velmi náročný.

V další kapitole své práce jsem se zabývala pojmy mezinárodního dvojího zdanění. Rozhodla jsem se zařadit exkurz k daňovým únikům, které dle mého názoru se zamezením dvojího zdanění úzce souvisí. Pokud bude mít daňový subjekt vidinu, že některý příjem bude muset podrobit opakovaně zdanění, raději se pokusí udělat vše proto, aby se zdanění vyhnul. Buď tím, že omezí svoje investice anebo tím, že bude využívat mezery v zákoně, případně jej vědomě porušovat. Tímto samozřejmě dojde k omezení investic v zahraničí, protože zahraniční investoři se mnohdy musí důkladně seznámit s cizí legislativou a očekávají maximální výnosnost svých investic. Opakované zdanění může vést k oslabení zájmu o zahraniční investice, poněvadž investoři budou raději upřednostňovat investovat svůj volný kapitál ve své zemi, kde sice nemají vidinu velkých výnosů, ale nestojí je to žádné úsilí v podobně nastudování cizích právních předpisů a vidiny vysokého zdanění.

Dále jsem se věnovala metodám daňových úniků, a to hlavně manipulaci s převodní cenou a manipulaci s náklady.

V další části jsem se zabývala opatřeními zabraňující dvojímu zdanění, ale i daňovým únikům. Provedla jsem jejich rozdělení dle doktríny finančního práva na opatření vnitrostátní, dvoustranná a mnohostranná. Mezi dvoustranná opatření řadíme zejména mezinárodní smlouvy. V rámci této práce jsem se zabývala charakteristikou smluv jako takových, jejich přijímáním, historií uzavírání těchto smluv a jednotlivými modely smluv. V současné době rozeznáváme 2 hlavní modely: a to model OECD a model OSN.

Dle některých autorů lze mezi smluvní modely zařadit i smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které užívá USA. Tento model upřednostňuje vycházet při určování daňového rezidentství primárně ze státní příslušnosti daňového poplatníka. Úpravu mezinárodních daňových vztahů prostřednictvím ustálených modelových smluv považují za velmi vhodnou. Rozdělní zisku ze zdanění příjmů se mi zdá spravedlivé, díky uplatněné zásadě reciprocit a nediskriminace státy nebudou mít potřebu spolu soupeřit. Považují za nesmírně přínosnou všeobecnou snahu smluvní modely neustále aktualizovat, aby stále vyhovovaly moderním nárokům. Ve své práci jsem se věnovala i interpretaci těchto smluv. Smlouvy lze interpretovat dle Vídeňské úmluvy o smluvním právu anebo dle komentářů vydávaných k jednotlivým aktualizacím modelových smluv.

V rámci této kapitoly jsem se věnovala i jednotlivým metodám zamezení dvojímu zdanění. Na základě výpočtů se mi nejefektivnější zdá metoda úplného zápočtu.

Z mého pohledu jsou jednotlivé metody v mezinárodních smlouvách i ve smlouvě modelové bohužel popsány nedostatečně, průměrný daňový poplatník jim nemusí zcela porozumět. Jako nejsympatičtější mi přijde metoda úplného vynětí, poněvadž příjem ze zdrojů v zahraničí se nebere v úvahu při zdanění příjmů ze zdroje v tuzemsku.

Dále není vyřešena otázka, co v případě, že se daňový rok v některých zemích, nekryje s daňovým rokem v ČR. Není vůbec jasné, do jaké míry správci daně jednotlivých zemí spolupracují. V případě využití všech metod zamezení dvojímu zdanění, potřebuje daňový poplatník doklad o příjmech ze zahraničí a o jejich případném zdanění. Získat toto potvrzení může pro daňového poplatníka mnohdy velmi obtížné, zvláště pokud pobírá příjmy ze zemí ne zcela hospodářsky rozvinutých. V tomto případě se nabízí úvaha, zdali by nebylo pro poplatníka úplně nejjednodušší, kdyby příjem zdanil příjem pouze jednou, a to v zemi zdroje, a v zemi rezidentství jej vůbec neuváděl a ani nezdaňoval.

Také sama úprava daňového rezidentství je dle mého nejednoznačná. Těžko se dá posoudit, kolik dní se osoba v konkrétním státě zdržuje. Možné by to bylo pouze v okamžiku, kdy by se pokaždé registrovala u nějakého orgánu, např. správce daně. Zdá se mi, že daňové rezidentství si daňový poplatník na základě „obvyklého pobytu“ či „užších ekonomických vazeb“ může určit více méně sám, jedná se o subjektivní kritéria a záleží jen na tom, aby před správcem daně řádně odůvodnil, proč má daňový domicil zrovna v té zemi.

Do své práce jsem zahrнула i kapitolu o systémech poskytování smluvních výhod a o obvyklých pochybeních při jejich užití. Dle mého názoru je jednoznačně výhodnější systém automatický, poněvadž systém refundační je pro daňového poplatníka výrazně administrativně náročnější a vyžaduje jeho větší spolupráci.

V páté kapitole jsem se zabývala Smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a SR. Tuto smlouvu jsem si vybrala hlavně z důvodu úzkých ekonomických vazeb panujících mezi oběma státy a také kvůli novelizaci smlouvy v roce 2003. V této kapitole rozebírám vybrané články smlouvy. Bohužel stanovený rozsah práce mi neumožnil vyjádřit se ke všem článkům. Nová smlouva se SR dle mého názoru více zohledňuje nové způsoby podnikání. Zavádí např. službovou stálou provozovnu.

Ve své práci jsem vycházela hlavně z dostupných odborných publikací týkající se této problematiky, platných právních předpisů a internetových zdrojů. Odborných publikací na toto téma není zpracováno mnoho, což byl i jeden z impulsů k sepsání diplomové práce na toto téma. Právní úprava mezinárodního dvojího zdanění se mi celkově jeví jako ucházející, ale dostatečně nesystematizovaná. Pro daňového poplatníka je obtížná a nesrozumitelná. Jednotliví správci daně by v jednotlivých smluvních státech proto měli být k nerezidentům přívětiví a shovívaví a být jim nápomocní při odstraňování nejasností s výkladem právních předpisů. I po zpracování této diplomové stále hodnotím problematiku zamezení

dvojímu zdanění jako velmi komplikovanou, nicméně velmi zajímavou.

Resumé

The theme of this diploma thesis is the issue of double taxation and its avoidance. It gets acquainted with the specific legislation at both the national and international level. The theme is in my opinion very current issue. Free flow of persons, goods, services and capital in the international field gains in importance. To this is linked the importance of regulation in tax relations both within individual countries and especially between the states themselves. It is essential that the general tax adjustment is bright, clear and certain, that tax entities enable to familiarize with their rights and obligations, and allow them to use all available options.

After getting through the whole issue I conclude that today's regulation of international taxation is not too simple and the average taxpayer may have difficulties understanding it. In the case of income from abroad he often has to hire a tax consultant, who makes up for him an additional financial charge. Although it is a very complicated issue, I find the tendency to follow the certain contract forms for concluding contracts very beneficial. So the tax payers have greater legal certainty in their foreign activities. I found very surprising, that the negotiation process usually takes 3-5 years. In view of the fact that the contract negotiation is based on the models, the length of the contract process seems inappropriate. Furthermore, the world organizations dealing with the development and updating of the contract models should be ready to respond to the situations, where will be possible to generate the profit thanks to modern technologies in different ways than are specified in the current contract models. As well the legislators of different countries should observe the current situation and adapt the tax laws.

The intent of this thesis is to clarify the various institutes and principles of international tax law. At the beginning of this thesis I deal with the general concept of taxation. I focus on the national legislation of income tax and property tax.

Next chapter deals with international taxation, but also with tax evasions as a reaction to immoderate taxation, I clarify terms as the tax residents and nonresidents and the source of income.

Chapter Four deals with international tax treaties. At the beginning of the chapter, I included a brief excursion on their history. Further I analyze individual contract models and compare them with each other. In the next part I focus also on interpretation of tax treaties, which I consider to be very important. In this section I used primarily the Vienna Convention on the Law of Treaties, as well as comments on the OECD model treaty.

The next chapter is focused practically on the description of the effective double taxation treaty between the Czech Republic and Slovakia. I also deal with comparison of the treaty from 1993 with the one from 2003.

In conclusion, I summarize my thoughts of the individual institutes and proposals *de lege ferenda*.

Seznam použité literatury

Odborné publikace:

BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

ČEPELKA, Čestmír. *Právo mezinárodních smluv: Vídeňská úmluva o smluvním právu (1969) s komentářem*. [2. vyd.], 1. v Karolinu. Praha: Karolinum, 1999, 202 s. ISBN 80-7184-970-7.

DĚRGEL, Martin. Daňový domicil. *Daně a právo v praxi*. 116200612-18, s. 12-18.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Vyd. 1. Praha: Beck, 1995, XVI, 247 s. ISBN 80-7179-028-1.

KYSELÁK, Pavel. Zdaňování zahraničních příjmů. *Daně a právo v praxi*. 123200714-20, s. 14-20.

NERUDOVÁ, Danuše. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*. 136200859-62, s. 59-62.

NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a právo v praxi*. 126200718-25, s. 18-25.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2008, 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2006, 322 s. ISBN 80-7357-160-9.

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

Internetové zdroje:

Danarionline.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-09] Česká republika má novou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskou republikou. Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1961v2722-ceska-republika-ma-novou-smlouvu-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-se/>.

En.wikipedia.org [online]. 2013. [cit. 2013-03-04] Dostupné z WWW: http://en.wikipedia.org/wiki/Death_%26_Taxes.

Eur-lex.europa.eu [online]. 2013. [cit. 2013-03-10] Dostupné z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0196:EN:NOT>.

Ch.ch [online]. 2013. [cit. 2013-03-10] Dostupné z WWW: <http://www.ch.ch/private/00093/00098/00453/00454/index.html?lang=en>.

Kodap.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-21] Nová smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem.

Dostupné z WWW: <http://www.kodap.cz/cz/periodika/kodap-vas-pritel/nova-smlouva-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-se-slovenskem.html>.

KOSTERS, Bart. The United Nations Model Tax Convention. Asia-Pacific taxbulletin, January/ February 2004. [online]. 2013. [cit. 2013-03-08] Dostupné z WWW: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/unpan/unpan014878.pdf>.

LANG, Michael a Florian BRUGGER. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation.[online]. 2013. [cit. 2013-03-23] Dostupné z WWW: http://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_australiantaxforum_95ff.pdf.

Mfcr.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-09] Dostupné z WWW: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Pokyn__GFR_c_D_6.pdf.

Mfcr.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-20] Dostupné z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html.

Nssoud.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-08] Dostupné z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0108_2Afs_0400106A_prevedeno.pdf.

OECD.org [online]. 2013. [cit. 2013-03-10] Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/tax/treaties/35363840.pdf>.

Portal.gov.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-10] Dostupné z WWW:
<http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=34157&recShow=3&nr=46~2F1979&rpp=15#parCnt>.

Sagit.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-23] Předpis č. 13/2001, FINANČNÍ ZPRAVODAJ ročník 2001, číslo 1. Sdělení k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Dostupné z WWW:
<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?cd=78&typ=r&zdroj=fz01013>.

Sagit.cz [online]. 2013. [cit. 2013-03-23] Předpis č. 35/2003, FINANČNÍ ZPRAVODAJ ročník 2003, číslo 7-8. Sdělení k nové smlouvě o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskou republikou. Dostupné z WWW:
<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz03035&cd=78&typ=r>.

Taxjustice.net [online]. 2013. [cit. 2013-03-08] Dostupné z WWW:
http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Lennard_0902_UN_Vs_OECD.pdf.

Právní předpisy:

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-6.

Sdělení federálního Ministerstva zahraničních věcí č. 200/1991 Sb., kterým se vyhlašuje Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

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

Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb., kterým se vyhlašuje Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 257/1993 Sb., kterým se vyhlašuje Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, jak vyplývá ze změny provedené ústavním zákonem č. 162/1998 Sb.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., Vídeňská úmluva o smluvním právu.

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

Vyhláška ministra zahraničních věcí č.18/1984 Sb. o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 338/1992 Sb., o daní z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

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

Judikatura:

Rozsudek SDEU C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadburry Schweppes Overseas Ltd. proti Commissioners of Inland Revenue ze dne 12. 09. 2006.

Rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 10 Ca39/2004-97 ze dne 22. 4. 2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 108/2004 – 106 ze dne 10. 02. 2005.

Příloha

Příloha č. 1: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a daní z majetku podle stavu k 01. 02. 2013¹³⁶

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96
Arménie	15.07.2009	86/2009 Sb.m.s.	
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č. 2/96
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007
Bahrajn	10.4.2012	59/2012 Sb.m.s.	
Barbados	06.06.2012	69/2012 Sb.m.s.	
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001, č. 9-10/2003, č.6-7/2007
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98, č. 11/98
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.	
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.	
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.	
Čína	04.05.2011	65/2011 Sb.m.s.	č. 05/2011
Dánsko	27.12.2012	14/2013 Sb.m.s.	
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb.m.s.	
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č. 1/2005
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005, č.11/12/06
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.	
Hongkong	24.1.2012	49/2012 Sb.m.s.	
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.	č.5/98, č. 4/2009, č.2/2012
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.	
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003, č.6/2010
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80, č. 3/2012
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.	
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000, č. 4/2009
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95

¹³⁶ Ministerstvo financí ČR, dostupné online: http://www.mfer.cz/cps/rde/xchg/mfer/xsl/prehled_smluv_3762.html cit. dne: 20.03.2013

KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.	
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.	
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.	č. 4/2010
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.	
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.	č.1//2/2007
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004, č. 8-9/2007
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.	
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.	
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005
Nový Zéland	29.08.2008	75/2008 Sb.m.s.	č. 4/2009
Polsko	11.06.2012	102/2012 Sb.m.s.	
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007
Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.	
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.	č.10/1/2005, č.8-9/2007, č.1-2/2009
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.	.
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.	
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98

