

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Jan Lorenc

**Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího
zdanění**

Diplomová práce

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

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 17. 12. 2022

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

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 126 330 znaků včetně mezer.

Jan Lorenc

V Praze dne

Poděkování

Děkuji svému vedoucímu práce, JUDr. Petru Novotnému, Ph.D., za vedení mé práce a za trpělivost, kterou se mnou měl.

Obsah

Úvod	1
1. Dvojitý zdanění (obecný základ)	3
1.1. Základní dělení	4
1.1.1. Vnitrostátní dvojitý zdanění	4
1.1.2. Mezinárodní dvojitý zdanění	5
1.2. Daňový rezident a daňový domicil	7
1.3. Opatření zamezující dvojímu zdanění	8
1.3.1. Jednostranná (vnitrostátní) opatření	8
1.3.2. Dvoustranná opatření	10
1.3.3. Mnohostranná (vícestranná) opatření	11
1.4. Metody pro zamezení dvojímu zdanění	12
1.4.1. Zápočet daně (Credit / Die Anrechnungsmethode)	13
1.4.2. Vynětí příjmů dosažených v zahraničí (Exemption / Die Freistellungsmethode)	14
1.4.3. Zahrnutí daně	16
2. Vnitrostátní aspekty	17
2.1. Zákon o daních z příjmů	17
2.1.1. Osobní daňová příslušnost	17
2.1.2. Věcná daňová příslušnost	21
2.1.3. Stálá provozovna	22
2.2. Daňový řád	25
3. Mezinárodní aspekty	27
3.1. Historie	28
3.2. Model OECD	30
3.2.1. Struktura OECD modelu	31
3.2.2. Závaznost modelové smlouvy OECD	33
3.3. Model OSN	35
3.4. Aplikační přednost SZDZ v ČR	36
4. BEPS a jeho řešení	37
4.1. Projekt BEPS	38
4.1.1. Přehled opatření projektu BEPS	39
4.2. Směrnice EU	41
5. Praxe	44
5.1. Modelový příklad ČR-USA	44
Závěr	46

Seznam zkratek	50
Seznam použitých zdrojů.....	51
Název diplomové práce v českém jazyce, abstrakt v českém jazyce a 3 klíčová slova v českém jazyce	59
Název diplomové práce v anglickém jazyce, abstrakt v anglickém jazyce a 3 klíčová slova v anglickém jazyce	61

Úvod

V této práci se zabývám otázkou dvojího zdanění, což je záležitost spadající do oblasti daní z příjmů. Jelikož se jedná o poměrně rozsáhlou problematiku, kterou zcela jistě není možné komplexně zpracovat v omezeném rozsahu diplomové práce, zaměřuji se pouze na její určité části. Pro začátek tedy uvádím, že pokud vycházíme z dělení dvojího zdanění na vnitrostátní a mezinárodní (dále vizte kapitolu 1.1. Základní dělení), tak tato práce se věnuje především oblasti mezinárodního dvojího zdanění.

První kapitola této práce je věnována obecným základům. Jejím účelem je uvést a systematicky představit předmětnou problematiku dvojího zdanění v obecné rovině, přináší tak nutný základ dané problematiky, bez něhož by se další kapitoly neobešly. Následující dvě kapitoly pak v návaznosti na kapitolu první hlouběji představují, jak je daná problematika řešená na vnitrostátní a mezinárodní úrovni a k tomu uvádím, že vnitrostátní aspekty jsou vylíčeny výhradně ve vztahu k právní úpravě České republiky a mezinárodní aspekty jsou zde reprezentovány především mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění a vzorovými modely těchto smluv.

Předposlední kapitola je věnována problematice BEPS a jejímu řešení prostřednictvím akčního plánu BEPS a vybraných směrnic EU (ATAD, DAC). Tyto významné inovativní dokumenty přinesly celou řadu podstatných změn do daňověprávní oblasti jako takové, nicméně v této práci je věnována pozornost hlavně změnám týkajícím se bezprostředně problematiky mezinárodního dvojího zdanění.

Poslední kapitola má za cíl nastínit praktickou stránku předmětné problematiky. K dosažení tohoto cíle je užito modelového příkladu inspirovaného reálnou praxí.

V závěru jsou shrnuty veškerá konečná zjištění a výsledky řešených otázek z jednotlivých kapitol.

Dané téma jsem si zvolil proto, neboť se týká aktuálního problému, který je stále velice často řešen v praxi. Právě v praxi pak při řešení jednotlivých konkrétních situací vyplouvají na povrch další otázky a výzvy s touto problematikou spojené. Na daném tématu je rovněž zajímavé to, jak široké škály subjektů se uvedený problém týká. Otázka mezinárodního dvojího zdanění tak není řešena pouze v korporátní sféře a mezi jednotlivými státy, ale zasahuje často i do života konkrétních fyzických osob. Díky existenci zásad volného pohybu, které působí jakožto základní svobody garantované občanům Evropské unie, již dnes asi málokoho překvapí, že se najdou jedinci, kteří jezdí za prací třeba do sousedních států, odkud jim posléze chodí příjmy, na jejichž zdanění následně cílí jak stát, ze kterého tyto příjmy pocházejí, tak i stát jehož je daný jedinec

rezidentem. Výše uvedené se v žádném případě netýká pouze Evropské unie, vzhledem k rozvoji společnosti a technologií ve světě nadále přirozeně pokračuje trend globalizace. Vzhledem k tomu, jak důležitou roli hrají zahraniční investice, jakožto významný finanční zdroj státu, by jistě málokterý vyspělý stát v této době sahal po politice absolutního izolacionismu. Pokud budeme vycházet ze statistik České národní banky, tak jenom za rok 2016 tvořil objem nových přímých zahraničních investic (včetně reinvestovaného zisku) do České republiky rekordních zhruba 240 miliard korun českých.¹ K tomu je nutné taktéž zmínit dotace z Evropské unie, které jsou v České republice jedním ze zásadních příjmů státního rozpočtu.

Rád bych zde podotkl, že si jsem vědom toho, že na dané téma již bylo napsáno několik zdařilých diplomových prací a že by se tedy mohlo zdát, že tato ani další případné práce na toto téma nepřinesou žádnou přidanou hodnotu. K tomu uvádím stejně jako již na začátku, že problematika dvojího zdanění je natolik rozsáhlá, že ji není možné zcela zpracovat v rámci pouhé diplomové práce. Klást si takové cíle by bylo stejně tak přehnané dokonce i při psaní práce rigorózní. Kromě toho i přes jisté zlepšení stále platí, že je na dané téma publikováno příliš málo odborné literatury, přičemž tak vzniká jisté informační vakuum, které mohou alespoň zčásti zaplnit právě diplomové a rigorózní práce.

Nadto je třeba si připomenout, že právo je fenoménem², který je neustále v pohybu, neboť je nutné, aby bylo schopné reagovat na potřeby společnosti v rámci konkrétních odvětví. Konkrétně daňové právo, pod které problematika dvojího zdanění spadá, je jedním z nejvíce flexibilních právních odvětví vůbec. Proto jistě i do budoucna bude dostatek námětů a prostoru pro psaní dalších odborných prací na toto téma.

V této práci jsem si stanovil dva cíle. Prvním je řádně představit problém mezinárodního dvojího zdanění a spolu s ním i aktuální způsoby řešení tohoto problému. Mým druhým cílem je pak dané způsoby zanalyzovat a posoudit je z hlediska jejich efektivity.³

1 Přímé zahraniční investice – Česká národní banka. [online]. Copyright © Česká národní banka, 2003 [cit. 20. 8. 2018]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/statistika/platebni_bilance_stat/publikace_pb/pzi/index.html

2 Blíže k pojmu práva jakožto fenoménu vizte GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 5., upr. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. Právnícké učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-233-2. (str. 19)

3 Budou tedy užity metody deskripce a analýzy, přičemž metoda deskripce bude v této práci zásadně převládat.

1. Dvojí zdanění (obecný základ)

Dvojí zdanění je možné definovat jako negativní jev, ke kterému dochází v případě vícenásobného zdanění stejného předmětu, a to vždy daní stejnou nebo alespoň daní podobného charakteru. Naopak o dvojí zdanění by nešlo v případě, kdy by byla stejná transakce zatížena dvěma různými daněmi z důvodu vzniku dvou odlišných předmětů daně, což můžeme pozorovat například u převodu nemovitosti, kde je předmětná transakce zatížena, jak daní z převodu nemovitostí, tak i daní z příjmů u prodávajícího.⁴

Při definování dvojího zdanění, jakožto ekonomického jevu, můžeme zajít ještě o něco dál a označit jej za jev absolutně negativní, neboť žádnému ze subjektů, kterých se bezprostředně dotýká, nepřináší v konečném součtu užitek, ba právě naopak. Jak už jsem psal v úvodu této práce, dvojí zdanění je aktuálním problémem, který postihuje typově širokou škálu subjektů, kromě jiného i kvůli vlivu trvajících trendů globalizace. Tento problém tak postihuje, jak osoby právnické včetně jednotlivých států, tak i osoby fyzické. Každý z těchto subjektů pak nahlíží na negativní vlivy dvojího zdanění z trochu jiného úhlu pohledu. Na jedné straně tak stojí fyzické osoby, které se ve většině případů dokázaly za více než 2000 let existence různých daňových systémů sžít s tím, že se musí vzdát části svých příjmů pro naplnění vyšších cílů v rámci zajištění řádného fungování společnosti. Nic jiného jim ostatně ani nezbylo, neboť mezi základní charakteristické znaky daní patří mimo jiné i neekvivalentnost a nedobrovolnost.⁵ Přes tyto znaky by daň vzhledem k její funkci měla být vnímána jako jev přirozený a nutný, nikoliv negativní (neřešíme zde otázku legitimacy jednotlivých daní ve vztahu k jejich výši). Takový postoj však není možno očekávat od někoho, koho za určité ekonomické jednání (chování) zdaníme ne jednou, ale dvakrát nebo třeba i vícekrát, a to více či méně stejnou daní. Takový jedinec pak spíše může nabýt dojmu, že je za své jednání sankcionován, přičemž represivita mezi základní znaky daní nepatří a patřit by neměla. Podobné platí u právnických osob, které k daním přistupují jako k povinnému nákladu, přičemž každý logicky uvažující ekonomický subjekt se snaží o minimalizaci svých nákladů. Tím se dostáváme k tomu, že jedním z přirozených důsledků dvojího zdanění jsou daňové úniky. Daňové úniky, ohrožení zahraničních investic a demotivace tuzemských subjektů k zahraničnímu podnikání jsou pak nejvýraznější problémy ve vztahu ke dvojímu zdanění, se kterými se následně jednotlivé státy musí vypořádat, a to z důvodů udržení příjmů a celkové ekonomické konkurenceschopnosti.

4 SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-688-5. (str. 27)

5 VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. 2012. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualizované vydání V Praze: Vox. ISBN 9788087480052. (str. 9)

1.1. Základní dělení

Dvojí zdanění se dělí na mezinárodní dvojí zdanění a vnitrostátní dvojí zdanění. K vnitrostátnímu dvojímu zdanění dochází výlučně uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Oproti tomu mezinárodní dvojí zdanění nastává v případech, kdy fyzická či právnická osoba, která je v pozici daňového rezidenta určitého státu, pobírá zdanitelné příjmy, které mají původ ve státu jiném. Díky tomu pak může docházet k situacím, kdy předmětný příjem bude podléhat zdanění v obou státech.

Jak mezinárodní, tak i vnitrostátní dvojí zdanění se dále dělí na ekonomické a právní. Vizte následující kapitoly.

1.1.1. Vnitrostátní dvojí zdanění

Jak již vyplývá z výše uvedené definice, za vznikem vnitrostátního dvojího zdanění stojí zákonodárci jednotlivých států, neboť daný jev v rámci konkrétního státu umožňují právě daňové předpisy toho určitého státu. Důvody vzniku takovýchto norem jsou čistě ekonomické a fiskální.

Vnitrostátní dvojí zdanění se dělí na ekonomické a právní (občas používáno i označení nepravé a pravé vnitrostátní dvojí zdanění).

Jako příklad vnitrostátního ekonomického dvojího zdanění uvádím následující modelovou situaci, kdy obchodní společnost vykazující zisk 100.000,- Kč nejprve zaplatí daň z příjmů právnických osob, která vzhledem v právní úpravě z roku 2018 bude činit 19.000,- Kč, následně ze zůstatkové hodnoty po zdanění tedy z 81.000,- Kč vyplatí podíl na zisku ve výši 5.000,- Kč jednomu ze svých minoritních společníků. Zmíněný podíl musí být rovněž zdaněn, a to daní srážkovou ve výši 15 %.⁶ V této situaci tedy došlo ke zdanění téhož příjmu u dvou různých poplatníků. Na tento typ dvojího zdanění je taktéž pohlíženo negativně a daný problém je postupně zmírňován kupříkladu i pomocí zvýhodněného režimu koncernového zdanění zisků mateřských a dceřiných společností. Největší zásluhy za zlepšení v tomto směru je třeba přisuzovat postupnému tlaku mezinárodní konkurence a opatřením přijímaným Evropskou unií.

Za mnohem závažnější je považováno vnitrostátní právní dvojí zdanění, které spočívá v tom, že je stejný poplatník podrobován vícenásobné daňové povinnosti ze stejného předmětu daně. Mohlo by tak teoreticky docházet k tak absurdním situacím, jako by bylo chtít po zaměstnanci, aby dvakrát zdaňoval svou mzdu v rámci daňového přiznání k dani z příjmů.⁷

6 Daňari online [online]. Copyright © 2018 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 5. 8. 2018]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=25940&well=danarionline>

7 Tamtéž.

V České republice je výskyt tohoto jevu zamezen vnitrostátní právní úpravou, konkrétně ustanovením § 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jako „zákon o daních z příjmů“ nebo jen „ZDP“), které zní následovně: „Do základu daně podle odstavce 1 se nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem u jeho právního nástupce“⁸.

Zatímco se tedy v České republice s daným jevem přímo nesetkáme, můžeme tento problém pozorovat u některých federativních států, kdy je běžné takovéto dvojí zdanění příjmů kvůli víceúrovňovosti organizace výnosů veřejných rozpočtů.⁹

1.1.2. Mezinárodní dvojí zdanění

Jak již bylo uvedeno výše, zatímco k vnitrostátnímu dvojímu zdanění dochází uvnitř jediného státu, k mezinárodnímu dvojímu dochází při zdanění příjmu nebo majetku současně ve dvou či více státech. Oproti vnitrostátnímu dvojímu zdanění většinou nevzniká na základě úmyslu zákonodárce. Dá se tedy říct, že se jedná o přirozený střet daňových předpisů minimálně dvou různých států a jejich jurisdikcí. De facto všechny státy staví své daňové systémy na současné aplikaci dvou jurisdikcí. Jedná se o jurisdikci zdroje (in rem) a jurisdikci rezidence (in personam).¹⁰ Jurisdikce zdroje znamená, že je příjem zdaňován podle věcné příslušnosti, rozhodující je tedy místo zdroje příjmu. V případě jurisdikce rezidence je příjem zdaňován na základě osobní příslušnosti poplatníka, je tedy nutné řešit otázku daňového rezidentství (blíže vizte následující kapitole).

Ke zmíněnému konfliktu různých vnitrostátních daňově právních systémů pak může docházet z několika důvodů. Obvyklou příčinou je střet osobní a věcné daňové příslušnosti ve dvou státech týkající se stejné osoby a téhož příjmu.¹¹ Dalšími častými důvody jsou situace, kdy buď tatáž osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti současně ve dvou státech, anebo kdy si více států současně přisvojuje jeden konkrétní zdroj příjmu z určitého území. Příčinou takovýchto situací je nejednotnost terminologie a celková rozdílnost právních úprav jednotlivých států. Nejobvyklejší z představených situací je právě ta, při které dochází ke zdanění téhož příjmu konkrétní osoby ve státě jejího domicilu a ve státě zdroje příjmu.

Mezinárodní dvojí zdanění se taktéž dělí na právní (pravé) a ekonomické (nepravé).

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

9 SOJKA 2017 op. cit., (str. 27).

10 ŠIROKÝ, Jan. 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074000058. (str. 227).

11 BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. (str. 280).

Mezinárodní právní dvojí zdanění je dle definice Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) popsáno jako vymáhání srovnatelných daní od téhož daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období ve dvou nebo více daňových jurisdikcích. K tomuto jevu dochází v takové situaci, kde dva státy zdaňují u téhož subjektu tentýž zisk, popřípadě příjem (někdy se stává, že zdanění podléhá už samotný příjem, bez ohledu na to, zda daná činnost vede ke ztrátě nebo zisku). Jedná se o případy, kdy jeden stát zdaní příjmy z titulu jejich zdroje na svém území, jiný stát následně zdaní celosvětové příjmy daňového subjektu z titulu toho, že daňový subjekt je podle vnitrostátních zákonů daného státu jeho daňovým rezidentem.¹²

Jako ilustrativní příklad je možné uvést případ podnikatele, který podniká v zahraničí, přičemž jakožto poplatník má povinnost svůj zisk zdanit jak v místě svého sídla či bydliště, tak i v místě kde v zahraničí podniká, neboť mu zde vznikla tzv. „stálá provozovna“.

Mezinárodní ekonomické dvojí zdanění je jevem, který vyvstává v situaci, kdy na základě stejného předmětu zdanění uvalují různé státy daň na vícero odlišných poplatníků. Jako vzorovou situaci lze k tomuto uvést případ, kdy dva různé státy rozdílně posuzují platbu za licenci mezi dvěma podniky v nadnárodní společnosti. První stát, který je státem příjemce platby, ji posoudí a následně zdaní jako zdanitelný licenční poplatek, následně stát podniku, který tento poplatek uhradil, ji posoudí jako platbu kapitálovou, načež ji neumožní uplatnit jako daňový náklad.¹³

Jako velice účinný prostředek sloužící k eliminaci mezinárodního právního dvojího zdanění se osvědčily mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V případě existence takovéto smlouvy by vůbec nemělo docházet k problému výskytu souběžného dvojího daňového domicilu, neboť právě pomocí smlouvy lze snadno a definitivně určit stát, kterého bude poplatník daňovým rezidentem. To ovšem neplatí pro mezinárodní ekonomické dvojí zdanění, které je problémem, který je často možné nanejvýš zmírnit. Běžně se zde užívá metoda zápočtu daně, která však v praxi trpí tím, že málokdy dochází k plnému zápočtu daně. Další alternativou je zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odpočitatelných nákladů poplatníka.¹⁴

Na závěr zde uvádím poznámku o tom, že v rámci mezinárodní daňové praxe existuje také jev zcela opačný dvojímu zdanění. Jedná se tzv. dvojí nezdanění příjmů, což je situace, při které nedojde vůbec ke zdanění příjmů poplatníka ve státě zdroje příjmu ani ve státě, jehož je

¹² Glossary of Tax Terms – OECD. OECD.org – OECD [online]. Copyright © 2018 Organisation for Economic [cit. 05. 9. 2018]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>; RYLOVÁ, Zuzana. 2012. Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag. Daně (ANAG). ISBN 97880 72637249. (str. 13).

¹³ RYLOVÁ 2012 op. cit., (str. 14).

¹⁴ SOJKA 2017 op. cit., (str. 28).

daňovým rezidentem. Příčinou jsou zde různé poskytované výhody a osvobození příjmů od daně.¹⁵

1.2. Daňový rezident a daňový domicil

Jak již bylo uvedeno v minulé kapitole, k mezinárodnímu dvojímu zdanění dochází při střetu jurisdikcí více různých států. Pokud k tomu dojde konfliktem osobních daňových příslušností několika různých států, je pak nutné řešit otázku tzv. dvojího daňového domicilu. Daňový domicil je definován jako vztah založený na osobní daňové příslušnosti mezi státem a poplatníkem. Tento poplatník je pak označován jako daňový rezident, což odpovídá definici používané ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, která o daňovém rezidentovi pojednává jako o osobě s daňovým domicilem v určitém státě. Dvojí daňový domicil tedy představuje situaci, při které konkrétní poplatník splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti ve dvou odlišných státech. Tento problém účinně řeší mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění za pomoci tzv. kritérií přednosti, jehož aplikací lze přesně stanovit jeden konkrétní stát, ve kterém má daná osoba daňový domicil. Kritéria přednosti se používají postupem vylučovací metody, přičemž těchto kritérií je používáno několik lišících se v závislosti na tom, zda je řešen daňový domicil (popř. daňové rezidenství) u osoby fyzické nebo právnické. U fyzických osob se v první řadě obvykle přihlíží k tomu, kde má příslušná osoba k dispozici stálý byt, pokud toto kritérium selže, je následně posuzováno, se kterým státem má tato osoba nejuzší osobní a hospodářská pouta. Dalšími kritérii pak jsou obvyklý pobyt a státní občanství, které bývá kritériem zcela nejzazším. V případě právnických osob bývá nejčastějším kritériem místo jejich skutečného vedení.¹⁶

Kromě výše zmíněného pojmu daňového rezidenta (někdy také daňový tuzemec) je důležité zmínit i pojem daňový nerezident (daňový cizozemec). Rozdíl mezi těmito dvěma pojmy je zcela markantní, zatímco daňový rezident určitého státu je zatížen vůči takovému státu neomezenou daňovou povinností, což znamená, že v daném státě musí zdanit, jak příjmy tuzemské, tak i příjmy mu plynoucí ze zahraničí, daňový nerezident určitého státu má oproti tomu pouze omezenou daňovou povinnost, která zatěžuje čistě jenom jeho příjmy ze zdrojů na území onoho státu a případně majetek nacházející se na území tohoto státu.¹⁷

Je důležité vzít v potaz, že jednotlivé vnitrostátní daňové předpisy a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují shora uvedenou problematiku příslušností,

15 Mzdová praxe [online]. [cit. 05. 9. 2018] Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/?search_query=.

16 BAKEŠ 2012 op. cit., (str. 286).; SOJKA 2017 op. cit (str. 3–4).

17 SOJKA 2017 op. cit (str. 3–4).

daňového rezidentství a s tím souvisejících daňových povinností odlišně, a to včetně terminologie. V případě tedy, kdy existuje mezi jednotlivými státy smlouva o zamezení dvojího zdanění, je nutné vycházet z ní a používat dané pojmy tak, jak jsou v ní vymezené, bez ohledu na to, co stanovuje vnitrostátní úprava.

Rád bych zde zvláště poukázal na specifickou úpravu USA, která oproti jiným státům při určování osobní daňové příslušnosti prioritizuje institut občanství (citizenship). Právní úprava USA konkrétně stanovuje, že občané USA jsou bez dalšího zároveň i jejími daňovými rezidenty. K tomu, aby se stal daňovým rezidentem USA někdo, kdo nemá americké občanství, je třeba, aby splnil podmínky jednoho ze dvou testů, které jsou známé pod názvy „*the green card test*“ a „*the substantial presence test*“.¹⁸

Více k tomu, jak je daná problematika upravena v rámci zákona o daních z příjmů vizte podkapitolu 2.1.1. této práce.

1.3. Opatření zamezující dvojímu zdanění

Otázka mezinárodního dvojího zdanění již byla v této práci na několika místech představena jako problém spolu s jejími negativními důsledky (daňové úniky, ohrožení zahraničních investic, demotivace tuzemských subjektů k zahraničnímu podnikání etc.). Odpovědí na tento problém, a tedy požadovaným řešením, je přijímání příslušných opatření, které daný problém ideálně zcela odstraňují anebo jej alespoň zmírňují. Podle toho, na jaké úrovni státy tyto opatření přijímají, se následně dělí na opatření:

- jednostranné/vnitrostátní;
- dvoustranné;
- mnohostranné/vícestranné.

1.3.1. Jednostranná (vnitrostátní) opatření

Jednostranná opatření jsou taková, která jsou přijímána v rámci jednotlivých vnitrostátních právních úprav. Řada států v těchto předpisech používá metodu zápočtu, jinými slovy tak umožňuje svým rezidentům od jejich celkové daňové povinnosti odečíst (do určité výše) daň, kterou zaplatili v zahraničí (více k metodám vizte v následující kapitole 1.4.). Obdobnou situaci lze pozorovat i v případech, kde místo státu daňového rezidenta vydává

18 Determining an Individual's Tax Residency Status | Internal Revenue Service. Internal Revenue Service | An official website of the United States government [online]. [cit. 7. 9. 2022] Dostupné z: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/determining-an-individuals-tax-residency-status>.

jednostranná opatření stát zdroje příjmu. Příkladem takovýchto opatření mohou být daňové úlevy udělované cizozemským příjemcům úroků a dividend.

Některé státy jsou ochotné poskytnout zápočet daně i na daň, která reálně nebude zaplacená a cizí stát ji ani nebude jakkoliv vymáhat, protože vůči této dani zavedl tzv. daňové prázdny.¹⁹ Jiné státy dokonce nabízí pro své rezidenty automatické osvobození od daně z příjmů ze zahraničních zdrojů. Jedná se o jednu z nejjednodušších cest k odstranění mezinárodního dvojího zdanění, avšak za cenu rizika jisté daňové nespravedlnosti, neboť může být osvobozen i příjem, který není zdaněn ani v zemi zdroje příjmu.²⁰

Nutno dodat, že k praktikám, jako je zavádění daňových prázdny, se především uchylují rozvojové země, neboť na rozdíl od rozvinutých zemí nemají většinou možnost zahraniční investory nalákat na finanční pobídky, jako jsou např. granty.²¹

Trend zavádění jednostranných opatření není mezi jednotlivými státy příliš populární. Důvodem je to, že se daný stát v případě přijetí takového opatření sám dobrovolně vzdává daňového příjmu, který by si jinak mohl nárokovat, to vše navíc bez jakéhokoliv odpovídajícího protiplnění ze strany jiného státu. Na druhou stranu mají tato opatření i své pozitivní důsledky, díky kterým tak mohou velmi účinně působit jako kladný impuls pro tzv. „nastartování“ ekonomiky státu v době, kdy je toho třeba.

Jednostranná opatření pravděpodobně nikdy nebudou schopna nabídnout absolutní řešení problému mezinárodního dvojího zdanění už kvůli tomu, že díky své povaze nejsou způsobilá k rozřešení jedné z příčin mezinárodního dvojího zdanění, kterou je rozdílnost terminologie esenciálních pojmů v rámci jednotlivých právních úprav.

Česká právní úprava v této oblasti spoléhá především na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, čistě jednostranná opatření, která by umožňovala zcela vyloučit dvojí zdanění v případě neexistence příslušné mezinárodní smlouvy, v ní již několik let nenajdeme, neboť aplikace § 38f odst. 4²² je již dlouho závislá na existenci náležité smlouvy

19 Daňové prázdny je volně užívaný termín pro pobídku, která spočívá v poskytnutí daňové výjimky na určitou dobu. Hlavním účelem této pobídky je především zajištění ekonomického růstu spolu s přilákáním nových investic.

20 RYLOVÁ 2012 op. cit., (str. 20).

21 COTRUT, Madalina, Kennedy MUNYANDI, Wooje CHOI, Vanessa Arruda FERREIRA a John RIENSTRA. Tax incentives in the BEPS Era. Amsterdam: IBFD, 2018, xxii, 308 stran; 23 cm. ISBN 978-90-8722-444-8. (str. 29).

22 „Příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, plynoucí poplatníkům, uvedeným v § 2 odst. 2 od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stálé provozovny umístěné ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň

o zamezení dvojího zdanění. Jistou výjimkou je ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP²³, které se teoreticky k těmto opatřením svým charakterem blíží.

1.3.2. Dvoustranná opatření

K mezinárodnímu dvojímu zdanění dochází na základě střetu jurisdikcí několika různých států, jedná se tedy o problém, ve kterém vždy figurují minimálně dvě strany, a proto je logické, že nejlepším řešením bude vždy to, na kterém se budou všechny dotčené strany společně podílet, neboť právě takovéto řešení ideálně vznikne na základě vzájemného konsenzu a ke spokojenosti všech stran. Mnohostranná a dvoustranná opatření jsou tak v tomto směru zcela nadřazena opatřením jednostranným. Dvoustranná opatření jsou reprezentována mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění (dále také jako „SZDZ“), které jsou momentálně nejpopulárnějším a nejspíše i nejúčinnějším řešením problému mezinárodního dvojího zdanění. Neustálý růst popularity mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je možné znázornit i na hodnotách z České republiky, kdy k datu 1. 9. 1993 měla Česká republika uzavřeno dohromady 20 takovýchto platných smluv s cizími státy, nyní k datu 11. 7. 2022 má tyto smlouvy uzavřené celkem již s 92 různými státy.²⁴

Mezi základní atributy mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění patří to, že přesně stanovují, který ze států má v konkrétní situaci výhradní právo k výběru daně, nebo případně to, jak bude mezi jednotlivé státy daňový výnos rozdělen. V dalších oddílech tyto smlouvy následně určují, která metoda pro zamezení potencionálního dvojího zdanění má být užitá. Nadto všechno tyto smlouvy řeší i již zmíněný problém nejednotnosti vnitrostátních úprav jednotlivých států a zároveň z těchto jednotlivých úprav i vycházejí.

Dílní smlouvy se většinou uzavírají kvůli daním z příjmů a majetku. Příležitostně jsou tyto smlouvy uzavírány i kvůli daním darovacím nebo dědickým. Česká republika má takovéto smlouvy momentálně uzavřené pouze dvě, a to se Slovenskou republikou²⁵ a Rakouskou

sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o tyto vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí. V případě, že je to pro poplatníka výhodnější, použije se i u těchto příjmů ustanovení odstavce 1.

23 „Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí, pokud byly zaplacený a nejsou součástí ocenění majetku, a to i v případě zaplacení ručitelem, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25. Daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.“

24 Přehled platných smluv | Dvojí zdanění | Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo financí ČR [online] [cit. 11. 7. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

25 Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 253/1993 Sb., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací.

republikou.²⁶ Naproti tomu se již z principu tyto smlouvy nikdy neuzavírají u daní nepřímých, jejich mezinárodní dvojí zdanění v drtivé většině případů nepřipouští už vnitrostátní předpisy jednotlivých států.

Přes všechny uvedené výhody mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se nedá říct, že by byly ultimátním řešením, které by šlo aplikovat za každé situace, neboť mezinárodní činnost nelze posuzovat jako čistě dvoustrannou. Může tak běžně docházet k situacím, kdy nadnárodní korporace (MNC – Multinational corporation) bude mít své dceřiné společnosti rozmístěné v několika různých státech, přičemž příslušné daňové úřady, které budou chtít využít dvoustranných dohod, zde nebudou mít k dispozici všechna potřebná fakta.²⁷

1.3.3. Mnohostranná (vícestranná) opatření

Jak bylo uvedeno výše, mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou v dané oblasti skvělým a účinným nástrojem, avšak také jsou svou povahovou velice konkrétní a vymezené především vůči úpravám jednotlivých smluvních stran. Na mezinárodní scéně existují dlouholeté tendence a snahy o unifikaci postupů a řešení otázek dvojího zdanění i v širším globálním rozsahu. Nejvíce činnorodé jsou v dané oblasti především orgány OSN, EU a OECD.

Jak už jsem zmínil, Evropská unie je v dané oblasti velmi aktivní a vydala několik zásadních směrnic. Zde bych rád v krátkosti vyzdvihl její vytrvalost a snahu o regulaci přímých daní, kde je nutné zmínit především návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (dále jen „CCCTB“). První návrh CCCTB byl představen již v březnu roku 2011. Tento prvotní návrh byl postaven na dobrovolnosti, korporace by si tedy mohly samy zvolit, zda by podávaly daňové přiznání v souladu s touto směrnicí pouze podle unijních pravidel, anebo by přiznávaly jako doposud. Návrh měl přinést usnadnění administrativy a lepší dostupnost přeshraničního obchodování, z čehož nejvíce měly těžit malé a střední podniky, které administrativa v oblasti daní významně finančně zatěžuje. Přes deklarované výhody ani už zmíněnou dobrovolnost návrh nakonec neprošel.

V roce 2016 byl uveden druhý návrh CCCTB, který tentokrát opustil od principu dobrovolnosti, neboť účelem směrnice už nemělo být pouze ulehčení přeshraniční činnosti právnických osob, ale také bylo nutné zamezit tzv. agresivnímu daňovému plánování. Právě striktně, jasně a jednotně stanovený společný základ daně by pomohl odstranit trhliny, které

26 Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 31/2000 Sb. m. s., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní dědických a darovacích.

27 RYLOVÁ 2012 op. cit., (str. 21).

vznikají díky nejednotnosti mezi daňovými úpravami jednotlivých států. Přes veškerou snahu však nebyl ani tento druhý návrh do dnešního dne přijat. Stejně jako jeho předchůdce totiž narazil na přísná pravidla legislativního procesu, kde návrh této povahy musí být přijat Radou EU jednomyslně v souladu s ustanovením článku 115 SFEU.²⁸

Časem vyvstala otázka, jak moc obstojným návrhem je CCCTB poté, co v roce 2020 definitivně Velká Británie opustila EU prostřednictvím tzv. Brexitu.²⁹ Dle některých průzkumů bylo zjištěno, že účinnost mechanismu společného základu daně by byla odchodem UK výrazně oslabena, neboť tento odchod znamenal ztrátu více než 1/3 potenciálních způsobilých daňových subjektů. Vcelku by však negativní dopady Brexitu na CCCTB měly mít jen dočasný účinek a dosažení hlavních cílů CCCTB (nižší náklady na zajištění dodržování daňových předpisů, spravedlivější konkurenční prostředí atd.) by veskrze svou hodnotou mělo převážet veškeré s tím související negativní jevy.³⁰

Evropská komise již vyjádřila záměr definitivně stáhnout návrh CCCTB a na místo něj se pokusit prosadit nový rámec pod zkratkou BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation), který je momentálně přístupný k připomínkám. Jestli si tento návrh povede lépe, ukáže až čas.³¹

Na výše uvedené téma dále úzce navazuje samostatná kapitola 4 věnovaná problematice BEPS a jejímu řešení skrze mnohostranné nástroje.

1.4. Metody pro zamezení dvojímu zdanění

Třemi nejčastěji praktikovanými metodami zamezení dvojího zdanění jsou:

- zápočet daně;
- vynětí příjmů dosažených v zahraničí;
- zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů.

Tyto metody jsou nejčastěji aplikovány prostřednictvím mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, někdy však dochází i k aplikaci přímo v rámci vnitrostátních předpisů

28 „Aniž je dotčen článek 114, Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“

29 Pozn. Čistě jen pro zajímavost uvádím, že právě Velká Británie v minulosti patřila mezi země, které nejvíce připomínkovaly návrh CCCTB, tedy se významnou měrou zasadily o nepřijetí tohoto návrhu.

30 NERUDOVA, Danuše, Veronika SOLILOVÁ a Marek LITZMAN. Is there a Real Chance to Adopt the CCCTB without UK Participation in the EU?. Ekonomický časopis [online]. BRATISLAVA: INST ECONOMICS RESEARCH SAS & INST FORECASTING CSPS SAS, 2021, 69(6), 582-603 [cit. 2022-11-16]. ISSN 0013-3035. Dostupné z: doi:10.31577/ekoncas.2021.06.02.

31 Have your say. European Commission [online]. [cit. 9. 9. 2022] Dostupné z: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Business-in-Europe-Framework-for-Income-Taxation-BEFIT-en>.

jednotlivých států. Teoreticky v rámci úpravy ČR by mohl být považován za příklad takového jednostranného opatření již výše uváděný § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP³², kde by se jednalo právě o metodu zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odpočitatelných nákladů. Jako další příklad nám pak může posloužit německá vnitrostátní úprava, kde podle § 34c EStG³³ je možné využít metodu zápočtu i na příjmy ze států, se kterými nemá Německo uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Obecně je preferováno, aby k aplikaci těchto metod docházelo spíše prostřednictvím mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Těchto smluv je rok od roku stále více a většina států se snaží, aby alespoň se svými významnějšími obchodními protějšky tuto smlouvu měla řádně zajištěnou ve prospěch lepších a jasnějších obchodních styků. Dále je to žádoucí proto, že různé úpravy jednotlivých států by jen dávaly potencionálně další prostor pro tvorbu tzv. daňových rájů.

1.4.1. Zápočet daně (Credit / Die Anrechnungsmethode)

Zápočet daně je čteně využívanou metodou, která spočívá v tom, že poplatník má možnost ponížít daň vypočtenou z celosvětových příjmů o daň, již už uhradil v zahraničí v souladu s daňovými předpisy státu zdroje a s příslušnou mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Tato metoda se dále dělí na tzv. úplný zápočet (full credit) a prostý zápočet (ordinary credit).

Jak už název napovídá, metoda úplného zápočtu stojí na tom, že stát rezidenta uzná a odečte v plné výši celkovou daň, která byla zaplacená ve státě zdroje příjmů. Naproti tomu metoda prostého zápočtu sice také umožňuje započíst daň zaplacenou v jiném státě, ale pouze do takové výše, která by odpovídala zdanění daného příjmu podle sazeb a pravidel ZDP. Zákonnou definici obou těchto metod je možné nalézt v § 38f odst. 2 ZDP. Obecně je z těchto dvou více preferována metoda prostého zápočtu.

32 „Daň z nemovitých věcí, pokud byla zaplacená a není součástí ocenění majetku, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25. Daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u daňového rezidenta České republiky výdajem pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně zdaňovaného sazbou daně podle § 16a nebo § 21 odst. 4, a to pouze v rozsahu, v jakém ji nebylo možno započíst na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f; výdajem není daň zaplacená v zahraničí v rozsahu, ve kterém přesahuje výši uvedenou v mezinárodní smlouvě nebo v právním předpisu jiného státu. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku; jako výdaj se neuplatní zahraniční daň týkající se období, ve kterém je jako položka odčitatelná od základu daně uplatněna daňová ztráta stanovená za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, která následují po období uplatnění této daňové ztráty; tímto postupem není ovlivněna výše takto uplatňované daňové ztráty.“

33 EStG = Einkommensteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland neboli zákon o dani z příjmů SRN

Modelový příklad:

Subjekt Alfa dosáhl za rok 2022 celkového příjmu 500.000,- Kč. Z toho 100.000,- Kč tvoří zahraniční příjmy. Stát, jehož byl rezidentem, měl stanovenou daň z příjmu sazbou 35 %, zatímco stát zdroje využíval sazby 40 %.

Řešení úplným zápočtem:

Daň ve státě rezidenta: 35 % z 500.000,- Kč (celosvětové příjmy) → 175.000,- Kč

Daň zaplacená ve státě zdroje: 40 % ze 100.000,- Kč → 40.000,- Kč

Daň zaplacená ve státě rezidenta při aplikaci zápočtu: 135.000,- Kč

Celkově zaplacená daň: 175.000,- Kč

Řešení prostým zápočtem:

Daň ve státě rezidenta: 35 % z 500.000,- Kč (celosvětové příjmy) → 175.000,- Kč

Daň zaplacená ve státě zdroje: 40 % ze 100.000,- Kč → 40.000,- Kč

- z toho uznatelné k zápočtu pouze 35.000,- Kč (35 % ze 100.000,- Kč)

Daň zaplacená ve státě rezidenta při aplikaci zápočtu: 140.000,- Kč

Celkově zaplacená daň: 180.000,- Kč

1.4.2. Vynětí příjmů dosažených v zahraničí (Exemption / Die Freistellungsmethode)

Metoda vynětí na rozdíl od metody zápočtu absolutně nezahrnuje příjmy ze zahraničí do základu daně pro účely zdanění v zemi rezidenta, navíc zásadně platí, že nemůže být užitá vůči příjmům z dividend, úroků a licenčních poplatků. Jelikož se jedná o metodu, která spíše převládá u starších smluv o zamezení dvojího zdanění, je možné se občas setkat ve vztahu k vyňatým příjmům i se zastaralým termínem „osvobození“.³⁴ Tato metoda se dále dělí na vynětí úplné (full exemption) a vynětí s výhradou progrese (exemption with progression). V případě úplného vynětí zahraniční příjmy nezasahují žádným způsobem do výpočtu daně v zemi rezidenta, co se pak týče vynětí s výhradou progrese, tak ani zde nejsou zahraniční příjmy zahrnuty do tuzemského základu daně, ale zahraniční příjmy hrají zásadní roli při určení progresivní sazby daně z příjmů. Metoda vynětí s výhradou progrese se navíc aplikuje dvěma různými způsoby. Jedná se o metodu zprůměrování (averaging) a méně užívanou metodu vrchního dílku (top slicing).

34 SOJKA 2017 op. cit., (str. 34).

„Princip metody zprůměrování spočívá v tom, že se vypočítá daňová povinnost ze souhrnu dílčích základů daně z tuzemska a ze zahraničí podle tuzemské klouzavě progresivní stupnice (podle § 16 ZDP) a na ni navazující daňové zatížení. Vypočtené daňové zatížení celkového DZD se přeneso na DZD v tuzemsku. Při použití této metody vynětí s výhradou progrese se z úhrnu dílčích základů daně podle § 6 až 10 sníženého o úhrn ztrát, před uplatněním nezdanitelných částí a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou. Z ostatního příjmu se vypočte daň sazbou daně ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy (výnosy).“³⁵

„Princip metody vrchního dílku spočívá ve zjištění souhrnu dílčích základů daně z tuzemska a ze zahraničí a pro tento celkový DZD se vyhledá v tuzemském předpisu příslušné pásmo klouzavě progresivní stupnice z hlediska výše DZD a jemu odpovídající sazba daně (tzv. marginální), kterou se zatíží DZDT. Podle této metody je příjem dosažený v tuzemsku jakoby zařazen nad příjmy dosažené v zahraničí. V této souvislosti je třeba konstatovat, že metoda vrchního dílku není ve smlouvách, které uzavřela ČR, uplatněna. V daňové praxi v zahraničí je pak tato metoda uplatňována s určitými drobnými metodickými odchylkami.“³⁶

Modelový příklad:

Subjekt Beta dosáhl za rok 2021 celkového příjmu 1.500.000,- Kč. Z toho 600.000,- Kč tvoří zahraniční příjmy. Stát, jehož byl rezidentem, měl stanovenou daň z příjmu sazbou 30 %, přičemž příjmy nad částku 1.000.000,- Kč byly zdaněny navíc dalšími 5 % v rámci tzv. solidární daně. Stát zdroje zahraničního příjmu využíval sazby 20 %.

Řešení úplným vynětím:

Daň ve státě rezidenta: 30 % z 1.000.000,- Kč + 35 % z 500.000,- Kč → 475.000,- Kč

Daň zaplacená ve státě zdroje: 20 % ze 600.000,- Kč → 120.000,- Kč

Daň zaplacená ve státě rezidenta při aplikaci dané metody: 270.000,- Kč (30 % z 900.000,- Kč)

Celkově zaplacená daň: 390.000,- Kč

Řešení metodou vrchního dílku:

Daň ve státě rezidenta: 30 % z 1.000.000,- Kč + 35 % z 500.000,- Kč → 475.000,- Kč

35 University information system MENDELU [online]. [cit. 10. 10. 2022] Dostupné z: https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=2450

36 Tamtéž.

Daň zaplacená ve státě zdroje: 20 % ze 600.000,- Kč → 120.000,- Kč

Daň zaplacená ve státě rezidenta při aplikaci dané metody: 315.000,- Kč (35 % z 900.000,- Kč)

Celkově zaplacená daň: 435.000,- Kč

Řešení metodou zprůměrování:

Daň ve státě rezidenta: 30 % z 1.000.000,- Kč + 35 % z 500.000,- Kč → 475.000,- Kč

Daň zaplacená ve státě zdroje: 20 % ze 600.000,- Kč → 120.000,- Kč

Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů: 31,67 % ($475.000 / 1.500.000 \times 100$)

Daň zaplacená ve státě rezidenta při aplikaci dané metody: 285.030,- Kč (31,67 % z 900.000,- Kč)

Celkově zaplacená daň: 405.030,- Kč

1.4.3. Zahrnutí daně

Podle názoru některých autorů (např. V. Sojky) není vhodné zahrnutí daně do nákladů považovat za metodu zamezující dvojímu zdanění, neboť se jedná spíše o pouhé zmírnění tohoto problému. Jedním z důležitých faktů je to, že do nákladů nelze zahrnout daň zaplacenou v zahraničí v případě, že podle smlouvy a zamezení dvojího zdanění vychází z příjmů, které jsou již podřízeny metodě vynětí.³⁷ Ideální příklad užití této metody lze nalézt v již výše zmíněném § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

37 SOJKA 2017 op. cit., (str. 39).

2. Vnitrostátní aspekty

Pokud ponecháme stranou ústavněprávní základ,³⁸ tak v dané oblasti v rámci právního řádu České republiky jsou nejzásadnějšími předpisy zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (hmotněprávní materie) spolu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (procesněprávní materie). Významnou roli samozřejmě hrají dílčí mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, těm však v této kapitole nebude věnována pozornost.

2.1. Zákon o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů je zásadním vnitrostátním předpisem, který upravuje význačnou část materie problematiky dvojího zdanění. Příkladem mohou být metody k zamezení dvojího zdanění, které jsou právě v ZDP definovány tak, jak už jsem uvedl v předchozích kapitolách. V následujícím textu však bude věnována pozornost především tomu, jakým způsobem ZDP upravuje otázku osobní a věcné daňové příslušnosti, neboť se jedná o zcela stěžejní institut v dané věci.

Je nutné zmínit, že pro účely zajištění jednotného postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP byl vydán Pokyn GFŘ D-22,³⁹ který byl poprvé aplikovatelný v roce 2014, kdy definitivně nahradil Pokyn GFŘ D-6⁴⁰ z roku 2011. Tento pokyn by měl sloužit jako vodítko pro poplatníky a správce daně, prostřednictvím kterého by si pak v duchu jednotného výkladu byli schopni lépe vykládat nejasná a sporná ustanovení ZDP.

2.1.1. Osobní daňová příslušnost

V případě osobní daňové příslušnosti je stěžejní vztah mezi státem a poplatníkem daně,⁴¹ který může být osobou jak fyzickou, tak i právnickou. Teprve až po řádném určení daňové příslušnosti je možné stanovit náležitý rozsah daňové povinnosti poplatníka. Ve věci určování osobní daňové příslušnosti je užíváno ve vztahu k poplatníkovi termínu daňový rezident.

Jednou z typických vlastností daňového rezidentství je tzv. neomezená daňová povinnost, což znamená, že rezident (neboli jinak daňový tuzemec) jakožto poplatník daně trpí daňovým zatížením jeho tuzemských příjmů, ale zároveň i zatížením jeho příjmů ze zahraničí. V právním

38 Vizte čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

39 Pokyn GFŘ č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 5606/15/7100-10 In: Finanční zpravodaj 2015, č. 3 ze dne 25. 3. 2015. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf.

40 Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 32320/11-31 In: Finanční zpravodaj 2011, č. 7 ze dne 30. 11. 2011. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_c_D_6.pdf.

41 Dle dnes již neúčinného § 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se daňovým poplatníkem rozumí „osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.“

řádu ČR toto nalezneme upravené v § 2 odst. 2 ZDP ve vztahu k fyzickým osobám a v § 17 odst. 3 ZDP ve vztahu k právnickým osobám.

V případě **fyzických osob** je považován za rezidenta České republiky takový poplatník daně, který má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje.⁴² Termín bydliště je pro účely ZDP definován jako „*místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.*“⁴³

Bližší objasnění termínu stálý byt nabízí již zmiňovaný Pokyn GFŘ D–22, podle kterého je zásadní disponibilita takového bytu. Přesněji řečeno stálý byt je takový, který je poplatníkovi neustále k dispozici dle jeho vůle. Roli nehraje vlastnictví bytu, může se tak jednat klidně o pronajatý byt. Na překážku dokonce není ani pronajímání takového bytu poplatníkem jiné osobě, což je však podmíněno tím, že musí být umožněna obnova užívání bytu poplatníkem, a to kdykoliv dle jeho potřeb a bez prodlevy.⁴⁴

Pokyn dále navrhuje k tomu, aby při posuzování trvalosti poplatníkovy úmyslu ke zdržování se v bytě bylo přihlédnuto i k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu. Přihlíží se pak např. k tomu, zda v daném bytě žije spolu se svými rodinnými příslušníky nebo zda tento byt není nějakým způsobem vázaný na jeho ekonomickou aktivitu.⁴⁵

Jelikož může dojít k situaci, kdy poplatník vystřídá bydliště v několika různých státech během téhož kalendářního roku, může vzniknout případ, kdy zdaňovací období bude rozděleno na několikero odpovídající části, přičemž v každé této části bude poplatník rezidentem jiného státu. Stručně řečeno, pokud se bavíme o rezidenství vzniklém na základě splnění podmínky bydliště, je možné, aby jeden poplatník byl rezidentem ve více státech během jednoho zdaňovacího období. Jinak je potřeba přistupovat ke vzniku neomezené daňové povinnosti na základě splnění podmínky obvyklého se zdržování na určitém území, neboť dosáhnout rezidenství touto cestou je možné pouze jednou za zdaňovací období.⁴⁶

Jak již bylo uvedeno výše, získání statutu daňového rezidenta ČR je možné taktéž splněním podmínky obvyklého se zdržování na území ČR. ZDP toto blíže specifikuje následujícím způsobem: „*Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu.*“⁴⁷ Z tohoto ustanovení vyplývá, že započítáván je skutečně každý den včetně státních svátků, víkendů apod. V zákoně je

42 § 2 odst. 2 ZDP.

43 § 2 odst. 4 ZDP.

44 Pokyn GFŘ D-22 K § 2 bod 1.

45 Tamtéž.

46 § 2 odst. 4 ZDP ve vazbě s Pokynem GFŘ D-22 K § 2 bod 2.

47 § 2 odst. 4 ZDP.

však definován i negativní výčet skupiny osob, na které se toto ustavení neuplatní. Jedná se o poplatníky, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, tato skupina je pak považována za daňové nerezidenty, přestože by splňovala podmínky shora uvedeného paragrafu.⁴⁸ Díky této výjimce pak nejsou takovíto poplatníci zatíženi neomezenou daňovou povinností, ale vůči ČR daní pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

Modelové příklady (bez aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění):

Příklad 1:

Pan Alexander Gama disponoval zahraničním bydlištěm, přičemž na území ČR pobýval v termínu do 2. 2. do 9. 9. 2021. Jeho pobyt zde nebyl nepřetržitý, přesto dosáhl celkového počtu 189 dní. Pan Gama se dne 10. 9. natrvalo vrátil do země svého bydliště.

Řešení 1:

Pan Gama svým pobytem delším 183 dnům splnil v souladu se ZDP podmínky nabytí daňového rezidentství ČR. Pan Gama byl tedy povinen v České republice odvést daň z veškerých svých zdanitelných příjmů za celé zdaňovací období. Návrat našeho figuranta do zahraničí byl při posouzení daného případu naprosto irelevantní.

Příklad 2:

Pan Delta, který měl bydliště v zahraničí, nepravidelně setrval na území ČR v období od 15. 1. do 20. 4., přičemž během toho období zde strávil 80 dní. Delta se poté vydal na cestu kolem světa, kterou zakončil svým návratem do ČR dne 01. 7., a přitom se v daný den zároveň rozhodl natrvalo přestěhovat do ČR, došlo tedy ke změně jeho bydliště. Delta fakticky strávil během daného roku celkem 195 dní na území ČR.

Řešení 2:

Zde se jedná o komplikovanější případ, ve kterém se daná osoba nepravidelně zdržovala na území ČR a zároveň zde později v průběhu zdaňovacího období získala i bydliště. V tomto případě došlo k faktické změně daňové povinnosti této osoby vůči ČR právě až změnou bydliště. K řešení této situace přispěje již několikrát zmiňovaný Pokyn GFŘ D-22, který uvádí následující: „Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2

48 § 2 odst. 3 ZDP.

odst. 2 nebo odst. 3 zákona⁴⁹⁾ v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně.“⁵⁰

Konkrétním řešením tohoto případu tedy je, že během období od 1. 1. do 30. 6. by pan Delta nebyl daňovým rezidentem ČR a vůči ČR by byl povinen zdanit pouze příjmy získané ze zdrojů na území ČR, následně od data 1. 7. by se pan Delta stal daňovým rezidentem ČR, kde by pak byl zatížen ze strany státu neomezenou daňovou povinností.

Pro to, aby se stala **právnícká osoba** daňovým rezidentem v ČR, je nezbytné, aby měla na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení. Při posuzování rozsahu daňového zatížení poplatníků daně z příjmů právnických osob je nutné zároveň pamatovat na to, že danou skupiny v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 ZDP tvoří pouze právnické osoby, ale také například svěčenecké fondy. Pro takovéto poplatníky pak platí následující ustanovení: „*Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo.*“⁵¹

Samotné kritérium sídla při určování rezidentství se v praxi ukázalo jako nedostatečné především díky jednoduchosti změny sídla v rámci tzv. daňové optimalizace a možnosti tak přesunout sídlo právnické osoby z ČR do cizích států, které naplňují definici daňových rájů. Proto se ukázala jako nezbytná existence dalšího kritéria, kterým je místo vedení.⁵²

ZDP termín „místo vedení“ vysvětluje jako adresu místa, ze kterého je poplatník řízen. Jelikož však tento termín pořád není konkrétní natolik, aby zabránil případným výkladovým sporům, Ministerstvo financí se rozhodlo prostřednictvím svého sdělení nabídnout vlastní upřesňující výklad tohoto kritéria. MFČR tedy vykládá „místo vedení“ jako „*místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. 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*

49 ZDP.

50 Pokyn GFŘ D-22 K § 2 bod 2.

51 § 17 odst. 3 ZDP.

52 RYLOVÁ 2012 op. cit., (str. 48).

konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost.⁵³

2.1.2. Věcná daňová příslušnost

Při určování věcné daňové příslušnosti je posuzován vztah předmětu daně a státního území. Daňovou příslušnost řešíme tímto způsobem u poplatníků, kteří nejsou rezidenty určitého státu, ale zároveň jim plynou příjmy získané ze zdrojů na území tohoto státu. Takovíto poplatníci, kteří nesplňují podmínky daňového rezidentství v tuzemsku, jsou nazýváni daňovými nerezidenty nebo někdy také daňovými cizozemci. Na rozdíl od daňových rezidentů jsou daňoví nerezidenti vzhledem k danému státu zatíženi pouze omezenou daňovou povinností. Konkrétně dle právní úpravy ČR se jejich daňová povinnost omezuje pouze na příjmy upravené § 22 ZDP, přičemž tyto příjmy mohou mít jak peněžní, tak i nepeněžní formu. Konkrétní taxativní výčet jednotlivých takovýchto příjmů je uveden v § 22 odst. 1 ZDP následujícím způsobem:

„(1) Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují

- a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,*
- b) příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) s výjimkou příjmů uvedených v písmenu f) bodu 2, která je vykonávána na území České republiky nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány poplatníky uvedenými v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3,*
- c) příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,*
- d) příjmy z převodu nemovitých věcí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených,*
- e) příjmy z užívání nemovitých věcí nebo bytů umístěných na území České republiky,*
- f) příjmy*
 - 1. z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,*
 - 2. z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu,*
- g) příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou*
 - 1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),*
 - 2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,*
 - 3. podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiné příjmy z držby kapitálového majetku, a část zisku po zdanění*

53 Sdělení Ministerstva financí ČR k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000 In: Finanční zpravodaj 2001, č. 1 ze dne 29. 1. 2001. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/info/fz01013>.

vyplácená tichému společníkovi nebo jinému poplatníkovi, než je člen obchodní korporace. Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zl), s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky nebo Švýcarské konfederace; podílem na zisku je i plnění ze zisku svěřenského fondu a ze zisku rodinné fundace,

4. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrových finančních nástrojů a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
5. příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,
6. odměny členů orgánů právnických osob bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou,
7. příjmy z prodeje investičních nástrojů podle zákona upravujícího podnikání na kapitálovém trhu a majetkových práv registrovaných na území České republiky neuvedené pod písmeny h) a j),
8. výhry z hazardních her, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z účtenkové loterie, z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
9. výživné a důchody,
10. příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,
11. příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením,
12. sankce ze závazkových vztahů,
13. příjmy ze svěřenského fondu a z rodinné fundace,
14. bezúplatné příjmy neuvedené pod písmeny d), h) a i),

h) příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky,

i) příjmy z převodu obchodního závodu umístěného na území České republiky,

j) příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, a příjmy z přemístění majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí.“

2.1.3. Stálá provozovna

Ve shora uvedeném výčtu je možné několikrát shledat výraz „stálá provozovna“, přičemž právě z tohoto výše citovaného ustanovení vyplývá, že příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny jsou zároveň považovány za příjmy získané daňovými nerezidenty ze zdrojů ČR, což je podstatná skutečnost právě při určování věcné daňové příslušnosti. V oblasti zdaňování příjmů daňových nerezidentů se jedná o důležitý a hojně využívaný termín, který ZDP definuje v § 22 odst. 2 jako místo k výkonu činností daňových nerezidentů ČR na území ČR. V tomtéž ustanovení ZDP je zároveň uvedeno, že příkladem takovýchto míst mohou být dílny, kanceláře, místa k těžbě přírodních zdrojů anebo také místa prodeje (odbytiště).

Zmíněné ustanovení stanovuje navíc podmínku časové trvalosti (6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích) pro „staveniště, místo provádění stavebně

montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími“, kde teprve až splněním této podmínky jsou považována za stálou provozovnu. Běžně se při posuzování splnění této podmínky používá termínu „časový test“.

K presumpci stálé provozovny na půdě ČR může dojít také u daňového cizozemce, jenž se nechá zastoupit osobou, která na území ČR užívá oprávnění uzavírat smlouvy v jeho zastoupení a činí tak na jeho účet.

Následující odstavec posledně zmíněného paragrafu⁵⁴ se dále věnuje příjmům daňových nerezidentů, kteří jsou společníky společností, komplementáři komanditních společností nebo společníky veřejných obchodních společností, neboť, pokud plynou ony příjmy z účasti v těchto obchodních korporacích nebo společnostech a z úvěrového finančního nástroje poskytnutého těmto obchodním korporacím nebo společností, se považují za příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny.

Jak již bylo řečeno, stálá provozovna je často užívaným konceptem, který však rozhodně není omezen pouze na úpravu ZDP. Mezi dalšími prameny, které poskytují úpravu tohoto pojmu, jsou například OECD komentář k modelové smlouvě, Metodický pokyn GFŘ ke stálým provozovnám, Pokyn D-22, judikatura Nejvyššího správního soudu a samozřejmě i příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Právě v případě staršího typu smluv o zamezení dvojího zdanění se můžeme setkat ještě i se zastaralým termínem pro stálou provozovnu, kterým je „stálá základna“. Většina smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR definují výraz „stálá provozovna“ jako „trvalé místo⁵⁵ k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku“ (např. SZDZ s Ghanou⁵⁶). Zmíněná definice je nejčastěji k nalezení v článku 5 těchto smluv.

Stálé provozovny je možné dělit na několik typů, přičemž kritériem tohoto dělení je důvod jejich vzniku.⁵⁷

- Kamenná – např. kanceláře, stánky na tržišti apod.;⁵⁸

54 § 22 odst. 3 ZDP.

55 V některých smlouvách je na místo výrazu „místo“ používán výraz „zařízení“, viz te SZDZ mezi ČR a UK.

56 Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 38/2020 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Ghanskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku a Protokol k ní. In: Sbírka mezinárodních smluv, částka 23, vydáno dne 17. 9. 2020.

57 Z důvodů zamezení zmiňování stejného citovaného zdroje několikrát po sobě uvádím, že pro tuto část týkající se typologie provozoven je hlavním zdrojem především Metodický pokyn GFŘ k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, č. j.: 79599/19/7100-40113-010370. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Metodicky_pokyn_k_SP.PDF.

58 Upraveno v § 22 odst. 2 ZDP a jednotlivých SZDZ. Jedná se o místo k výkonu činnosti, přičemž se zde zcela neřeší otázka vlastnictví, tedy je jedno, z jakého titulu daňový cizozemec daným místem disponuje, dokonce

- službová – např. přeshraniční poradenská činnost;⁵⁹
- stavebně montážní projekt (popř. stavba nebo staveniště);⁶⁰
- závislý zástupce (může být FO i PO);⁶¹
- účast společníků osobních společností.⁶²

Ve věci vzniku stálých provozoven posuzujeme existenci tří základních aspektů:

- Umístění – posuzuje se existence prostoru sloužícího k výkonu činnosti daňového nerezidenta;
- trvalost – posuzována je trvalost časová i místní;
- výkon činnosti – posuzuje se výkon konkrétní činnosti v daném místě.

Na závěr této podkapitoly uvádím, že je potřeba neplést si termín stálé provozovny s termíny jako jsou pobočka či odštěpný závod.⁶³ Může být matoucí, že v praxi často odštěpný

není ani třeba, aby disponoval vlastními provozními prostory (vizte Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2012, č. j. 2 Afs 29/2012–18). Ke vzniku této varianty stálé provozovny dochází již samotným okamžikem zahájení činnosti daňového cizozemce v ČR prostřednictvím místa výkonu činnosti. Překážkou vzniku této varianty není ani to, že předmětná činnost je vykonávána v rámci tzv. nezávislého povolání, příkladem této stálé provozovny pak může být advokátní kancelář.

- 59 Tato varianta je řešena pouze v případě, kdy nejsou splněny podmínky pro vznik kamenné stálé provozovny, neboť v případě její existence by službová varianta už vzniknout nemohla. Delší označení této varianty je „stálá provozovna z titulu poskytování služeb a výkonu nezávislého povolání“, z čehož vyplývá, že ani zde není výkon nezávislého povolání na překážku. Není podstatné, zda je daná činnost vykonávána poplatníkem přímo nebo prostřednictvím jeho zaměstnanců či subdodavatelů. Stejně tak nehraje roli ani to, kolika různým subjektům danou činnost poskytuje. Naopak zcela zásadní je splnění časového testu při sečtení doby výkonů jednotlivých dílčích zakázek (6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích, pokud SZDZ nestanovuje extenzivnější lhůtu). V praxi může nastat komplikovanější situace, kdy daňový cizozemec je daňovým rezidentem státu, se kterým má ČR uzavřenou SZDZ a zároveň tato smlouva sice upravuje termín stálé provozovny, ale zcela postrádá úpravu stálé provozovny službového typu (např. dnes již nahrazená verze SZDZ mezi ČR a Rakouskem č. 48/1979 Sb). Danou situaci řeší rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2011 č. j. 9Afs 66/2010-189, který zdůrazňuje aplikační přednost SZDZ před vnitrostátní úpravou a dovozuje, že v tomto případě není možné zdanit příjmy daňového nerezidenta z titulu existence službové stálé provozovny. Nutno podotknout, že ministerstvo financí před existencí zmíněné judikatury zastávalo a aplikovalo opačný názor, kde se snažilo na základě svého extenzivního výkladu danit příjmy i této skupiny daňových cizozemců.
- 60 Taktéž zde je klíčovou podmínkou splnění časového testu. Plnění časového testu se však počítá zvlášť u každého dílčího stavebního projektu. Výjimkou je případ, kdy jednotlivé projekty jsou společně součástí ucelené stavby a zároveň je zde splněná podmínka věcné, místní a časové souvislosti.
- 61 Závislý zástupce jedná ve prospěch a na účet zastoupeného zahraničního subjektu, přičemž dané jednání musí být pravidelné, nemůže se tedy jednat o nárazovou činnost. Dále, jak už název napovídá, je nezbytné posuzovat míru závislosti daného zástupce na zastoupeném. Závislost je třeba posuzovat jak z právního, tak i ekonomického hlediska, k čemuž se i blíže vyjadřuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019 č. j. 2Afs 103/2018–46. Splnění časového testu se u této varianty stálé provozovny nevyžaduje. Tento typ provozovny vzniká již prvotním okamžikem zahájení činnosti závislého zástupce.
- 62 Není požadováno, aby tito společníci setrvali na území ČR, jejich příjem je tedy považován za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny bez ohledu na danou skutečnost.
- 63 Vizte § 503 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění.

závod zároveň splňuje i podmínky stálé provozovny, není to však pravidlem a jelikož se jedná o samostatné a naprosto významově odlišné pojmy, je nutné je tak řádně rozlišovat.

Stálou provozovnu prvořadě považujeme za prostý konstrukt, který je užíván jako pomůcka při určování daňové příslušnosti. K tomu ještě dodejme, že stálá provozovna samozřejmě nemá právní osobnost, z čehož zároveň vyplývá, že stálá provozovna nemůže být sama o sobě nositelem daňové povinnosti, tato povinnost dopadá na jednotlivé daňové nerezidenty těchto stálých provozoven, kteří jsou subjekty daně ve smyslu § 20 DŘ.⁶⁴

2.2. Daňový řád

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jako „daňový řád“ nebo jen jako „DŘ“) dnem své účinnosti, tedy 1. 1. 2011, zrušil a nahradil mnoho let trvající zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). V některých ojedinělých případech je však možné, že ZSDP bude stále aplikován, proto je velmi důležité věnovat pozornost § 264 DŘ, který obsahuje přechodná ustanovení.⁶⁵

Daňový řád oproti úpravě ZSDP postrádá kompletní definice pojmů „poplatník“ (§ 6 odst. 2 ZSDP)⁶⁶ a „plátce daně“ (§ 6 odst. 3 ZSDP),⁶⁷ ačkoliv tyto pojmy alespoň uvádí ve svém § 20, kde je spolu se zákonem určenými subjekty řadí do skupiny daňových subjektů. Přestože byl ZSDP zrušen, jeho zmíněné definice obtojí díky své výstižnosti dodnes. V případě pojmu plátce daně je třeba si uvědomit, že samostatnou definici tohoto pojmu nabízí taktéž § 38c ZDP. ZDP tento termín definuje pro své vlastní účely a využití, přičemž užívá užší definici než ZSDP, neboť nepočítá s úpravou nepřímých daní.

Jak už bylo psáno výše, daňový řád je významným procesněprávním předpisem a konkrétně ve věci mezinárodního dvojího zdanění je běžně využívána jeho úprava místní příslušnosti správce daně a dále rovněž úprava registrační povinnosti daňových cizozemců.

Místní příslušnost správce daně je v § 13 DŘ zvlášť upravena pro fyzické a právnické osoby. V případě FO je posuzováno jejich místo pobytu, takovým místem se pak rozumí adresa místa trvalého pobytu občana České republiky. Pokud se jedná o cizince, tak je zjišťována adresa hlášeného místa pobytu. Není-li možné adresu zjistit, tak se na místo ní zjišťuje místo na území ČR, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. V případě PO je zásadní jejich sídlo. Sídlem PO se

64 Toto potvrzuje judikatura rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2017 č. j. 9Afs 214/2016-166.

65 DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTLERLING a Hana SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob Praha: Wolters Kluwer, 2016. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-125-5. (str. 6).

66 „Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.“

67 „Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.“

pro účely daného ustanovení rozumí adresa, pod kterou je PO zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde PO sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje. Zvlášť je také upravena situace, kdy by byla předmětem daně věc nemovitá. V tom případě by byl místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti by se nemovitá věc nacházela. Pokud by daná ustanovení DŘ byla v některém individuálních případech nedostatečná k určení místní příslušnosti, je možné následně využít ustanovení § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky.⁶⁸

Oblast registrační povinnosti upravuje DŘ v § 125 a násl. Jak už bylo několikrát zmíněno, DŘ je procesněprávní předpis, proto se v dané části věnuje především registračnímu řízení. Konkrétně § 125 DŘ uvádí, že „*registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani.*“, dále však už nestanovuje jednotlivé důvody vzniku povinnosti k podání přihlášky. K zjištění těchto důvodů je potřeba pracovat s konkrétními právními předpisy podle typu posuzované daně.⁶⁹

V návaznosti na předchozí podkapitolu zde na závěr zmíním § 33 odst. 1 DŘ, který upravuje problematiku počítání času. Této úpravy je pak možné využít při posuzování splnění podmínky časového testu ve věci vzniku stálých provozoven.

68 „Nelze-li určit místní příslušnost finančního úřadu podle jiného právního předpisu, je místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu.“

69 Např. § 6 spolu s § 94 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

3. Mezinárodní aspekty

Tato kapitola je věnována především mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění (double taxation treaties), neboť mnohostranným opatřením v čele se směrnicí CCCTB, projektem BEPS a směrnicí ATAD je věnován v této práci samostatný prostor v jiných kapitolách.

SZDZ jsou uzavírány na mezinárodní úrovni mezi dvěma a více smluvními stranami (státy), přičemž jejich primárním cílem je zamezení dvojího zdanění a taktéž eliminace dalších negativních jevů,⁷⁰ které dvojí zdanění nezdědka doprovází. Tyto smlouvy pak také mají přispět rozvoji kulturních, hospodářských a obecně dobrých vzájemných vztahů mezi jednotlivými státy, přičemž mezi těmito státy by měly zajistit objektivní a férové rozdělení výnosů, k čemuž taktéž dopomáhá přímá spolupráce jednotlivých daňových správ těchto států, která je často umožněná právě díky úpravám SZDZ.⁷¹

SZDZ jsou v drtivé většině případů uzavírány pouze mezi dvěma státy, jsou tedy bilaterální. Existují však i multilaterální formy SZDZ, které mají více než dvě smluvní strany. Jako příklady této neobvyklé formy SZDZ je možné uvést tzv. The Nordic Treaty a tzv. CARICOM. The Nordic Treaty se soustřeďuje na oblast těžby přírodních zdrojů, vzhledem k tomu pak obsahuje speciální ustanovení k pojmu stálé provozovny a taktéž unikátní úpravu ve věci mapování, průzkumu a těžby uhlovodíkových sedimentů. Zvláštností u smlouvy CARICOM je její jedinečný systém, který spočívá ve výhradním zdanění přímo ve státu zdroje a zároveň přísně zapovídá zdaňování celosvětových příjmů poplatníka ve státě zdroje.⁷²

K tomu, abychom zjistili příčinu nečetnosti multilaterálních SZDZ, je třeba si uvědomit, že už bilaterální SZDZ s sebou nesou výzvu, která spočívá v překonání různorodosti národních legislativ jednotlivých smluvních států a taktéž v nalezení kompromisu mezi potřebami a zájmy jednotlivých států. Náročnost této výzvy pak samozřejmě narůstá s každým dalším smluvním státem navíc.

Jedním z dalších znaků SZDZ je to, že svou úpravou negenerují nové třídy daní. Tyto smlouvy operují pouze v rámci již existujících národních daňových systémů jednotlivých států, které pak pozměňují a doplňují. Dále bych rád uvedl, že SZDZ je možné také dělit na základě toho, jaké oblasti a skupině daní se věnují. Komplexní SZDZ se svou úpravou nějak nevyhraňují a dotýkají se tedy obecně všech druhů příjmů. Oproti tomu SZDZ omezené se zaměřují

70 Příklady těchto negativních jevů jsou daňové úniky, dvojí nezdanění anebo také daňová diskriminace.

71 NERUDOVA, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6. (str. 175)

72 Tamtéž. (str. 176)

na specifické druhy příjmů, kde příkladem takovýchto smluv pak může být třeba SZDZ zaměřená na mezinárodní přepravu (letectví, námořnictví atd.).⁷³

Ve vztahu k bilaterálním SZDZ hrají důležitou roli modelové konvence a jejich komentáře. Momentálně jsou celosvětově nejvíce uznávány modely OECD a OSN, za zmínku pak ještě stojí model USA, který mimo jiné vychází z toho, že USA pracuje s vlastním specifickým způsobem určování daňové příslušnosti (vizte podkapitulu 1.2. této práce). Modelovým konvencím bude dále v této práci věnován samostatný prostor.

3.1. Historie

Ačkoliv se to tak nemusí na první pohled jevit, tak při sledování historického vývoje SZDZ stejně tak jako samotného fenoménu dvojího zdanění je možné se poohlízet opravdu daleko do minulosti. Skutečně brzké případy dvojího zdanění je možné pozorovat už ve středověku, kdy jednotlivec vlastnil nemovitost v jiné municipalitě nežli v té, ve které žil. V těchto případech šlo tedy teprve o dvojí zdanění v rámci jednoho státu, přičemž tento jev byl spojen v daném případě s existencí daně z věci nemovité. Během tohoto raného období danou problematiku dvojího zdanění řešili krom učenců právní vědy taktéž teologové, daný problém tedy byl nahlížen jak optikou práva a spravedlnosti, tak i pohledem morálky a duchovna.⁷⁴

K prvnímu významnějšímu nárůstu tvorby legislativních opatření ve věci zamezení dvojího zdanění začalo docházet zhruba v období poslední třetiny 19. století, přičemž jednotlivé státy se s daným problémem vypořádávaly prostřednictvím svých unikátních dvoustranných, avšak také i jednostranných opatření k zamezení dvojího zdanění.⁷⁵

Jako příklad takového bilaterálního opatření je možné uvést Nizozemskem přijatý zákon z roku 1819, který v oblasti lodní dopravy poskytoval daňové úlevy lodím jiných států na základě reciprocity, tato výjimka tedy byla udělována jenom lodím států, které nabízely Nizozemsku na oplátku to samé.⁷⁶

Za přímé předchůdce SZDZ je možné považovat smlouvy uzavírané v rakousko-uherské monarchii mezi Rakouskem a Uherskem a taktéž smlouvy uzavírané mezi jednotlivými kantony

73 NERUDOVA 2014 op. cit., (str. 175–176).

74 KOBETSKY, Michael. International taxation of permanent establishments: principles and policy. Cambridge: Cambridge University Press, 2011, 1 online resource (vii, 459 pages): digital, PDF file(s). ISBN 1-107-21586-2. (str. 108–109)

75 Tamtéž.

76 DAVIES, David R. Principles of International Double Taxation Relief. I. Title. London: Sweet & Maxwell, 1985, 321 stran. ISBN 0-421-31750-7. (str. 28)

Švýcarské konfederace. Tyto smlouvy oproti SZDZ působily pouze na federální úrovni, postrádaly tedy mezinárodní prvek.⁷⁷

Dle obecně převládajícího přesvědčení je za první řádnou SZDZ uznávána smlouva mezi Pruskem a rakousko-uherskou monarchií, podepsaná dne 21. 6. 1899, přičemž je to právě Prusko, jemuž je prostřednictvím jeho smluv přisuzováno prvenství v užití a stanovení konceptu stálé provozovny. Předtím, než byl tento koncept poprvé užit ve SZDZ, tak plnil svůj účel ve věci zamezení dvojího zdanění na úrovni mezi jednotlivými obcemi Pruska. Konkrétně ve shora zmíněné SZDZ je stálá provozovna definována jako místo podnikání v hostitelské zemi,⁷⁸ přičemž daná definice je dále podpořena demonstrativním výčtem příkladů takovéto provozovny.⁷⁹

Pojem dvojího zdanění začal být na přelomu 19. a 20. století stále častěji skloňovaným termínem, jelikož tato problematika nabývala na důležitosti díky stále se zrychlující industrializaci a postupnému posilování oblasti přeshraničního (mezinárodního) obchodu.

V letech 1914–1918 bohužel bylo lidstvo zasaženo naprosto bezprecedentní událostí v podobě první světové války. Ta se stala pro některé státy extrémním impulzem k uzavírání SZDZ, neboť tyto státy doufaly, že jim dané smlouvy pomohou ozdravit a do budoucna posílit jejich válkou zdrcené ekonomiky.

Příkladem takovéhoho státu bylo Německo, které usilovalo o uzavření SZDZ především s jemu sousedícími zeměmi, neboť s nimi mělo v oblasti vzájemného obchodování již společnou historii a byly pro něj důležitými ekonomickými subjekty (partnery). O to samé se následně snažilo i Československo, které první takovéto smlouvy dosáhlo s Rakouskem roku 1922.⁸⁰ Mimo výše uvedených komplexních smluv byly taktéž uzavírány i omezené SZDZ, které se zaměřovaly pouze na určité daňové okruhy, příkladem mohou být SZDZ ve věci dědictví nebo také železniční dopravy.⁸¹

V ČSR během období druhé světové války až do šedesátých let 20. století zavládl útlum ve věci přijímání nových SZDZ, přičemž právě v šedesátých letech pak začaly být postupně uzavírány omezené SZDZ se zaměřením na oblast letecké přepravy. Zlepšení pak přinesla sedmdesátá léta, kdy byla přijata SZDZ číslo 138/1974 Sb., mezi ČSR a Nizozemským královstvím, která byla první komplexní SZDZ uzavřenou Československem po konci druhé

77 NERUDOVA 2014 op. cit., (str. 213).

78 Hostitelskou zemí se myslí cizí stát, ve kterém tuzemec jiné země provádí obchodní aktivity.

79 KOBETSKY 2011 op. cit., (str. 107–110).

80 Smlouva mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o urovnání tu zemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní č. 414/1922 Sb.

81 NERUDOVA 2014 op. Cit., (str. 213).

světové války.⁸² Další smlouvy pak následovaly, ale k opravdovému posunu v přijímání SZDZ v ČSR a později ČR došlo až v letech devadesátých, přičemž, jak už bylo uvedeno výše v této práci, ČR k dnešnímu dni disponuje již více než 90 SZDZ a nové smlouvy neustále přibývají.

Co se modelových konvencí týče, tak byl zásadní rok 1921, kdy vybraní zástupci mezinárodní vědecké obce (především právnické a ekonomické)⁸³ začali na pokyn Společnosti národů⁸⁴ práci na první modelové konvenci, jejíž finální návrh představili v roce 1928. Pod vedením Společnosti národů dále v roce 1943 vznikl již sofistikovanější Mexický koncept a následně v roce 1946 Londýnský koncept.⁸⁵

Modely z let 1943 a 1946 byly v praxi využívány a několik SZDZ z nich skutečně vycházelo, ale nedalo se ani zdaleka říct, že by byly přijímány jednotně a bez výhrad většinou států. Na práci Společnosti národů tedy navázala OSN svým modelem z roku 1980 a také OECD (nejprve jako OEEC) svým konceptem z roku 1963.⁸⁶

3.2. Model OECD

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (zkráceně OECD z angl. Organisation for Economic Co-operation and Development) je mezivládní organizací vzniklou v roce 1961, která sdružuje vlády jednotlivých zemí proto, aby díky vzájemné spolupráci našly řešení aktuálních především ekonomických výzev. OECD vznikla na základě smlouvy ze dne 14. 12. 1960, přičemž tak nahradila OEEC, tedy Organizaci pro evropskou hospodářskou spolupráci, která původně vznikla v souvislosti s tzv. „Marshallovým plánem“⁸⁷ roku 1948.⁸⁸

OECD upravuje své esenciální cíle v článku 1 výše zmíněné smlouvy z roku 1960 takto:

1. dosáhnout co nejvyššího udržitelného růstu, zaměstnanosti a rostoucí životní úrovně v členských zemích při zachování finanční stability, a tím přispívat k rozvoji světové ekonomiky;
2. přispívat ke stabilnímu hospodářskému růstu ve členských i nečlenských zemích;

82 Tamtéž.

83 Mezi nimi byly i tak proslulé osobnosti jako Edwin R. A. Seligman nebo také Josiah Ch. Stamp.

84 Společnost národů (angl. The League of Nations) byla mezinárodní organizace, jejímž přímým nástupcem se stala v roce 1946 Organizace spojených národů (OSN). Obě tyto organizace reagovaly na strašlivé události světových válek a obě si kladly za primární cíl zajištění světového míru. Jedním ze zakládacích států Společnosti národů bylo také Československo.

85 GARBARINO, Carlo. Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD commentary. Cheltenham, England: Edward Elgar Publishing, 2016 - 2016, 1 online resource (698 pages) : illustrations. ISBN 1-78536-588-6. (str. 1)

86 ARNOLD, BRIAN J. An introduction to tax treaties [online]. (16 pages) [cit. 1. 12. 2022]. Dostupné z: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf (str. 4)

87 Také znám jako „Plán evropské obnovy“. Jednalo se o program přijatý USA, který měl ze strany USA a Kanady zajistit organizovanou pomoc Evropě po konci 2. světové války.

88 OECD 60th anniversary [online]. [cit. 3. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/60-years/>

3. přispívat k rozšiřování světového obchodu na mnohostranném, nediskriminačním základě v souladu s mezinárodními cíli.⁸⁹

OECD má momentálně 38 členů včetně České republiky, která přistoupila ke Smlouvě o OECD v prosinci roku 1995.⁹⁰ Vzhledem k nedávným válečným událostem OECD terminovala v únoru roku 2022 přístupová jednání s Ruskem.⁹¹

Jedním z nejvýznamnějších počínů této organizace je modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění. Jak jsem již psal výše v této práci, vytváření modelové smlouvy OECD probíhalo v období, ve kterém vedle sebe souběžně existoval model mexický a model londýnský, přičemž tyto modely nebyly jednotně přijímány. Jedním z cílů modelu OECD tedy bylo sjednotit mezinárodní praxi v tomto směru. K tomu lze konstatovat, že model OECD předchází zmíněné modely s přehledem nahradil a do dnešního dne jednoznačně patří k nejuznávanějším a nejrozšířenějším modelům smluv o zamezení dvojího zdanění. Model OECD potvrzuje svou dominanci taktéž tím, že je hojně využíván i nečlenskými státy OECD.⁹²

Je třeba vzít v potaz, že daný model je potřeba neustále revidovat a přizpůsobovat vzhledem ke stále novým výzvám v daňové oblasti ve světle neustálého vývoje globální ekonomiky. K dnešnímu dni tedy vycházíme z modelu revidovaného roku 2017, jenž již částečně reflektuje změny, které přinesl projekt BEPS.

Jistě stojí také za zmínku, že OECD vědoma si svého vlivu umožňuje již od roku 1996 účast i nečlenskými státy na každoroční diskuzi k revizím modelu OECD a jeho komentáře.⁹³

3.2.1. Struktura OECD modelu⁹⁴

Pro lepší přehlednost a orientaci v dané problematice zde uvádím strukturu modelové smlouvy OECD z roku 2017:

Název smlouvy a preambule

Kapitola 1 – působnost úmluvy

Článek 1 Osoby, na které se smlouva vztahuje (osobní působnost)

Článek 2 Daně, na které se smlouva vztahuje (věcná působnost)

89 Smlouva o založení OECD (Convention on the OECD) [online]. [cit. 3. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/legal/oecd-convention.htm#Text>

90 List of OECD Member countries [online]. [cit. 3. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/about/document/ratification-oecd-convention.htm>

91 OECD ukončila přístupová jednání s Ruskem. V Moskvě uzavře kancelář. Forbes [online]. [cit. 2022-12-03]. Dostupné z: <https://forbes.cz/oecd-ukoncila-pristupova-jednani-s-ruskem-v-moskve-uzavre-kancelar/>

92 KOBETSKY 2011 op. Cit., (str.152).

93 Tamtéž. (str. 159)

94 Modelová smlouva OECD (2017), („Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017“), OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Kapitola 2 – definice

Článek 3 Obecné definice

Článek 4 Rezident

Článek 5 Stálá provozovna

Kapitola 3 – zdanění příjmů

Článek 6 Příjmy z nemovitého majetku

Článek 7 Příjmy podniků

Článek 8 Mezinárodní lodní a vzdušná doprava

Článek 9 Sdružené podniky

Článek 10 Dividendy

Článek 11 Úroky

Článek 12 Licenční poplatky

Článek 13 Zisky s nakládáním s majetkem

Článek 14 odstraněn⁹⁵

Článek 15 Příjem ze zaměstnání

Článek 16 Tantiémy

Článek 17 Umělci a sportovci

Článek 18 Důchody

Článek 19 Veřejné funkce

Článek 20 Studenti

Článek 21 Jiné příjmy

Kapitola 4 – zdanění majetku

Článek 22 Majetek

Kapitola 5 – metody k zamezení dvojího zdanění

Článek 23 A Metoda zamezení vynětím

Článek 23 B Metoda zamezení zápočtem

Kapitola 6 – zvláštní ustanovení

Článek 24 Zákaz diskriminace

Článek 25 Řešení případů dohodou

Článek 26 Výměna informací

Článek 27 Pomoc při výběru daní

Článek 28 Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů

95 Čl. 14 dříve obsahoval úpravu nezávislých povolání, v modelu OSN tato úprava přetrvává dodnes.

Článek 29 Nárok na dávky⁹⁶

Článek 30 Územní rozsah

Kapitola 7 – závěrečná ustanovení

Článek 31 Vstup v platnost

Článek 32 Výpověď

Součástí SZDZ také nezřídka bývá dodatkový protokol, který jednotlivá ustanovení smlouvy vysvětluje a případně i doplňuje.⁹⁷ Při práci se SZDZ se tak jedná o nezanedbatelný pramen poznání, který je třeba respektovat. Stejně tak je důležité nezapomínat na komentáře k modelovým smlouvám, které mimo jiné obsahují i cenné poznatky z praxe, a jsou tedy užitečnou výkladovou pomůckou.

3.2.2. Závaznost modelové smlouvy OECD

Se stále narůstající popularitou a vlivem modelové smlouvy OECD vyvstává otázka její závaznosti spolu se závazností jejího oficiálního komentáře.

Ještě před samotným řešením dané otázky je vhodné připomenout, že opravdu velké množství SZDZ vychází právě z modelu OECD, přičemž jednotlivé SZDZ jsou jednoznačně závazným pramenem práva. Některé státy zašly ještě dále a rozhodly se vybrané ustanovení modelové smlouvy OECD implementovat přímo do svého právního řádu. Jako příklad zde uvedu Nizozemsko, které vyhláškou ministerstva financí o převodních cenách z roku 2018 mimo jiné stanovilo přímou aplikovatelnost článku 9 modelové smlouvy OECD ve věci převodních cen a principu tržního odstupu, tato vyhláška byla nahrazena dne 2. 7. 2022 vyhláškou novou, která tuto úpravu již neobsahuje.⁹⁸ Roli modelu a komentáře OECD také často určují soudy jednotlivých států. Zde tentokrát uvedu příkladem Českou republiku, kde NSS vydal již zde jednou zmíněný rozsudek ze dne 25. 4. 2019 č. j. 2Afs 103/2018–46, ve kterém doslova uvedl následující: „*Mezi doplňkové prostředky výkladu pak nepochybně může patřit tzv. modelová*

96 Jedná se novou úpravu, kterou zavedl právě až model z roku 2017. Původní čl. 29, který upravoval územní rozsah, byl s ostatními zbývajících články posunut o jednu pozici výše. Tato nová úprava právě reflektuje požadavky BEPS a snaží se omezit nepřiměřené využívání daňových pobídek, jelikož tohoto institutu bylo často zneužíváno. Docházelo také běžně k tzv. „treaty-shoppingu“, což je situace, kdy subjekt, který by běžně nedosáhl na určitou výhodu vyplývající ze SZDZ, neboť není rezidentem ani jedné smluvní strany, se snaží k této výhodě dostat nepřímou cestou, kdy díky nedostatečně určité smluvní úpravě se mu danou úpravu podaří obejít. Například tak, že nechá svou stálou provozovnu řídit z území jednoho ze smluvních států, aniž by tam jinak reálně jakkoliv operoval nebo podnikal.

97 SOJKA 2017 op. cit., (str. 238).

98 Internationaal Belastingrecht, verrekenrijzen, toepassing van het arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen) [online]. The Netherlands [cit. 5. 12. 2022]. Dostupné z: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0040893/2018-05-12>

smlouva OECD jakožto vzorový dokument, na základě kterého byla mezi dvěma konkrétními státy (smluvními stranami) uzavřena příslušná mezinárodní smlouva. V tomto smyslu lze vzorovou smlouvu s určitým zjednodušením připodobnit k důvodové zprávě návrhu zákona. Nejedná se o pramen práva, nýbrž o interpretační vodítko ke zpětnému dovození úmyslu kontrahentů. Takový účel pak může vzorová smlouva (a komentář k ní) plnit z logiky věci pouze za předpokladu, že její text v rozhodných částech v zásadě odpovídá textu uzavřené a ratifikované mezinárodní smlouvy.“

Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že OECD již nyní skrze předmětný model (a jeho komentář) disponuje v dané oblasti ohromným vlivem, a to bez ohledu na právní povahu těchto dokumentů. Osobně se však domnívám, že jak komentář, tak i samotný model OECD je nutné zařadit do kategorie soft law,⁹⁹ tyto dokumenty tedy nejsou právně závazné. Pro opačný závěr jsem nenašel nikde vyhovující argument a z mého pozorování usuzuji, že zastávám názor většinový. Jiný pohled projevil například profesor Kees van Raad, který se snažil dovodit závaznost komentáře k modelové smlouvě OECD prostřednictvím čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu s tím, že s komentář zde pracoval jako se součástí jednotlivých SZDZ. S tímto názorem se neztotožňuji, ačkoliv by byla SZDZ uzavřena podle modelu OECD, tak jistě neplatí, že by bez dalšího byl komentář OECD její součástí.¹⁰⁰

Nad daným problémem je možné se taktéž zamyslet z pohledu teorie práva a položit si tak otázku, zdali by některá ustanovení výše zmíněných dokumentů nemohla časem získat postavení mezinárodního právního obyčeje? K tomu, aby takové uznání nastalo (opinio iuris), je třeba splnit podmínku dlouhodobého užívání (usus longaevus) a také podmínku obecného uznání (opinio necessitatis). U právních obyčejů je pak také požadována dostatečná míra určitosti.¹⁰¹ Dle mého názoru k tomuto stavu zatím nedošlo a aby se tak stalo, bylo by třeba ustálení těchto pravidel ještě ve větší části světa, než je dnes, přestože vliv OECD je již dnes velmi značný.

99 Pokud budeme vycházet přímo z definice uvedené na webu OECD, tak soft law je založené na instrumentech, které nejsou právně závazné nebo jejichž závaznost je poněkud „slabší“ než závaznost tradičního práva.

100 AULT, Hugh J. The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties. Intertax: Essays on International Taxation. Boston, 1994, 1994(4), 22(4), 144–148. Dostupné z: doi:10.54648/taxi1994023 (str. 145)

101 Srov. GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 5., upr. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. Právnícké učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-233-2. (str.74-75)

3.3. Model OSN¹⁰²

Jak již bylo v této práci uvedeno, vzniku modelu OSN z roku 1980 s výrazným předstihem předcházelo zveřejnění modelu OECD. Již při pohledu na strukturu těchto modelů je zcela zjevné, že model OSN přímo vychází z modelu OECD. Při bližší komparaci však zjistíme, že se tyto modely od sebe v některých částech zásadně liší,¹⁰³ přičemž úprava modelu OSN se od úpravy OECD modelu odchyľuje jasně ve prospěch rozvojových států. Tato skutečnost není dílem náhody, což nám napovídá plný název OSN modelu, který zní Modelová smlouva OSN o zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutými a rozvojovými zeměmi (The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries). Tento model již od samotného počátku kladl důraz na to, že ke sjednávání SZDZ může docházet i mezi různě ekonomicky silnými subjekty.¹⁰⁴ Model OSN preferuje variantu, ve které dochází ke zdanění ve státu zdroje, což je ideální stav pro rozvojové země, neboť většinou nedisponují takovým kapitálem jako země rozvinuté, a jsou pak tedy spíše importéry kapitálu nežli exportéry. Zároveň bych zde však doporučoval obezřetnost při užívání termínu rozvojové země, neboť definovat tento pojem může být náročnější, než se na první pohled zdá, a je třeba si uvědomit, že statutem rozvojové země do dnešního dne disponují i takové státy jako je například Čína.

K tomu, aby model OSN zůstal stále relevantním, musel stejně jako model OECD projít postupnými revizemi. Model 2021 je tedy už 5. verzí této modelové smlouvy, přičemž přináší mnoho změn včetně nových pokynů k uplatňování a výkladu definice stálé provozovny a pojmu skutečného majitele.

Již několik desetiletí platí, že model OSN svou popularitou výrazně zaostává za modelem OECD, stejně tak oslabuje i vliv OSN v mezinárodní daňové oblasti. Tento rok (2022) však koncem listopadu přinesl v dané věci mimořádnou událost, která by mohla přivodit po dlouhých letech zvrát ve prospěch OSN. Tzv. Africká skupina¹⁰⁵ působící v rámci Valného shromáždění OSN iniciovala jednání o přijetí rezoluce týkající se podpory inkluzivní a efektivní mezinárodní daňové spolupráce v OSN, přičemž daná rezoluce byla jednomyslně přijata. Přijetí

102 Modelová smlouva OSN („The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries“) z roku 2021. Dostupné z: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf.

103 Například v úpravě stálé provozovny, dividend, úroků, licenčních poplatků a dalších.

104 ROSENBLOOM, H. David a Stanley LANGBEIN. United States Tax Treaty Policy: An Overview. Articles [online]. The Faculty and Deans at University of Miami School of Law Institutional Repository, 1981, 1981, 359-406 [cit. 6. 12. 2022]. Dostupné z: https://repository.law.miami.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1716&context=fac_articles (str. 366).

105 Jedná se o uskupení 54 afrických států, státy v rámci Valného shromáždění OSN jsou totiž řazeny do skupin podle regionů.

této rezoluce by mělo otevřít cestu k jednání o přijetí nové daňové úmluvy OSN, která by zavedla nový řád, jenž by mimo jiné více zohledňoval potřeby rozvojových států. Tato rezoluce byla přijata v souvislosti s dlouhodobou nespokojeností a kritikou OECD, která podle názoru některých států nebyla dlouhodobě schopná reagovat na zkostnatělost mezinárodního daňového řádu, jehož nedostatky připouštěly ekonomické plundrování rozvojových zemí. K udobření těchto států nepřispěla ani nedávná navrhovaná mezinárodní daňová reforma ze strany OECD¹⁰⁶, kterou považovaly za nespravedlivou vůči rozvojovým zemím, a mimo jiné taktéž poukazovaly na příliš nízkou navrhovanou sazbu daně pro nadnárodní korporace.¹⁰⁷

3.4. Aplikační přednost SZDZ v ČR

Česká republika je svrchovaným státem, který si je vědom svého postavení na mezinárodní scéně a přímo ve své Ústavě¹⁰⁸ veřejně deklaruje, že je připraven plnit své závazky vyplývající z mezinárodního práva. ČR se snaží být pro ostatní státy solidním a spolehlivým partnerem, proto přijala v roce 2001 ústavní zákon č. 395/2001 Sb., tzv. euronovelu, s účinností od 1. 6. 2002. Tato novela do Ústavy přidala výše zmíněnou deklaraci, ale také významně upravila článek 10, který nyní zní: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“ ČR potvrdila obsahem tohoto článku spolu s článkem 10a, že v dodržování svých závazků chce být naprosto seriózní a že je díky tomu připravena ve prospěch plnění daných závazků upozadit i vlastní vnitrostátní úpravu.

SZDZ, jakožto mezinárodní smlouva, získává tzv. aplikační přednost před vnitrostátní úpravou, pokud splní podmínky výše zmíněného článku 10 Ústavy. Zároveň se od dané smlouvy očekává, že k tomu, aby byla řádně aplikována namísto vnitrostátní úpravy, tak bude disponovat přímou použitelností, což znamená, že bude jednoznačně stanovovat práva a povinnosti jednotlivců bez nutnosti dalších specifikací prostřednictvím prováděcích vnitrostátních předpisů.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Jde o návrh BEPS 2.

¹⁰⁷ CORBETT, JESSICA. 'Historic Win': UN Members to Start Talks on 'Inclusive and Effective' Global Tax Standards. Common Dreams [online]. 24. 11. 2022 [cit. 7. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.commondreams.org/news/2022/11/23/historic-win-un-members-start-talks-inclusive-and-effective-global-tax-standards>.

¹⁰⁸ Čl. 1 odst. 2 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů.

¹⁰⁹ SOJKA 2017 op. cit., (str. 228).

4. BEPS a jeho řešení

Přestože v této práci byly prezentovány SZDZ jako velmi užitečný nástroj v boji s dvojitým zdaněním, tak čistě pouze na nich nelze vybudovat komplexní mezinárodní daňový řád. Doslova jako studená sprcha zapůsobily události globální finanční krize z let 2007–2009, které prokázaly nedostatečnost a děravost mezinárodní daňové praxe. Paradoxem bylo, že zatímco na běžné lidi dopadala kromě primárních negativních důsledků krize (např. nepřiměřená inflace, nezaměstnanost, ztráta hodnoty celkového majetku kvůli pádu akciového trhu) taktéž následná zátěž ze strany nástrojů určených k potlačení krize (např. zvyšování úrokových a daňových sazeb), tak velké nadnárodní společnosti s několika miliardovými obraty před zraky všech a beze studu zneužívaly štedrosti nástrojů daňových úspor ke snižování své daňové povinnosti nebo tuto povinnost dokonce obcházely díky využití nedokonalosti mezinárodního daňového systému. Tento zjevný kontrast byl jedním z důvodů k oživení dlouholeté diskuze o potřebnosti multilaterálního nástroje pro boj s negativními vlivy dvojího zdanění. Postupem let vývoj dané diskuze akceleroval vzhledem k tomu, že narůstalo množství zveřejněných daňových kauz spojených se jmény význačných nadnárodních gigantů jako např. Google, McDonald's a Starbucks. Zrovna v případě společnosti Starbucks, kterou asi není potřeba představovat, vyšlo najevo, že zatímco zvládla do roku 2012 během tří let generovat 1,2 miliardy liber z prodejů ve Velké Británii, tak vůči tamním úřadům deklarovala nulové zisky. Paradoxní bylo, že během tohoto období Starbucks každoročně komunikoval směrem ke svým akcionářům vzrůstající ziskovost společnosti na území UK. Jedním z opravdu nápaditých způsobů, jakým Starbucks snižoval svoji daňovou povinnost, bylo to, že společnost zatížila své vlastní zahraniční dceřiné společnosti licenčními poplatky z užívání duševního vlastnictví společnosti Starbucks (např. značka, obchodní procesy apod.). Konkrétně v UK byla tato praxe tolerována a bylo tedy možné si tyto poplatky odečíst, bylo však nezbytné prokázat, že poplatky byly provedeny „za obvyklých tržních podmínek“. Tím je myšleno to, že dceřiná společnost by s daným zatížením souhlasila i kdyby nebyla ve vztahu se svou mateřskou společností. Dalšími metodami pak byly např. mezipodnikové půjčky (intercompany loans), kterými bylo cíleno na přesun zisků v rámci jedné skupiny do států s nejmenší daňovou sazbou, nebo také metoda spočívající v přesouvání finančních prostředků generovaných dceřinou společností v jednom státě do další dceřiné společnosti v jiném státě.¹¹⁰ Nutno dodat, že většina těchto postupů byla realizována v mezích zákona, korporace tedy nezřídka svou pozici v daných kauzách obhájily a státy, které kvůli této

¹¹⁰ BERGIN, Tom. Special Report: How Starbucks avoids UK taxes. Reuters [online]. 2012, 15. 10. 2012 [cit. 9. 12. 2022]. Dostupné z: <https://www.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>.

praxi přicházely na dani o horentní sumy, se pak v některých případech nezmohly na více než konstatování nemorálnosti těchto postupů.

4.1. Projekt BEPS

BEPS je zkratkou pro Base Erosion and Profit Shifting, což je možné do češtiny přeložit jako eroze daňových základů a přesouvání zisků. BEPS je tedy negativním jevem, který spočívá v daňovém plánování¹¹¹ nadnárodních společností zneužívajících mezer mezinárodního daňového systému tak, jak jsem již nastínil výše na příkladu společnosti Starbucks. BEPS dle tvrzení OECD způsobuje globální ztrátu potenciálních příjmů z daní až ve výši 240 miliard USD, což by bylo zhruba ekvivalentem 10 % všech celosvětových výnosů z daně z příjmů právnických osob.¹¹²

K významné iniciativě ve věci BEPS došlo roku 2012 na summitu G20 v Los Cabos, kde vedoucí představitelé G20¹¹³ poukázali na vážnost situace na mezinárodní daňové scéně a připomněli potřebnost multilaterálního řešení, G20 tedy následně pověřila OECD vypracováním akčního plánu BEPS, jehož primárním cílem bylo znemožnit nadnárodním společnostem přesuny zisků z jurisdikcí s vyšším zdaněním do jurisdikcí s nižším zdaněním.¹¹⁴ OECD rozhodně neotálela a již v roce 2013 tento plán publikovala v jeho rané podobě, přičemž poté v tomtéž roce byl plán schválen na summitu G20 v Petrohradě.¹¹⁵ Finální podobu akčního plánu BEPS zveřejnila OECD v roce 2015, plán představil celkem 15 opatření (akcí) pro boj s BEPS, které bylo doporučeno implementovat do právních řádů jednotlivých států. OECD si však byla vědoma toho, že daný plán má povahu pouhého doporučení a sám o sobě tedy není právně závazný¹¹⁶, proto velmi aktivně apelovala na nutnost přijetí multilaterálního nástroje, prostřednictvím kterého by byly členské státy vázány k implementaci onoho plánu. OECD toto podpořila přímo v Akci 15 (akčního plánu BEPS) tak, že celé toto doporučení bylo věnováno

¹¹¹ Daňové plánování (tax planning) je proces, který spočívá ve snaze subjektu o zanalyzování a následné uspořádání vlastní finanční situace tak, aby minimalizoval své daňové povinnosti. Termín daňové plánování se většinou užívá v případě, kdy je tato praktika prováděna v mezích zákona. Existuje také termín agresivní daňové plánování (aggressive tax planning), při kterém je tato praxe často účelově prováděna na hraně nebo i za hranou zákona.

¹¹² Understanding tax avoidance. Oecd.org [online]. OECD, 2021 [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/>

¹¹³ G20 je skupinou určenou pro mezinárodní hospodářskou spolupráci předních ekonomik světa. Krom jednotlivých států, je členem i EU jako celek, jak už název napovídá, skupina má dohromady 20 členů. Pro bližší informace vizte <https://www.g20.org/en/about-g20/#members>.

¹¹⁴ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

¹¹⁵ TAX ANNEX TO THE ST. PETERSBURG G20 LEADERS' DECLARATION [online]. St. Petersburg, 2013, 5. 9. 2013 [cit. 2022-12-11]. Dostupné z: <https://www.mofa.go.jp/files/000013928.pdf>

¹¹⁶ Nicméně v souladu s pojmem tzv. „minimálního standardu“ je očekáváno, že členské státy, které se přihlásily k projektu BEPS, dobrovolně implementují alespoň esenciální část tohoto plánu, bez ohledu na závaznost samotného akčního plánu.

potřebnosti vývoje multilaterálního nástroje, který by zajistil implementaci části akčního plánu BEPS přímo do SZDZ, tento nástroj měl tedy zajistit plošnou úpravu SZDZ tak, aby byly do budoucna chráněny proti jejich zneužívání.¹¹⁷ Za tímto účelem nakonec skutečně vznikla v roce 2016 multilaterální úmluva pod svým celým originálním názvem The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Vzhledem k délce názvu této úmluvy pro ni budeme dále v této práci užívat v praxi oblíbenou zkratku „MLI“ („Multilateral Instrument“). MLI vstoupilo v platnost dne 1. 7. 2018 a k listopadu 2022 jí podepsala již celá stovka států.¹¹⁸ ČR se k MLI svým podpisem připojila taktéž, avšak pouze v režimu minimálního standardu, MLI je v ČR platné od 1. 9. 2020.¹¹⁹

MLI je koncipováno tak, aby pokud možno co nejsnadněji umožnilo implementaci vybraných opatření. MLI pracuje s Akcemi 2, 6, 7 a 14, jde tedy o výběr Akcí, které se nevíce dotýkají problematiky SZDZ. Státy, které se v případě MLI rozhodnou o implementaci pouze v režimu minimálního standardu, se zavazují pouze k implementaci článků MLI, které se týkají stěžejních Akcí 6 a 14.¹²⁰

4.1.1. Přehled opatření projektu BEPS¹²¹

Pro lepší orientaci v tématu zde uvádím jednotlivá opatření (Akce) akčního plánu (projektu) BEPS. Rozhodl jsem se, že pro tento výčet nepoužiji prostou číselnou posloupnost, ale využiji systematiky Y. Braunera, který tyto opatření rozděluje do pěti skupin podle témat, kterými se zabývají.¹²²

Skupina 1 – Obecné výzvy

Akce 1 Daňové výzvy vyplývající z digitalizace.

Akce 5 Efektivnější čelení škodlivým daňovým praktikám s přihlédnutím k transparentnosti a ekonomické podstatě.

Skupina 2 – Specifické výzvy

Akce 2 Neutralizace efektů hybridních nástrojů a entit.

¹¹⁷ OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.

¹¹⁸ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Oecd.org [online]. [cit. 2022-12-11]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

¹¹⁹ OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj: Daně. Mfcr.cz [online]. Česká republika: Ministerstvo financí ČR, 2021 [cit. 2022-12-11]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-institute/oecd-organizace-pro-hospodarskou-spolup-11634>.

¹²⁰ Tamtéž jako v poznámce č. 117.

¹²¹ BEPS Actions. Oecd.org [online]. OECD [cit. 2022-12-12]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

¹²² BRAUNER, Yariv. What the BEPS?. Florida tax review [online]. 2019, 16(2) [cit. 2022-12-12]. ISSN 1066-3487. Dostupné z: doi:10.5744/ft.2014.1602 (str. 69)

- Akce 3 Utváření účinných pravidel pro ovládané zahraniční společnosti (CFC pravidla).
- Akce 4 Omezení eroze základu daně prostřednictvím odpočtů úroků a jiných finančních plateb.
- Akce 6 Ochrana před zneužitím smluv o zamezení dvojího zdanění.
- Akce 7 Ochrana před umělým vyhýbáním se statusu stálé provozovny.

Kapitola 3 – Převodní ceny

- Akce 8-10 Opatření objasňující a posilující stávající standardy v oblasti převodních cen. (8 - nehmotná aktiva, 9 - rizika a kapitál, 10 - vysoce rizikové transakce).
- Akce 13 Dokumentace k převodním cenám a podávání zpráv rozdělených podle jednotlivých zemí (The Country-by-Country Report).

Kapitola 4 – Administrativa a dodržování předpisů

- Akce 11 Měření a monitorování BEPS.
- Akce 12 Pravidla pro povinné zveřejňování informací.
- Akce 14 Zefektivnění postupů vedoucích ke vzájemné dohodě.

Kapitola 5 – MLI

- Akce 15 Vývoj MLI.

Pokud se některý stát rozhodne přistoupit k akčnímu plánu BEPS v režimu minimálních standardů, tak to znamená, že se hlásí k implementaci pouze vybraných Akcí, kterými jsou aktuálně Akce 5, 6, 13 a 14.

Nerad bych se zde pouštěl do porovnávání důležitosti jednotlivých opatření, ale pokud bych měl jedno z nich vyzdvihnout, tak by to vzhledem k aktuálnímu vývoji bylo hned první opatření (Akce 1), které se věnuje daňovým výzvám vyplývajících z digitalizace. Toto opatření jsem vybral, protože se domnívám, že momentálně téměř kdokoli může běžným pozorováním registrovat neustálý rozvoj digitalizace a jejího vlivu. Digitalizace sebou v obecné rovině přináší jistě i mnoho pozitiv, ale zároveň se jedná o velice širokou oblast, kterou je potřeba náležitě regulovat.

Sama OECD si je vlivu digitalizace velice dobře vědoma, a proto v návaznosti na Akci 1 přišla s návrhem, který je označován jako BEPS 2.0. Reaguje tak na digitalizací způsobené změny a z toho vyvstalé výzvy v mezinárodní daňové oblasti. BEPS 2.0 stojí na 2 pilířích, které obsahují několik návrhů k zásadním změnám mezinárodních daňových pravidel. Jedním z hlavních cílů prvního pilíře je umožnit zdanění příjmů ve státě, ve kterém došlo k prodeji, a to

bez ohledu na prvek fyzické přítomnosti prodejce. Hlavním bodem druhého pilíře je globální zavedení minimální korporátní sazby daně ve výši 15 %. K projektu BEPS 2.0 se již hlásí více jak 130 zemí a jeho dokončení je očekáváno v průběhu roku 2023.¹²³

4.2. Směrnice EU

Evropská unie byla nucena stejně jako OECD/G20 zareagovat na stále naléhavější problematiku jevu BEPS. EU při řešení dané záležitosti často vychází přímo z Akčního plánu BEPS, nemůže se však čistě spoléhat pouze na OECD, neboť EU je samostatná entita, která nakládá s naprosto jedinečným hospodářským prostorem a unikátními pravidly. EU v této věci využívá především aktů svého sekundárního práva a nejčastěji volí formu směrnic, zde pak můžeme pozorovat výhodu, kterou EU oproti OECD disponuje, a tou je snadnější aplikovatelnost jednotlivých opatření vůči svým členským státům.

Významným druhem směrnice pro daňovou oblast je tzv. DAC směrnice neboli plným názvem „Directive on Administrative Co-operation“. Tato směrnice se zaměřuje na posílení mezinárodní spolupráce v oblasti daňové správy. V ČR byla tato směrnice¹²⁴, ve své prvotní podobě označovaná jako DAC 1, poprvé implementována zákonem č. 164/2013 Sb. ze dne 2. května 2013 o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Směrnice tehdy přinesla specifikaci jednotlivých nástrojů mezinárodní spolupráce, kterými byly např. účast při úkonech správce daně, souběžné daňové kontroly a vzájemná výměna informací. Postupem let prošla mnohými novelami jak sama směrnice, tak i zmíněný prováděcí zákon. Poslední aktuálně dostupná novela pod označením DAC 8 se bude mimo jiné snažit o rozšíření působnosti DAC směrnice o oblast krypto-aktiv. Rád bych zde vyzdvihl novelu DAC 4, která vycházela z Akce 13 akčního plánu BEPS a díky tomu přinesla úpravu již v této práci zmíněného country-by-country reportingu (CbC Reporting), což je způsob automatické výměny informací, který se vztahuje na skupiny nadnárodních podniků.¹²⁵

¹²³ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>; Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy. Oecd.org [online]. 1. 7. 2021 [cit. 2022-12-13]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

¹²⁴ Směrnice Rady EU 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS.

¹²⁵ Sekundární předpisy EU: Základní normy pro mezinárodní spolupráci v oblasti daní – Právo EU. [online]. MFČR, 2. 5. 2022 [cit. 2022-12-14]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/sekundarni-predpisy-eu>.

Zcela zásadním aktem EU ve věci BEPS je směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Tato směrnice je spolu se svou novelou¹²⁶ z roku 2017 také známá pod zkratkou ATAD (Anti-Tax Avoidance Directives). Jedním z jejích parametrů je, že se vztahuje pouze na poplatníky daně z příjmů právnických osob a jejich stálé provozovny. Další její vlastností je, že stanovuje pouze tzv. minimální úroveň ochrany, což znamená, že si každý členský stát může implementovat pravidla této směrnice ještě ve vlastní přísnější variantě. ATAD byl do českého práva zakomponován prostřednictvím novely ZDP tedy zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.¹²⁷ Tímto předpisem byla do českého daňového řádu uvedena následující pravidla:

- Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů
 - § 23e ZDP a § 23f ZDP
 - Článek 4 Směrnice ATAD
 - Vzhledem k úpravě ZDP hovoříme o nadměrných výpůjčních výdajích v případě, ve kterém po odečtení výpůjčních příjmů od výpůjčních výdajů získáme hodnotu vyšší než 80 mil. Kč nebo hodnotu, která převyšuje 30% daňové EBITDY¹²⁸.
- Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (Exit Tax)
 - § 23g ZDP, § 22 odst. 1 písm. j) ZDP a § 38zg ZDP
 - Článek 5 Směrnice ATAD
 - Má zabránit praktikám umělého přesouvání nezrealizovaného zisku ze země, kde byl generován do země s nižším daňovým zatížením.
- Zdanění ovládané zahraniční společnosti (CFC rules)
 - § 38fa ZDP
 - Článek 7 a 8 Směrnice ATAD
 - Má zabránit praktikám, kterými si společnosti prvoplánově základy dceřiné společnosti v cizích státech s nízkým daňovým zatížením tak, aby prostřednictvím nich mohly obcházet svou daňovou povinnost v tuzemsku.
- Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace (hybrid mismatches)

¹²⁶ Novela byla uskutečněna směrnicí Rady EU 2017/952 a cílila na změnu úpravy týkající se hybridních nesouladů s třetími zeměmi.

¹²⁷ Implementací ATAD byl ovlivněn i daňový řád, konkrétně do § 8 odst. 4 DŘ a § 92 odst. 5 písm. f) DŘ bylo zavedeno obecné pravidlo proti zneužívání práva.

¹²⁸ EBITDA je zkratkou pro Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization, to je možné do češtiny přeložit jako zisk před úroky, daněmi, odpisy a amortizací. EBITDA hodnoty jsou často využívány k posuzování ziskovosti společnosti.

- § 23h ZDP
- Článek 9, 9a a 9b Směrnice ATAD
- Má zabránit nesouladům, které vznikají díky odlišnému posouzení určité právní skutečnosti dvěma nebo více právními řády.¹²⁹

Na závěr uvádím, že Evropská komise již publikovala návrh směrnice ATAD 3, který cílí na zamezení umělého využívání fiktivních společností a uspořádání pro daňové účely. Očekává se, že pravidla této směrnice by mohla být implementována do vnitrostátních úprav už v následujícím roce (2023).

¹²⁹ INFORMACE GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ: k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD. Financnisprava.cz [online]. Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1: Generální finanční ředitelství, 2021, 19. 1. 2021 [cit. 2022-12-14]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf; DRTINA, Tomáš a Petr FOLDYNA. ATAD [online]. Generální finanční ředitelství, 2021, 11. 5. 2021 [cit. 2022-12-14]. Dostupné z: https://prezentace.czu.cz/storage/267/7940_ATAD-IFA.pdf.

5. Praxe

V této kapitole jsem se rozhodl na jednoduchém modelovém příkladu demonstrovat využití SZDZ v praxi. Tento příklad jsem se rozhodl zaměřit na otázku dvojího zdanění ve věci zahraničních dividend. K tvorbě zrovna takového příkladu mě inspiroval rok 2020, který byl zcela bezprecedentní a do života mnoha z nás přinesl mnoho strastí, smutku a bolesti, zároveň se však jednalo o nesmírně zajímavý rok z pohledu vývoje na kapitálových trzích. Při poměrech, kdy během jednoho roku došlo k emisi téměř 2/3 veškerého objemu dolarů, jenž se nacházely v oběhu, se bez přehánění dalo hovořit o tom, že akciový trh fungoval tzv. „na steroidech“. To přinášelo situaci, ve které bylo možné investovat téměř do čehokoliv (včetně pro mě nepochopitelných NFTs) a krátkodobí zisk byl víceméně zaručen. Toto přilákalo velké množství prvoinvestorů po celém světě, kteří na trhy přivedli nové finanční prostředky a celou situaci tak ještě gradovali. S trochou nadsázky tak můžu říct, že to bylo právě toto období, které přinutilo ptát se na otázky dvojího zdanění i lidi, jež nikdy neopustili svou rodnou ves.

5.1. Modelový příklad ČR-USA

Pan Zámožný je retailový investor, který drží prostřednictvím svého brokera 100 akcií společnosti Apple Inc. Společnost v roce 2022 vyplácela kvartálně za každou akcii finanční dividendu ve výši \$0.23, což odpovídá částce \$0.92 za rok. Pan Zámožný delší dobu své investice nesledoval, a tak by ho zajímalo, jak má v dané věci postupovat ohledně zdanění těchto příjmů a také jaký bude jeho zisk po zdanění. V daném případě platí, že řešený subjekt je občanem a také rezidentem pouze České republiky.

Řešení:

Osobní daňová příslušnost investora je známa již ze zadání, je tedy nyní nutné zjistit rezidenství společnosti, která mu dividendy vyplácí. K tomu uvádím, že společnost Apple Inc. byla založena v souladu s právem USA ve městě Kalifornii, v souladu s právní úpravou USA je tedy tato společnost daňovým rezidentem USA.¹³⁰ Vzhledem k těmto skutečnostem je zřejmé, že bude nutné v daném případě postupovat podle ustanovení SZDZ mezi ČR a USA¹³¹.

Při bližším prozkoumání čl. 10 zmíněné SZDZ zjistíme, že smlouva umožňuje, jak variantu zdanění dividend státem příjemce tohoto příjmu, tak i státem, jehož je společnost

¹³⁰ United States – Information on residency for tax purposes: Section II – Criteria for Entities to be considered a tax resident. Oecd.org [online]. OECD [cit. 2022-12-15]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/United-States-Tax-Residency.pdf>.

¹³¹ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 32/1994 Sb., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku.

vyplácející tento příjem rezidentem. To znamená, že zmíněný investor by mohl zdanit předmětné příjmy přímo v ČR, ale v praxi v naprosté většině případů dochází k tomu, že zdanění tohoto příjmu zprostředkuje už sám broker podle sazeb USA a investorovi posílá tak již částku, která je očištěna o daň. Problémem je, že běžná srážková daň z dividend v USA činí nezanedbatelných 30%, USA však naštěstí umožňuje podepsat formulář pod označením W-8BEN¹³², kterým investor prohlašuje, že není občanem ani rezidentem USA a díky kterému je mu v daném případě sazba srážkové daně snížena na 15% (hodnota snížené sazby vychází z jednotlivých SZDZ, zmíněných 15% se týká konkrétně ČR).

Poté, co investor obdrží vyplacenou dividendu očištěnou o 15% srážkou daň z USA, je třeba opět nahlédnout do zmiňované SZDZ, kde v článku 24 zjistíme, že ČR na základě této smlouvy využívá pro tento případ metody prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí. Řešením tohoto případu tedy bude, že hrubý příjem ve výši \$92 bude zdaněn ve prospěch USA částkou \$13.8, díky aplikaci předmětné SZDZ tento příjem v ČR zdaněn již nebude. Investor tedy inkasuje z dividend čistý zisk ve výši \$78.2.

Investor není tímto postupem zbaven povinnosti podat daňové přiznání, ve kterém zmíněné příjmy z dividend musí uvést jako příjmy kapitálové a zároveň je nutné, aby příslušnému finančnímu úřadu dodal potvrzení o tom, že byl tento příjem již podroben dani v USA, k čemuž uvádím, že většina alespoň trochu seriózních brokerů je schopna svým klientům toto potvrzení opatřit a poskytnout.

Na závěr uvádím, že tento modelový příklad sloužil čistě jen pro demonstrativní účely a byl značně zjednodušen. V praxi je potřeba počítat s více proměnnými a je nutné každý případ posuzovat zcela individuálně.

¹³² Form W-8BEN: Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding and Reporting (Individuals). Irs.gov [online]. 2021 [cit. 2022-12-15]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/fw8ben.pdf>.

Závěr

Na začátku této práce jsem představil pojem dvojího zdanění, jakožto absolutně negativního jevu, který poškozují jednotlivé daňové subjekty, které díky tomuto jevu musí vícekrát odevzdat typově stejnou daň ze stejného předmětu daně. Negativní důsledky tohoto jevu se nevyhýbají ani státům, neboť v případě, že by se rozhodly tento fenomén ignorovat, tak by se staly naprosto nezajímavými pro zahraniční investory, a navíc by zcela jistě demotivovaly i vlastní tuzemské subjekty, které by pak měly větší tendenci obcházet svou daňovou povinnost.

Následovalo rozdělení dvojího zdanění na mezinárodní a vnitrostátní spolu s obecným představením jednotlivých opatření a metod k zamezení dvojího zdanění. Kapitola byla také doplněna o vysvětlení zásadního pojmu daňového domicilu. První kapitola tak utvořila nezbytný základ, od kterého se mohl zbytek práce dále odvíjet.

Při popisu metod pro zamezení dvojího zdanění jsem se snažil tyto instrumenty vysvětlit pomocí modelových příkladů. Kdybych měl mezi sebou porovnat metodu zápočtu a vynětí, tak si netroufám ani o jedné z nich říct, že by měla být nadřazená té druhé. Každá z těchto metod je v praxi vhodná pro určitý typ situací. Pokud bych však musel uvést alespoň nějaký závěr, tak se domnívám, že aplikování metody vynětí bude v praxi výrazně snazší, ale na druhou stranu si myslím, že daná metoda může v některých případech otevírat prostor pro vznik dvojího nezdanění, což pak způsobuje taktéž nežádoucí stav.

V případě opatření pro zamezení dvojího zdanění jsem jednostranná a dvoustranná opatření uvedl velmi obecně, zatímco k představení mnohostranných opatření jsem využil směrnici CCCTB, která si bezesporu zasloužila být v této práci uvedena. Význam této směrnice nelze snižovat ani v případě, že by nakonec nebyla prosazena, neboť díky své povaze již dokázala ovlivnit několik dalších dokumentů a projektů (např. BEFIT a DEBRA).

V kapitole vnitrostátních aspektů jsem se věnoval vnitrostátní úpravě ČR a zaměřil jsem se konkrétně na úpravu DŘ a ZDP. V ZDP bylo klíčové popsat úpravu osobní a věcné daňové příslušnosti. Při popisu osobní daňové příslušnosti jsem se soustředil na bližší osvětlení pojmu daňového rezidentství, což jsem následně podpořil i vzorovými příklady. V návaznosti na oblast věcné příslušnosti jsem věnoval samostatný prostor naprosto stěžejnímu pojmu stále provozovny, při jehož popisu pro mě byl klíčovým pramenem Metodický pokyn GFŘ k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny, č. j.: 79599/19/7100-40113-010370, jedná se o velice přehledný a dobře zpracovaný dokument s rozsáhlým obsahem informací k dané problematice.

Při řešení mezinárodních aspektů jsem se soustředil na SZDZ spolu s modelovými smlouvami OECD a OSN. V případě SZDZ jsem vzpomenu jejich užitečnost při potlačování negativních jevů dvojího zdanění a také jsem zmínil jejich někdy opomíjenou roli v upevňování kulturních, hospodářských a obecně dobrých vzájemných vztahů mezi jednotlivými smluvními státy. Vysvětlil jsem rozdíl mezi komplexní a omezenou SZDZ a následně jsem upozornil na to, že SZDZ nemusí být vždy dvoustranné, ale mohou se vyskytovat i v mnohostranné variantě. K této specifické podobě SZDZ jsem uvedl příklady (např. The Nordic Treaty) a zmínil jsem svůj názor na to, proč se téměř vůbec nevyužívají. Domnívám se, že hlavním důvodem je složitost kontraktace a následné aktualizace těchto smluv, neboť stejně jako dvoustranné SZDZ se musejí vypořádat s odlišnými potřebami a různými vnitrostátními úpravami jednotlivých států, ale vzhledem k velkému počtu smluvních stran je tento úkol mnohem náročnější.

K části, ve které jsem zabýval historií SZDZ a modelových smluv, nemám víceméně připomínky, ale musím konstatovat, že mě mrzí můj neúspěch při shánění originálních děl Edwina Seligmana, na jehož tvorbu odkazovalo nezávisle na sobě mnoho zahraničních autorů, jejichž díla jsem procházel během studia tohoto tématu. Věřím, že publikace tohoto autora by mé práci přinesly další přidanou hodnotu.

Poté, co jsem stručně představil organizaci OECD, jsem se věnoval modelové smlouvě OECD včetně její struktury a hlubšího posouzení právní závaznosti této modelové smlouvy a jejího komentáře. Těmto dokumentům jsem neodepřel jejich zásadní výkladovou funkci a značný vliv, ale ve věci právní závaznosti, jsem byl nucen konstatovat, že jak modelovou smlouvu OECD, tak i její komentář považuji za dokumenty spadající do kategorie soft law. Následně jsem se nad daným problémem pokusil zamyslet více pohledem právní teorie a položil jsem si otázku, zdali by v daném případě nebylo možné uvažovat nad naplněním podmínek potřebných ke vzniku mezinárodního právního obyčeje. Za stávajících podmínek se domnívám, že nikoliv.

V případě modelu OSN jsem zmínil jeho oblibu ze strany rozvojových států a vyzdvihl nedávnou iniciativu tzv. Africké skupiny, která vedla k přijetí rezoluce týkající se podpory inkluzivní a efektivní mezinárodní daňové spolupráce v OSN. Motivací této iniciativy je posílení vlivu OSN v mezinárodní daňové sféře, aby následně mohla zavést nový mezinárodní daňový systém, který by na rozdíl od systému, ve kterém dominuje OECD, nepřehlížel potřeby rozvojových států.

V závěru kapitoly tři jsem se pak stručně vyjádřil k aplikační přednosti SZDZ.

V následující kapitole jsem představil BEPS jakožto negativní jev, o kterém by se dalo říct, že nastavuje zrcadlo, ve kterém se odráží nedokonalost SZDZ, ale stejně tak celého

mezinárodnímu daňového řádu. Poukázal jsem na to, že k BEPS nezřídka dochází naprosto legální cestou a díky využití nedostatečné regulace v dané oblasti.

Řešením ze strany OECD je Akční plán BEPS, který jsem představil spolu s výčtem jeho opatření a vyzdvihl jsem důležitost v pořadí hned prvního opatření, které se zabývá daňovými výzvami, které vycházejí z digitalizace.

Poté jsem zmínil přístup EU, která k potlačení BEPS a dalších podobných jevů využívá především nástrojů svého sekundárního práva, nejčastěji směrnic. Z těchto směrnic jsem vybral směrnice DAC a ATAD, které jsem následně rozebral a zároveň jsem poukázal na vazbu těchto dokumentů vůči Akčnímu plánu BEPS.

V poslední kapitole této práce jsem uvedl modelový příklad, na kterém jsem chtěl čtenáři demonstrovat reálné a praktické využití SZDZ. Do onoho příkladu jsem promítl můj osobní zájem o oblast kapitálových trhů.

Vzhledem ke všemu výše uvedenému v této práci, se nyní vyjádřím k tomu, jaké opatření považuji za nejúčinnější pro boj s negativními jevy mezinárodního dvojího zdanění. Jako první uvedu jednostranná opatření, jejichž roli naprosto respektuji a chápu, že ne úplně každému státu se vzhledem k jeho zahraničním interakcím vyplatí sjednávat nadbytečné množství SZDZ, přesto však musím tento typ opatření hodnotit v obecné rovině jako nejméně účinný. Dle mého názoru není dostatečně agilní a není schopen adekvátně reagovat na element různorodosti, jež doprovází mezinárodní prvek.

Nyní tedy zbývá rozhodnout, jestli jsou v dané věci superiorní SZDZ nebo mnohostranná opatření. Kdybych si tuto otázku položil hned na začátku psaní této práce, tak bych nejspíš zvolil SZDZ, čím více jsem však pronikal do dané problematiky, tím více mi začínalo být jasné, že toto srovnání je zcela zbytečné. Ideálního stavu je totiž možné dosáhnout pouze kombinací pokračujícího sjednávání SZDZ mezi jednotlivými státy spolu s přijímáním mnohostranných opatření, která následně plošně pokryjí nedostatky SZDZ. To, proč se SZDZ neobejdou bez podpory mnohostranných opatření, je jasné právě i díky existenci jevu BEPS. Na druhou stranu si myslím, že je stejně tak bláhové se domnívat, že by danou situaci bylo možné plošně vyřešit jedním univerzálním mnohostranným opatřením. Je třeba pamatovat na různorodost jednotlivých států a s tím související náročnost, při vyjednávání i mnohem méně závažných záležitostí. Nevěřím tedy, že by v blízké budoucnosti vznikl univerzální multilaterální nástroj, který by sjednotil praxi v této oblasti po celém světě, ale myslím si, že třeba na úrovni EU by takový projekt bylo možné v budoucnu zrealizovat, ačkoliv by to bylo extrémně náročné. Taktéž jsem velice zvědav na to, jakým směrem se v této oblasti posune OSN a zdali skutečně po několika desítkách let dokáže svým vlivem překonat OECD.

Co se týče popisné stránky této práce, tak jsem se snažil danou problematiku vylíčit tak, aby její základy pochopil i naprostý laik. Zároveň musím přiznat, že jsem při psaní narazil na problém, který jsem již avizoval v úvodu této práce, a tím byla značná obsáhlost problematiky dvojího zdanění. Pokud bych tedy měl podobnou práci zpracovávat znovu, tak bych buď ponechal koncept práce tak, jak jsem jej zvolil nyní a vydal bych se cestou rozsáhlejší rigorózní práce, nebo bych psal opět v rozsahu práce diplomové, ale vzhledem obsáhlosti tématu, bych se zaměřil jen na určitou specifickou část této problematiky, kterou bych poté mohl lépe rozebrat.

Seznam zkratk

ATAD 1	Směrnice Rady EU 2016/1164
ATAD 2	Směrnice Rady EU 2017/952
BEPS	Rozklad daňového základu a převod zisků
BEFIT	Business in Europe: Framework for Income Taxation
CCCTB	Směrnice Rady EU o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob
CFC	Ovládané zahraniční společnosti
ČR	Česká republika
DAC	Directive on Administrative Co-operation
DEBRA	Debt Equity Bias Reduction Allowance
DŘ	Zákon č.280/2009 Sb., daňový řád v platném znění
DZD	Dílčí základ daně
DZDT	Dílčí základ daně v tuzemsku
EBITDA	Zisk před úroky, daněmi, odpisy a amortizací
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MLI	Multilaterální nástroj k implementaci opatření akčního plánu BEPS
NFT	Non-fungible token
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OEEC	Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci
OSN	Organizace spojených národů
PO	Právnická osoba
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
UK	Spojené království Velké Británie a Severního Irska
USA	Spojené státy americké
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění
ZSDP	Zákon České národní rady č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
OSN	Organizace spojených národů

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

1.1. Česká

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob ...* Praha: Wolters Kluwer, 2016-. *Daně* (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-125-5.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 5., upr. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. *Právnické učebnice* (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-233-2.

NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

RYLOVÁ, Zuzana. 2012. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag. *Daně* (ANAG). ISBN 9788072637249.

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

ŠIROKÝ, Jan. 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074000058.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. 2012. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. V Praze: Vox. ISBN 9788087480052.

1.2. Zahraniční

COTRUT, Madalina, Kennedy MUNYANDI, Wooje CHOI, Vanessa Arruda FERREIRA a John RIENSTRA. *Tax incentives in the BEPS Era*. Amsterdam: IBFD, 2018, xxii, 308 stran; 23 cm. ISBN 978-90-8722-444-8.

DAVIES, David R. *Principles of International Double Taxation Relief*. I. Title. London: Sweet & Maxwell, 1985, 321 stran. ISBN 0-421-31750-7.

GARBARINO, Carlo. Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD commentary. Cheltenham, England: Edward Elgar Publishing, 2016–2016, 1 online resource (698 pages): illustrations. ISBN 1-78536-588-6.

KOBETSKY, Michael. International taxation of permanent establishments: principles and policy. Cambridge: Cambridge University Press, 2011, 1 online resource (vii, 459 pages): digital, PDF file(s). ISBN 1-107-21586-2.

2. Odborné články

AULT, Hugh J. The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties. Intertax: Essays on International Taxation. Boston, 1994, 1994(4), 22(4), 144-148. Dostupné z: doi:10.54648/taxi1994023.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS?. Florida tax review [online]. 2019, 16(2) [cit. 2022-12-12]. ISSN 1066-3487. Dostupné z: doi:10.5744/ft.2014.1602

NERUDOVÁ, Danuše, Veronika SOLILOVÁ a Marek LITZMAN. Is there a Real Chance to Adopt the CCCTB without UK Participation in the EU?. Ekonomický časopis [online]. BRATISLAVA: INST ECONOMICS RESEARCH SAS & INST FORECASTING CSPS SAS, 2021, 69(6), 582-603 [cit. 2022-11-16]. ISSN 0013-3035. Dostupné z: doi:10.31577/ekoncas.2021.06.02.

ROSENBLOOM, H. David a Stanley LANGBEIN. United States Tax Treaty Policy: An Overview. Articles [online]. The Faculty and Deans at University of Miami School of Law Institutional Repository, 1981, 1981, 359-406 [cit. 2022-12-06]. Dostupné z: https://repository.law.miami.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1716&context=fac_articles.

3. Seznam použitých online zdrojů

About G20. G20.org [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://www.g20.org/en/about-g20/#members>.

ARNOLD, BRIAN J. An introduction to tax treaties [online]. (16 pages) [cit. 2022-12-01].

Dostupné z: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf.

BEPS Actions. Oecd.org [online]. OECD [cit. 2022-12-12]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

BERGIN, Tom. Special Report: How Starbucks avoids UK taxes. Reuters [online]. 2012, 15. 10. 2012 [cit. 2022-12-09]. Dostupné z: <https://www.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>.

CORBETT, JESSICA. 'Historic Win': UN Members to Start Talks on 'Inclusive and Effective' Global Tax Standards. Common Dreams [online]. 24. 11. 2022 [cit. 2022-12-07]. Dostupné z: <https://www.commondreams.org/news/2022/11/23/historic-win-un-members-start-talks-inclusive-and-effective-global-tax-standards>.

Daňáři online [online]. Copyright © 2018 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 05. 08. 2018]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=25940&well=danarionline>.

Determining an Individual's Tax Residency Status | Internal Revenue Service. Internal Revenue Service | An official website of the United States government [online]. [cit. 7. 9. 2022] Dostupné z: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/determining-an-individuals-tax-residency-status>.

DRTINA, Tomáš a Petr FOLDYNA. ATAD [online]. Generální finanční ředitelství, 2021, 11. 5. 2021 [cit. 2022-12-14]. Dostupné z: https://prezentace.czu.cz/storage/267/7940_ATAD-IFA.pdf.

Form W-8BEN: Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding and Reporting (Individuals). Irs.gov [online]. 2021 [cit. 2022-12-15]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/fw8ben.pdf>.

Glossary of Tax Terms – OECD. OECD.org - OECD [online]. Copyright © 2018 Organisation for Economic [cit. 05. 09. 2018]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

Have your say. European Commission [online]. [cit. 9. 9. 2022] Dostupné z: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Business-in-Europe-Framework-for-Income-Taxation-BEFIT-en>.

INFORMACE GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ: k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD. Financnisprava.cz [online]. Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1: Generální finanční ředitelství, 2021, 19. 1. 2021 [cit. 2022-12-14]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf.

Internationaal Belastingrecht, verrekenprijzen, toepassing van het arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen) [online]. The Netherlands [cit. 2022-12-05]. Dostupné z: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0040893/2018-05-12>.

List of OECD Member countries [online]. [cit. 2022-12-03]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/about/document/ratification-oecd-convention.htm>.

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Oecd.org [online]. [cit. 2022-12-11]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

Mzdová praxe [online]. [cit. 05. 9. 2018] Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojih-zdaneni/?search_query=.

OECD 60th anniversary [online]. [cit. 2022-12-03]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/60-years/>.

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf

OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj: Daně. Mfcr.cz [online]. Česká republika: Ministerstvo financí ČR, 2021 [cit. 2022-12-11]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-institute/oecd-organizace-pro-hospodarskou-spolup-11634>

OECD ukončila přístupová jednání s Ruskem. V Moskvě uzavře kancelář. Forbes [online]. [cit. 2022-12-03]. Dostupné z: <https://forbes.cz/oecd-ukoncila-pristupova-jednani-s-ruskem-v-moskve-uzavre-kancelar/>.

Přehled platných smluv [online]. [cit. 2022-07-11].

Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

Přímé zahraniční investice – Česká národní banka. [online]. Copyright © Česká národní banka, 2003 [cit. 05. 08. 2018]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/statistika/platebni_bilance_stat/publikace_pb/pzi/index.html.

Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy. Oecd.org [online]. 1. 7. 2021 [cit. 2022-12-13]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

Sekundární předpisy EU: Základní normy pro mezinárodní spolupráci v oblasti daní – Právo EU. [online]. MFČR, 2. 5. 2022 [cit. 2022-12-14]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/sekundarni-predpisy-eu>.

TAX ANNEX TO THE ST. PETERSBURG G20 LEADERS' DECLARATION [online]. St. Petersburg, 2013, 5. 9. 2013 [cit. 2022-12-11]. Dostupné z: <https://www.mofa.go.jp/files/000013928.pdf>.

Understanding tax avoidance. Oecd.org [online]. OECD, 2021 [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

United States - Information on residency for tax purposes: Section II – Criteria for Entities to be considered a tax resident. Oecd.org [online]. OECD [cit. 2022-12-15]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/United-States-Tax-Residency.pdf>.

University information system MENDELU [online]. [cit. 10. 10. 2022] Dostupné z: https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=2450.

4. Seznam použitých právních předpisů a jiných aktů

Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie (2012/C326/01) In: Úřední věstník C 326/47 ze dne 26. 10. 2012. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=CS>.

Metodický pokyn GFR k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny, č. j.: 79599/19/7100-40113-010370.

Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Metodicky_pokyn_k_SP.PDF.

Modelová smlouva OECD (2017), („Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017“), OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Modelová smlouva OSN („The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries“) z roku 2021. Dostupné z: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf.

Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 32320/11-31 In: Finanční zpravodaj 2011, č. 7 ze dne 30. 11. 2011. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_c_D_6.pdf.

Pokyn GFŘ č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 5606/15/7100-10 In: Finanční zpravodaj 2015, č. 3 ze dne 25. 3. 2015. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf.

Sdělení Ministerstva financí ČR k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000 In: Finanční zpravodaj 2001, č. 1 ze dne 29. 1. 2001. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/info/fz01013>.

Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 89/1992 Sb., o sjednání Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku.

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 253/1993 Sb., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací.

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

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 31/2000 Sb. m. s., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní dědických a darovacích.

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 38/2020 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Ghanskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku a Protokol k ní. In: Sběrka mezinárodních smluv, částka 23, vydáno dne 17. 09. 2020.

Směrnice Rady EU 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.

Směrnice Rady EU 2017/952, kterou se mění ATAD 1 pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi.

Smlouva o založení OECD (Convention on the OECD) [online]. [cit. 2022-12-03]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/legal/oecd-convention.htm#Text>.

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 ze dne 16. 12. 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti In: Sběrka zákonů, částka 1/1993, vydána dne 28. 12. 1992.

Ústavní zákon č. 395/2001 Sb., kterým se mění ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 48/1979 Sb. o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 ze dne 4. 9. 1987 o Vídeňské smlouvě o smluvním právu In: Sběrka zákonů, částka 2/1988, vydána dne 26. 2. 1988.

Zákon o dani z příjmů (fyzických osob) Spolkové republiky Německo (Einkommensteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland (EStG)).

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů.

Zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění.

Zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, v platném znění.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění.

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, v platném znění.

Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, v platném znění.

5. Seznam použité judikatury

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 01. 2011 č. j. 9Afs 66/2010-189.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 05. 2012, č. j. 2Afs 29/2012–18.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 05. 2017 č. j. 9Afs 214/2016-166.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 04. 2019 č. j. 2Afs 103/2018–46.

Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího zdanění

Abstrakt

Tato diplomová práce se věnuje problematice dvojího zdanění a zaměřuje se především na její mezinárodní podobu. V práci je představeno dvojí zdanění spolu se svými důsledky jako negativní jev, kterému je třeba čelit. První kapitola této práce tedy vysvětluje dvojí zdanění v obecné rovině a představuje dělení dvojího zdanění na mezinárodní a vnitrostátní. Dále jsou v této kapitole představeny jednotlivé opatření a metody k zamezení mezinárodního dvojího zdanění a zároveň je zde věnován prostor vysvětlení stěžejního pojmu daňového domicilu.

Další kapitola rozebírá, jakým způsobem se s danou problematikou vypořádává vnitrostátní úprava České republiky. Pozornost je tedy věnována zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. V rámci zákona o daních z příjmu je pak řešena především úprava daňové příslušnosti a samostatný prostor je věnován stěžejnímu pojmu stálé provozovny.

Třetí kapitola je věnována především smlouvám o zamezení dvojího zdanění a modelovým smlouvám OECD a OSN. Práce zde uvádí dělení smluv o zamezení dvojího zdanění a dále se věnuje blíže věnuje jejich vlastnostem, účelu a aplikaci. K modelu OECD je zde uvedena jeho role, struktura a taktéž je zde řešena otázka jeho právní závaznosti. V případě modelu OSN je zde zmíněn vztah k modelu OECD a je vyzdvihnuta nedávna iniciativa na zákonodárné úrovni OSN. Součástí kapitoly je také představení historického vývoje těchto nástrojů.

Následující kapitola je věnována BEPS, který označuje za velmi aktuální negativní jev. Tento jev pokazuje na nedokonalosti a mezery mezinárodního daňového systému, které jsou pak zneužívány ke snižování a obcházení daňové povinnosti. Prvním prezentovaným řešením tohoto jevu je akční plán BEPS spolu s navazujícím multilaterálním nástrojem MLI. Akční plán BEPS nabízí několik tzv. Akcí, které je třeba implementovat do jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění, aby mohly řádně plnit svou funkci spočívající v potlačování BEPS. Kapitola následně zmiňuje i řešení daného problému ze strany EU a představuje v tomto směru stěžejní směrnice DAC a ATAD.

Poslední kapitola obsahuje modelový příklad, kterým chce autor čtenáři demonstrovat aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění v praxi. Tento příklad řeší zdanění dividend vyplácených českému občanovi ze strany americké společnosti. Vedle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je zde tedy řešena i nutnost aplikace formuláře W-8BEN.

V úplném závěru autor nabízí konečné shrnutí této práce a zmiňuje svůj pohled na účinnost jednotlivých opatření a metod.

Klíčová slova: [dvojití zdanění, modelové smlouvy, BEPS]

International and national aspects of double taxation

Abstract

This diploma thesis deals with the issue of double taxation and focuses primarily on its international form. In this thesis, double taxation is presented along with its consequences as a negative phenomenon that must be faced. The first chapter of this work explains double taxation in general terms and presents the division of double taxation into international and national. Furthermore, this chapter presents individual measures and methods to avoid international double taxation, and at the same time, space is devoted to explaining the key concept of tax domicile.

The next chapter discusses how the national regulation of the Czech Republic deals with the given issue. The main attention is therefore paid to Act No. 586/1992 Coll., on income taxes, and Act No. 280/2009 Coll., Tax Code. Attention is paid to the question of tax jurisdiction, which is regulated by the Income Tax Act and special attention is paid to the concept of a permanent establishment.

The third chapter is mainly devoted to double taxation treaties and OECD and UN model treaties. The work presents here the division of double taxation treaties and further focuses on their characteristics, purpose and application. Regarding the OECD model, its role and structure are presented here as well as the issue of its legal bindingness. In the case of the UN model, the relationship to the OECD model is mentioned here, and a recent initiative at the UN legislative level is highlighted. The chapter also includes the presentation of the historical development of these instruments.

The following chapter is devoted to BEPS, which he describes as a very current negative phenomenon. This phenomenon shows the imperfections and loopholes of the international tax system, which are then abused to reduce and avoid tax liabilities. The first presented solution to this phenomenon is the BEPS action plan together with the subsequent multilateral instrument MLI. The BEPS Action Plan offers several so-called Actions that need to be implemented in individual double taxation treaties in order for them to properly fulfill their function of suppressing BEPS. The chapter subsequently also mentions the EU's solution to the given problem and presents the key DAC and ATAD directives in this regard.

The last chapter contains a model example, with which the author wants to demonstrate to the reader the application of double taxation treaties in practice. This example deals with the taxation of dividends paid to a Czech citizen by an American company. In addition to the double taxation treaty, the necessity of applying the W-8BEN form is also addressed here.

At the very end of this thesis, the author offers a final summary of this work and mentions his view on the effectiveness of individual measures and methods to avoid double taxation.

Key words: [double taxation, model tax conventions, BEPS]