

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Petra Jásková

© 2010 ČZU v Praze

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Akademický rok 2008/2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Petra Jásková

obor Podnikání a administrativa

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze čl. 16 určuje tuto bakalářskou práci.

Název tématu: **Smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Struktura bakalářské práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Literární rešerše
4. Vazba smluv na národní daňový předpis
5. Analýza dopadů smluv o zamezení dvojího zdanění
6. Výsledky a diskuse
7. Závěr
8. Seznam literatury
9. Přílohy

Rozsah původní zprávy: 30 - 40 stran

Seznam odborné literatury:

- Ing. Geburovský Jiří. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, I. vydání Praha: Linde, 1994 aktualizace 2001, 591s., ISBN 80-85647-25-7
- Klein Štěpán, Mezinárodní daňové plánování, Praha: Grada Publishing, 2002, 230s., ISBN 80-247-0563-X
- Petrovič Pavel a kol., Encyklopedie mezinárodního daňového plánování. Akont Trust Company s.r.o. a NEWSLETTER, 2002, 432s., ISBN 80-86394-81-6
- Tůma Jan. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, Praha: Management Press, 1994, ISBN 80-85603-58-6
- <http://www.mfcr.cz> - Ministerstvo financí ČR
- <http://www.aspi.cz> - právní a daňové informace, tabulky pro daně a podnikání

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Lukáš Mravec, Ph.D.**

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2010



Vedoucí katedry



Řečník

V Praze dne: 7.1.2009

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci „Smlouvy o zamezení dvojího zdanění“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.3.2010

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala svému vedoucímu bakalářské práce panu Ing. Lukáši Moravci Ph.D. za metodické vedení a odborné rady, které mi poskytl během zpracování práce.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Souhrn

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit význam smluv o zamezení dvojího zdanění z pohledu poplatníka. Práce je zaměřena na problematiku rezidentství, jak je vykládáno ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, jak v Zákoně o daních z příjmů. V literární rešerši se podíváme na historii uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění ve světě a v České republice, jak se jeví budoucnost uzavírání smluv. Dojde i k vysvětlení základních pojmů, se kterými se ve smlouvách můžeme setkat. Zjistíme, že hlavním významem smluv o zamezení dvojího zdanění je zabránění dvojímu zdanění mezi dvěma státy, které jsou rozděleny na stát zdroje a stát rezidence.

Při zpracování práce byla využita literatura zabývající se mezinárodním dvojím zdaněním. Byly využity i jednotlivé smlouvy, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a oficiální stránky Ministerstva financí, stránky účetního lexikonu.

Klíčová slova: dvojí zdanění, rezident, poplatník, daňový domicil, OECD, OSN.

Double taxation agreements

Summary

The aim of this bachelor's thesis is to evaluate the significance of the double taxation agreements from the perspective of the taxpayer. Work is focused on the problems of residency, as is interpreted in the double taxation agreements, as in the Law on Income Tax. We look at the history of contracting for the double taxation agreements in the world and the Czech Republic, as it appears the future of agreements. There will also explain the basic concepts which we can find in the agreements. We find, that the main significance of the double taxation agreements is avoidance of double taxation between the two states, which are divided into state of resource and state of residence.

When processing work was use literature dealing with international double taxation. Were used as individual agreements, Act No. 586/1992 Coll. On Income Tax and the official website of the Ministry of Finance, website of the financial lexicon.

Keywords: double taxation, resident, taxpayer, tax domicile, the OECD, UN.

Obsah:

1. Úvod	4
2. Cíl práce a metodika	5
3. Literární rešerše	6-15
3.1. Historie smluv ve světě	6-10
3.1.1. Historie smluv v České republice	7-8
3.1.2. Počet platných smluv v České republice	8-10
3.2. Dělení smluv	11-12
3.2.1. Obvyklé uspořádání smluv.....	11-12
3.3. Vysvětlení základních pojmů vyskytujících se ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění	13-15
4. Vazba smluv na národní daňový předpis	16-22
4.1. Právní axiomy zdanění	16
4.2. Dvojí zdanění	16-17
4.3. Možnosti zamezení	17
4.4. Popis jednotlivých metod o zamezení dvojího zdanění	18
4.4.1. Metody vynětí	19-21
4.4.2. Metody zápočtu	21-22
5. Analýza dopadů smluv o zamezení dvojího zdanění	23-39
5.1. Vzorové smlouvy OECD a OSN	24
5.1.1. Rozdíly mezi vzorovými smlouvami OECD a OSN	24
5.2. Problematika rezidentství	25-30
5.2.1. Jak je definováno rezidentství podle Zákona o daních z příjmů	27-28
5.2.2. Jak je definováno rezidentství ve smlouvácho zamezení dvojího zdanění	28-30
5.3. Dividendy	30-33
5.3.1. Dividendy v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění	30-32
5.3.2. Dividendy v případě neexistence smlouvy o zamězení dvojího zdanění	32-33
5.4. Úroky	33-35
5.4.1. Úroky v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění	33-34
5.4.2. Úroky v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění	34-35
5.5. Licenční poplatky	36-39
5.5.1. Licenční poplatky v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění ...	36-37
5.5.2. Licenční poplatky v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění	37-39
6. Výsledky a diskuse	40
6.1 Souhrnný příklad	40-41
6.2. Negativní dopady.....	41
6.3. Pozitivní dopady	42
7. Závěr	43
8. Seznam literatury.....	44-45
9. Přílohy.....	46-52

1. Úvod

Hlavním cílem zahraniční politiky každé země, a to i České republiky, by měl být rozvoj všestranných a vzájemně výhodných hospodářských vztahů. Tak, jak se neustále rozvíjejí mezinárodní hospodářské vztahy, nabývají na stále větším významu jednostranné či mnohostranné mezinárodní smlouvy či dohody. S rozvojem mezinárodního obchodu v posledních 20 letech významně vzrostl význam smluv o zamezení dvojího zdanění. Zatímco v sedmdesátých letech, tehdy ČSSR uzavírala smlouvy spíše nárazově, v devadesátých letech nastal při jejich sjednávání boom. Jako stěžejním důvodem pro uzavírání smluv o zamezení svojího zdanění se jeví obavy z konfliktu mezi daňovými nároky jednotlivých států. Tyto smlouvy řeší především přímé daně, tj. daně z příjmů, daně z majetku, v některých případech i darovací a dědické daně. Hlavní funkcí těchto smluv, jak již název sám napovídá, je zamezení nebo-li vyloučení dvojího zdanění, ale i dvojího nezdanění příjmu rezidenta jednoho státu, který dosáhl ve druhém státě tzv. státu zdroje. Základní a důležitou charakteristikou těchto smluv, je skutečnost, že nezavádějí nové typy daní, ale pouze doplňují, či mění ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států.

2. Cíl práce a metodika

Cílem této bakalářské práce bude zhodnotit význam smluv o zamezení dvojího zdanění z pohledu poplatníka. Poplatníkem bude myšlena fyzická osoba, příjemce pasivních příjmů (dividend, úroků, licenčních poplatků) ze zahraničí. Tato osoba bude rezidentem České republiky. Česká republika bude zdrojem příjmů. Příjmy budou zdaněny v České republice. Dále jak je vykládáno rezidentství ve smlouvách a jak v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Metodou pro vypracování bakalářské práce bude analýza modelových situací s aplikací smluv a bez možnosti aplikace smluv při zdanění pasivních příjmů poplatníka. Zdroje, které budou využity při zpracování práce budou uvedeny v kapitole číslo 8. Bude se jednat zejména o právní prameny a internetové zdroje. Právními prameny budou jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Internetovými zdroji, které budou využity při zpracování práce, budou převážně oficiální stránky Ministerstva financí.

3. Literární rešerše

3.1. Historie smluv ve světě

První kapitola literární rešerše je věnována historii smluv o zamezení dvojího zdanění. Potřeba vytvoření smluv o zamezení dvojího zdanění byla nejsilnější v poválečných letech. Došlo k růstu ekonomické spolupráce a také k růstu mezinárodního obchodu.

Vznik smluv je spojen historicky s počátkem dvacátého století, s rozvojem světového obchodu a upevňováním postavení národních států. Tento proces lze rozdělit do dvou etap¹:

- na období 1918 – 1948 tato doba zahrnuje období mezi dvěma světovými válkami. V této době vznikají vzorové smlouvy uzavřené v Ženevě (roku 1928) a Mexiku (roku 1943) při Společenství národů. Tyto vzorové smlouvy se staly vodítkem pro uzavírání smluv mezi státy v meziválečném světě.
- na období po roce 1948 – zejména v šedesátých a sedmdesátých letech jsou vypracovány vzorové smlouvy při OECD (Organization for Economic Cooperation and Development - Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj) o zamezení dvojího zdanění příjmů, majetku a dědictví. V roce 1955 na poli OEEC (Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci, pozdější OECD), kdy bylo přijato první doporučení týkající se problematiky dvojího zdanění. V roce 1956 Fiskální komise započala práci na návrhu prvního jednotného modelu, jež by sjednotil smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavírané mezi jednotlivými členy OECD.² V tomtéž období jsou vypracovány modelové smlouvy v Lize národů pozdější OSN (United Nations Organization - Organizace spojených národů) o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku. Tyto standardy slouží jako vodítko pro uzavírání dohod mezi státy po druhé světové válce.

¹ SÝKORA, J., Daně a obchod, s. 8.

² VYBÍHAL V, NERUDOVA D., Mezinárodní zdanění, s. 12

Vedle těchto vzorových standardů bilaterálního (dvoustranného) typu jsou uzavírány i dohody na bázi mnohostranné, které se vztahují zpravidla ke specifickým druhům příjmů (například při UNESCO byla v Madridu v roce 1979 uzavřena dohoda o zdaňování příjmů z autorských práv).³

3.1.1. Historie smluv v České republice

Historii smluv v České republice respektive v tehdejší Československé republice, lze rozdělit na období před 2. světovou válkou a po ní. Samostatnou „kapitolou“ je historie smluv období po rozdělení ČSFR.

Uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění se v České republice (v tehdejší Československu) datuje již před druhou světovou válkou.⁴ V této době byly uzavřeny například smlouvy s Polskem, Jugoslávií a Rumunskem. Po 2. světové válce byla jednání zahájena až počátkem 70. let s cílem mimojiné snížit ekonomickou izolaci státu od trhů západního světa a poskytnout zahraničním investorům záruky v oblasti daňové pro jejich investice v Československu. K prvním uzavřeným smlouvám patřily smlouvy s Francií (smlouva č. 73/1975 Sb. o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu; skončila platnost k 31.12. 2005), Nizozemím (smlouva č. 138/1974 Sb. s Nizozemím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, ve znění doplnění sdělením a protokolem ke smlouvě č. 112/1997 Sb.; tato smlouva je v platnosti)⁵ a Finskem (č. 134/1976 Sb., tato smlouva byla zrušena a nyní platí smlouva č. 43/1996 Sb. ze dne 29.2.1996)⁶. Obsah těchto smluv byl výrazně ovlivněn vzorovým modelem OECD. Počátkem let osmdesátých byly uzavřeny první smlouvy s využitím vzorového modelu vypracovaného v rámci OSN. Byly to zejména smlouvy se Srí Lankou, Kyprem, Nigérií a dále pak s Čínou a Tunisem. Vzhledem k politickým a jiným hospodářským překážkám a absencí řady podnikatelských faktorů, které charakterizují volné tržní hospodářství, mělo praktické využívání tehdy uzavřených smluv pouze omezené uplatnění. Další vývoj

³ SÝKORA, J., Daně a obchod, s. 8.

⁴ RYLOVÁ, Z., Mezinárodní dvojí zdanění, s. 23

⁵ INTERNETOVÁ VERZE PRÁVNÍCH SYSTÉMŮ FIRMY MP – SOFT. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Dostupné z WWW: <<http://www.ucetniporadce.cz/qbwwwup.dll>>

⁶ INTERNETOVÁ VERZE PRÁVNÍCH SYSTÉMŮ FIRMY MP – SOFT. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Dostupné z WWW: <<http://www.ucetniporadce.cz/qbwwwup.dll>>

v Československu po roce 1989 a nové daňové zákony umožňují již plné uplatnění těchto smluv.⁷

Po rozdělení ČSFR na Českou republiku a Slovenskou republiku od 1.1.1993 je naprosto zřejmé a logické, že vzhledem k rozsahu existující sítě smluv o zamezení dvojího zdanění a časové a také ekonomické náročnosti sjednávání těchto smluv měly obě vzniklé republiky zájem na převzetí již existujícího systému uzavřených smluv. Předpokladem byl ovšem i souhlas smluvních partnerů. Ve vztahu k státům, s nimiž již byla jednání o smlouvě zahájena, avšak tyto smlouvy nevstoupily v platnost do okamžiku zániku ČSFR, byla jednání za předpokladu souhlasu i druhé smluvní strany, vedena dále samostatně delegacemi obou nově vzniklých republik. V této době šlo o smlouvy zejména s těmito státy: Egypt, Izrael, Malta, Indonésie, Malajsie, Austrálie.⁸

Mezi nově vzniklou Českou republikou a Slovenskou republikou již byla smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku. Tato smlouva vychází z principů obsažených ve vzorovém návrhu OECD. Současně mezi oběma republikami byla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací.⁹

3.1.2. Počet platných smluv v České republice

Česká zahraniční politika věnuje dostatek úsilí i rozvoji všestranných a vzájemně výhodných hospodářských vztahů. Hlavní snahou je eliminovat daňové zatížení a vyloučit mezinárodní dvojí zdanění. Z tohoto důvodu je mezi státy obvyklé sjednat smlouvu o zamezení dvojímu zdanění.

V roce 2009 Česká republika uzavřela smlouvy s těmito státy:

- Arménií, tato smlouva vešla v platnost 15.7. 2009
- Kypr, tato smlouva vešla v platnost 26.11. 2009
- Sýrií, tato smlouva vešla v platnost 12.11. 2009¹⁰

⁷ TŮMA, J., Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, s.17

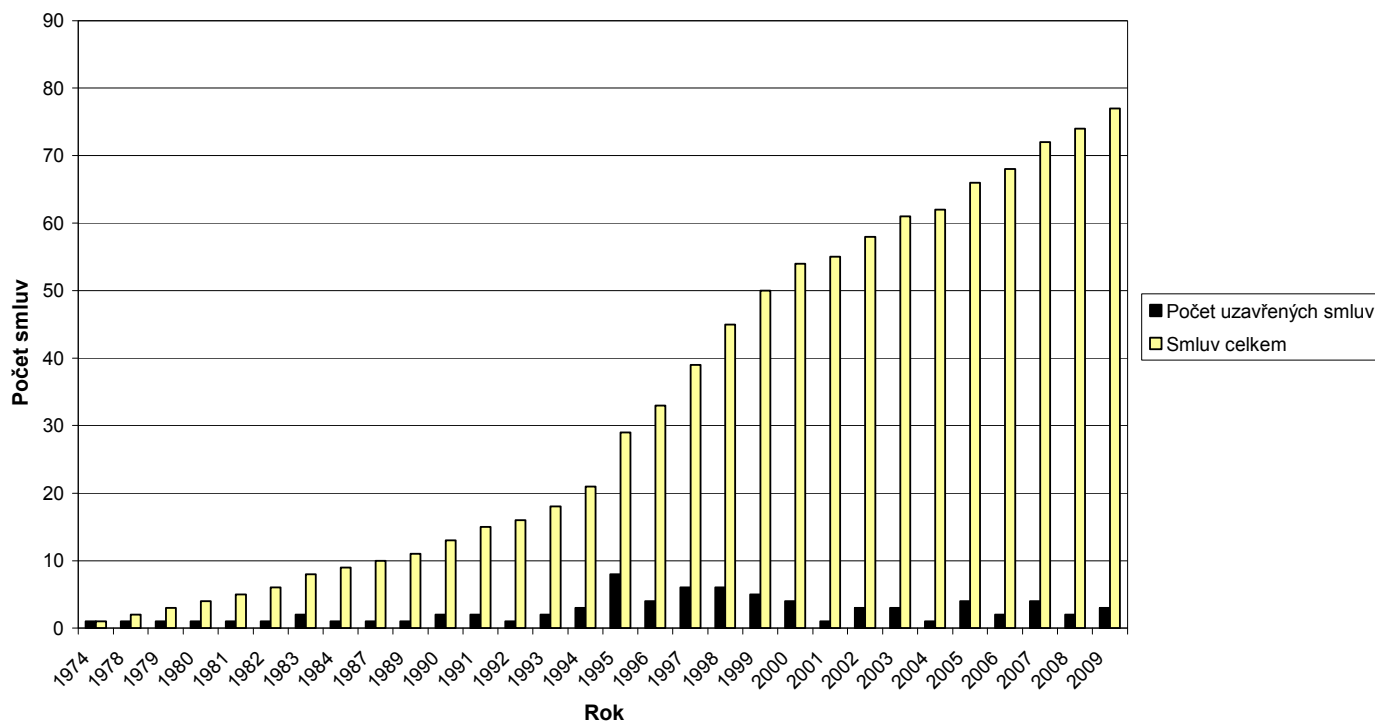
⁸ RYLOVÁ, Z., Mezinárodní dvojí zdanění, s.30

⁹ TŮMA, J., Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, s.19

¹⁰ ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, Ministerstvo financí. Seznam smluv. Praha 2009. Dostupné z WWW:
<<http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/194.html?year=>>

Graf č.1 Vývoj uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění ČR v jednotlivých letech.

Vývoj uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění ČR v jednotlivých letech



Zdroj: Ministerstvo financí

Graf vývoje uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění má rostoucí charakter. Z grafu číslo jedna je patrné, že nejvíce smluv bylo uzavíráno po roce 1995. V tomtéž roce bylo uzavřeno nejvíce smluv a to 8, bylo to dáno tím, že Česká republika vstoupila do Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD).

Česká republika uzavřela smlouvy o zamezení dvojího zdanění s více než 70 státy, proto by k dvojímu zdanění ve většině případů nemělo dojít. Má uzavřeny smlouvy se všemi členskými státy Evropské unie. Druhý největší počet smluv má Česká republika se státy Východní Asie. Asijské státy mají nejrychleji se rozvíjející ekonomiky, často se hovoří o tzv. asijských tygrech, dracích. Přehled platných smluv k 1.1. 2010 je uveden v příloze č.2.

Smlouvy, které Česká republika uzavřela po druhé světové válce můžeme rozdělit do tří přehledných skupin a to na:

- a) smlouvy s průmyslově vyspělými státy na bázi standardu OECD (do roku 1993 26 smluv, nejstarší smlouva s Nizozemskem z roku 1974, Francií 1975), tyto dohody byly uzavírány jako ČSFR. Od roku 1993 tento proces pokračoval, nejvýznamnější je smlouva s USA.

- b) smlouvy s rozvojovými státy na bázi standardů OSN. Tyto smlouvy vznikaly plynule v průběhu sedmdesátých let např. se Srí Lankou, Tunisem a Čínou.

- c) Smlouvy se státy bývalé RVHP (Rada vzájemné hospodářské pomoci) a SFRJ (Socialistická federativní republika Jugoslávie). V případě RVHP byla uzavřena mezinárodní mnohostranná dohoda z roku 1979 koncipovaná odlišně než existující standardy OSN a OECD. Po rozpadu RVHP (28. června 1991) vzniklo nebezpečí právního vakua.¹¹ Tato situace byla vyřešena následovně, v platnosti zůstala původní dohoda a byly zahájeny jednání na dvoustranném základě s nástupnickými státy, bývalými členy RVHP. Tyto smlouvy již jsou na bázi standardů OECD. Stejný postup byl pak použit u smluv uzavíraných s nástupnickými státy SFRJ po jejím rozpadu (v roce 1992).

¹¹ SÝKORA, J., Daně a obchod, s.9

3.2. Dělení smluv

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění můžeme rozdělit podle následujících kritérií:

- dle rozsahu příjmů a to na
 - omezené (v tomto případě jde o specifické druhy příjmů z mezinárodní dopravy)
 - komplexní (vztahují se na veškeré druhy příjmů)
- dle způsobu užití na
 - komplexní vzorové smlouvy OECD (pro průmyslově vyspělé státy)
 - komplexní vzorové smlouvy OSN (pro rozvojové státy)¹²

V případě smluv OECD je kladen důraz na zdaňování příjmů ve státě příjemce, zatímco ve smlouvách typu OSN na zdaňování příjmů ve státě zdroje¹³ „více peněz pro rozvojové státy“. Je to proto, že vzájemný tok příjmů a investic pro rozvojové státy je nevyrovnaný (více investic přijímají než poskytují). Dalo by se říci, že je to jeden z hlavních rozdílů mezi smlouvami typu OECD a OSN. Rozdílům mezi vzorovými smlouvami typu OECD a OSN je věnována kapitola 5.1.1.

3.2.1. Obvyklé uspořádání smluv

Typová struktura

Většina dohod uzavíraných mezi jednotlivými státy je koncipována na bázi výše uvedených standardů uvedených v Příloze 1. Obsahová struktura těchto standardů je striktně unifikována. Smlouvy na bázi standardů OECD zahrnují zpravidla 30 - 31 článků, které lze z meritorního hlediska rozdělit do několika skupin.¹⁴

¹² VYBÍHAL, V., NERUDOVÁ, D., Mezinárodní zdanění, s.20

¹³ SÝKORA, J., Daně a obchod, s. 1

¹⁴ PETROVIČ, P., a kol., Encyklopedie mezinárodního daňového plánování, s. 140

- Články 1 – 5 zahrnují obecná ustanovení, základní pojmy které se pak dále ve smlouvě vyskytují.
- Články 6 – 13 vymezují příjmy podle zdrojů, výnosy z investovaného kapitálu (tím jsou dividendy, úroky, licenční poplatky) nebo výnosy z nájmu nebo prodeje majetku.
- Články 14 – 22 vymezují principy pro zdaňování fyzických osob podle druhů jejich činnosti (svobodná povolání, umělci, sportovci, zaměstnání).
- Článek 23 vymezuje metody o zamezení dvojího zdanění, na jejichž uplatnění se signatářské státy dohodly.
- Články 24 – 30 vymezují zásady spojené s uplatněním příslušné smlouvy (řešení sporných otázek, vstup v platnost, výměnu informací).

Koordinační schéma

Státy provádějí zamezení na základě uplatnění koordinačního schématu, tj. současné aplikace vnitřního daňového předpisu a příslušné mezinárodní dohody. Smlouvy mezinárodní jsou koncipovány na základě vnitrozemských daňových předpisů jednotlivých států a jejich ustanovení pouze modifikují, nikoliv nahrazují. Obecně platí, že Smlouvy jsou nadřazeny vnitřnímu předpisu jakéhokoliv státu. Smlouvy nemohou poplatníkům založit novou daňovou povinnost, tj. něco, co neukládá vnitřní daňový předpis. Smlouvy musí respektovat zásadu daňové neutrality. Smlouvy jsou dále nástrojem zamezení i dvojímu nezdanění, daňovému úniku. Poplatníku nedává možnost vybrat si stát, v němž jeho příjem bude zdaněn, případně nebude zdaněn nikde. Smlouvy jsou vzhledem k rozdílnosti sazeb daní v různých signatářských státech vhodně využívány k mezinárodnímu daňovému plánování, rozdělení finančních zdrojů do různých zemí s cílem minimalizovat daňovou povinnost poplatníka.

3.3. Vysvětlení základních pojmů vyskytujících se ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění

Obvyklé základní pojmy vyskytují se v Článku 1 – 5 ve smlouvách typu OECD:

- Výraz rezident, tento pojem je vysvětlen v kapitole 5.
- Výraz stálá provozovna, jak je vykládána ve smlouvách
 1. Označuje trvalé zařazení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost.
 2. Výraz stálá provozovna zahrnuje obzvláště:
 - a. místo vedení;
 - b. závod;
 - c. kancelář;
 - d. továrnu;
 - e. dílnu;
 - f. důl, naleziště nafty nebo plynu, lom nebo jiné místo, kde se těží přírodní zdroje.

V případě smlouvy se Spojenými arabskými emiráty (č. 276/1997 Sb.) výraz stálá provozovna zahrnuje i farmu nebo plantáž, v případě smlouvy s Thajskem (č. 229/1995 Sb.) sklad patřící osobě poskytující skladovací zařízení pro jiné.

3. Staveniště nebo stavba nebo montáž nebo instalační projekt se považují za stálou provozovnu, trvají - li déle než 12 měsíců.
4. Bez ohledu na předcházející ustanovení tohoto článku předpokládá se, že výraz stálá provozovna nezahrnuje, nebo-li stálou provozovnou není:
 - a) zařízení, které se využívá pouze k uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;

- b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;
 - c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
 - d) trvalé zařízení pro podnikání, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
 - e) trvalé zařízení pro podnikání, které se udržuje pro podnik pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckého výzkumu nebo obdobných činností, které mají pro podnik přípravný nebo pomocný charakter;
 - f) trvalé zařízení pro podnikání, které se udržuje pouze k výkonu jakékoliv spojení činností, které mají uvedených v pododstavcích a) – e), pokud celková činnost trvalého zařízení, která je výsledkem tohoto spojení, má přípravný nebo pomocný charakter.
5. Jestliže, bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2, osoba – jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6 – jedná ve smluvním státě na účet podniku a má k dispozici a obvykle používá plnou moc, která jí dovoluje uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou na činnosti uvedené v odstavci 4, které, pokud by byly uskutečňovány prostřednictvím trvalého zařízení, by nezakládaly existenci stálé provozovny podle ustanovení tohoto odstavce.
6. Nemá se za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.
7. Skutečnost, že společnost, která je rezidentem v jednom smluvním státě, ovládá společnost nebo je ovládána společností, která je rezidentem v druhém smluvním státě nebo která tam vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny

nebo jinak), neučiní sama o sobě z kterékoli této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.

K definici pojmů bylo čerpáno z jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění typu OECD, byly brány pouze společné znaky.

Příklad na stálou provozovnu poskytující služby (s výjimkou provádění stavebně montážních projektů).

Kdy vzniká stálá provozovna?

Slovenský podnikatel v oboru malířských a natěračských prací, který je daňovým nerezidentem, podniká u nás na základě českého živnostenského listu. Kdy vzniká stálá provozovna?

Řešení:

Je třeba vycházet z toho, že slovenský podnikatel má vydán český živnostenský list. Jde tedy o situaci podnikání u nás z vlastního rozhodnutí podnikatele a v podstatě na neomezenou dobu, s uvedením místa podnikání, které představuje stálou provozovnu ve smyslu daňového zákona. Proto odpadá u služeb starost zkoumat vznik stálé provozovny na základě doby trvání činnosti, protože stálá provozovna zde již v důsledku výše uvedeného vznikla.

4. Vazba smluv na národní daňový předpis

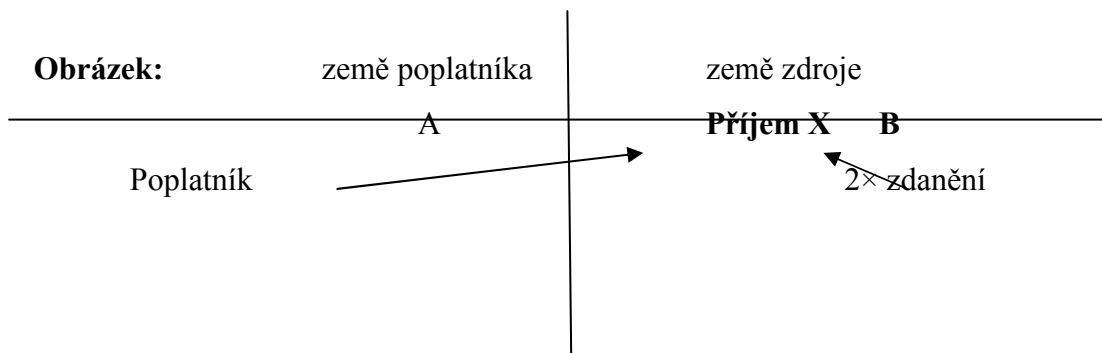
4.1. Právní axiomy zdanění

Základní otázkou a to dost podstatnou, je z čeho, z jakých dokumentů, vychází právo státu Vás zdanit? Jedním z dokumentů je Listina základních práv a svobod Hlava druhá, Oddíl první, článek 11, odst. 5 říká, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. V Ústavě České republiky v článku 10 věnované mezinárodním smlouvám 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. Z toho plyne nadřazenost mezinárodních smluv národním předpisům. Dalšími dokumenty jsou pak smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nařízení EU, OECD a také daňové zákony ČR.

4.2. Dvojitý zdanění

Dvojitý zdanění a jeho negativní účinky byly známy od počátku 20 století.¹⁵ Dvojitý zdanění se definuje jako situace, kdy se stejný předmět daně podrobuje dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní či obdobnou.

Dvojitý zdanění není problematikou jenom mezinárodního zdaňování. Pracuje se i s vnitrostátním dvojitým zdaněním, kdy ke kumulativnímu účinku daní dochází v rámci jedné daňové legislativy uvnitř národního státu. Příkladem zdanění výrobku spotřební daní a daní z přidané hodnoty.



¹⁵ SÝKORA, J., Daně a obchod, s.10

A zdanění příjmů z pozice daňového domicilu (uplatňuje se princip rezidentství)

B..... zdanění příjmů z pozice země zdroje (uplatňuje se princip teritoriality)

Zdroj: vlastní práce autora

4.3. Možnosti zamezení

Mezi způsoby řešení důsledku dvojího zdanění jsou jednostranná a bilaterální (dvoustranná) opatření.

Jednostranná opatření

Jednostranná opatření jsou vytvářena formou vnitřních daňových předpisů bez ohledu na to, co provádí jiné státy. Česká republika tak činila ve významném rozsahu jen do roku 2000 v ustanovení § 38 písm. f) Zákona o daních z příjmů.

Dvoustranná opatření

Dvoustrannými opatřeními jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V těchto dohodách si státy stanoví pravidla, jak postupovat, aby proces zamezení dvojího zdanění příjmů byl transparentní.

Jedná se o princip výhradního zdanění určitého příjmu v jednom státě a princip rozdělení výnosu daně mezi jednotlivými státy.

Mnohostranná opatření

V tomto ohledu jsou činné mezinárodní organizace OSN a její orgány, OECD, EU a další podobné instituce. Jedná se např. o Směrnice Rady EU, zaměřující se na vyrovnání podmínek a odstranění problémů týkajících se zdanění mezinárodních operací. Jde tedy o pokyny závazné pro více stran.

4.4. Popis jednotlivých metod o zamezení dvojího zdanění

Metody řeší, jak bude daň zaplacená v zahraničí kompenzována při výpočtu tuzemské (domácí) daňové povinnosti.

Jaká metoda vyloučení dvojího zdanění přichází v úvahu je ustanoveno obvykle v článku číslo 23 v jednotlivých smlouvách. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které má Česká republika doposud uzavřeny, myšleno smlouvy uzavřené do roku 2009, obsahují metody úplného a prostého zápočtu, metody úplného vynětí a vynětí s výhradou progrese jen zprůměrování, metoda vrchního dílku se ve smlouvách nevyskytuje a není ani ukotvena v legislativě České republiky.

Nejprve si jednotlivé metody rozdělíme a následně rozebereme, včetně uvedení konkrétních výpočtů metod, které jsou upraveny legislativou České republiky.

Metody o vyloučení dvojího zdanění příjmů můžeme rozdělit podle následujícího přehledného schématu na:

- Metody vynětí
 - plné (full exemption method)
 - s výhradou progrese (exemption with progression method)
 - zprůměrování (averaging)
 - vrchního dílku (top slicing)
- Metody zápočtu
 - plný (full credit)
 - prostý (ordinary credit)¹⁶

¹⁶ SÝKORA, J. Daně a obchod,s.11

4.4.1. Metody vynětí

Nejprve popíšeme základní principy metody vynětí a to princip metody úplného vynětí a princip metody zprůměrování.

Princip metody **úplného vynětí** spočívá v tom, že příjem dosažený v zahraničí se úplně vyjme ze zdanění, tedy nezahrne se do základu daně. Při použití metody úplného vynětí se ze základu daně (daňové ztráty) u právnických osob (rezidentů ČR) a z úhrnu dílčích základů daně podle § 6 až 10 sníženého o úhrn ztrát u poplatníků (fyzických osob - rezidentů ČR) před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy (výnosy) ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou.¹⁷

Metodu úplného vynětí se uplatňuje podle smlouvy například s Brazílií.

Uvedeme si příklad. Tento příklad budeme používat i pro výpočty jinými metodami.

Příklad:

Poplatník (rezident ČR) má příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, dále příjmy z kapitálového majetku a z pronájmu se zdrojem v ČR, přičemž souhrn dílčích základů daně z tuzemska $DZD_T = 800\,000$ Kč. V zahraničí poplatník vykonával zaměstnání a jeho příjem ze závislé činnosti snížený o sražené sociální a zdravotní pojištění činil v přepočtu na koruny $200\,000$ Kč (díleční základ daně ze zahraničí DZD_z), přičemž z tohoto příjmu zaplatil v zahraničí daň (D_z) $58\,000$ Kč. Vypočítejte daň za zdaňovací období roku 2008.

DZD.....díleční základ daně

Ještě před výpočtem je vhodné se zmínit, že dnes již Česká republika používá jednotnou sazbu daně a to 15 % místo dříve používaného progresivního zdanění. Je zde možnost návratu k určitému progresivnímu zdanění a to v případě vítězství levicových stran v parlamentních a senátních volbách v roce 2010.

¹⁷ VYBÍHAL, V., NERUDOVA, D., Mezinárodní zdanění, s. 22

§ 16 Sazba daně

Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí 15 %.¹⁸

Řešení:

1. Metoda úplného vynětí

$DZD = DZD_T + DZD_Z = 800\,000 + 200\,000$	1 000 000 Kč
= celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající zápočtu daně	200 000 Kč
$DZD \text{ po vynětí} = DZD - DZD_Z = DZD_T$	800 000 Kč
= základ daně z příjmu ve státě rezidenta	
Celkem daňová povinnost ze základu snížené o vyňaté příjmy, příjmy ze zahraničí (15%)	120 000 Kč

Metoda vynětí s výhradou progrese cestou **zprůměrování**.

Princip metody zprůměrování spočívá v tom, že se vypočítá daňová povinnost ze souhrnu dílčích základů daně z tuzemska a ze zahraničí. Vypočítá se průměrné daňové zatížení připadající na celosvětově zdanitelné příjmy poplatníka. A takto zjištěné procento daně se použije pro výpočet daně z tuzemských příjmů. Tedy lze říci, že vypočtené daňové zatížení celkového DZD se přenesou na DZD v tuzemsku.

2. Metoda vynětí s výhradou progrese cestou zprůměrování

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	1 000 000 Kč
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající zápočtu daně	200 000 Kč
Daň z celosvětových příjmů poplatníka	
$58\,000 + 120\,000 = 178\,000$	Kč

¹⁸ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, Ministerstvo financí. Daň a poplatky, Praha 2009. Dostupné z WWW: <
<http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA98423/>>

Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů

$$178\ 000:1000\ 000*100 = 17,8 \%$$

Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR

$$[(1000\ 000 - 200\ 000) * 17,80 \%) = 142\ 400\ \text{Kč}$$

Jestliže tedy procentem průměrného zatížení celkových příjmů vynásobíme příjmy ze zdrojů na území České republiky, získáme daňovou povinnost v našem případě **142 400 Kč**.

Varianta zprůměrování je pro daňového poplatníka nevýhodná oproti metodě úplného vynětí. Daňová povinnost v tomto případě byla o 22 400 Kč nižší. Výpočet metodou úplného vynětí je jednodušší, ale neodpovídá jaksi *fiskální logice*. Z tohoto pohledu je metoda zprůměrování výhodnější.

4.4.2. Metody zápočtu

Princip metody **prostého zápočtu** je, že lze odečíst maximálně takovou výši daně, která připadá na příjem ze zahraničí podle domácí sazby daně.¹⁹

Metoda předpokládá zahrnutí zahraničního příjmu do daňového základu a započtení daně zaplacené v zahraničí.

Metoda prostého zápočtu vylučuje, aby příliš vysoké zdanění ve státě zdroje nepřipadně snižovala daňový výnos státu rezidenta.

Metoda vyloučení dvojího zdanění **prostého zápočtu** je uplatňována u všech příjmů ve smlouvě se Slovenskem, Polskem.

3. Prostý zápočet

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	1 000 000 Kč
Daň z celosvětových příjmů poplatníka	
$58\ 000 + 120\ 000 = 178\ 000$ Kč	
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající zápočtu daně	200 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí	58 000 Kč

¹⁹ KYSELÁK,P.,Daňový a účetní lexikon. Prostý zápočet. Dostupné z WWW: <<http://www.du.cz/dul/onb>>

Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy

$$(200\,000 * 178\,000 / 1\,000\,000) = 35\,600 \text{ Kč}$$

Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu a která proto bude zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů poplatníka $(58\,000 - 35\,600) = 21\,200 \text{ Kč}$

Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně $178\,000 - 35\,600 = \mathbf{142\,400 \text{ Kč}}$

Metoda **plného zápočtu** spočívá v tom, že daň zaplacená v zahraničí se plně započte na daňovou povinnost v tuzemsku (v celé své výši) a o výši zápočtu daně se sníží daňová povinnost poplatníka.²⁰

Metoda úplného zápočtu ve smlouvách není moc aplikovaná, můžeme se s touto metodou setkat ve smlouvě se Srí Lankou, která se používá jen pro některé příjmy na straně druhého smluvního státu.

4. Plný zápočet

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka 1 000 000 Kč

Daň z celosvětových příjmů poplatníka

$$58\,000 + 120\,000 = 178\,000 \text{ Kč}$$

V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající zápočtu daně 200 000 Kč

Daň zaplacená v zahraničí 58 000 Kč

Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně

$$178\,000 - 58\,000 = \mathbf{120\,000 \text{ Kč}}$$

Újma na daňovém výnosu České republiky by se dala vyčíslit jednoduše a to takto:

Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy

$$(200\,000 * 178\,000 / 1\,000\,000) = 35\,600 \text{ Kč}$$

Absolutní částka zápočtu daně, která fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní $(58\,000 - 35\,600)$ 22 400 Kč

Rozdíl mezi plným a prostým zápočtem, u metody plného zápočtu je daňová povinnost pro poplatníka výhodnější.

²⁰ VYBÍHAL, V., NERUDOVA D., Mezinárodní zdanění, s.25

5. Analýza dopadů smluv o zamezení dvojího zdanění

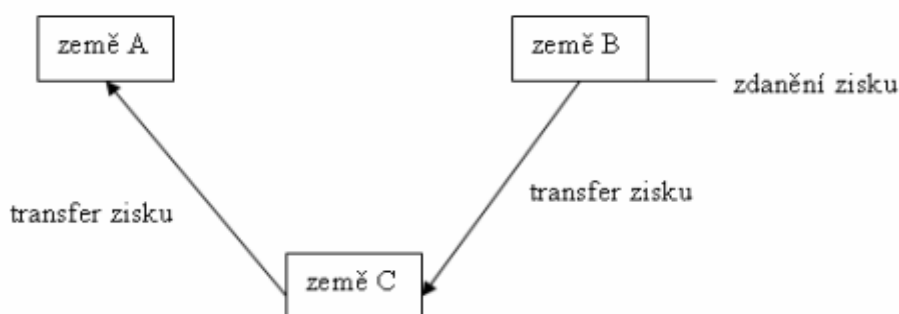
Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou nadřazeny národním zákonům. Smlouvy jsou z pohledu práva „lex specialis“, Zákon o dani z příjmu „lex generalis“. „Lex specialis“ je vždy nadřazeno „lex generalis“. Pátá kapitola se bude věnovat těmto bodům:

- rozdílům mezi smlouvami OECD a OSN
- rezidentství
- dividendám
- úrokům
- licenčním poplatkům

Budeme se věnovat rozdílům mezi smlouvami OECD a OSN a to proto, že se odlišují kritérii, podle kterých se stanovuje stát, jež má právo příjem zdanit. Vybrána byla problematika rezidentství z toho důvodu, že rozhodnutí o daňovém rezidentství či nerezidentství poplatníka je prvotní a rozhodující pro řešení daňových záležitostí vůči němu. Určení rezidentury je základní pro určení daňových povinností. Dividendy, úroky a licenční poplatky byly zvoleny proto, že tyto tři pasivní příjmy jsou často využívány v Treaty Shoppingu k daňové optimalizaci.

Tímto pojmem je označena situace, kdy subjekt ze třetí země založí společnost v jedné ze smluvních zemí a poté investuje nebo podniká v druhé smluvní zemi. Tato konstrukce mu zajistí možnost využití výhod smlouvy o zamezení dvojího zdanění, přestože coby konečný příjemce není rezidentem ani jedné ze smluvních zemí.²¹

S využitím země C (treaty shopping)



Zdroj: Finance CZ, Treaty shopping. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/115508-treaty-shopping-ucinnny-nastroj-danove-optimalizace/>>

²¹ FINANCE CZ, Treaty shopping. Praha 2009. Dostupné z WWW: <<http://www.sfinance.cz/zpravy/finance/115508-treaty-shopping-ucinnny-nastroj-danove-optimalizace/>>

5.1. Vzorové smlouvy OECD a OSN

5.1.1. Rozdíly mezi vzorovými smlouvami OECD a OSN

V současné době se můžeme setkat se dvěma hlavními typy smluv o zamezení dvojího zdanění.

Model OECD

Tento model smluv mezi sebou uzavírají vyspělé země. Vzorová smlouva OECD je směrnicí pro vypracování daňových smluv mezi hospodářsky vyspělými státy. Právo zdanit příjem je nechán státu, kde je poplatník rezidentem. K poslední revizi modelové smlouvy OECD došlo na jednání Výboru OECD pro fiskální záležitosti 24. – 25. června 2008. V některých oblastech došlo k zavedení alternativních „nových“ ustanovení. Zavádí alternativní ustanovení pro investiční nemovitostní fondy, pro služby, které rozšiřují definici stálé provozovny.

Model OSN

Tento model smluv je uzavírán především s rozvojovými zeměmi, zeměmi třetího světa. Právo zdanit příjem je ponechán státu zdroje. Stát, kde je poplatník rezidentem, tedy nemá právo poplatníka zdanit. Tento model je myšlen a byl koncipován, aby podpořil ekonomiky rozvojových zemí. Vyspělé země tímto modelem smluv finančně podporují rozvojové země, „ekonomická solidarita“.

Model OSN je modelem smluv, který představuje kompromis mezi zdaňováním ve státě zdroje a státem rezidentství. Tento model klade velký důraz na zdaňování ve státě zdroje oproti smlouvě OECD.

Model, který je státy preferován je model smluv OECD.

Nyní se podíváme na hlavní rozdíly mezi modelem typu OECD a OSN. Ty spočívají zejména v následujících ustanoveních (článcích), v nichž jsou ty nejmarkantnější rozdíly:

- stálá provozovna
- zisk podniků
- úroky
- dividendy

- licenční poplatky
- ostatní příjmy

Model OECD definuje stálou provozovnu velmi konkrétně a doba na jejímž základě vzniká stálá provozovna je 12 měsíců (v modelu OSN pouze 6 měsíců).

V modelu OSN jsou navíc pojišťovací společnosti vybírající pojistné ve druhém státě považovány za stálé provozovny. Dále za stálou provozovnu je považováno zařízení, nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží nebo obchodování (v modelu OECD ne).

Zisky podniků jsou spojeny se stálými provozovnami, zde opět můžeme nalézt rozdíl mezi smlouvami typu OECD a OSN. V případě modelu OECD jsou zdaňovány pouze zisky stálé provozovny. V modelu OSN zisky podniku jednoho státu podléhají zdanění v pouze v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost ve druhém státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna.

V případě dividend, úroků a licenčních poplatků model smlouvy OSN neobsahuje žádné sazby srážkové daně a ponechává prostor pro bilaterální jednání. Licenční poplatky v modelu OECD musí být zdaněny pouze ve státě, ve kterém je jejich příjemce rezidentem. Model OSN umožňuje zdanit licenční poplatky ve státě zdroje, pokud uložená daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky.

Posledním ustanovením jsou ostatní příjmy. Jejich zdaňování vychází z hlavních rozdílů jednotlivých modelů smluv. V případě modelu OSN jsou zdaňovány ve státě zdroje, podle modelu OECD podle rezidentury poplatníka.

5.2. Problematika rezidentství

Nyní se podíváme na problematiku rezidentství, jak jí upravují vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění typu OECD. V dalších částech práce se budeme zabývat pouze smlouvami typu OECD.

Základní pojmem mezinárodního zdanění je daňová příslušnost, a to jak fyzické osoby (poplatníka), tak právnické osoby ke státu, který ji zdaňuje. Tento daňově právní vztah se odvozuje jednak od místa bydliště nebo obvyklého pobytu u fyzických osob a od umístění sídla u právnických osob.

Problematika rezidentství se vztahuje jak na fyzické, tak i právnické osoby. Při uplatňování daně z příjmů i smlouvy o zamezení dvojího zdanění rozlišují daňové rezidenty - *daňové tuzemce* a daňové nerezidenty - *daňové cizozemce*.

Daňový rezident určitého státu je poplatník s neomezenou (celosvětovou) daňovou povinností vůči tomuto státu. Z toho plyne, že se jeho daňová povinnost vztahuje, jak na příjmy z tohoto státu, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí.

Na druhou stranu daňový nerezident (fyzická nebo právnická osoba) je poplatník s omezenou daňovou povinností. Pro tuto skupinu je charakteristické to, že jejich daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky a příjmy dosažené mimo tento zdroj u nás zdanění nepodléhají.

Daňový domicil

Daňový domicil by se dalo říci je starším výrazem užívaným pro daňového rezidenta, ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění se setkáváme s osobou s daňovým domicilem, místo s výrazem daňový rezident.

Určení daňového domicilu je stěžejní, velmi problematické a je rozhodující podmínkou nejen pro určení daňové povinnosti, ale i pro konkrétní daňový režim v daném státě. Určení daňového domicilu není shodné s rezidentem státu. Je vhodné říci, že daňový domicil z titulu smluv o zamezení dvojího zdanění je nadřazen všem institutům, kterým se určuje rezidentství na základě vnitrostátních předpisů.

Daňový domicil poplatníka obvykle souvisí s jeho pobytem na určitém území a jeho hospodářskými vazbami. Výjimečně se můžeme setkat s tím, že daňový domicil je vymezen stáním občanstvím, je to případ Spojených států amerických.

Určování domicilu fyzických osob je vázáno vždy na konkrétní osobu a podmínky. Stanovení domicilu znamená, že příslušná osoba zdaňuje úplně všechny příjmy tam, kde má domicil. Jak tedy příjmy ze zdrojů na území domicilu tak i příjmy ze zdrojů v zahraničí. Příjmy ze zdrojů v zahraničí jsou zdaňovány i v zahraničí. Příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění pak řeší způsob rozdělení daní. Podle jednotlivých druhů příjmů se používají různé přístupy - vynětí, započtení.

Jako všeobecné rozlišovací podmínky může sloužit toto rozdělení:

5.2.1. Jak je definováno rezidentství podle Zákona o daních z příjmů

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

- (1) Poplatníci daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby (dále jen „poplatníci“).
- (2) Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují mají daňovou povinnost, která se vztahuje, jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.
- (3) Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje je na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22 ZDP). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.
- (4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.²²

Za daňového rezidenta se považuje podle zákona nejen osoba, která má na území České republiky své bydliště, ale také osoba, která se zde obvykle zdržuje myšleno alespoň 183 dnů v kalendářním roce.

Je určena výjimka pro poplatníky, kteří v ČR studují nebo se léčí. Je to pochopitelné, tyto osoby nepřijeli do ČR za účelem výdělečné činnosti.

*Příklad na určení rezidence podle Zákona daních z příjmů, **neexistence** smlouvy o zamezení dvojího zdanění.*

Pan White s bydlištěm v zahraničí (v nesmluvním státě), v roce 2009 se zdržoval v ČR od 15.4. do 22.12. s několika přestávkami 197 dnů. V prosinci z ČR odjel a v roce 2009 se do ČR nevrátil.

²² Zákon o daních z příjmu fyzických osob (Zákon č. 586/1992 Sb. §2),

Řešení:

Pan White se stal rezidentem ČR, dny jeho fyzické přítomnosti v ČR překročily 183 dnů. Veškeré jeho zdanitelné příjmy za celý rok 2009 podléhají v ČR zdanění.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob

- (1) Poplatníci daně z příjmů jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního předpisu (dále jen „poplatníci“).
- (2) Od daně se osvobozuje ústřední banka České republiky.
- (3) Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo *místo svého vedení*, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucím zdrojů v zahraničí.
- (4) Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.
- (5) Od daně jsou osvobozena veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení podle zvláštního právního předpisu.²³

Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo *místo svého vedení*. Jak rozumět místo svého vedení? Interpretaci vydalo Ministerstvo financí v roce 2000. Podle sdělení Ministerstva financí je místo vedení, místem, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí. Obecně lze místo vedení definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se nachází věcné i personální vybavení pro takovou činnost.

5.2.2. Jak je definováno rezidentství ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění
S pojmem rezident se setkáme v člancích číslo 4 u smluv o zamezení dvojího zdanění.

- Výraz rezident je v nich definován takto:

1. označuje každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoliv jiného kritéria. Tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena zdanění v tomto smluvním

²³ Zákon o daních z příjmů právnických osob (Zákon č. 586/1992 Sb. §17)

státě pouze z důvodů příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo majetku v tomto státě umístěného.

2. Jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem v obou smluvních státech, bude její postavení určeno následujícím způsobem:

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

3. Jestliže je osoba jiná než osoba fyzická je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem v obou smluvních státech, předpokládá se, že je rezidentem v tom státě, v němž se nachází místo jejího skutečného vedení. V případě pochybností upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.²⁴

Příklad na určení rezidence v souladu s mezinárodními smlouvami, existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění, fyzická osoba.

²⁴GEBAROVSKÝ, J., Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, s. 156

Paní Drobná je osobou s bydlištěm ve Slovenské republice a v roce 2009 se zdržovala na různých místech ČR od 15.4. do 22.12., s několika přestávkami 197 dnů. V prosinci z ČR odjela a v roce 2009 se již do ČR nevrátila.

Řešení:

Paní Drobná se nestane rezidentem ČR, i když dny její fyzické přítomnosti v ČR překročily 183 dnů a to proto, že smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem přisoudila rezidentství tomu státu, kde má paní Drobná bydliště. V ČR bude paní Drobná zdaňovat pouze příjmy ze zdrojů v ČR. Pouze ty příjmy, které podléhají v ČR zdanění a jejich zdanění v ČR smlouva se Slovenskem umožňuje.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jak je vidět, vymezují pojem daňový rezident odlišně, než Zákon o dani z příjmů. Smlouvy vymezují pojem rezident, a to jak u právnických, tak u fyzických osob velmi stručně, nejsou tam přesně definována kritéria rezidentství. Jsou-li smlouvy uzavřeny je nutné odhlédnout od vnitrostátní definice rezidenta a řídit se smlouvami. Určení rezidentství podle smluv je nadřazeno určení rezidence podle národních zákonů.

Při platbách do zahraničí mohou obecně nastat tyto situace:

- nevzniká žádná daňová povinnost (prodej zboží, reklama v zahraničí, školení v zahraničí z „dostupných informací“),
- vzniká povinnost srážkové daně (nákup licence: know-how, dividendy),
- vzniká povinnost zajištění daně (služby od stálé provozovny, prodeje obchodních podílů, likvidační zůstatky).

5.3. Dividendy

5.3.1. Dividendy v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Dividendy jsou ve smlouvách nejčastěji upraveny v Článku 10 mezinárodní smlouvy OECD. Výraz dividend označuje nejen příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek s podílem na zisku, ale i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která rozděljuje zisk, rezidentem. Nejčastěji se uplatní metoda prostého zápočtu. V článku deset

odstavci 1. ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění se dočteme, že dividendy vyplácené společnostmi, která má sídlo v jednom smluvním státě, osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Co znamená ustanovení ve smlouvě mohou být zdaněny? Jak tomuto výrazu rozumět? Tato formulace se vyskytuje i dalších člancích smlouvy.

Ustanovení „*mohou být zdaněny*“ neznámá, že poplatník nebo plátce může diskutovat s finančními úřady o zdanění, nebo se může rozhodovat. Toto ustanovení dává volnost jednotlivému státu právně závazně upravit zdaňování (bez ohledu na formu - přiznání, zajištění, srážková daň) ve svém daňovém zákoně. Pojem „*mohou*“ má další význam, a to pro případ, kdyby v tuzemské zákoně takovéto příjmy nepodléhaly zdanění vůbec.

Dividendy mohou být zdaněny rovněž ve státě, jehož je společnost, která dividendy vyplácí rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak je-li skutečný vlastník dividend rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne:

- a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže skutečným vlastníkem je společnost, která přímo vlastní nejméně 10 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy;
- b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

Ale platí, že rozhodující je stát, kde je rezidentem skutečný vlastník dividend.

Smlouva se Slovenskou republikou udává sazby pro zdanění dividend 15 % nebo 5 % a to pouze v případě podílu ve společnosti minimálně 10 %.

Ve všech uvedených příkladech, to jak na dividendy, úroky, tak na licenční poplatky, budeme mít dva státy, stát A a stát B. Obchodní společnost s rezidentstvím ve státě B bude daňový subjekt, který bude vyplácet výše uvedené příjmy a bude tudíž plátcem. Tento stát, pro názorné ukázání rozdílu mezi případem existence či neexistence smlouvy, nebude členem Evropského společenství. Státy, které jsou členy EU spadají pod jiný daňový režim, mnohé příjmy se nedaní. Příjemcem pasivních příjmů bude rezident státu A, bude tedy poplatníkem.

Nyní se podíváme na příklad zdaňování dividend v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Příklad:

Máme dva státy, stát A a stát B. Firma Wood s.r.o., rezident státu B, vyplácí dividendy ve výši 500 000 Kč firmě Novák do státu A.

Řešení:

Firma Wood vyplácí dividendy, je plátcem, firma Novák je poplatníkem. Plátce vždy odpovídá za odvedení dluh. Finanční úřad ve státě B na provedenou platbu vystavuje potvrzení (certifikát) na kterém potvrzuje výši daně. Tento certifikát užije zahraniční subjekt ve svém daňovém prostředí v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění - započte, nelze-li započítat uplatní do daňových nákladů. Většinou řeší článek 23. Započtení této daně není možné, když není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění.

ZDZ zamezení dvojího zdanění

Státy mezi sebou mají uzavřenu smlouvu o ZDZ.

Dividendy jsou ve smlouvě upraveny sazbou 5 %.

Smlouva 5 % 25 000 Kč

Ve státě A, státě poplatníka, je dle národního předpisu stanovena výše zdanění dividend 15 %.

U poplatníka tedy dojde k „doplatku“ do výše národní sazby stanovené v národním předpisu tzn. v našem případě to bude 10 %.

Na 5 %, které zaplatila firma Wood s.r.o. ve státě B, poplatník obdrží certifikát o zaplacení daně, tu si poplatník započte v souladu se smlouvou o ZDZ.

Poplatník celkem na dani zaplatí 15 %.

Poplatník z dividend ve výši 500 000 Kč, obdrží o 15 % méně.

Poplatník tedy obdrží 425 000 Kč po zdanění.

5.3.2. Dividendy v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V České republice pod režim dividend spadají vedle výplaty podílu na zisku některé další příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 a 10 respektive v § 36 odstav. 1 a 2 Zákona o dani z příjmů.

Podle Zákona o dani z příjmů činí sazba srážkové daně z dividend a podílů na zisku vyplácených do zahraničí 15 %.

Podle národních předpisů některých zemí, jako je například Slovensko, se dividendy nedaní. Došlo k úplnému zrušení této daně, důvodem tohoto kroku bylo přilákání investorů.

Příklad:

Máme dva státy, stát A a stát B. Firma Wood s.r.o., rezident státu B, vyplácí dividendy ve výši 500 000 Kč firmě Novák do státu A.

Řešení:

Státy A a B nemají mezi sebou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Ve státě B, státě plátce jsou dividendy zatíženy daní 20 %.

Poplatník ze zahraničí obdrží po zdanění ve státě B dividendy ve výši 400 000 Kč.

Tento příjem poplatník daní ve svém státě, státě A. Poplatníkovi bude uznána zaplacená daň ve státě rezidentury na základě potvrzení, a to pouze do výše daňové povinnosti v zemi rezidentury na základě vnitrostátního předpisu, v našem příkladě jen do výše 15 %.

Ve státě A je sazba stanovena 15 %.

Poplatník obdrží dividendy ve výši 400 000 Kč po celkovém zdanění.

Další varianta příkladu, kdy dojde k **úplnému dvojímu zdanění**. Jedná se o modelovou situaci, která neuvažuje možnost zohlednění zaplacené daně v zemi zdroje.

Státy A a B nemají mezi sebou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Ve státě A jsou dividendy zatíženy daní 20 %.

Ve státě B je sazba stanovena 15 %.

Celkové daňové zatížení poplatníka bude 35 % tj. 175 000 Kč. Poplatník obdrží dividendy ve výši 325 000 Kč.

5.4. Úroky

5.4.1. Úroky v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Úroky jsou ve smlouvách řešeny v článku 11. Výraz úroky v těchto člancích označuje příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště, příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně premií a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále ukládané za pozdní platbu se nepovažuje za úroky pro účely tohoto článku. Výraz „úroky“ však nezahrnuje příjmy, o nichž se pojednává v článku 10.

Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené osobě mající bydliště či sídlo v druhém smluvním státě mohou být zdaněny pouze v tomto druhém státě.

Státem zdroje úroků je stát, kde je rezidentem ten, kdo úroky vyplácí. Výjimkou z tohoto pravidla jsou úroky vyplácené stálou provozovnou ve státě A. Jestliže úroky jdou k tíži této stálé provozovny, pak zdroj těchto úroků je ve státě A, i když je zahraniční osoba, která provozovnu zřídila, rezidentem jiného státu. Rozhodující je opět stát, kde je rezidentem skutečný vlastník úroků.

Příklad:

Máme dva státy, stát A a stát B. Firma Wood s.r.o., rezident státu B, vyplácí úroky ve výši 500 000 Kč firmě Novák do státu A.

Řešení:

Státy mezi sebou mají uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Úroky jsou ve smlouvě upraveny sazbou 10 %.

Smlouva 10 % 50 000 Kč

Ve státě A, státě poplatníka, je dle národního předpisu stanovena výše zdanění úroků 15 %.

U poplatníka tedy dojde k „doplatku“ do výše národní sazby stanovené v národním předpisu tzn. v našem případě to bude 5%.

Na 10 %, které zaplatila firma Wood s.r.o. ve státě B, poplatník obdrží certifikát o zaplacení daně, tu si poplatník započte v souladu se smlouvou o ZDZ.

Poplatník celkem na dani zaplatí 15 %.

Poplatník z úroků ve výši 500 000 Kč, obdrží o 15 % méně.

Poplatník tedy obdrží 425 000 Kč po zdanění.

5.4.2. Úroky v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Úroky jsou upraveny podle Zákona o daních z příjmů v § 22 odst.1 písmene g) úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu.

Rozsah příjmů plynoucí ve formě úroků je v § 22 definován velice obecně a zahrnuje celou škálu příjmů.

U fyzických osob se jedná zejména o příjmy uvedené v § 8 příjmy z kapitálového majetku odst. 1 písm. c) až písm. h) Zákona o daních z příjmů : úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách, výnosy z vkladních listů a z vkladů jim na roveň postavených, úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem snížené o poskytnutý státní příspěvek a zaplacené pojistné.

Tyto příjmy podléhají zvláštní sazbě daně a to ve výši 15 % podle § 36 zvláštní sazba daně odst. 1 písm.b)

Příklad:

Máme dva státy, stát A a stát B. Firma Wood s.r.o., rezident státu B, vyplácí úroky ve výši 500 000 Kč firmě Novák do státu A.

Řešení:

Státy A a B nemají mezi sebou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Ve státě B, státě plátce jsou úroky zatíženy daní 30 %.

Poplatník ze zahraničí obdrží po zdanění ve státě B úroky ve výši 350 000 Kč.

Ve státě A je sazba stanovena 15 %.

Tento příjem poplatník daní ve svém státě, státě A. Poplatníkovi bude uznána zaplacená daň ve státě rezidentury na základě potvrzení, a to pouze do výše daňové povinnosti v zemi rezidentury na základě vnitrostátního předpisu, v ČR je to § 38f, v našem příkladě jen do výše 15 %.

Poplatník obdrží úroky ve výši 350 000 Kč po celkovém zdanění.

Další varianta příkladu, kdy dojde k **úplnému dvojímu zdanění**. Jedná se o modelovou situaci, která neuvažuje možnost zohlednění zaplacené daně v zemi zdroje.

Státy A a B nemají mezi sebou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Ve státě A jsou úroky zatíženy daní 30 %.

Ve státě B je sazba stanovena 15 %.

Celkové daňové zatížení poplatníka bude 45 % tj. 225 000 Kč. Poplatník obdrží úroky ve výši 275 000 Kč.

5.5. Licenční poplatky

5.5.1. Licenční poplatky v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Licenční poplatky jsou ve smlouvách nejčastěji upraveny Článkem 12. Pojem licenční poplatky má daleko širší obsahový záběr, než by odpovídalo čistě jazykovému významu. Pod licenční poplatky modelová smlouva OECD zahrnuje široký okruh příjmů. Dle smlouvy jsou vymezeny jako platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo právo za užití:

- a) jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, počítačových programů (softwaru), nebo jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké;
- b) nebo jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek a jakýchkoliv jiných prostředků obrazové nebo zvukové reprodukce používaných pro televizní nebo rozhlasové vysílání s výjimkou počítačových programů (softwaru).

Licenční poplatky se dělí na „průmyslové“ a „kulturní“ a to z toho důvodu, že jim smlouvy přiznávají odlišný režim. Kulturní licenční poplatky (nájemné za filmová díla) bývají ve státě zdroje zvýhodněny, nebo dokonce nejsou zdanění podrobeny viz. smlouvy se Slovenskou republikou, Rakouskem či Dánskem.

Průmyslové licenční poplatky do této skupiny patří know-how, software. U know-how je problematika vymezení informací, vztahujících se na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Za know-how dle vzorové úmluvy s OECD (odstavec 11 Komentář k článku 12) je za hospodářsky využitelnou znalost (know-how) považována každá nevyzrazená technická informace, ať je vhodná pro patentování či nikoliv, která je nezbytná pro průmyslovou reprodukci výrobku či výrobního postupu, přímo a za stejných podmínek. Know-how představuje to, co výrobce nemůže znát z pouhého ohledání výrobku a z pouhé znalosti o výrobní technice. Technické nebo hospodářsky využitelné znalosti musí být obchodovatelné, nebo převoditelné. Vyslání zaměstnance (experta) na území ČR obecně automaticky neznamená poskytování

know-how. Software je dle komentáře k mezinárodní smlouvě OECD popisován jako program nebo série programů obsahující návody pro počítač; vyžadované buď pro operativní postupy samotného počítače (operativní software), nebo pro splnění jiných úkolů (aplikační software). Úhrady za užívání počítačových programů daňovým nerezidentům tedy budou obvykle hodnoceny v závislosti na obsahu uzavřeného kontraktu jako příjmy, které nemají zdroj na území ČR a nepodléhají srážkové dani v režimu licenčních poplatků. Výjimkou s režimem licenčních poplatků jsou takové úhrady za převod práv, které zároveň splňují tyto podmínky: nejde o software určený pro širokou distribuci více zákazníkům a nejsou převáděna veškerá užívací práva tak, že by se převodce zcela vzal jejich dalšího využívání a prodeje.

Příklad:

Máme dva státy, stát A a stát B. Firma Wood s.r.o., rezident státu B, poskytla patent ve výši 500 000 Kč firmě Novák do státu A.

Řešení:

Státy mezi sebou mají uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Licenční jsou ve smlouvě upraveny sazbou 0 %.

Smlouva daní licenční poplatky sazbou 0 %.

Ve státě A, státě poplatníka, je dle národního předpisu, stanovena výše zdanění licenčních poplatků 15 %.

U poplatníka tedy dojde k „doplatku“ do výše národní sazby stanovené v národním předpisu tzn. v našem případě to bude 15 %.

Poplatník celkem na dani zaplatí 15 %.

Poplatník z patentu ve výši 500 000 Kč, obdrží o 15 % méně.

Poplatník tedy obdrží 425 000 Kč po zdanění.

5.5.2. Licenční poplatky v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Licenční poplatky jsou upraveny v Zákoně o daních z příjmů v § 22 odst.1 písm. g).

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.

Za příjmy ze zdrojů na území ČR se pro zahraniční subjekty považují i úplaty za poskytnutí a užití výkonu práva z průmyslového vlastnictví, za užití návrhů nebo modelů plánů, počítačových programů, za poskytnutí výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (tzv. know-how). Na tyto příjmy se uplatňuje podle § 36 odst. 1 písm. a) 25 % srážková daň. Úhrada sražené daně musí být provedena ve lhůtě do 30 dnů od konce měsíce, ve kterém byla provedena srážka.

Obecně jsou u know-how možné situace:

- časově omezený převod know-how vždy podléhá zdanění na území ČR
- úplný převod know-how, programů nemá již charakter licenčního poplatku. Jedná se o prodej nehmotného majetku.

Know-how se pro účely daní, podle Zákona o daních z příjmů, chápe jako poskytnutí neuveřejněné (veřejně nedostupné) technické, výrobní, vědecké nebo obchodní informace.

Jak to vypadá u software.

U prodeje softwaru mohou nastat tyto situace:

- úplný převod, nepodléhá srážkové dani a jedná se o nehmotný majetek,
- omezený převod, podléhá srážkové dani,
- přímý prodej standardního softwaru, prodej zboží, nepodléhá srážkové dani.

Příklad:

Máme dva státy, stát A a stát B. Firma Wood s.r.o., rezident státu B, poskytla patent ve výši 500 000 Kč firmě Novák do státu A.

Řešení:

Státy A a B nemají mezi sebou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Ve státě B, státě plátce, jsou licenční poplatky zatíženy daní 15 %.

Poplatník ze zahraničí obdrží po zdanění ve státě B licenční poplatek ve výši 425 000 Kč.

Ve státě A je sazba stanovena 15 %.

Tento příjem poplatník daní ve svém státě, státě A. Poplatníkovi bude uznána zaplacená daň ve státě rezidentury na základě potvrzení, a to pouze do výše daňové povinnosti v zemi rezidentury na základě vnitrostátního předpisu, v našem příkladě jen do výše 15 %.

Poplatník obdrží patent ve výši 425 000 Kč po celkovém zdanění.

Další varianta příkladu, kdy dojde k **úplnému dvojímu zdanění**. Jedná se o modelovou situaci, která neuvažuje možnost zohlednění zaplacené daně v zemi zdroje.

Státy A a B nemají mezi sebou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Ve státě A jsou licenční poplatky zatíženy daní 15 %.

Ve státě B je sazba stanovena 15 %.

Celkové daňové zatížení poplatníka bude 30 % tj. 150 000 Kč. Poplatník obdrží dividendy ve výši 350 000 Kč.

6. Výsledky a diskuse

6.1. Souhrnný příklad

Když daňový subjekt ve státě B, v našem ukázkovém příkladě firma Wood s.r.o., vyplácí uvedené příjmy (úroky, dividendy, licenční poplatky) do zahraničí je plátcem, osoba příjemce, rezident státu A, je poplatníkem. Plátce vždy odpovídá za odvedení dluh. Finanční úřad ve státě B na provedenou platbu vystavuje potvrzení (certifikát) na kterém potvrzuje výši daně. Tento certifikát užije zahraniční subjekt ve svém daňovém prostředí v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění - započte, nelze-li započítat uplatní do daňových nákladů. Většinou řeší článek 23. Započtení této daně není možné, když není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Nyní si jednotlivé údaje z příkladů na jednotlivé pasivní příjmy shrneme do tabulky.

Tabulka č. 1

Porovnání, kolik poplatníkovi zůstane po zdanění							
	Hodnota	Existence smlouvy o ZDZ	vyjádření v %	Neexistence smlouvy o ZDZ	vyjádření v %	Neexistence smlouvy o ZDZ, úplné dvojí zdanění	vyjádření v %
Dividendy	500 000 Kč	425 000 Kč	85%	400 000 Kč	80%	325 000 Kč	65%
Úroky	500 000 Kč	425 000 Kč	85%	350 000 Kč	70%	275 000 Kč	55%
Licenční poplatky	500 000 Kč	425 000 Kč	85%	425 000 Kč	85%	350 000 Kč	70%

Zdoj: vlastní práce autora

Tabulka je rozdělena na případy existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění s možností uznání zaplacené daně ve státě rezidentury, ale pouze do výše daňové povinnosti v zemi rezidentury a na případ neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kdy dochází tzv. úplnému dvojímu zdanění. Jedná se o extrémním případ, byl vybrán do tohoto příkladu zcela záměrně,

aby byla jasně čitelná výhoda uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění z pohledu poplatníka.

Z tabulky je zřejmé, že poplatník, rezident státu A, v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění, zaplatí na daních mnohem více, než v případě existence smlouvy. Poplatníkovi po odvezení daně v případě úplného dvojího zdanění zůstane mnohem méně, než by mu zůstalo v případě existence smlouvy. Nejmarkantnější rozdíl je viditelný v případě úroků. Poplatníkovi v případě úplného dvojího zdanění zůstane pouze 55 % z vyplacených úroků, v případě existence smlouvy mu zůstane 85 % z vyplacených úroků. Rozdíl je tedy 30 % ve zdanění. Z tohoto ukázkového příkladu je čitelné, že existence smlouvy je pro poplatníka výhodná, co se týče výše daní.

Důležité upozornění. Smlouvy zásadně nestanovují žádné nové povinnosti, které by již nebyly v daňových zákonech jednotlivých zemích obsaženy. To znamená, že pokud domácí daňové právo nezná určitou formu či sazbu daně, tak je nelze použít, i když ve smlouvě jsou zmiňovány. Na druhou stranu, pokud daňová smlouva stanoví, že něco lze v daném státě zdanit a domácí daňový zákon toto zdanění obsahuje, tak z možnosti zdanění vyplývá povinnost toto zdanění provést.

Shrnutí, jaké dopady mohou plynout ze smluv o zamezení dvojího zdanění.

6.2. Negativní dopady

V případě, že Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, tedy neexistuje-li smlouva, může dojít ke zdanění příjmu dvakrát a to ve státě zdroje a ve státě rezidenta. Pokud by byl součet daní v obou státech příliš vysoký, nevyplatilo by se poplatníkovi podnikat s bezsmluvním státem. Kdyby příslušník státu, se kterým nemá Česká republika uzavřenou smlouvu pobýval v České republice dobu delší než 183 dnů v kalendářním roce, musel by podat daňové přiznání v České republice, kde by musel uvést celosvětové příjmy.

Stát v případě, že je uzavřena smlouva zvýší se kontrola státu nad poplatníkem, dojde k omezení daňových výhod.

6.3. Pozitivní dopady

Naopak existence smluv o zamezení dvojího zdanění vede k ochraně investic, je jednou z podmínek pro rozvoj mezistátních ekonomických vztahů. Smlouvy chrání daňové poplatníky, daňový poplatník zná předem režim zdanění dané transakce. Smlouvy zakládají svobodu pohybu kapitálu a dávají jistotu při realizaci mezinárodních obchodů. Zároveň tyto smlouvy umožňují rozvoj vztahů například v oblasti vědy, kultury, vzdělávání a sportu. Bojují proti daňovým únikům, do smluv byl zakomponován článek o výměně informací, nejčastěji článek číslo 25.

7. Závěr

Problematika mezinárodního dvojího zdanění není moc široké veřejnosti známá. A to zřejmě proto, že se jedná o dosti složitou problematiku, k jejímu bližšímu pochopení je nutné si nastudovat řadu materiálů. První snahy o uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění byly po 1. světové válce (1918), jsou spojeny s růstem mezinárodního obchodu a transakcí. Vzorová smlouva spatřila světlo světa až o deset let později. Trend uzavírání smluv je stále rostoucí, Česká republika má snahy uzavírat smlouvy se státy Asie. Bez znalosti základních principů může dojít k nesprávnému zdanění konkrétních příjmů. Nejenom tedy samotná znalost smluv o zamezení dvojího zdanění, ale především porozumění jejich interpretaci jako celku a jejich vztahu k domácímu daňovému právu toho či onoho státu a v neposlední řadě správná aplikace jednotlivých článků smluv, jsou nezbytným předpokladem k tomu, aby se daňový poplatník nedostal do problémů s daňovou správou. Hlavním významem smluv o zamezení dvojího zdanění je zabránění dvojímu zdanění mezi dvěma státy, které jsou rozděleny na stát zdroje a stát rezidence. Další funkcí smluv je chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při realizaci mezinárodních transakcí. A v neposlední řadě boj proti daňovým únikům a podvodům, z tohoto důvodu smlouvy umožňují spolupráci smluvních států a výměnu informací, upravuje nejčastěji článek 25, často i vzájemnou spolupráci při vymáhání daní. Negativem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je jejich velká pestrost, nepřehlednost a nesystematičnost celého systému. Je velice těžké se zorientovat v jednotlivých smlouvách. Pozitivem existence těchto smluv je, že poplatník není daňově tak zatížen, jako v případě neexistence smlouvy. Této skutečnosti si můžeme všimnout na údajích z tabulky číslo 1 v souhrnném příkladě. Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, minimálně se státy evropského hospodářského prostoru, bude trend směřování „k jednotné smlouvě“. Tento vývoj lze zaznamenat v některých člancích například v Lisabonské smlouvě a v letošním roce i v novele zákona daně z přidané hodnoty ve službách. Touto novelou prakticky došlo ke stejnému „nakládání“ se službami jako s pohybem zboží v rámci EU. Evropskou komisí již v roce 2002 byl navržen tzv. model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění (EU Model Tax Covention). Tento model byl typu OECD. Jednotná smlouva by přinesla přehlednost smluv o zamezení dvojího zdanění. Situace, jak je nastavena nyní musím říct, že se jeví velmi nepřehlednou. Vytvoření jednotné smlouvy je nevyhnutelné.

8. Seznam literatury

GEBAROVSKÝ, Jiří. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: Linde, 1994
aktualizace 2001. 780 s. ISBN 80-85647-25-7.

KLEIN, Štěpán. *Mezinárodní daňové plánování*. Praha: Grada Publishing, 2002. s. ISBN
80-247-0563-X

PETROVIČ, Pavel a kol. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*, Akont Trust
Company s.r.o. a NEWSLETTER, 2002. 432 s. ISBN 80-86394-81-6

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualizované vydání. ANAG
2006. 263s. ISBN 80-7263-354-6

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. Praha: ASPI 2006. 322s. ISBN 80-7357-
160-9

SÝKORA, Jaroslav. *Daně a obchod*; Praha: Vysoká škola ekonomická. Fakulta
mezinárodních vztahů, 2006. 75s. Studijní text

TŮMA, Jan. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*.
Praha: Management Press, 1994. ISBN 80-85603-58-6

VYBÍHAL, Václav, NERUDOVÁ, Danuše. *Mezinárodní zdanění*. MZLU, 2005. 150 s.
Studijní texty. ISBN 80-7157-907-6.

Právní prameny

Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Spojenými státy americkými
Zákon o daních z příjmů (Zákon č. 586/1992 Sb.). Dostupné on-line na
<<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast1.aspx>> [cit. 2010-15-2]

Internetové zdroje

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, Ministerstvo financí. *Seznam smluv*. Praha 2009, Dostupné z WWW: < <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/194.html?year=>>

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA, Ministerstvo financí. *Daně a poplatky*. Praha 2009. Dostupné z WWW: < <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA98423/>>

FINANCE CZ, Treaty shopping. Praha 2009. Dostupné z WWW: <<http://www.sfinance.cz/zpravy/finance/115508-treaty-shopping-ucinnny-nastroj-danove-optimalizace/>>

INTERNETOVÁ VERZE PRÁVNÍCH SYSTÉMŮ FIRMY MP – SOFT. *Přehled smlouv o zamezení dvojího zdanění*. Dostupné z WWW: < <http://www.ucetniporadce.cz/qbwwwup.dll>>

KYSELÁK, Pavel. *Daňový a účetní lexikon. Prostý zápočet* [on-line].[cit.2010-20-2]. Dostupný z WWW: < <http://www.du.cz/dul/onb>>

Další zdroje

KOČÍ, Tomáš. *Česká republika a smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. Praha 2005. Bakalářská práce (Bc.). Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, Katedra obchodu a financí (2005-27-6)

9. Přílohy

Příloha 1: Struktura smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle vzorového modelu OECD a OSN

Článek 1	Osoby na které se smlouva vztahuje
Článek 2	Daně jež smlouva upravuje
Článek 3	Vymezení pojmu
Článek 4	Rezident
Článek 5	Stálá provozovna (<i>Permanent establishment</i>)
Článek 6	Příjmy z nemovitého majetku (<i>Income from immovable property</i>)
Článek 7	Zisky podniků (<i>Business profits</i>)
Článek 8	Mezinárodní doprava (<i>Shipping, inland waterways transport and air transport</i>)
Článek 9	Sdružené podniky (<i>Associated enterprises</i>)
Článek 10	Dividendy (<i>Dividends</i>)
Článek 11	Úroky (<i>Interest</i>)
Článek 12	Licenční poplatek (<i>Royalty</i>)
Článek 13	Zisky ze zcizení majetku (<i>Capital gains</i>)
Článek 14	Nezávislá povolání (<i>Independent personal services</i>)
Článek 15	Zaměstnání (<i>Dependent personal services</i>)
Článek 16	Tantiémy (<i>Director – fees</i>)
Článek 17	Umělci a sportovci (<i>Artists and sportsmen</i>)
Článek 18	Penze (<i>Pensions</i>)
Článek 19	Veřejné funkce (<i>Government Service</i>)
Článek 20	Studenti, profesori a vyzkumní pracovníci (<i>Students</i>)
Článek 21	Jiné příjmy (<i>Other income</i>)
Článek 22	Majetek (<i>Capital</i>)
Článek 23	Vyloučení dvojího zdanění (<i>A-Exemption, B-Credit</i>)
Článek 24	Zákaz diskriminace (<i>Non-discrimination</i>)
Článek 25	Řešení případu cestou dohody (<i>Mutual agreement procedure</i>)
Článek 26	Výměna informací (<i>Exchange of information</i>)

Článek 27	Diplomaté a konzulární pracovníci (<i>Diplomatic agents and consular officers</i>)
Článek 28	Teritoriální rozšíření (<i>Territorial extension</i>)
Článek 29	Vstup smlouvy v platnost (<i>Entry into force</i>)
Článek 31	Výpověď (<i>Termination</i>)

Zdroj: Daňové ráje, Klein Štěpán, 1998

Příloha č. 2: Přehled států, které mají s ČR uzavřenou smlouvu o zaměření dvojího zdanění

P ř e h l e d				
platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku				
	podle stavu k 1. 1. 2010			
Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Finanční zpravodaj	Poznámka
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15.7.2009	86/2009 Sb.m.s.		
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č.2/96	
Ázerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s	č.1/2007	
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.	č.4/2001, č.9-10/2003, č. 6-7/2007	Sdělení č.127/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.	č.5/98, č.11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.		
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.	č. 6/88,11/97, 3/2000	
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.	č. 4/83	Protokol č.249/93 Sb.

Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.	č.1/96	
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.	č.12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.5.2008	54/2008 Sb.		
Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č.2/98, č.1/2005	
Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.m.s.	č.12/2005	
Gruzie	4.5.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007	
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č.6/2000, č.3/2001	
Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.	č.7/8/2000	
Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.	č.4-5/99	
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	č.5/98, č. 4/2009	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	č.4-5/87,12/97, 4-5/99,1/1/2003	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č.1/95,4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80	
JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	7/1998 Sb.	č.3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.		
SFRJ (bývalá Jugoslávie)*	17.4.1983	99/1983 Sb.	č. 3-4/84,5/94	*smlouva se vztahuje na území Bosny a Hercegoviny
Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.	č.11-12/2002	

Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000, 4/2009	
Korejská republika	3.3.1995	124/1995 Sb.	č.10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	26.11.2009	120/2009		
Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.	č.12/2/95,č.12/97	
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.	č.9/95, č.5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č.1/95	
Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.	č.9-10/2002	
Malajsie	9.3.1998	71/1998 Sb.	č.4-5/99	
Malta	6.6.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.7.2006	83/206 Sb.m.s.	č.1/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č.2-3 /2004, č. 8-9/2007	
Moldávie	26.4.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č.97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.	č.2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.	č.5/80, č.9/97, č.1/98, č.7-8/99	Protokol č. 112/97 Sb.
Norsko	9.9.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/2005	
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb. m. s.	č. 4/2009	
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.	č.2/96	Protokol č. 64/94 Sb.
Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.	č.3/99	

Rakousko	22.3.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č. 39/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.8.1994	180/1994 Sb.	č.12-1/94	
Rusko	18.7.1997	278/1997 Sb.	č.12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
SAE(Spojené arabské emiráty)	9.8.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.8.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko	14.7.2003	100/2003 Sb.m.s.	č.7-8/2003	
Slovinsko	28.4.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	88/2005 Sb. m. s.	č.10/1/2005	
Srí Lanka	19.6.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.		
Španělsko	5.6.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č.2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.		
Thajsko	14.8.1995	229/1995 Sb.	č.1/98	
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č.10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.4.1999	103/1999 Sb.	č.3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA(Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č.11/94, č. 3/96	redakční oprava č.370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.1.2001	28/2001 Sb.m.s.	č.6/2001	

Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část.37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č.4-5/99	
Vietnam	3.2.1998	108/1998 Sb.	č.6/98	

Zdroj: Ministerstvo financí