

**Univerzita Palackého v Olomouci  
Právnická fakulta**

**Bc. Petr Sláma**

**Smlouvy o zamezení dvojího zdanění – význam, charakteristika a  
základní principy**

**Diplomová práce**

**Olomouc 2015**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Smlouvy o zamezení dvojího zdanění – význam, charakteristika a základní principy“ vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

V Ostravě dne 16. 8. 2015

.....

Rád bych touto cestou poděkoval vedoucí mé diplomové práce JUDr. et Mgr. Taťaně Špírkové za cenné rady a podněty, které mi během jejího psaní poskytla. Děkuji také za vždy ochotně poskytnutou pomoc a věnovaný čas.

## Seznam použitých zkratek

ČR	Česká republika
ČSSR	Československá socialistická republika
DP	Diplomová práce
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
JVT	Jednotný vnitřní trh
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Cooperation and Development)
OSN	Organizace Spojených národů
SZDZ	Smlouva/y o zamezení dvojího zdanění
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

# Obsah

Úvod .....	7
1 Daňové subjekty při zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem.....	8
1.1 Vymezení základních pojmů .....	8
1.1.1 Daňový rezident podle zákona o daních z příjmů .....	8
1.1.2 Daňový rezident podle smluv o zamezení dvojího zdanění – fyzická osoba .....	9
1.1.3 Daňový rezident podle smluv o zamezení dvojího zdanění – právnická osoba.....	12
1.1.4 Zdroj příjmů.....	13
1.1.5 Vlastník příjmů .....	14
1.1.6 Plátce daně a poplatník .....	14
1.1.7 Stálá provozovna .....	15
2 Dvojitý zdanění.....	16
2.1 Vznik dvojího zdanění.....	16
2.1.1 Vnitrostátní dvojitý zdanění .....	16
2.1.2 Mezinárodní dvojitý zdanění .....	17
2.2 Opatření k zamezení dvojího zdanění .....	17
2.2.1 Jednostranná (vnitrostátní) opatření .....	17
2.2.2 Dvoustranná opatření.....	18
2.2.3 Mnohostranná opatření .....	18
3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	21
3.1 Základ smluv o zamezení dvojího zdanění.....	21
3.1.1 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění.....	21
3.1.2 Význam smluv o zamezení dvojího zdanění .....	23
3.1.3 Účel smluv o zamezení dvojího zdanění .....	23
3.2 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právních systémech .....	27
3.2.1 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému ČR .....	29
3.2.2 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému jiných států.....	30
3.2.3 Treaty overriding .....	31
3.3 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	33
3.3.1 Modelové smlouvy OECD a OSN .....	33
3.3.2 Modelová smlouva Evropské unie .....	35
3.3.3 Další mezinárodní smlouvy .....	36
3.3.4 Výhrady České republiky k Modelové smlouvě OECD .....	36

3.3.5	Komentář k Modelové Smlouvě OECD .....	37
4	Vybraná ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění.....	39
4.1	Zákaz diskriminace.....	39
4.2	Řešení případů dohodou .....	40
4.3	Výměna informací .....	40
4.3.1	Informace a jejich vzájemná výměna mezi smluvními státy podle SZDZ.....	40
4.3.2	Informace a jejich vzájemná výměna na úrovni Evropské unie .....	43
5	Legislativní proces při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění.....	46
	Závěr .....	48
	Seznam použitých zdrojů .....	50
	Shrnutí a klíčová slova .....	55
	Klíčová slova .....	55
	Přílohy .....	57

# Úvod

Daně patří bezesporu k jednomu z nejdůležitějších nástrojů fiskální politiky státu. Právě z daní jsou v největší míře financovány různá odvětví veřejného sektoru – školství, zdravotnictví, sociální oblast, kultura, dopravní infrastruktura a mnoho dalších. Z toho důvodu jsou daně pod pomyslným drobnohledem značné části naší společnosti a velice často diskutovaným tématem. Daně a jejich (nejen finanční) dopad na každého se staly již téměř přirozenou součástí našich životů, i když si mnoho lidí vůbec neuvědomuje, s čím vším jsou tyto povinné platby do státního rozpočtu spojeny.

Cílem této práce bude charakterizovat velice významné předpisy mezinárodního práva v daňové oblasti – smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a to přes jejich historický vývoj, důvody pro jejich sjednávání, jejich význam, rozdělení, srovnání jednotlivých typů vzorových smluv, ze kterých valná většina uzavíraných smluv o zamezení dvojího zdanění vychází, způsob jejich sjednávání a také vysvětlení pojmů, jenž se v těchto předpisech vyskytují. Za cíl práce si vytyčuji také alespoň stručně charakterizovat samotné dvojí zdanění a zmínit opatření, která se proti němu používají.

Jelikož tyto smlouvy patří, jak už jsem zmínil, k předpisům mezinárodního práva, nemohu se při jejich charakterizování a srovnávání držet jen v mezích právních předpisů České republiky, ale chci při jejich zkoumání použít i právní normy a postupy, jenž jsou charakteristické pro mezinárodní právo veřejné a drží se v jeho konvencích. Příkladem takové normy je Vídeňská úmluva o smluvním právu.

Ve své práci chci využít metod zkoumání, komparace, vyhledávání a interpretace zdrojů, jenž jsou k tomuto tématu k dispozici. Použít chci českou i světovou legislativu, historickou i současnou, odbornou literaturu a články (včetně cizojazyčných), bulletinů a internetové zdroje. Jako zdroje informací chci využít také judikatury.

Práci chci rozdělit do pěti hlavních kapitol. V první kapitole vymezím a charakterizuji základní pojmy, s nimiž se setká každý, kdo přijde se smlouvami o zamezení dvojího zdanění do styku. Druhou kapitolu chci věnovat problematice dvojího zdanění, jeho vzniku, rozdělení a opatřením, jenž se pro jeho zamezení používají. Třetí kapitola této práce bude stěžejní, jelikož se bude zabývat právě smlouvami o zamezení dvojího zdanění a jejich charakteristikou a měla by korespondovat s hlavním cílem této práce. Ve čtvrté zmíním některá vybraná ustanovení, jenž se ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění vyskytují a poslední pátou, nejkratší kapitolu chci věnovat legislativnímu procesu, který přijetí těchto smluv předchází.

# 1 Daňové subjekty při zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem

## 1.1 Vymezení základních pojmů

### 1.1.1 Daňový rezident podle zákona o daních z příjmů

Daňověprávní vztah daňového subjektu a státu vznikne tehdy, má-li daňový subjekt na území tohoto státu bydliště<sup>1</sup> či sídlo, dosahuje zde příjmů, má na území tohoto státu nějaký majetek či se na tomto území po určitou, specifikovanou dobu zdržuje.

Z hlediska problematiky daně z příjmů v mezinárodním zdanění jsou zákonem o daních z příjmů rozlišovány dva základní typy daňových subjektů – **daňoví rezidenti České republiky** (nebo také daňoví tuzemci) a **daňoví nerezidenti** (či také daňoví cizozemci). Toto rozdělení se týká jak osob fyzických<sup>2</sup>, tak osob právnických<sup>3</sup>. V právních předpisech se používají pouze termíny daňový rezident a daňový nerezident. Tyto pojmy jsou zákonem o daních z příjmů definovány především s ohledem na vnitrostátní zdanění příjmů.

Dle ZDP jsou *daňovými rezidenty České republiky* poplatníci daně, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují<sup>4</sup>. Daňoví rezidenti České republiky 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.

*Daňoví nerezidenti* jsou v ZDP<sup>5</sup> vyjádřeni negativně – poplatníci jsou daňovými nerezidenty tehdy, pokud nejsou daňovými rezidenty dle předchozího odstavce nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Rozdíl mezi daňovými rezidenty a nerezidenty tkví mimo jiné v tom, že daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje **jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky**, nikoliv na příjmy plynoucí jim ze zahraničí. V případě, kdy se poplatníci na území České republiky zdržují za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a 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.

---

<sup>1</sup> Bydlištěm na území České republiky se pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „ZDP“), rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

<sup>2</sup> ZDP, § 2 odst. 1.

<sup>3</sup> Tamtéž, § 17 odst. 2.

<sup>4</sup> Dle § 2 odst. 4 ZDP jsou 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 s tím, že do této doby se započítává každý, byť započatý den pobytu.

<sup>5</sup> Konkrétně v § 2 odst. 3 ZDP.



Stejně, se stejným či alespoň podobným významem jsou daňové subjekty, jež jsou poplatníky daně z příjmů, označovány ve všech právních normách každého státu a je zcela běžné, že je smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále také jako „SZDZ“) definují jinak. V případech, kdy mají mezi sebou státy uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a pojmy daňový rezident a daňový nerezident jsou zde definovány odlišně od vnitrostátních norem jednotlivých států, má přednost tato smlouva před vnitrostátní právní úpravou.

V případech, kdy mezi sebou státy uzavřenou SZDZ nemají, může nastat situace, kdy bude poplatník daně z příjmů rezidentem ve dvou (nebo i více) státech a alespoň část jeho příjmu bude zdaněna několikrát. Právě pro vyloučení několikanásobného zdanění jednoho příjmu mezi sebou uzavírají státy smlouvy o zamezení dvojího zdanění, díky nimž se poplatník stane daňovým rezidentem jen jednoho státu a pro státy ostatní bude v pozici osoby s omezenou daňovou povinností, tedy daňovým nerezidentem.

Ve starších SZDZ a v odborné literatuře se lze setkat také s pojmem *daňový domicil*, resp. *osoba s daňovým domicilem* v daném státě. Tento výraz je totožný s výrazem daňový rezident.

### **1.1.2 Daňový rezident podle smluv o zamezení dvojího zdanění – fyzická osoba**

Definice daňového rezidenta, resp. nerezidenta, je ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění veskrze podobná. Pro vyjasnění základních zásad určení, zda poplatník je či není daňovým rezidentem, budu vycházet z Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD (dále také jako „*Modelová smlouva OECD*“ či „*Smlouva OECD*“), která je obsahově totožná nebo velice podobná smlouvám o zamezení dvojího zdanění, které má Česká republika s dalšími státy uzavřena.

Modelová smlouva OECD odkazuje při vymezení daňových rezidentů především na vnitrostátní právní normy jednotlivých států, jestliže jde o bydliště, místo vedení, stálý pobyt atp. Význam tohoto ustanovení tkví v tom, že jestliže poplatník není daňovým rezidentem daného státu dle legislativy tohoto státu, nemůže se jím stát ani podle SZDZ. Článek 4 Smlouvy OECD zní: „Pro účely této smlouvy označuje výraz „rezident jednoho smluvního státu“ každou osobu, která je podle zákonů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a zahrnuje také tento stát, jeho nižší správní útvar nebo místní úřad. Tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena dani v tomto státě pouze z příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo z majetku v tomto státě umístěného.“

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění řeší situace, kdy by se podle vnitrostátní právní úpravy smluvních států měl stát poplatník daňovým rezidentem v obou z nich. Pro fyzické osoby jakožto poplatníky daně z příjmů je ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění určena obvykle tato posloupnost:

1. Poplatník se stává rezidentem toho státu, kde má **stálý byt**. Nemusí se jednat o byt v osobním vlastnictví, tento byt či jakákoliv jiná nemovitost (třeba i jen jedna místnost) určená k bydlení může být i pronajatá či v podnájmu. Podmínkou ovšem je, aby byl tento stálý byt určen k dlouhodobému bydlení a aby byl stálého charakteru. Fyzická osoba si tento stálý byt udržuje a zařizuje pro zajištění své potřeby bydlení, stálý byt je jí k dispozici kdykoliv a je určen pro dlouhodobé bydlení, nikoliv pro pobyt krátkodobý či příležitostný (jako např. studijní pobyt, služební cesta atp.).<sup>6</sup> „Tento byt musí být stálého charakteru, což znamená, že si jej fyzická osoba zařídila a udržuje pro svou stálou potřebu jako opak situace, kdy se fyzická osoba zdržuje na určitém místě za podmínek kdy je zřejmé, že pobyt na tomto místě bude pouze krátkodobý... v úvahu může být brána jakákoli forma bydlení (dům nebo byt vlastněný nebo pronajatý fyzickou osobou, pronajatý zařízený pokoj). Podstatná je nicméně stálost bytu; to znamená, že fyzická osoba má zajištěno, že jí je dané obydlí k dispozici kdykoliv, a nikoliv příležitostně pro účely pobytu, který je s ohledem na důvody takového pobytu nutně krátkodobého trvání (cestování, obchodní cesty, navštěvování kurzu ve škole atd.)<sup>7</sup>.
2. V případě, kdy má fyzická osoba stálý byt v obou smluvních státech, nastupuje kritérium **střediska životních zájmů**. Toto středisko se nachází ve státě, ke kterému má poplatník bližší osobní a hospodářské vztahy. Při vyhodnocování tohoto kritéria se berou v potaz rodinné a společenské vztahy poplatníka, místo, kde má zaměstnání, kde žijí členové jeho rodiny, místo, kde podniká, provozuje své osobní i profesní aktivity atp. Z důvodu větší náročnosti dokazování existence „bližších vztahů“ je zde kladen větší důraz na spolupráci a dohodu poplatníka a správce daně. Všechny tyto okolnosti, podstatné pro správné určení střediska životních zájmů poplatníka se musí zkoumat komplexně a ve vzájemné souvislosti. Důležité jsou mimo jiné také úvahy poplatníka o své budoucnosti a jeho životní plány. Poplatník si může např. dlouhodobě pronajmout zařízenou místnost ve

---

<sup>6</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 19.

<sup>7</sup> NERUDOVA, Danuše. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, s. 70.

druhém smluvním státě, ale rodinu, sídlo společnosti, místo výkonu zaměstnání atp. může stále zanechat ve státě, ve kterém již jeden stálý byt má. V takovém případě zůstane fyzická osoba daňovým rezidentem toho původního státu. Když však naopak plánuje přesídlit většinu svého osobního i profesního života do druhého smluvního státu a zároveň splní první kritérium a pořídí si v této zemi stálý byt, stane se (po realizaci přesídlení) rezidentem onoho druhého státu.<sup>8</sup>

3. Když není možné určit rezidentství ani podle jednoho z předchozích kritérií, nastupuje kritérium, podle něhož je poplatník daňovým rezidentem toho státu, v němž se **obvykle zdržuje**. V dnešní době, kdy je zcela běžné v rámci podnikatelské aktivity volně cestovat, může nastat situace, kdy nemá poplatník stálý byt ani v jednom ze smluvních států, ale přesto alespoň v jednom z nich žije. Kritérium obvyklého zdržování je však využíváno spíše v situacích, kdy má poplatník stálý byt v obou smluvních státech, není však možné určit středisko životních zájmů. Např. u svobodného, bezdětného podnikatele, který tráví celý podzim a zimu ve městě v České republice a část jara a léto na letním bytě ve Španělsku. Tehdy se rezidentství posuzuje podle skutečné délky pobytu na území daného státu.<sup>9</sup>

4. **Státní občanství** je až čtvrté kritérium, které nastupuje tehdy, není-li možné určit domicil dle obvyklého místa pobytu. Smlouva OECD k tomu uvádí: „Jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem.“<sup>10</sup>

V případě určování daňového domicilu dle tohoto kritéria existuje velmi specifický smluvní vztah mezi Českou republikou a USA<sup>11</sup>. Česká republika považuje občana USA za daňového rezidenta USA za předpokladu, že má tento občan ve Spojených státech amerických stálý byt, trvalý pobyt nebo se tam převážně zdržuje. Právní normy USA však považují své občany za daňové rezidenty vždy. Případné rozpory, které z tohoto rozdílu mohou vzniknout, jsou řešeny daňovými předpisy USA.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 20.

<sup>9</sup> Tamtéž, s. 21.

<sup>10</sup> NERUDOVA, Danuše. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, s. 18.

<sup>11</sup> Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 32/1994 Sb., Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku

<sup>12</sup> SOJKA: *Mezinárodní zdanění příjmů...*, s. 21.

5. V případě, kdy nelze daňový domicil poplatníka určit ani podle jednoho z výše uvedených kritérií, je určen dohodou ministrů financí, resp. jimi pověřených zástupců. Smlouva OECD k tomuto uvádí: „Jestliže tato osoba je státním občanem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.“<sup>13 14</sup>

Zvláštní režim je použit také v případě SZDZ, kterou má Česká republika uzavřenu s Japonskem.<sup>15</sup> Tato smlouva totiž vůbec neobsahuje kritéria bydliště ani střediska životních zájmů. Řešení případného konfliktu dvojího daňového domicilu nechává až na pátém kritériu, tj. dohodě příslušných úřadů.<sup>16</sup>

### 1.1.3 Daňový rezident podle smluv o zamezení dvojího zdanění – právnická osoba

Právnické osoby mají, na rozdíl od osob fyzických, určen daňový domicil podle sídla (místa) svého vedení. Tímto sídlem se myslí místo, kde se nachází **skutečné vedení právnické osoby**, nikoliv místo, které odpovídá jeho formálnímu sídlu. ZDP definuje daňového rezidenta (právnickou osobu) takto: „Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. 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.“<sup>17</sup>

Podobě se k tomu vyjadřuje Modelová smlouva OECD: „Jestliže podle ustanovení odstavce 1 osoba jiná než fyzická je rezidentem obou smluvních států, bude se předpokládat, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém je sídlo jejího skutečného vedení.“<sup>18</sup> S tímto způsobem určení daňového domicilu právnické osoby jsou pochopitelně spojeny problémy, spojené s dokazováním umístění skutečného sídla. Každý smluvní stát chce samozřejmě docílit toho, aby měla právnická osoba daňový domicil právě v tomto státě. Aby toho docílil, musí však stát tuto domněnku daňovému subjektu nejprve dokázat přesvědčivými důkazy, a

<sup>13</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. vydání.

Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, s. 18.

<sup>14</sup> SOJKA: *Mezinárodní zdanění příjmů...*, s. 21.

<sup>15</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 46/1979 Sb., Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů

<sup>16</sup> SOJKA: *Mezinárodní zdanění příjmů...*, s. 22.

<sup>17</sup> ZDP, § 17 odst. 3.

<sup>18</sup> Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD, čl. 4, odst. 3.

to v souladu s § 92 odst. 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Naopak, daňový subjekt nemusí tuto domněnku nijak vyvracet.<sup>19</sup>

#### 1.1.4 Zdroj příjmů

U daňových rezidentů České republiky není podstatné, odkud pocházejí příjmy, které podléhají zdanění, jelikož rezidenti zahrnují do svých daňových přiznání veškeré příjmy z celého světa. Rezidenti poté v daňovém přiznání upravují předmět daně o položky, které zákon od daně z příjmů osvobozuje nebo je z předmětu daně vylučuje.<sup>20</sup>

Příjmy daňových nerezidentů podléhají zdanění v České republice v tom případě, kdy tyto příjmy pocházejí **ze zdrojů na území České republiky**. Při určování, zda některý příjem pochází ze zdroje na území ČR, musíme vzít v potaz vztah SZDZ vůči vnitrostátní právní úpravě. SZDZ umožňují zdanit příjem na území signatářského státu jen tehdy, kdy je tento konkrétní příjem uveden ve vnitrostátní legislativě, v opačném případě ke zdanění tohoto příjmu nedojde. Z toho vyplývá, že SZDZ nemohou stanovit daňovým subjektům povinnosti **nad rámec povinností** (tedy i např. aplikovat vyšší sazbu daně), stanovených vnitrostátními legislativami. Dále také když SZDZ stanoví možnost, aby byl určitý typ příjmu zdaněn v ČR, ale česká legislativa tento typ příjmu v ZDP (konkrétně v § 22) neuvádí, nebude tento příjem podléhat v České republice zdanění.<sup>21</sup> Typickým příkladem, kdy SZDZ stanovuje vyšší daňovou sazbu, než vnitrostátní úprava ČR, je problematika zdaňování příjmů z úplaty u finančního leasingu.<sup>22</sup> Podstata finančního leasingu spočívá v tom, „že kupní cena předmětu leasingu je v okamžiku převodu vlastnického práva k předmětu finančního leasingu podstatně nižší než jeho tržní cena v tomto okamžiku.“<sup>23</sup> Podle příslušné SZDZ je tento příjem oprávněn zdanit ten stát, na jehož území se nachází zdroj tohoto příjmu, a to sazbou 5%, 10 %, případně i sazbou vyšší. Podle ZDP je však příjem z úplaty u finančního leasingu zdaňován sazbou 5 %<sup>24</sup>. V tomto případě bude tedy sazba daně v souladu s vnitrostátní legislativou 5 %, ačkoliv obecně platí, že mezinárodní smlouva má při aplikaci práva přednost.

Při určování zdroje příjmů je velice důležité správně rozlišit druh příjmu, místo, odkud byl příjem vyplacen a také osobu, která příjem vyplatila. Pokud např. daňový subjekt, jenž má daňový domicil na území SRN, vykonává závislou činnost na území České republiky a část

<sup>19</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 22.

<sup>20</sup> Tamtéž, s. 24.

<sup>21</sup> Tamtéž

<sup>22</sup> ZDP, § 21d

<sup>23</sup> *Finanční leasing od 1. 1. 2015* [online]. portal.pohoda.cz, 5. 11. 2014 [cit. 14. června 2015]. Dostupné na <<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/financni-leasing-od-1-1-2015/>>.

<sup>24</sup> ZDP, § 36 odst. 1 písm. d)

mzdy je mu vyplácena jeho mateřskou společností v Německu, stále se jedná o příjem ze zdroje na území ČR.<sup>25</sup>

Obecně tedy můžeme definovat pojem **stát zdroje příjmů** jako stát, na jehož území se nachází zdroj příjmů příslušného daňového subjektu, který podléhá zdanění.<sup>26</sup>

### 1.1.5 Vlastník příjmů

Je třeba také rozlišovat pouhého příjemce příjmu a jeho skutečného vlastníka. Příjemce může být praktický jakákoliv osoba, které je příjem vyplacen. Vyplacení příjmu ale z této osoby ještě nedělá vlastníka tohoto příjmu, jelikož z něj nemá reálný užitek. **Skutečný vlastník příjmu** je osoba, které objektivně přisuzujeme ekonomický dopad, jenž na něj příjem má, a která je povinna také tento příjem patřičně zdanit. ZDP k tomu uvádí: „Příjemce podílu na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového finančního nástroje a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.“<sup>27 28</sup>

### 1.1.6 Plátce daně a poplatník

Při popisování problematiky zdaňování mezinárodních příjmů a zamezení dvojího zdanění je třeba také určit, kdo má samotnou daňovou povinnost. Zde rozlišujeme **plátce daně** a **poplatníka daně**. Plátcem daně je osoba, která vyplácí dani podléhající příjem, kdežto poplatník je osoba, na niž dopadá daňové břemeno. Plátce daně odpovídá za správnou aplikaci daňových zákonů (a samozřejmě i patřičných smluv o zamezení dvojího zdanění), musí správně určit procentní sazbu daně, daň srazit a poplatníkovi zaslat příjem již od daně „očištěný“. Stejně tak na plátcu spočívá povinnost vybírat zálohy na daň (dosáhne-li poplatník zákonem předepsané výše příjmů) atp. V České republice a i řadě dalších zemí se uplatňuje tzv. **refundační systém**, podle nějž plátce vždy srazí daň podle vnitrostátních předpisů z příjmu poplatníka a je pak na poplatníkovi, aby si požádal o vrácení daňového přeplatku, vznikne-li.

---

<sup>25</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 25.

<sup>26</sup> Tamtéž

<sup>27</sup> ZDP, § 19 odst. 6.

<sup>28</sup> SOJKA: *Mezinárodní zdanění příjmů*..., s. 25-26.

### 1.1.7 Stálá provozovna

Dalším z velice podstatných základních pojmů v souvislosti se zdaňováním příjmů a zároveň důležitým institutem SZDZ je pojem **stálá provozovna**. Její definici můžeme najít jak v ZDP<sup>29</sup>, tak právě i v ustanoveních SZDZ (u Modelové smlouvy OECD se jedná o článek 5). Zákon o daních z příjmů definuje stálou provozovnu takto: „Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 (viz. bod 1.1.1 této DP) a § 17 odst. 4<sup>30</sup> na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c)<sup>31</sup> a f) bod 1<sup>32</sup> poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.“

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění označují jako stálou provozovnu takové místo, na němž je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku. Zahraniční osoby mohou na území České republiky podnikat za totožných podmínek jako tuzemci. Z hlediska zdanění obecně respektují smluvní státy SZDZ zásadu, že celosvětové příjmy podniků jsou zdaňovány ve státě jejich rezidence.

---

<sup>29</sup> ZDP § 22, odst. 2

<sup>30</sup> „Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.“

<sup>31</sup> „Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují 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.“

<sup>32</sup> „Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují příjmy z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky.“

## 2 Dvojí zdanění

### 2.1 Vznik dvojího zdanění

Mezi jeden z nejzákladnějších principů daňového systému patří zásada spravedlnosti, podle které postihuje daň všechny poplatníky, kteří vykazují tytéž skutečnosti rozhodné pro vyměření daně. Z tohoto důvodu podrobuje stát zdanění nejen příjmy svých občanů, tuzemských obchodních společností a jiných právnických osob, ale také příjmy občanů cizích států a zahraničních právnických osob za předpokladu, že pobírají na území tohoto státu příjem, jenž podléhá zdanění. Každý stát v tomto vystupuje suverénně a své daňové zákony uplatňuje bez ohledu na daňové systémy jiných států, dbá naopak na cíle a záměry své vlastní hospodářské politiky a s ohledem na potřeby svého státního rozpočtu. Ty jsou ale samozřejmě u každého státu jiné, a také s ohledem na historický vývoj jednotlivých států, jejich politický a hospodářský rozvoj a tradice se daňové povinnosti a systémy jednotlivých států liší jeden od druhého. Tato diference je zcela přirozená, její řešení ovšem vyžaduje spolupráci jednotlivých států na mezinárodní úrovni.

Ke dvojímu zdanění dojde v situaci, kdy je totožný předmět daně (tzn. příjem či majetek) podroben vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy. Naopak v případě, kdy je identická transakce podrobena zdanění dvěma či více různými typy daně z důvodu odlišnosti předmětu daně, se o dvojí zdanění se nejedná. Typicky například u převodu vlastnictví k nemovitosti - tato transakce je podrobena jak dani z nabytí nemovité věci, tak dani z příjmů (a to dnes již i v případě, kdy by se jednalo o darování, resp. bezúplatné nabytí nemovitosti), ale o dvojí zdanění se zde nejedná.<sup>33</sup>

#### 2.1.1 Vnitrostátní dvojí zdanění

Vnitrostátní dvojí zdanění vzniká vždy v rámci daňových předpisů jednoho státu a zásadně uvnitř tohoto státu. Dvojí zdanění u jednoho poplatníka vylučuje zákon o daních z příjmů: „Do základu daně 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.“<sup>34</sup> Důležitá je totožnost poplatníka, nikoliv příjmu samotného. Dvojí zdanění téhož příjmu u dvou či více poplatníků totiž možné je.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 12.

<sup>34</sup> ZDP, § 19 odst. 4 písm. d)

<sup>35</sup> RYLOVÁ: *Mezinárodní dvojí zdanění...*, s. 12.



## 2.1.2 Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění vznikne tehdy, když je fyzická nebo právnická osoba s daňovým domicilem v jednom státě příjemcem zdanitelných příjmů ve státě jiném. V takovém případě může nastat situace, kdy tento příjem bude podléhat zdanění v obou státech – v jednom státě proto, že v něm má nabyvatel příjmu daňový domicil a ve státě druhém z důvodu, že v něm má zdroj příjmů. Potom může dojít ke kolizi daňových zákonů těchto států (konflikt zdroj příjmů X rezident). Nastat mohou také situace, kdy oba státy považují nabyvatele příjmu za svého daňového rezidenta (konflikt rezident X rezident) nebo když považují příjem za vzniklý na právě svém území (konflikt zdroj X zdroj). I zde si nárokuje daň z jednoho příjmu u jedné osoby více států najednou.<sup>36</sup>

Rozlišujeme dva základní typy mezinárodního dvojí zdanění: ekonomické a právní. **Ekonomické dvojí zdanění** vznikne tehdy, kdy různé státy chtějí zdanit různé poplatníky na základě stejného předmětu daně. Tedy v situaci, kdy správci daně zdaní stejný zisk (příjem)<sup>37</sup> pro odlišné daňové subjekty. Oproti tomu jako **právní dvojí zdanění** je popisována situace, kdy jsou vymáhány srovnatelné daně od jednoho daňového subjektu ze stejného předmětu zdanění za stejné období ve dvou nebo více jurisdikcích. K této situaci dojde, když dva státy zdaňují stejný zisk (příjem) u totožného daňového subjektu.

## 2.2 Opatření k zamezení dvojího zdanění

### 2.2.1 Jednostranná (vnitrostátní) opatření

Za účelem vyloučení jak ekonomického, tak i právního dvojího zdanění přijala řada zemí legislativní opatření, která umožňují daňovým poplatníkům započítat na zjištěnou daňovou povinnost daň, kterou ze svých příjmů zaplatili v jiném státě, nebo jim umožní tyto již jednou zdaněné zahraniční příjmy od daně osvobodit. Legislativa některých zemí dokonce dovoluje poplatníkům, kteří mají v této zemi daňový domicil, veškeré zahraniční příjmy od daně automaticky osvobodit. Tato jednostranná opatření aplikuje stát obvykle v době, kdy potřebuje „nakopnout“ ekonomiku (tím, že tímto poměrně benevolentním přístupem naláká potenciální budoucí poplatníky a umožní jim zdaňovat jen ty příjmy, jež mu plynou z území onoho státu – řídí se heslem, že je lepší vybrat menší daň než žádné - a třeba se tyto

---

<sup>36</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 12.

<sup>37</sup> V některých případech je zdaňován již samotný příjem bez ohledu na to, zda daňový subjekt dosáhl ve zdaňovacím období zisku či ztráty – např. u příjmů zdaňovaných tzv. srážkovou daní.

poplatníci rozhodnou udržovat daňový domicil v tomto státě, i když tento po nějaké době jednostranná opatření zruší) a v době, kdy se ekonomika tohoto státu stabilizuje, jednostranná opatření vypustí ze svého právního řádu. Započít si již uhrazenou daň do nákladů, jenž snižují základ daně, umožňuje přímo i ZDP: „Výdaji (náklady) jsou také daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí, pokud byly zaplacený, a to i v případě zaplacení ručitelem, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25<sup>38</sup>. Daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2<sup>39</sup> a v § 17 odst. 3<sup>40</sup> 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<sup>41</sup>.“<sup>42</sup>

Tato opatření jsou sice nejjednodušším způsobem, jak zamezit dvojímu zdanění, umožňují však potenciální osvobození od daně i těch příjmů, jež v zahraničí zdaněny nebyly.

### 2.2.2 Dvoustranná opatření

Tato opatření jsou při zamezování dvojího zdanění ta nejpodstatnější, jelikož mají povahu dvoustranných vzájemných dohod. Jedná se především o **dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku**. Tyto smlouvy jsou velice účinným nástrojem, zohledňujícím charakteristiky daňové politiky signatářských zemí a jejich vzájemné hospodářské vztahy, sloužící k efektivnímu zabránění právního i ekonomického dvojího zdanění. Ani tato opatření, jakkoliv jsou efektivní, nejsou všemocná. Žádná SZDZ nemůže např. obsáhnout situaci, kdy nadnárodní korporace provádí výzkum v jedné zemi, sídlo má ve druhé zemi, vyrábí ve třetí zemi a prodává do zemí dalších. Za účelem zamezení vícenásobného zdanění byla proto přijata opatření mnohostranná.<sup>43</sup>

### 2.2.3 Mnohostranná opatření

Mnohostranná opatření vznikla především dohodou mezinárodních organizací a jejich orgánů, jako je Evropská unie, OSN, OECD a další. Mezi nejdůležitější mnohostranná opatření, zaměřená na odstranění problémů spojených se zdaněním mezinárodních příjmů a operací, patří např. Směrnice Rady č. 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (Council directive of 23<sup>rd</sup> July 1990 on the common system of

<sup>38</sup> Ten obsahuje nákladové položky, jež pro účely snížení daňového základu uznat nelze.

<sup>39</sup> Viz. bod 11.1.1 této DP

<sup>40</sup> Viz. bod 1.1.3 této DP

<sup>41</sup> Tento paragraf se zabývá přímo vyloučením dvojího zdanění příjmů ze zahraničí.

<sup>42</sup> ZDP, § 24 odst. 2 písm. ch)

<sup>43</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 21.

taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States) či Směrnice Rady č. 90/434/EHS, o jednotném systému zdaňování při fúzích, rozdělení, převodech majetku a výměně akcií ve vztahu ke společnostem rozdílných členských států (Council directive of 23<sup>rd</sup> July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfer of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States).<sup>44</sup>

Nepřímé daně (daň z přidané hodnoty, spotřební daně, ekologické daně, daň z odpadu atd.) jsou v rámci EU již poměrně standardizovány, v oblasti daní přímých ale stále platí princip subsidiarity („Podle zásady subsidiarity jedná Unie v oblastech, které nespádají do její výlučné pravomoci, pouze tehdy a do té míry, pokud cílů zamýšlené činnosti nemůže být dosaženo uspokojivě členskými státy na úrovni ústřední, regionální či místní, ale spíše jich, z důvodu jejího rozsahu či účinků, může být lépe dosaženo na úrovni Unie.“<sup>45</sup>). Podle tohoto principu se přímé zdanění řídí vnitrostátní legislativou jednotlivých států a opatření na komunitární úrovni lze aplikovat pouze na případy, jež souvisí s výkonem jednotného vnitřního trhu.

Realizace záměru Evropské komise sjednotit jednotlivé daňové systémy členských zemí EU spočívá ve zjednodušení systému přímého zdanění. Současná situace, kdy má každý z evropské „osmadvacítky“ vlastní daňový systém, vede k vyšším administrativním nákladům a odrazuje menší společnosti od podnikání v zahraničí.

Kromě multilaterálních opatření na komunitární úrovni existuje v současné době řada mnohostranných smluv na bázi Modelové smlouvy OECD, jako např. SZDZ, uzavřená mezi severskými zeměmi – tzv. Severská smlouva (Nordic Treaty), uzavřená mezi Dánským královstvím, Finskem, Norským královstvím, Islandem, Švédskem a Faerskými ostrovy. Vzhledem ke geologickým podmínkám a hospodářskému zaměření těchto zemí na těžbu přírodních zdrojů obsahuje tato smlouva speciální ustanovení týkající se stálé provozovny. Smlouva také obsahuje zcela ojedinělý článek o aktivitách vlády v souvislosti s průzkumem, mapováním a těžbou uhlovodíkových sedimentů. Problémem této dohody tkví v tom, že musí odrážet aktuální legislativu všech členských států změny. Z tohoto důvodu byla již mnohokrát revidována, aby tyto změny adekvátně odrážela ve svých ustanoveních.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 21-22.

<sup>45</sup> Smlouva o Evropské unii (tzv. Maastrichtská smlouva) ze dne 7. února 1992, čl. 5, odst. 3.

<sup>46</sup> NERUDOVA, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě* [online]. danarionline.cz, 8. června 2008 [cit. 20. července 2015]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokumeny/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdani-v-evrope-a-ve-svete/?search\\_query=%24issue%3D1164&order\\_by=&order\\_dir=&type=12&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokumeny/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdani-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=%24issue%3D1164&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1)>.

1. srpna 1973 spolu karibské státy, konkrétně ostrovní stát Antigua a Barbuda, Dominika, Belize, Grenada, Kooperativní republika Guyana, Jamajka, ostrov Monsterrat, Svatý Vincent a Grenadiny, stát Svatý Kryštof a Nevis, Svatá Lucie a stát Trinidad a Tobago, založily Karibské společenství, tzv. CARICOM (Caribbean Community). Toto společenství uzavřelo v roce 1994 multilaterální smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zabývající se daní z příjmů.<sup>47</sup> Tato smlouva je jedinečná v tom, že je založena na principu exkluzivního zdanění ve státě zdroje a zároveň striktně zakazuje zdaňování celosvětových příjmů poplatníka v tomto státě.<sup>48</sup>

Myšlenkou na představení multilaterální SZDZ na úrovni Evropské se Evropská komise zabývá již velmi dlouho. První vzorovou SZDZ navrhla více než před třiceti lety, následná diskuse v rámci k tomu účelu ustavené pracovní skupiny však nevedla k žádnému konkrétnímu výsledku. Od doby této první vzorové smlouvy se jednak velmi výrazně rozšířil počet členských zemí (až na současných 28) a s tím ruku v ruce také velmi výrazně stoupl počet SZDZ, uzavřených jednotlivými členskými státy.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> *AGREEMENT AMONG THE GOVERNMENTS OF THE MEMBER STATES OF THE CARIBBEAN COMMUNITY FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME, PROFITS OR GAINS AND CAPITAL GAINS AND FOR THE ENCOURAGEMENT OF REGIONAL TRADE AND INVESTMENT (1994)* [online]. caricom.org [cit. 7. srpna 2015]. Dostupné na

<[http://www.caricom.org/jsp/secretariat/legal\\_instruments/agreement\\_doubletaxation\\_1994.jsp](http://www.caricom.org/jsp/secretariat/legal_instruments/agreement_doubletaxation_1994.jsp)>.

<sup>48</sup> NERUDOVA, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě* [online]. danarionline.cz, 8. června 2008 [cit. 20. července 2015]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojih-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search\\_query=%24issue%3D1164&order\\_by=&order\\_dir=&type=12&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojih-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=%24issue%3D1164&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1)>.

<sup>49</sup> Tamtéž

## 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

### 3.1 Základ smluv o zamezení dvojího zdanění

#### 3.1.1 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění

Historie uzavírání prvních mezinárodních smluv, týkajících se daňové problematiky a s tím souvisejícího dvojího zdanění sahá až do druhé poloviny 19. století. S rozvojem mezinárodního obchodu, vzrůstající migrace osob, zboží a služeb, uzavíráním mezinárodní spolupráce a celkovou ekonomickou přeměnou společnosti jde ruku v ruce i vzrůstající potřeba tyto nově vznikající vztahy právně upravit. Spolupráce mezi jednotlivými státy začala pozvolna a týkala se nejprve jen dílčích záležitostí, souvisejících s vyměřováním a vybíráním daní v mezinárodním měřítku a teprve poté se tato spolupráce začala zabývat přímo řešením problematiky dvojího zdanění.<sup>50</sup>

První spolupráce začínala vzkvétat nejprve mezi státy, které fungovaly na bázi federace, či byly jinak úzce politicky a ekonomicky propojeny. Za jednu z prvních mezinárodních smluv, zabývajících se daňovou problematikou, lze považovat smlouvu ze dne 16. dubna 1869, uzavřenou mezi tehdejšími Pruským královstvím a Saským královstvím. Dne 18. prosince téhož roku byla uzavřena smlouva mezi Rakouským císařstvím a Uherským královstvím (dnešní Maďarská republika, dále jen „Maďarsko“) v rámci Rakousko-Uherské federace, týkající se daní z příjmů z obchodu a přímo zamezení dvojího zdanění bylo obsahem smlouvy, uzavřené mezi Rakouskem a Pruskem dne 21. června 1899.<sup>51</sup>

Opravdový boom těchto mezinárodních smluv nastal po první světové válce, která skončila v roce 1918. Hlavním iniciátorem těchto smluv byla tehdejší Výmarská republika (dnešní Spolková republika Německo, dále jen „Německo“). Tohoto rozmachu SZDZ se samozřejmě účastnila i Československá republika. Svou první uzavřela s Rakouskem v roce 1922<sup>52</sup>. Následovaly smlouvy s Německem, podepsané v roce 1923<sup>53</sup> a s Maďarskem z roku 1924<sup>54</sup>. Poslední smlouvou, kterou Československo uzavřelo v meziválečných letech, byla

---

<sup>50</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 213-214.

<sup>51</sup> AMATUCCI, Andrea, GONZÁLEZ, Eusebio, TRZASKALIK, Christoph. *International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006, s. 150.

<sup>52</sup> Smlouva č. 414/1922 Sb. ze dne 18. února 1922 mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní

<sup>53</sup> Smlouva č. 118/1923 Sb. mezi Československou republikou a Německou říší o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní

<sup>54</sup> Úmluva č. 227/1924 Sb., ujednaná mezi Československou republikou a Královstvím maďarským o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní

SZDZ, uzavřená s Polskou republikou v roce 1925<sup>55</sup>. Všechny tyto smlouvy se vztahovaly na prakticky všechny oblasti přímého zdanění, které v té době existovaly. Kromě těchto komplexních smluv uzavíralo Československo také SZDZ, které se týkaly jen určitých oblastí přímého zdanění – např. daně dědické či zdaňování v oblasti železniční či říční dopravy. SZDZ, týkající se právě daně dědické, uzavřelo Československo s Rumunským královstvím v roce 1936<sup>56</sup>. „Všechny komplexní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Československou republikou v meziválečném období měly velmi podobnou strukturu. Velmi často byly provázeny uzavřením smluv o právní ochraně a právní pomoci ve věcech daňových, neboť tato oblast nebyla v komplexních smlouvách v této době nijak upravena.“<sup>57</sup>

<sup>58</sup> Poté byla na několik dekád z historických důvodů iniciativa vlády uzavírat další SZDZ přerušena a další rozkvět nastal až v 70. letech minulého století, kdy se tehdejší totalitní vláda snažila o zvýšení konkurenceschopnosti ekonomiky skrze její alespoň částečné otevření.<sup>59</sup>

Iniciativu na poli mezinárodních smluv započala po první světové válce vyvíjet také mezinárodní organizace Společnost národů, založená 28. června 1919<sup>60</sup>. V roce 1922 byla Finančním výborem Společnosti národů přizvána sedmičlenná skupina, jejichž členové (Belgie, Francie, Československo, Italská republika, Nizozemsko, Švýcarská konfederace a Spojené království Velké Británie a Severního Irsku) měli za úkol vypracovat konvenci ve věci dvojího zdanění a jeho zamezení. V roce 1925 se staly členy této skupiny členové z Argentinské republiky, Japonského císařství, Německa, Polska a Bolívarovské republiky Venezuela a v roce 1927 přistoupily do této skupiny zástupci Spojených států amerických.

Díky úzké spolupráci této skupiny v letech 1923-1927 bylo nakonec přijato několik návrhů dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění: První se specializovala na přímé daně, konkrétně to byly daně z příjmů a majetku, druhá se zabývala daní dědickou, v případě dalšího dokumentu se jednalo o dvoustrannou smlouvu o správní spolupráci v oblasti zdanění a sepsána byla také dvoustranná smlouva o (justiční) spolupráci v daňové oblasti.

---

<sup>55</sup> Smlouva č. 255/1925 Sb. mezi republikou Československou a republikou Polskou o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní státních

<sup>56</sup> Úmluva č. 100/1936 Sb. mezi republikou Československou a královstvím Rumunským, týkající se dvojího zdanění v oboru dávek pozůstalostních

<sup>57</sup> NERUDOVA, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě* [online]. danarionline.cz, 8. června 2008 [cit. 20. července 2015]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdani-v-evrope-a-ve-svete/?search\\_query=%24issue%3D1164&order\\_by=&order\\_dir=&type=12&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdani-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=%24issue%3D1164&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1)>.

<sup>58</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 213-214.

<sup>59</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 236.

<sup>60</sup> Z této organizace se v roce 1945 vyvinula Organizace Spojených národů.

V roce 1961 byla založena (zakládací dokument byl podepsán 14. prosince 1960) mezinárodní organizace **Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Cooperation and Development, zkráceně OECD)**, jež vyhotovila vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oblasti příjmů, majetku a také dědické daně a o právní, justiční a správní pomoci a spolupráci při vymáhání daní. Z těchto vzorových smluv vychází většina v současnosti platných a účinných SZDZ.

V současnosti má Česká republika uzavřena **83 mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění**, přičemž jedna z nejstarších z těchto smluv (v aktuálním znění), uzavřená s Nizozemským královstvím, je z roku 1974 a nejnovější z roku 2015 byla uzavřena s Kolumbií (podle stavu k 1. červenci 2015).<sup>61</sup>

### 3.1.2 Význam smluv o zamezení dvojího zdanění

Význam smluv o zamezení dvojího zdanění rostl adekvátně s růstem a rozvojem mezinárodního obchodu. SZDZ se obecně zabývají zamezování dvojího zdanění především v oblasti tzv. přímých daní a to především u daní z příjmů a majetku. Nepřímými daněmi se SZDZ nezabývají, prostorová působnost nepřímých daní je omezena územím jednotlivých států. Právě vnitrostátní daňové předpisy, zabývající se nepřímými daněmi, (příp. legislativa EU na komunitární úrovni) vylučují situaci, aby byl jeden a ten samý předmět daně při exportu zboží či poskytování služeb v zahraničí zatížen daní z přidané hodnoty ve dvou různých státech najednou.

Mezinárodní smlouvy, zabývající se daňovou problematikou, bývají v drtivé většině případů koncipovány jako smlouvy dvoustranné, jen výjimečně se jedná o smlouvy vícestranné. Jako základní podklad pro sepsání a jednání o mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění slouží **Modelová smlouva OECD** či případně tzv. **Modelová smlouva OSN** (dále také jako „**Smlouva OSN**“), přijatá ve švýcarské Ženevě v roce 1979. Veškeré SZDZ vycházejí z daňových zákonů jednotlivých signatářských států a obsahově jsou přizpůsobovány ve vztahu k daňovým subjektům druhého smluvního státu.

### 3.1.3 Účel smluv o zamezení dvojího zdanění

Existuje celá řada důvodů, proč spolu státy uzavírají smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jedním z nich je vyloučení konfliktu, který by mohl vzniknout při soupeření států o to, kterému z nich případně nárok vybrat od daňového subjektu daň. Tento konflikt hrozí tím

---

<sup>61</sup> *Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění – 2015* [online]. mfcz.cz, 7. 7. 2015 [cit. 12. července 2015]. Dostupné na <<http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2015/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-20782>>.

více, čím více jsou ekonomiky jednotlivých zemí propojeny a čím větší mají občané těchto států své podnikatelské záměry a z nich plynoucí příjmy v zahraničí. Význam mezinárodních SZDZ spočívá také v rozdělení poměrů podílů na daňových výnosech obou signatářských států.<sup>62</sup>

Účelu smluv dosahují signatářské státy prostřednictvím daňových úlev pro daňové subjekty (rezidenty), kdy se jeden smluvní stát dobrovolně zcela, nebo alespoň částečně vzdává práva na zdanění určitého druhu příjmu, který by mu jinak náležel. Tím stát pochopitelně ovlivňuje rozhodování procesů tržních a daňových subjektů. Ruku v ruce se snižováním daňové zátěže pro rezidenty a vlastníky příjmu dochází k jejich větší ekonomické migraci a expanzi a tím i k těsnějšímu propojování ekonomik a větší hospodářské výměně signatářských států, což má v konečném důsledku jednoznačně pozitivní dopady na příjem veřejného rozpočtu, hrubý domácí produkt a další významné ekonomické ukazatele. Z uzavřených smluv musí plynout užitek oběma smluvním státům, jinak by logicky nepoměrně znevýhodněný stát nikdy návrh smlouvy nepodepsal. Při sjednávání mezinárodních smluv je pro státy klíčové spravedlivé rozdělení příjmů a z nich plynoucích daňových výnosů mezi jednotlivé státy tak, aby tyto měly vůli stát se signatářem těchto mezinárodních dohod.

Jakákoliv mezinárodní SZDZ má pro daňové subjekty představovat neutralitu z hlediska jejich daňového zatížení a optimálně stanovit rozdělení daňových výnosů mezi smluvní státy. S ohledem na skutečnost, že se sazby daně liší stát od státu, je možné dle aktuální situace nastavených podmínek SZDZ dosáhnout tzv. daňového plánování, jehož výsledkem je optimalizace daňového zatížení vlastníka příjmu a snížení jemu vypočtené daně legální cestou. Signatářské státy se prostřednictvím SZDZ snaží dosáhnout toho, aby žádný příjem nebyl zdaňován vícekrát a tím pádem nadbytečně zatěžoval vlastníka příjmů, na straně druhé se snaží zajistit, aby byl veškerý zdanitelný příjem zachycen do „daňové sítě“ jednoho či druhého smluvního státu a nedocházelo tak k zbytečným daňovým únikům.<sup>63</sup>

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají tři hlavní účely, pro něž jsou uzavírány:

1. SZDZ mají zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy, přičemž se tyto státy rozdělují na **stát zdroje** (viz. bod 1.1.4 této DP) a **stát residence**. Stát residence je ten stát, jehož je vlastníkem příjmu daňový rezident, případně v němž se nachází **skutečné sídlo** (viz. bod 1.1.3 této DP). Právě rozlišení státu zdroje a státu

---

<sup>62</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 28.

<sup>63</sup> Tamtéž, s. 28-29.



rezidence má zcela zásadní vliv na nárok toho či onoho smluvního státu na zdanění určitých příjmů z toho důvodu, že tento nárok je přímou součástí obsahu SZDZ, kdy při jejím uzavírání státy řeší, zda bude tento příjem zdaňován ve státu zdroje či ve státu rezidence. Každá smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje více metod zamezení dvojího zdanění, kdy v situaci, kdy je příjem zdaněn např. ve státě zdroje, je druhý smluvní stát (stát rezidence) smluvně přímo zavázán umožnit daňovému subjektu, jež je vlastník příjmu, využít tuto metodu zamezení dvojího zdanění tak, aby nebyl ve státě rezidence penalizován za neodvedení daně, k níž by jinak byl povinen.<sup>64</sup> Zásada, kdy příjemcem daně je stát zdroje, patří mezi nejzákladnější principy mezinárodního zdaňování.

2. SZDZ přispívají značnou měrou k boji proti podvodům a daňovým únikům na poli mezinárodního práva. SZDZ umožňují státům vzájemnou spolupráci a výměnu informací o daňových subjektech, vzájemnou pomoc při provádění daňových kontrol, vybírání daní a spolupráci v oblasti řešení daňových sporů a jejich interpretaci.<sup>65</sup>
3. SZDZ dávají vlastníkovu příjmů důležitou právní jistotu při realizaci mezinárodního obchodu a při provádění mezinárodních transakcí. Daňový poplatník zná díky SZDZ předem pravidla a daňový režim, jenž bude při zdaňování těchto transakcí aplikován. Tím je podporován volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu mezi smluvními státy.<sup>66</sup>

Všechny SZDZ obsahují celou řadu pravidel, podle nichž případně jednomu ze signatářských států prvotní pravomoc vyměřit a vybrat od daňového subjektu daň, plynoucí z rozličných druhů příjmů nabytých rezidentem jednoho státu ve státě druhém. Tím dojde ke zdanění jednoho a toho samého příjmu jen v jednom ze států, které mezi sebou uzavřely SZDZ. Ve SZDZ často používaný termín „může být zdaněn“<sup>67</sup>, neznamená, že si daňový poplatník může vybrat stát, ve kterém daň odvede, případně kde bude od daně zcela osvobozen, jelikož to umožňuje vnitrostátní legislativa tohoto státu. Žádná SZDZ však tuto možnost výběru daňovému subjektu nedává. Tento na první pohled dispozitivní termín má

---

<sup>64</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 19-20.

<sup>65</sup> Tamtéž, s. 20.

<sup>66</sup> Tamtéž

<sup>67</sup> Např. Smlouva č. 86/2009 Sb.m.s., Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, uzavřená dne 15. 7. 2009 mezi Českou republikou a Arménskou republikou, čl. 21, odst. 1.

naopak zcela kogentní charakter, jeho význam spočívá v tom, že příjem bude zdaněn ve státě, kde se nachází zdroj tohoto příjmu, pokud v tomto státě podléhá tento příjem zdanění dle vnitrostátní legislativy. Termín „může být zdaněn“ je zde zvolen zcela účelově. Kdyby bylo v ustanoveních SZDZ použito termínu „příjem bude zdaněn“, vyplývalo by z toho, že by byl tento příjem ve státě zdroje zdaněn vždy, bez ohledu na to, zda podléhá zdanění i podle vnitrostátních právních předpisů. To by ovšem zakládalo nerovnoprávné postavení daňových subjektů, neboť by se daňová povinnost co do její výše a druhů příjmů, jež by zasahovala, mohla lišit v souvislosti s tím, kde by se nacházel stát zdroje. A jak jsem již uvedl v čl. 1.1.4, mezinárodní smlouva má sice před tuzemskými právními předpisy přednost, uvádí-li něco jiného než zákony dané země, stanovit daňovým subjektům povinnosti nad rámec vnitřní legislativy jednotlivých smluvních států však nemůže.<sup>68</sup>

Všechny daňové subjekty mohou využívat všech rozdílů v legislativách jednotlivých smluvních států a z toho plynoucích výhod, jakož i výhod, které jim umožní ustanovení SZDZ, kterou mají mezi sebou státy uzavřeny. Hranice, která však vymezuje legální možnost daňové úlevy prostřednictvím zamezení zdanění některého příjmu – tzv. legální daňový únik či obcházení daní (tax avoidance) - a mezi účelovým daňovým únikem formou porušení zákona neboli nezákonným daňovým únikem (tax evasion) je velmi tenká. „Termínem „daňový únik“ je možno obecně označit neplacení daní v rozporu se zákonem. Je v něm obsaženo utajování příjmů, zfalšované účetnictví a další nezákonné postupy, které lze v krajním případě trestat vězením. Obcházení daní je naopak vytvoření takové situace, kdy je daňové břemeno odlehčeno na minimum.“<sup>69 70</sup>

Na první pohled legální jednání, které však směřuje proti účelu a cíli zákona, může být považováno za protiprávní. „V legislativě některých zemí, jako je Nizozemí nebo Německo, je porušením zákona každý čin, který jde proti záměru zákona.“<sup>71</sup> Legislativa jiných zemí (včetně České republiky) však není tak striktní a umožňuje využití mezer v zákoně jako legální prostředek, jak se vyhnout zákonem uloženým povinnostem. Nejvyšší správní soud se v této otázce vyjádřil následovně: „Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a

---

<sup>68</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 28-29.

<sup>69</sup> Tamtéž, s. 17.

<sup>70</sup> Tamtéž, s. 15.

<sup>71</sup> Tamtéž

zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali*<sup>72</sup> vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním.<sup>73 74</sup>

Smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění se v boji proti daňovým únikům zaměřují na oblast tzv. „převodních cen“ (transfer pricing), tedy cen, za něž si navzájem spřízněné osoby prodávají služby a produkty. Tato problematika je jedním ze zásadních problémů, kterému čelí nadnárodní společnosti. Pro tyto společnosti, kterých se otázka převodních cen týká, není státní hranice vnímána jako překážka jejich ekonomického a celkového rozvoje. Příslušné daňové úřady si však ve stále větší míře uvědomují, že aplikace převodních cen může výrazně ovlivnit daňové příjmy v jednotlivých smluvních státech.

SZDZ na jednu stranu poskytují vlastníkům příjmů daňovou úlevu, naproti tomu je také jejich cílem efektivně zvýšit schopnost signatářských států vyměřit a spravedlivě vybrat daně od ekonomických subjektů obchodujících na mezinárodní úrovni. Oba cíle musí být vyvážené, aby nedocházelo k situaci, kdy uplatňované prostředky, které mají zabránit mezinárodnímu dvojímu zdanění, vedou v konečném důsledku k částečnému nezdanění či dokonce umožní nezdanění úplné. Nastane-li taková situace, má to mimo jiné velmi nepříznivý dopad především na státy s méně rozvinutou a konkurenceschopnou ekonomikou, přičemž jsou to právě nadnárodní společnosti, které mohou zneužívat svou značnou tržní sílu a možnost legálně převádět v podstatě libovolné množství kapitálu po celém světě tak, aby minimalizovaly svou daňovou zátěž. Boj proti těmto praktikám spočívá mimo jiné v důsledné a účinné spolupráci všech smluvních států, v pravidelném sledování mezinárodní situace a tomu přizpůsobeným a pravidelně aktualizovaným mezinárodním smlouvám, jako jsou právě SZDZ.

### **3.2 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právních systémech**

SZDZ jsou mezinárodními smlouvami, jejichž uzavření předchází několikakolové vyjednávání v souladu s principy a zásadami mezinárodního práva veřejného, zakotvenými ve **Vyhláše ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. o Vídeňské úmluvě o smluvním**

---

<sup>72</sup> Význam této zásady tkví v tom, že zvláštní úprava má přednost před normou obecnou, subsidiární. Norma obecná se uplatní až tehdy, kde zvláštní právní předpis věc sám neupravuje. Tak např. zákon č. 90/2012, o obchodních korporacích je *lex specialis* a zákon č. 89/2012, občanský zákoník je ve vztahu k němu *lex generalis*.

<sup>73</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2005, č.j. 1 Afs 107/2004 – 48

<sup>74</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 15-16.

**právu** ze dne 23. května 1969 (dále také jako „*Vídeňská úmluva*“)<sup>75</sup>. Důsledné zkoumání dopadů uzavíraných mezinárodních smluv na vnitrostátní legislativu není důležité jen z hlediska právní komparatistiky, ale také pro samotný proces aplikace těchto smluv v praxi. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou projednávány na vládní úrovni, tj. na úrovni ministerstev. Za Českou republiku projednává tyto smlouvy Ministerstvo zahraničních věcí a Ministerstvo financí. Jedním z principů uzavírání mezinárodních smluv je i princip přednosti mezinárodních smluv před vnitrostátní legislativou (resp. všemi právními normami dané země s výjimkou právních norem nejvyšší síly, tj. ústavních zákonů<sup>76</sup>). Tato zásada je obsažena i v ZDP, který k tomu uvádí: „Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“<sup>77</sup> Toto ustanovení je velmi důležité i proto, že je trvalou součástí ZDP již od roku 1993<sup>78</sup>, zatímco obecná aplikační přednost mezinárodních smluv se stala součástí naší Ústavy<sup>79</sup> až v roce 2001 (s účinností k 1. červnu 2002)<sup>80</sup> v souvislosti s tzv. euronovelou Ústavy ČR.<sup>81</sup>

Nejvyšší správní soud k této problematice vydal rozsudek, v jehož odůvodnění stojí: „Podle § 37 daňového zákona se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Těmito smlouvami jsou v daném případě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku uzavřené mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými dne 16. 9. 1993 a Českou republikou (resp. ČSSR) a Nizozemským královstvím dne 4. 3. 1974. Obě smlouvy shodně v čl. 3 definují některé všeobecné pojmy, přičemž v odst. 2 obdobně stanoví, že výraz, který není ve smlouvě definován, bude mít pro její aplikaci smluvním státem význam, jenž mu náleží podle předpisů státu upravujícího daně, pokud souvislost nevyžaduje výklad odlišný.“<sup>82</sup> Pro správnou aplikaci a interpretaci smluv o zamezení dvojího zdanění je velmi důležité zabývat se a správně vyložit jejich aplikační přednost před vnitrostátní legislativou.

Ne všechny státy, se kterými má Česká republika uzavřenou SZDZ, však Vídeňskou úmluvu přijaly<sup>83</sup>. Navzdory této skutečnosti tuto úmluvu a její ustanovení většina

<sup>75</sup> V Československu vstoupila v platnost dne 28. srpna 1987.

<sup>76</sup> Toto pravidlo platí pro mnoho zemí včetně České republiky. Na výjimky z tohoto pravidla upozorním.

<sup>77</sup> ZDP, § 37

<sup>78</sup> ZDP ve znění zákona č. 35/1993 Sb. účinném ke dni 1. ledna 1993

<sup>79</sup> Ústavní zákon České národní rady Ústava České republiky č. 1/1993, ve znění pozdějších předpisů

<sup>80</sup> Ústava ČR, ve znění ústavního zákona 395/2001 Sb. účinném ke dni 1. června 2002

<sup>81</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 20-21.

<sup>82</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, č. j. 2 Afs 108/2004-106

<sup>83</sup> Např. Francie či Turecká republika.

nesignatářských států přesto akceptuje, a to proto, že je všeobecně považována za zdroj obecně platného zvykového práva.

### 3.2.1 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému ČR

Vázanost České republiky mezinárodními smlouvami je dána ve Vídeňské úmluvě, a to konkrétně v člancích 26, který stanoví: „Každá platná smlouva zavazuje smluvní státy a musí být plněna v dobré víře.“ a 27: „Strana se nemůže dovolávat ustanovení svého vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění smlouvy.“ SZDZ je tedy obecně nadřazena zákonům České republiky. Přednost mezinárodních smluv před zákonem je zakotvena také v Ústavě ČR: „Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci<sup>84</sup> 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“<sup>85</sup>), ale nikoliv zákonům ústavním, jež mají vyšší právní sílu než mezinárodní smlouvy.

Mezinárodními smlouvami jsou při aplikaci, nalézání práva a rozhodování vázáni i soudci. Tuto povinnost jim ukládá opět Ústava ČR: „Soudce je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu; je oprávněn posoudit soulad jiného právního předpisu se zákonem nebo s takovou mezinárodní smlouvou.“<sup>86</sup> Soudce je zároveň povinen mezinárodní smlouvu aplikovat přímo a v případě nesouladu zákona s mezinárodní smlouvou musí použít ustanovení mezinárodní smlouvy. „Jinými slovy, soudce je povinen mezinárodní smlouvu aplikovat přímo, nemůže tedy v pochybnostech přerušovat řízení a obracet se na Ústavní soud.“<sup>87</sup>

Může ovšem také nastat situace, kdy by vnitrostátní předpis obsahoval pro daňový subjekt příznivější úpravu než ratifikovaná mezinárodní smlouva. Teoreticky by tedy mohlo v důsledku aplikace pravidla přednosti mezinárodní smlouvy před vnitrostátní legislativou dojít ke zhoršení postavení daňového subjektu. V ustanoveních SZDZ je na to však brán ohled: „Povinnost použít mezinárodní smlouvu před zákonnou normou nastává i v případech, kdy mezinárodní smlouva obsahuje méně příznivou úpravu nežli zákon. Ve skutečnosti bude ale přece jen použit příznivější zákon, a to v důsledku zpětného odkazu příslušné mezinárodní smlouvy.“<sup>88</sup> Bývalý soudce Ústavního soudu prof. Jiří Malenovský uvádí, že: „Existence ani aplikace norem vnitrostátního práva, které jdou nad rámec mezinárodního práva, neporušují

---

<sup>84</sup> Závazné potvrzení platnosti

<sup>85</sup> Ústava ČR, čl. 10.

<sup>86</sup> Tamtéž, čl. 95, odst. 1.

<sup>87</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 21.

<sup>88</sup> Tamtéž, s. 22.

mezinárodní právo, ledaže by toto právo takovou úpravu zakazovalo (což si ovšem lze obtížně představit). Mezinárodní orgán pak nemůže konstatovat protiprávnost vnitrostátní úpravy, ani její nedovolatelnost v mezinárodním měřítku.<sup>89</sup>

Využití výhod, jež pro daňový subjekt vyplývají z vnitrostátního právního předpisu oproti mezinárodní smlouvě, nelze tedy považovat za porušení mezinárodního práva.

### 3.2.2 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému jiných států

Stejně jako v České republice jsou mezinárodní smlouvy nadřazeny jejich vnitrostátní legislativě v souladu s ústavním pořádkem i ve Slovenské republice: „Slovenská republika uznáva a dodržiava všeobecné pravidlá medzinárodného práva, medzinárodné zmluvy, ktorými je viazaná, a svoje ďalšie medzinárodné záväzky.“<sup>90</sup> „Medzinárodné zmluvy o ľudských právach a základných slobodách, medzinárodné zmluvy, na ktorých vykonanie nie je potrebný zákon, a medzinárodné zmluvy, ktoré priamo zakladajú práva alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb a ktoré boli ratifikované a vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom, majú prednosť pred zákonmi.“<sup>91</sup>

Ve Španělském království jsou mezinárodní SZDZ španělskou legislativou považovány za zvláštní právní předpisy (tzv. *lex specialis*)<sup>92</sup>. V případě, že by byla ve Španělsku přijata nejprve zvláštní právní úprava a teprve po ní úprava obecná, ke zrušení zvláštní právní úpravy by nedošlo v souladu s pravidlem *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*<sup>93</sup>.

Jiné státy mají sice ve svých ústavách sice také zakotvenou přednost mezinárodních smluv před zákonem, ovšem s výhradou podmínky vzájemného plnění, tzv. reciprocity. Takto je sepsána např. Ústava Francie<sup>94</sup> či Řecké republiky<sup>95</sup>. S postavením mezinárodních smluv (smluv o zamezení dvojího zdanění) a jejich aplikační předností úzce souvisí i problematika jejich legislativních (schvalovacích) procesů. V některých státech se mezinárodní smlouva stane účinnou součástí právního řádu dané země ihned po uplynutí legisvacanční doby (*vacacio legis*)<sup>96</sup> (např. v případě USA či Japonska)<sup>97</sup>, legislativa jiných států (např. Itálie)<sup>98</sup>

<sup>89</sup> MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné a poměr k jiným právním systémům*. 6. upravené a doplněné vydání. Brno: Doplněk, 2014. s. 390.

<sup>90</sup> Zákon č. 460/1992 Zb., Ústava Slovenskej republiky, ve znění zákona 161/2014 Z. z., čl. 1 odst. 2.

<sup>91</sup> Tamtéž, čl. 7 odst. 5.

<sup>92</sup> BAKER, Philip. *Double taxation conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. London: Sweet and Maxwell, 2001. s. F-3.

<sup>93</sup> Pozdější obecný předpis neruší předchozí předpis speciální.

<sup>94</sup> Ústava Francouzské republiky ze dne 4. října 1958, čl. 6 odst. 55.

<sup>95</sup> Ústava Řecké republiky, čl. 28 odst. 1 („The rules of international law and of international conventions shall be applicable to aliens only under the condition of reciprocity.“ – Zásady mezinárodního práva a mezinárodních konvencí budou použita na občany cizích států pouze tehdy, pokud z nich občanům Řecké republiky plynou stejná práva.) (pozn. - překlad autora této DP)

<sup>96</sup> Doba mezi okamžikem platnosti a účinnosti právní normy.

vyžaduje před zařazením mezinárodních smluv do svých právních řádů další schválení (realizované zpravidla parlamentem dané země), zatímco další země mají proces zakotvení mezinárodní smlouvy do svého právního řádu nejsložitější - musí nejprve přijmout zvláštní právní předpis, který teprve toto zakotvení mezinárodní právní normy umožní. Takto postupují země jako např. Velká Británie, Australské společenství či Kanada<sup>99</sup>. Právě Austrálie vydala v roce 1953 zákon<sup>100</sup>, který ve 24 člancích odkazuje na všechny SZDZ, které má Austrálie uzavřené s ostatními státy (součástí tohoto zákona však není znění těchto smluv). V případě, že by Austrálie uzavřela novou SZDZ, případně by došlo k novelizaci smlouvy původní, musela by novelizovat i tento zákon a novou SZDZ v něm uvést, jako v případě smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou Austrálie uzavřela dne 20. srpna 1980 s Malajsií a jež se stala součástí australského právního řádu pod č. 15/1981. Tato smlouva byla změněna dne 2. srpna 1999, poté 28. července 2002 a nakonec 24. února 2010. Každá novela znamenala nový článek v zákoně o mezinárodních daňových smlouvách z roku 1953.<sup>101</sup>

### 3.2.3 Treaty overriding

Ne všechny státy však mají zakotvenou aplikační přednost mezinárodních smluv před vnitrostátní legislativou ve svém ústavním pořádku. Např. v USA je toto pravidlo aplikováno dvojitým způsobem: Na úrovni jednotlivých států federace má mezinárodní smlouva přednost před zákony těchto států, ale na federální úrovni mají mezinárodní smlouvy stejnou sílu jako federální právní předpisy. Při kolizi těchto právních norem se pak postupuje podle zásady „lex posterior derogat legi priori“<sup>102</sup>. V USA platí situace „kde mají mezinárodní smlouvy stejnou sílu jako vnitrostátní zákony. V případě konfliktu se v zásadě použije pozdější úprava. Tradičně je však přijímáno, že zákonná úprava nemůže mít za důsledek odchýlení se od staršího smluvního ustanovení, ledaže by Kongres výslovně projevil svůj zájem, že by tomu tak mělo být (pravidlo **treaty overriding**).“<sup>103</sup> Podobná situace může nastat zejména v těch zemích, které používají systém angloamerického zvykového práva, namísto našeho systému kontinentálního.

---

<sup>97</sup> BAKER, Philip. *Double taxation conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. London: Sweet and Maxwell, 2001. s. F-1.

<sup>98</sup> Tamtéž

<sup>99</sup> Tamtéž

<sup>100</sup> Zákon o mezinárodních daňových smlouvách č. 82/1953 (pozn. – překlad autora této DP), účinný ode dne 24. září 2014

<sup>101</sup> Tamtéž

<sup>102</sup> Pravidlo, podle něž má přednost ten právní předpis, který nabyl účinnosti později.

<sup>103</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 23.

V praxi může situace treaty overriding (volně přeloženo jako „převažující smlouva“) nastat (a již mnohokrát nastala), když je po přijetí SZDZ účelově přijata vnitrostátní norma, která záměrně porušuje některá ustanovení této mezinárodní smlouvy, či dokonce zcela znemožní její aplikaci, a to z toho důvodu, že se to zákonodárci, který tuto vnitrostátní normu vydal, zrovna hodí. Takové jednání je však zjevným porušením a zcela v rozporu s obecně uznávaným pravidlem „pacta sunt servanda“<sup>104</sup>. Vídeňská úmluva, jak jsem již zmínil v bodě 3.2.1, uvádí, že každá platná smlouva zavazuje smluvní státy a musí být plněna v dobré víře, a zároveň že se smluvní strana nemůže dovolávat ustanovení svého vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění smlouvy. K porušení dobrovolně uzavřené mezinárodní smlouvy zde tedy nedochází jen úmyslným přijetím právní normy, která tuto mezinárodní smlouvu porušuje, ale již samotnou existencí legislativy, která toto vůbec umožňuje. Ústava USA toto však navzdory obecně uznávaným pravidlům mezinárodního práva veřejného umožňuje a americký Kongres toho již několikrát využil<sup>105</sup>. V roce 1986 byl například vydán Zákon o daňové reformě<sup>106</sup>, který kolidoval s ustanoveními SZDZ, které měly Spojené státy právoplatně uzavřeny.

V případě, kdy by ostatní smluvní státy s tímto přístupem nesouhlasili, museli by postupovat v souladu s pravidly mezinárodního práva veřejného, tedy od počátečních konzultací a podáním diplomatické stížnosti až po krajní řešení, spočívající v přerušení provádění smlouvy nebo jejího jednostranného ukončení. Přerušení provádění smlouvy nebo její jednostranné ukončení umožňuje Vídeňská úmluva: „Podstatné porušení dvoustranné smlouvy jednou ze stran opravňuje druhou stranu, aby se dovolávala porušení jako důvodu pro zánik smlouvy nebo pro přerušení jejího provádění zcela nebo z části.“<sup>107</sup>. Vídeňská úmluva dále uvádí: „Podstatné porušení mnohostranné smlouvy jednou ze stran opravňuje druhé strany přerušit jednomyslnou dohodou provádění smlouvy zcela nebo zčásti nebo ji ukončit.“<sup>108</sup> a „Pro účely tohoto článku podstatné porušení smlouvy spočívá: a) v takovém odmítnutí smlouvy, jaké tato úmluva nedovoluje; nebo b) v porušení ustanovení, které je podstatné pro plnění předmětu a účelu smlouvy.“<sup>109</sup>

---

<sup>104</sup> Smlouvy se mají dodržovat

<sup>105</sup> BAKER, Philip. *Double taxation conventions: a manual on the OECD model Tax convention on income and on capital*. London: Sweet and Maxwell, 2001. s. F-5.

<sup>106</sup> Tax Reform Act of 1986 č. 99-514 ze dne 22. října 1986

<sup>107</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. o Vídeňské úmluvě o smluvním právu, čl. 60, odst. 1.

<sup>108</sup> Tamtéž, odst. 2.

<sup>109</sup> Tamtéž, odst. 3.



### 3.3 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění

#### 3.3.1 Modelové smlouvy OECD a OSN

Pokud se státy rozhodnou uzavřít spolu bilaterální (a případně multilaterální) smlouvy o zamezení dvojího zdanění, téměř vždy vychází ze dvou vzorových smluv, které jsem již uvedl v bodě 3.1.2, připravených mezinárodními organizacemi. Oba tyto vzorové modely se liší hlavně v tom, pro které státy jsou určeny.

V roce 1956 začala Fiskální komise OECD pracovat na návrhu jednotné modelové smlouvy, jenž měl za úkol sjednotit SZDZ uzavírané mezi jednotlivými členy OECD. Výsledkem této činnosti bylo vypracování „Návrhu smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku“. V roce 1977 byla tento návrh doplněn a zároveň byl přijat nový jednotný model vzorové smlouvy. S ohledem na postupující globalizaci a dynamicky se vyvíjející světovou ekonomiku byla tato smlouva několikrát revidována. Model této smlouvy z roku 1992 začaly používat při uzavírání SZDZ i země, které tehdy nebyly členy OECD. Další revizí se modelová smlouva dočkala v letech 1992, 1994, 1997, 2003, 2005, 2008, 2010 a poslední revize byla zveřejněna v roce 2014<sup>110</sup>. Tato vzorová smlouva, nazvaná **OECD Model Tax Convention on Income and Capital**<sup>111</sup> je směrnicí pro uzavírání mezinárodních daňových smluv mezi ekonomicky rovnocennými státy. Tato smlouva vychází z předpokladu, že pohyb investic a příjmů mezi smluvními státy bude vzájemný, a proto upřednostňuje zdanění příjmů ve státě, jehož je daňový poplatník **rezidentem**.<sup>112</sup>

Druhý model byl vypracován **Organizací spojených národů (OSN)** a nazývá se **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries** (Smlouva OSN), je určena pro smluvní vztahy mezi rozvinutými a rozvojovými zeměmi. Tato smlouva obsahuje prvky, zdůrazňující ochranu daňových příjmů smluvní strany, předpokládá spíše jednostranné toky prostředků - investic od rozvinutých zemí do zemí rozvojových za účelem podpory jejich hospodářství a naopak tok příjmů z rozvojových zemí do rozvinutých. Tento model smlouvy naopak upřednostňuje zdanění ve státě **zdroje**.<sup>113</sup>

Struktura obou vzorových smluv je velice podobná – obě obsahují všeobecné definice, ustanovení o osobním a věcném rozsahu, ustanovení o zdanění jednotlivých druhů příjmů,

---

<sup>110</sup> *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products* [online]. OECD.org [cit. 8. srpna 2015]. Dostupné na <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>>.

<sup>111</sup> Tato verze je dostupná na <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1)>.

<sup>112</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 236.

<sup>113</sup> Tamtéž

použité metody pro vyloučení dvojího zdanění, ustanovení o zákazu diskriminace, pravidla pro určení daňového domicilu a vymezení stálé provozovny, ustanovení o licenčních poplatcích a úrocích, pravidla pro řešení případných sporů a ustanovení o možnosti výpovědi, ujednání o výměně informací, výjimky pro členy diplomatických misí, údaje o vstupu v platnost atd. Smlouva OECD má 30 článků (resp. 31, ale článek 14 byl zrušen), Smlouva OSN o jeden méně. Doporučení OECD jasně stanoví, že Modelová smlouva OECD nepředstavuje žádnou multilaterální dohodu, nýbrž pouze vzor pro dvoustranné uzavření dohody. A ačkoliv se snaží jako model této dohody o pokud možno jednotná vzorová řešení, ponechává zároveň dostatečný prostor pro bilaterální smluvní jednání k jednotlivým ustanovením SZDZ, např. možnost volitelně poskytnout osvobození od daně a zápočet daně jakožto metodu k zabránění dvojímu zdanění či stanovuje pouze maximální sazby pro zdanění dividend a úroků srážkovou daní.<sup>114</sup> Jednotlivými ustanoveními vzorových smluv nejsou smluvní státy nijak právně vázány, nemusí je akceptovat a zakomponovat do svých SZDZ. Tato volnost funguje ve všeobecném měřítku, tzn. že se týká i států, jež jsou členy jedné nebo obou ze zmíněných mezinárodních organizací. To vedlo k tomu, že některé státy používají při uzavírání SZDZ jeden z modelů vytvořený některou z mezinárodních organizací a modifikují je, jiné státy použijí jednu smlouvu jako hlavní vzor, ale použijí v ní prvky ze smlouvy druhé a další státy, např. USA, si vytvořily zcela vlastní vzor smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ze kterého vycházejí.<sup>115</sup>

Své vlastní modelové smlouvy mají i další státy, které používají při bilaterálním vyjednávání s druhou zemí. V některých z těchto zemí je tento model veřejně publikován, jako např. ve Spojených státech Mexických, v Chorvatské republice nebo ve Švédském království.<sup>116</sup>

Pro samotný výklad smlouvy se pak využijí definice, které jsou součástí té dané smlouvy. Subsidiárně se pak při výkladu SZDZ postupuje podle Vídeňské úmluvy, tj. podle pravidel, zmiňovaných v bodě 3.2.1 této DP, dále musí být SZDZ vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy<sup>117</sup>. Při výkladu se musí přihlížet i k pozdějším dohodám, týkající se interpretace smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, praxi,

<sup>114</sup> NEUŽIL, Radek. Vzorové smlouvy OECD. *Bulletin KDP ČR*, 2006, roč. 2, č. 9, s. 33.

<sup>115</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014, s. 186.

<sup>116</sup> NERUDOVA, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě* [online]. danarionline.cz, 8. června 2008 [cit. 10. srpna 2015]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojihoz-daneni-v-evrope-a-ve-svete/?search\\_query=%24issue%3D1164&order\\_by=&order\\_dir=&type=12&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojihoz-daneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=%24issue%3D1164&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1)>.

<sup>117</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. o Vídeňské úmluvě o smluvním právu, čl. 31, odst. 1.

kteřou si smluvní strany mezi sebou zavedly, stejně jako k příslušným pravidlům mezinárodního práva<sup>118</sup>. Ministerstvo financí ČR (a následně také Generální finanční ředitelství) zveřejňuje ve Finančním zpravodaji tzv. pokyny k provádění smluv. Jedním z pokynů je např.: „Jde zejména o článek 9, a to dle většiny dvoustranných SZDZ a také dle znění Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou vydalo OECD. Při úpravách cen pro daňové účely u transakcí uskutečňovaných mezi sdruženými podniky je třeba vycházet v první řadě z příslušných ustanovení Smluv. Tato povinnost plyne z ust. § 37 ZDP: „Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“ Takovými smlouvami jsou v tomto případě smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pro účely uzavírání těchto smluv je ze strany OECD vypracována Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění včetně výkladového Komentáře.“<sup>119</sup> Tyto pokyny sice nemají povahu obecně závazného právního předpisu, orgány finanční správy se však jimi při svém rozhodování řídí.

### 3.3.2 Modelová smlouva Evropské unie

V současné době neexistuje v rámci Evropské unie stále žádná jednotná vzorová smlouva, podle které by členské státy EU měly postupovat při uzavírání SZDZ. Evropská komise k tomu uvádí, že k dosažení hladce fungujícího trhu je nutno odstranit přeshraniční daňové problémy, se kterými se setkávají subjekty působící na JVT. Díky této skutečnosti může nastat situace, že se některá ustanovení již uzavřených SZDZ dostanou do konfliktu se Smlouvou o fungování Evropské unie, a to zejména v oblasti zákazu diskriminace občanů ze zemí, jenž nejsou členy EU. Tyto uvedené konflikty smluv o zamezení dvojího zdanění se Smlouvou o fungování EU pak musí řešit Evropský soudní dvůr. Cílem Evropské komise je vytvoření modelu „evropské konvence zamezení dvojího zdanění“ na principu modelu OECD, na jehož základě budou členské státy EU uzavírat dvoustranné a mnohostranné SZDZ.<sup>120</sup>

<sup>118</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. o Vídeňské úmluvě o smluvním právu, odst. 3.

<sup>119</sup> Předpis Ministerstva financí ČR č. 23/2010 FZ. *Finanční zpravodaj*, 2010, roč. 8., č. 6. [online]. Sagit.cz, 14. 12. 2010 [cit. 2. srpna 2015]. Dostupné na <<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz10023&cd=3&typ=r>>.

<sup>120</sup> NERUDOVA, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě* [online]. danarionline.cz, 8. června 2008 [cit. 10. srpna 2015]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search\\_query=%24issue%3D1164&order\\_by=&order\\_dir=&type=12&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=%24issue%3D1164&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1)>.

### 3.3.3 Další mezinárodní smlouvy

Drtivá většina uzavřených daňových mezinárodních smluv má podobu bilaterálních SZDZ, vycházejících z výše zmíněných modelových smluv OECD a OSN. Vedle těchto smluv existuje několik dalších mezinárodních smluv, které se také zabývají daňovou problematikou. Jedná se především o bilaterální smlouvy, zabývající se problematikou zamezení dvojího zdanění v oblasti mezinárodní dopravy, především pak dopravy letecké (pozemní dopravě se ale tyto smlouvy věnují v menší míře také). Tyto smlouvy byly často uzavírány předtím, než mezi sebou signatářské státy uzavřely takové SZDZ, které by pokryly problematiku zdaňování příjmů v jednotlivých smluvních státech komplexněji. Patří sem např. dohoda o letecké dopravě, uzavřená mezi ČSSR a Bulharskou lidovou republikou<sup>121</sup> nebo třeba dohoda o mezinárodní silniční dopravě, kterou uzavřela ČSSR s Finskem<sup>122</sup>, podle níž podléhá mezinárodní silniční doprava zdanění v tom státě, ve kterém má přepravce daňový domicil.<sup>123</sup>

### 3.3.4 Výhrady České republiky k Modelové smlouvě OECD

Cestou modifikace jedné z modelových smluv šla i Česká republika, která při vstupu do OECD v r. 1995<sup>124</sup> uplatnila ke vzorové smlouvě OECD některé výhrady. Tyto výhrady vypracovalo Ministerstvo financí a jsou obsaženy ve sdělení z roku 1996<sup>125</sup> a z roku 2002. V tomto sdělení se ČR vyjadřovala ke 13 předloženým Doporučením Rady OECD, z nichž 10 plně akceptovala a ke 3 měla výhrady. Na základě těchto výhrad vytvořila ČR vlastní vzorový model smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který se od předložené vzorové smlouvy OECD odlišuje především v těchto oblastech:

1. Česká republika sice u článku 5 souhlasila s předloženou definicí stálé provozovny, vyhrazuje si však právo navrhnout v dvoustranných jednáních specifická ustanovení vysvětlující užití tohoto principu při poskytování služeb během delších časových období (tzv. časový test).<sup>126</sup>

<sup>121</sup> Vyhláška Ministra zahraničních věcí č. 71/1968 Sb. ze dne 19. dubna 1968 o Dohodě o letecké dopravě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Bulharské lidové republiky

<sup>122</sup> Vyhláška Ministra zahraničních věcí č. 51/1971 Sb. ze dne 10. března 1971 o Dohodě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Finské republiky o mezinárodní silniční dopravě

<sup>123</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 238.

<sup>124</sup> 21. prosince 1995 se Česká republika po uložení přístupové listiny ke Konvenci o OECD stala 26. členskou zemí této mezinárodní organizace.

<sup>125</sup> Sdělení Ministerstva financí ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k přímým daním

č.j. 251/15082/96

<sup>126</sup> Tamtéž, Výhrada k článku 5 (Stálá provozovna (Permanent establishment))

2. Česká republika si vyhrazuje právo nezačleňovat v článku 9<sup>127</sup> druhý odstavec do svých dohod. Brání se tak eventualitě tzv. zrcadlových úprav základu daně, kdy by ČR musela přihlídnout k takto upravenému základu daně v případě, kdy by druhý smluvní stát použil špatně nastavené převodní ceny.<sup>128</sup>
3. ČR si dále vyhrazuje možnost zdaňovat finanční poplatky u zdroje. Vyhrazuje si také právo, aby platby za používání nebo práva používat programová vybavení (počítačové programy) podléhala tomu daňovému režimu, který se bude lišit od režimu pro práva autorská.<sup>129</sup>
4. ČR si také vyhradila právo zdaňovat v režimu čl. 12 příjmy nerezidentů, plynoucí jim z poskytování movitých věcí, jež mají povahu vědeckého, průmyslového či obchodního zařízení.
5. Článek 14<sup>130</sup>, ke kterému měla ČR ve Sdělení MFČR také výhrady, byl z Modelové smlouvy OECD vypuštěn v roce 2000. Jeho aplikace v praxi byla totiž značně problematická, neboť se nedalo přesně určit, jaké konkrétní entity lze pod tento článek subsumovat oproti definici v článku 7<sup>131</sup>.

Celkové dopady aplikace SZDZ nesouvisí jen s jejich doslovným textem, zároveň se zohledňuje způsob, jakým příslušný smluvní stát v rámci své výhradní kompetence využívá dispozitivního prostoru ve své vlastní legislativě. ČR například vůbec nebere v potaz problematiku mezinárodního zdanění v prekluzivních<sup>132</sup> lhůtách, které jsou určeny pro vyměření daně, a také neumožňuje přenášet právo na zaplacení daně ve druhém smluvním státě do jiného zdaňovacího období.<sup>133</sup>

### 3.3.5 Komentář k Modelové Smlouvě OECD

Důležitou součástí Modelové smlouvy OECD je její komentovaný výklad, který představuje základní zdroj interpretací SZDZ, uzavřených podle této vzorové smlouvy. Jeho význam spočívá především v tom, že představuje studnici zkušeností, nasbíraných za několik dekád mnoha smluvními státy při uplatňování různých ustanovení SZDZ v praxi. Tento

<sup>127</sup> Sdělení Ministerstva financí ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k přímým daním č.j. 251/15082/96, Výhrada k článku 9 (Sdružené podniky (Associated enterprises))

<sup>128</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 239.

<sup>129</sup> Sdělení Ministerstva financí..., Výhrada k článku 12 (Licenční poplatky (Royalties))

<sup>130</sup> Nezávislá povolání (Independent personal services)

<sup>131</sup> Zisky podniků (Business profits).

<sup>132</sup> Tj. propadných

<sup>133</sup> SOJKA: *Mezinárodní zdanění příjmů...*, s. 239.

komentář je, stejně jako Smlouva OECD, nezávazný a je koncipován spíše jako výkladový prostředek ve smyslu čl. 32 Vídeňské úmluvy. Tato nezávaznost a nevynutitelnost může vést i k situaci, kdy se druhý smluvní stát, který však není členem OECD, odmítne podrobit postupům podle komentáře k Modelové smlouvě OECD, přestože má platně uzavřenou SZDZ, která ze Smlouvy OECD vychází. Vzhledem k jeho značnému rozsahu se na něj smluvní strany obrací v situacích, kdy se některá ustanovení SZDZ, uzavřených podle Modelové smlouvy OECD, ukážou jako nejednoznačná a smluvní strany se nedokážou na interpretaci těchto nejasných ustanovení dohodnout. Případně se mohou s komentářem jen poradit a poté se rozhodnout, zda komentovaný text přijmou, či nikoliv.<sup>134</sup>

Komentář lze aplikovat jen na ta ustanovení SZDZ, která mu odpovídají. Jinak řečeno, při interpretaci některého ustanovení SZDZ se přihlíží jen k takovému znění komentáře Modelové smlouvy OECD, který existoval v době, kdy byla příslušná SZDZ uzavírána. V opačném případě by mohlo dojít k situaci, kdy by později vydaný text komentáře změnil určitým způsobem daňové povinnosti smluvních stran navzdory znění SZDZ.<sup>135</sup> Tento názor podpořil i Nejvyšší správní soud ČR, který ve svém rozsudku<sup>136</sup> přesně vymezil význam komentářů k Modelové smlouvě OECD pro řešení výkladových sporů: „Leží-li posouzení daňové povinnosti na daňovém subjektu (ten je povinen daň sám vypočítat a uhradit), musí být daňová povinnost stanovena jednoznačně. Nelze předpokládat a po daňovém subjektu požadovat jako chování právním řádem předepsané, že daňový subjekt bude sledovat a respektovat ‚pozdější dohody‘, pokud se nestanou součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována (a tedy nebudou vnitrostátně právně závazné), či ‚pozdější praxi‘ závazně nevyjádřenou a navíc v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách.“ Podle mého názoru je nejlepší v případě nejasností použít a priori ten stav komentáře, který existoval v době podpisu příslušné SZDZ a aktuálního znění komentáře použít jen tehdy, když by jeho výklad vycházel pro obě smluvní strany výhodněji.

---

<sup>134</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 246.

<sup>135</sup> Tamtéž

<sup>136</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, č. j. 2 Afs 108/2004 – 106

## 4 Vybraná ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění

Všechny moderní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují taková ustanovení, která nehrají důležitou úlohu jen při samotné aplikaci SZDZ, ale mají zásadní dopad také na uplatňování všech ostatních ustanovení těchto smluv. Při popisování těchto vybraných ustanovení budu opět vycházet z Modelové smlouvy OECD. Mezi ty nejdůležitější patří zákaz diskriminace (čl. 24), řešení případů dohodou (čl. 25) a článek týkající se výměny informací (čl. 26).<sup>137</sup>

### 4.1 Zákaz diskriminace

Právě zákaz diskriminace a uplatnění zásady rovného zacházení je jedním z hlavních důvodů, proč spolu státy SZDZ uzavírají. Podstata této zásady tkví v tom, že stálé provozovny<sup>138</sup> podniků a občané signatářských států nesmějí být při vyměřování daně znevýhodněni tím, že by na ně byla uvalena vyšší daňová zátěž jen z toho důvodu, že jsou občané cizího státu či mají v tomto státě trvalé bydliště nebo sídlo.<sup>139</sup> Stejně tak nesmí být tyto daňové subjekty znevýhodněny při uplatňování daňových nákladů (konkrétně nákladů na licenční poplatky a zaplacené úroky z úvěrů) za účelem snížení základu daně jen proto, že jsou tyto náklady vypláceny rezidentům druhého státu smlouvy. V souladu se zásadou rovnosti nesmí být také diskriminovány podniky z důvodu, že jejich vlastníci mají sídlo nebo trvalé bydliště ve druhém smluvním státě.<sup>140</sup>

Modelová smlouva OECD při uplatňování zásady zákazu diskriminace došla v čl. 24, odst. 6. tak daleko, že aplikaci této zásady rozšířila na **veškeré daně**, ukládané ve smluvních státech, tedy nejen ty, které jsou předmětem smlouvy, ale i daně nepřímé<sup>141</sup>, což představuje situaci zcela výjimečnou.<sup>142</sup>

---

<sup>137</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 240.

<sup>138</sup> Viz. bod 1.1.7 této DP

<sup>139</sup> SOJKA: *Mezinárodní zdanění příjmů...*, s. 240.

<sup>140</sup> Tamtéž

<sup>141</sup> Viz. bod 2.2.3 této DP

<sup>142</sup> SOJKA: *Mezinárodní zdanění příjmů...*, s. 241.

## 4.2 Řešení případů dohodou

Při interpretaci ustanovení uzavřených SZDZ smluvními státy může nastat situace, že si tato ustanovení vyloží každý stát jinak. Když je pak daňový subjekt podroben zdanění, které neodpovídá uzavřené SZDZ, může podle čl. 25 Smlouvy OECD požádat v zemi residence o nápravu tohoto zdanění, a to v druhém smluvním státě. Učinit tak může nezávisle na existující zákonné úpravě. Tuto námitku musí daňový subjekt zpravidla uplatnit ve tříleté lhůtě, která běží od okamžiku, kdy mu bylo sporné zdanění ve smluvním státě oznámeno. Stát, který má sjednat nápravu, musí nejprve vyřešit otázku, zda může tuto situaci vyřešit jednostranným aktem. Jakmile dospěje k závěru, že nikoliv, zahájí tzv. dohadovací řízení, při kterém se obrátí na stát zdroje příjmů a poté společně začnou hledat společné řešení v souladu s ustanoveními patřičné SZDZ.<sup>143</sup>

Komentáře k Modelové smlouvě OECD obsahují poměrně detailní doporučení, týkající se zahájení a průběhu dohadovacího řízení. Podle nich může daňový subjekt podat příslušným orgánům podnět k zahájení dohadovacího řízení ještě předtím, než mu bude vyměřena daň, která je podle jeho názoru v rozporu se SZDZ. Existuje zde však jedna podmínka: Daňový subjekt musí před zahájením dohadovacího řízení prokázat, že v té době účinná zákonná opatření jednoho nebo obou signatářských států budou mít za následek vyměření daně v rozporu se smlouvou a že toto nebezpečí je nejen možné, ale i pravděpodobné. Samotná existence institutu dohadovacího řízení však ještě nezaručuje, že bude v dané věci dosaženo konsenzu.<sup>144</sup>

## 4.3 Výměna informací

### 4.3.1 Informace a jejich vzájemná výměna mezi smluvními státy podle SZDZ

Velikým problémem veškeré legislativy a samozřejmě ruku v ruce s tím i mezinárodních smluv je neustále se měnící situace a z toho plynoucí potřeba na tyto změny reagovat. Mezinárodní smlouvy bývají úzce propojeny s legislativami signatářských států a jsou obvykle koncipovány tak, aby odrážely aktuální situaci a optimalizovaly ji ku prospěchu obou smluvních států. „Výměna informací může mezi státy probíhat pouze tehdy, pokud je

---

<sup>143</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 241.

<sup>144</sup> Tamtéž, s. 242.



daná daň zahrnuta do rámce příslušné smlouvy nebo dohody.<sup>145</sup> Když se však změní legislativa jednoho či dokonce obou smluvních států (a každá se přitom vydá zcela opačným směrem), může snadno nastat situace, kdy tehdy aktuální mezinárodní SZDZ najednou není schopná pokrýt všechny situace a některé typy příjmů z jejího obsahu vypadnou či vzniknou příjmy typově zcela nové, které v době jednání o jednotlivých ustanoveních SZDZ vůbec neexistovaly. Důsledkem toho se může stát, že některé příjmy ze zdanění zcela vypadnou či se na ně naopak zdanění vůbec nebude vztahovat, protože druhově vzniknou až po podepsání SZDZ a jejímu vstupu v platnost.

Z toho důvodu je nutné, aby si signatářské státy mezi sebou stále vyměňovaly aktuální informace, týkající se dané problematiky.<sup>146</sup> Samotná realizace výměny informací se liší stát od státu, a to i v případech, kdy se tuzemská legislativa řídí akceptovanými a obecně platnými daňovými principy, jež jsou zakotveny v dvoustranných či vícestranných konvencích. Aby mohlo dojít k vzájemné výměně informací mezi jednotlivými státy, je nutné, aby byla ta která konkrétní daň obsažena v ustanoveních příslušných dohod či mezinárodních smluv. Pokud se tedy smlouva zabývá jen např. daněmi z příjmů a z majetku a druhý smluvní stát požádá o informace, týkající se např. spotřebních daní<sup>147</sup>, nemusí mu dotazovaný stát vyhovět a informace tazateli poskytnout.

Existují tři způsoby, jak lze dosáhnout patřičné informace:

1. **Na dožádání**, kdy stát – tazatel prostřednictvím své daňové správy požádá dožádaný stát o poskytnutí konkrétních informací, týkajících se jednoho specifického případu. Zároveň je zde dána podmínka, že žádající stát musí použít a vyčerpát všechny jemu dostupné národní zdroje informací, které má k dispozici.<sup>148</sup>
2. Odpověď **automatická**, která je zasílána pravidelně a systematicky a vždy se týká určitého typu příjmu, ne však konkrétního případu, jak tomu je u předávání informací na dožádání. Tyto zasílané informace jsou všeobecné povahy a jsou získávány na základě systému státu, jenž tyto informace poskytuje.<sup>149</sup>
3. Ke **spontánní** výměně informací dochází, když je daňový subjekt podroben daňové kontrole ze strany správce daně a při této kontrole získá správce daně

---

<sup>145</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 29.

<sup>146</sup> V České republice toto zajišťuje zákon č. 164/2013, o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, s účinností od 1. ledna 2014. Tento zákon upravuje postup a podmínky, za nichž tuzemský správce daně spolupracuje s příslušnými orgány jiných států.

<sup>147</sup> Těmi se zabývá zákon č. 353/2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

<sup>148</sup> RYLOVÁ: *Mezinárodní dvojí zdanění...*, s. 30.

<sup>149</sup> Tamtéž

informace, které považuje za důležité a zajímavé pro jiný stát. Tyto informace pak kontrolující správce daně předá příslušným orgánům a ty jej bez předchozího vyzvání či žádosti poskytnou dalšímu státu.<sup>150</sup>

Tyto tři výše uvedené způsoby nejsou jediné, jichž se při poskytování a výměně informací používá. SZDZ neupravují ani tak typy, podle nichž jsou informace klasifikovány, jako spíše způsob jejich vzájemného poskytování. Typově můžeme rozdělit obecné informace, které jsou při prvním způsobu výměny, tedy na dožádání, poskytovány, např. takto: informace o daňových sazbách, realizovaných daňových reformách, praktiky převodních cen, různé statistické údaje, výsledky daňových kontrol a s tím souvisejících daňových únicích atp.<sup>151</sup>

V jiných mezinárodních úmluvách si státy mezi sebou předávané informace vymezují naopak zcela konkrétně. Tyto informace se týkají jejich vlastních daňových rezidentů, žijících ve druhém smluvním státě. Např. prováděcí předpis, uzavřený mezi Českou republikou a Portugalskou republikou, uvádí přesný výčet okruhů, jenž si státy o svých rezidentech vyměňují automaticky: „Na konci kalendářního roku příslušný orgán jednoho státu automaticky předá příslušnému orgánu druhého státu, v souladu s vnitrostátními daňovými předpisy, a **bez zvláštního dožádání**, dostupné informace o příjmu dosaženém fyzickými a právnickými osobami, které jsou rezidenty v druhém členském státu, s odkazem na příslušný článek Smlouvy<sup>152</sup>: a) platy, mzdy, penze a jiné podobné odměny uvedené v člancích 15, 18 a 19; b) zisky podniků uvedené v článku 7; c) dividendy uvedené v článku 10; d) úroky uvedené v článku 11; e) licenční poplatky uvedené v článku 12; f) příjem z nezávislé činnosti, odměna jednatelů, příjem umělců a sportovců a další příjem uvedený v člancích 14, 16, 17 a 22.<sup>153</sup>

S daňovou kontrolou souvisí další forma spolupráce smluvních států – souběžná kontrola či tzv. simultánní daňové šetření. Tuto kontrolu můžeme definovat jako „dohodu dvou nebo

---

<sup>150</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 30.

<sup>151</sup> Tamtéž.

<sup>152</sup> Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 275/1997 Sb., Smlouva mezi Českou republikou a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. Tato smlouva vstoupila v platnost dne 1. října 1997 a účinná je ode dne 4. února 1998.

<sup>153</sup> Memorandum o porozumění mezi příslušnými orgány České republiky a Portugalské republiky o vzájemné administrativní pomoci. Zajímavostí na tomto memorandu je, že tehdejší vrchní ředitel Ústředního finančního a daňového ředitelství ministerstva financí Jan Knížek (dnes se tato instituce nazývá Generální finanční ředitelství – vznikla v souvislosti s daňovou reformou dne 1. ledna 2011) podepsal toto memorandum 30. prosince 2010, zatímco jeho portugalský protějšek, José António de Azevedo Pereira, až 15. července 2014, tedy o více než 3 a půl roku později.

více zemí zároveň a nezávisle na sobě, každá na svém území, přešetřit daňové záležitosti jistého daňového subjektu či subjektů, na kterých mají společný nebo podobný zájem. Cílem je výměna relevantních informací, které při tom získají. Takové šetření se využívá zejména při kontrole převodních cen a při zjišťování schémat daňových úniků uskutečněných s využitím daňových oáz.<sup>154</sup>

### 4.3.2 Informace a jejich vzájemná výměna na úrovni Evropské unie

Právní úpravou výměny informací mezi jednotlivými státy se zabývá i legislativa EU na komunitární úrovni, která je obdobou dvou či vícestranných smluv o zamezení dvojího zdanění, ale týká se všech členských států Evropské unie. Poskytováním údajů, díky kterým mohou členské státy správně vyměřit a následně i vybrat daň z příjmů a majetku, se zabývá Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (která se touto problematikou zabývala před svým zrušením), ve které je uvedeno: „Členské státy by si na žádost jiného členského státu měly navzájem vyměňovat informace o jednotlivých případech a měly by provádět šetření nezbytná k získání těchto informací. Smyslem koncepce „předpokládaného významu“ je stanovit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu a současně upřesnit, že členské státy nemohou zcela libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací nebo požadovat informace, které pravděpodobně nejsou významné pro daňové záležitosti daného poplatníka.“<sup>155</sup> „Rovněž by měla být posilována a podporována výměna informací mezi členskými státy z vlastního podnětu.“<sup>156</sup> „Je důležité, aby zaměstnancům daňové správy jednoho členského státu byla povolena přítomnost na území jiného členského státu.“<sup>157</sup> Velice důležitá je následující součást této Směrnice, kde v souladu se zásadou subsidiarity pamatuje právě na svobodu členských států EU uzavírat mezi sebou mezinárodní smlouvy (v tomto případě právě SZDZ) a k tomu uvádí: „Tato směrnice obsahuje minimální pravidla, a proto by se **neměla dotýkat práva členských států navázat širší spolupráci s jinými členskými státy podle svých vnitrostátních právních předpisů nebo v rámci dvoustranných nebo mnohostranných smluv** sjednaných s jinými členskými státy.“<sup>158</sup> Tato směrnice byla

---

<sup>154</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 31.

<sup>155</sup> Směrnice Rady č. 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, odst. 10.

<sup>156</sup> Tamtéž, odst. 11.

<sup>157</sup> Tamtéž, odst. 13.

<sup>158</sup> Tamtéž, odst. 21.

následně změněna směrnicí 2014/107/EU<sup>159</sup>, ve které byla oblast, ve které si budou státy vyměňovat informace automaticky, rozšířena např. o oznamování zůstatků na účtech a výnosů z prodeje finančního majetku daňových poplatníků. Tato nová směrnice byla přijata i z důvodu expanze finančního trhu a značnému rozšíření objemu investic do zahraničí, jak je v ní uvedeno: „Směrnice Rady 2011/16/EU již stanoví povinnou automatickou výměnu informací mezi členskými státy u konkrétních kategorií příjmu a majetku, zejména nefinanční povahy, které daňoví poplatníci drží v jiných členských státech než ve státě, v němž jsou rezidenty. Rovněž zavádí postupný přístup k posílení automatické výměny informací postupným rozšiřováním o nové kategorie příjmu a majetku a odstranění podmínky, že se informace musí předávat, pouze pokud jsou dostupné. Vzhledem k rozšířeným možnostem investovat v zahraničí do širokého spektra finančních produktů však nyní účinnost stávajících nástrojů správní spolupráce v oblasti daní na úrovni Unie a na mezinárodní úrovni při boji proti přeshraničním daňovým podvodům a únikům klesá.“<sup>160</sup>

Tato nová směrnice má zajistit řádnou výměnu informací mezi členskými státy napříč celou EU a zajistit tak automatickou výměnu všech relevantních informací na vnitřním trhu EU: „Jak zdůraznila žádost Evropské rady, s rozšířením automatické výměny informací, jak je stanoveno již v čl. 8 odst. 5 směrnice 2011/16/EU, je vhodné pokročit i ve vztahu k rezidentům jiných členských států. Iniciativa Unie zajistí ucelený, jednotný a komplexní celounijní přístup v oblasti automatické výměny informací na vnitřním trhu, což by vedlo k úsporám nákladů jak daňových správ, tak i hospodářských subjektů.“<sup>161</sup>

Podstatný rozdíl mezi SZDZ a legislativou EU tkví v tom, že ustanovení SZDZ se týkají jen signatářských států, směrnice Rady Evropské unie jsou však závazné pro všechny státy Evropské unie bez výjimky.

Všechny způsoby mohou být i kombinovány, a to jak v rámci mezinárodních vztahů, vyplývajících z podepsání SZDZ, tak i na úrovni vztahů členských států EU. Například v situaci, kdy si stát dožádá konkrétní informace, dožádaný stát je poskytne a přitom z vlastní iniciativy informuje dožadující stát o dalších, dle jeho názoru zajímavých skutečnostech.<sup>162</sup>

Tato výměna v podstatě odpovídá závazkům, plynoucím z charakteru ustanovení, podle nichž si státy přislíbily vyměňovat informace (případně jim tato povinnost vyplývá z právních

---

<sup>159</sup> Směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní

<sup>160</sup> Tamtéž, čl. 5.

<sup>161</sup> Tamtéž, čl. 6.

<sup>162</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 30.

aktů Evropské unie<sup>163</sup>, které jsou pro členské státy závazné) a tudíž ani jeden ze smluvních států nemůže poskytnutí informací druhému státu odmítnout. V případě, kdy je některý ze států požádán, aby podal tazateli informaci, je dotázaný stát povinen veškeré podstatné informace dohledat a shromáždit, a to takovým způsobem a na takové úrovni, jakoby hledal informace sám pro sebe.<sup>164</sup>

---

<sup>163</sup> Před ratifikací a následné platnosti tzv. Lisabonské smlouvy (celým názvem *Lisabonská smlouva pozměňující Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství*) ode dne 1. prosince 2009 se tyto právní akty Evropské unie nazývaly sekundární komunitární právní akty.

<sup>164</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 30.

## 5 Legislativní proces při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou mezinárodními smlouvami ve smyslu čl. 49 písm. a) a e) Ústavy ČR. Tyto smlouvy ve svých ustanoveních upravují práva a povinnosti osob a také ty záležitosti, jejichž úprava je vyhrazena zákonu. Schvalovací proces těchto mezinárodních smluv má několik kroků:

1. Nejprve posoudí Ústavní soud ČR soulad návrhu této mezinárodní smlouvy s ústavním pořádkem<sup>165</sup>.
2. Poté, co Ústavní soud shledá, že návrh smlouvy ústavnímu pořádku ČR neodporuje, musí být tento návrh ratifikován jak na poli Poslanecké sněmovny ČR, tak i Senátu<sup>166</sup>.
3. Současně je k jejich sjednání a ratifikaci pověřen Ústavou ČR prezident republiky (k tomuto rozhodnutí ale potřebuje v souladu s čl. 63 odst. 3 spolusignaci předsedy vlády nebo jím pověřeného člena vlády), který může sjednávání mezinárodních smluv svým rozhodnutím přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na její jednotlivé členy.<sup>167</sup> Tuto povinnost nemůže prezident republiky přenést na vládu generálně, musí tak učinit zvlášť v každém konkrétním případě.
4. Poté, co stejný či podobný postup proběhne i u druhé smluvní strany (v závislosti na znění jejich právních norem), vymění si smluvní strany ratifikační listiny na základě výměny nót, ve kterých si smluvní strany oznámí, že byly splněny všechny podmínky, které stanovuje jejich vnitrostátní legislativa pro přijetí SZDZ a její vstup v platnost.<sup>168</sup>

Teprve poté, co jsou splněny předchozí podmínky, dochází k publikaci mezinárodní smlouvy ve sbírce mezinárodních smluv formou sdělení ministerstva zahraničních věcí, čímž se smlouva stane platnou. Teprve poté se SZDZ stane součástí právního řádu České

---

<sup>165</sup> Ústava ČR, čl. 87, odst. 2.: „Ústavní soud dále rozhoduje o souladu mezinárodní smlouvy podle čl. 10a a čl. 49 s ústavním pořádkem, a to před její ratifikací. Do rozhodnutí Ústavního soudu nemůže být smlouva ratifikována.“

<sup>166</sup> „K ratifikaci mezinárodních smluv a) upravujících práva a povinnosti osob, e) o dalších věcech, jejichž úprava je vyhrazena zákonu, je třeba souhlasu obou komor Parlamentu.“

<sup>167</sup> Tamtéž, čl. 63 odst. 1 písm. b): „Prezident republiky dále sjednává a ratifikuje mezinárodní smlouvy; sjednávání mezinárodních smluv může přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na její jednotlivé členy.“

<sup>168</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 237.

republiky. Celý tento proces je časově poměrně náročný, trvá v průměru asi 4 roky. Účinnost smlouvy obvykle nastává 1. ledna následujícího kalendářního roku po vstupu smlouvy v platnost.

Rozdílnost jazyků, ve kterých bývají SZDZ sjednávány, mohou hrát při interpretaci jejich ustanovení významnou roli. Drtivá většina SZDZ je uzavírána v mateřských jazycích signatářských států a zároveň obvykle i v angličtině s tím, že v případě jakéhokoliv rozdílu je rozhodující text v angličtině (např. v případě SZDZ, uzavřené s Čínskou lidovou republikou<sup>169</sup>). Zároveň bývá ve sbírce mezinárodních smluv obvykle publikován jen český překlad smlouvy s tím, že anglický originál je k dispozici k nahlédnutí u příslušného ministerstva, které návrh smlouvy vytvářelo.

Návrh smlouvy připravuje obvykle ministerstvo financí, odbor 1503, který mimo jiné připravuje a sjednává SZDZ, a to včetně podkladů a protokolů k nim, a dále se stará v rámci těchto smluv a protokolů o jejich projednávání na vnitrostátní úrovni a také zajišťuje legislativní proces spojený se vstupem těchto smluv v účinnost.<sup>170</sup> Společně s ministerstvem financí nejčastěji vypracovává návrhy mezinárodních smluv také ministerstvo zahraničních věcí.

Pro úplnost bych chtěl dodat, že Česká republika převzala všechna práva a závazky, na které se ke dni jejího vzniku (1. ledna 1993) vztahovala svrchovanost České republiky, a které České a Slovenské Federativní Republice vyplývaly ke dni jejího zániku (31. prosince 1992) z mezinárodního práva.<sup>171</sup>

---

<sup>169</sup> Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 65/2011 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, čl. 28.

<sup>170</sup> *Oddělení 1503 – Mezinárodní zdaňování* [online]. mfcz.cz [cit. 11. srpna 2015]. Dostupné na <<http://www.mfcz.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/organizacni-struktura/dane-a-cla-sekce-05/odbor-15-dane-z-prijmu/oddeleni-1503-mezinarodni-zdanovani>>.

<sup>171</sup> Ústavní zákon České národní rady č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, čl. 5, odst. 2.

## Závěr

Cílem této diplomové práce bylo popsat smlouvy o zamezení dvojího zdanění jakožto jedny z nejvýznamnějších prostředků mezinárodního práva v oblasti zamezování dvojího zdanění. Vytyčil jsem si popsat jejich historický vývoj, vysvětlit pojmy, které se v těchto mezinárodních předpisech vyskytují a uvést důvody pro sjednávání těchto smluv. Dále jsem chtěl jsem vyzvednout jejich význam a přiblížit jejich rozdělení, srovnat jednotlivé typy vzorových smluv a popsat také způsob jejich sjednávání. Za druhý cíl práce jsem si stanovil charakteristiku institutu dvojího zdanění a k tomu jsem chtěl uvést opatření, která se při tom používají.

V této práci jsem popsal podstatu smluv o zamezení dvojího zdanění – tj. zamezování dvojího zdanění, tedy zamezení situace, kdy jsou zdanitelné příjmy daňového subjektu, které mu plynou ze zdroje v zahraničí, zdaněny vícekrát. K zamezení dvojího zdanění pak dochází v závislosti na ustanovení jednotlivých smluv buď tím, že jsou jednotlivé druhy příjmů vyhrazeny ke zdanění ve státě, kde má poplatník trvalé bydliště (případně sídlo či tzv. stálou provozovnu), a nebo jsou naopak vymezeny ke zdanění ve státě zdroje těchto příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zároveň slouží i k eliminaci či alespoň snížení možnosti daňových úniků.

Ustanovení těchto smluv lze také užít k určení daňového domicilu, určení druhů příjmů, které podléhají zdanění, zajištění rozdělení daňových výnosů mezi signatářské státy, spolupráci při výměně relevantních informací atd. Zároveň se podstatnou měrou podílejí na snižování nadměrné daňové zátěže daňových subjektů a tím napomáhají rozvoji mezinárodního obchodu, světové ekonomiky a hospodářství. Nezastupitelný význam mají také ve vytváření právní jistoty daňových subjektů.

Na uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění mají značný vliv vzorové smlouvy, které jsem popsal ve třetí kapitole. Dvě hlavní modelové smlouvy jsou Modelová smlouva OECD a Modelová smlouva OSN. Za nejdůležitější vzorovou smlouvu považuji Modelovou smlouvu OECD, ze které při sjednávání svých mezinárodních smluv vychází i Česká republika, byť s určitými výhradami, které uplatnila při vstupu do OECD v roce 1995. Velice důležitým materiálem při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění je Komentář OECD, který obsahuje řadu důležitých poznatků a zkušeností z praxe, a který by měl být používán při aplikaci smluv a interpretaci jejich ustanovení. Bylo pro mě novým zjištěním, že odborná veřejnost v čele s Nejvyšším správním soudem vyznává názor, že Komentář OECD by měl



být vykládán ve znění, které platilo v době uzavírání patřičné smlouvy a nikoliv ve znění aktuálním.

V rámci této diplomové práce jsem také popsal dvojí zdanění, jak vzniká a obecně také zavedené prostředky, které se využívají k jeho zamezení.

## Seznam použitých zdrojů

### Monografie

1. SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013. 360 s.
2. NERUDOVÁ, Danuše. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 448 s.
3. RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s.
4. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014. 344 s.
5. ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s.
6. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 200 s.
7. MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné a poměr k jiným právním systémům*. 6. upravené a doplněné vydání. Brno: Doplněk, 2014. 500 s.

### Cizojazyčné knihy

1. AMATUCCI, Andrea, GONZÁLEZ, Eusebio, TRZASKALIK, Christoph. *International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2006.
2. BAKER, Philip. *Double taxation conventions: A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. London: Sweet and Maxwell, 2001.
3. *Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital (Condensed Version)*. Paris: OECD Publishing, 2014.
4. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

### Odborné časopisy a články

1. NEUŽIL, Radek. Vzorové smlouvy OECD. *Bulletin KDP ČR*, 2006, roč. 2, č. 9, s. 33.

2. *Finanční leasing od 1. 1. 2015* [online]. portal.pohoda.cz, 5. 11. 2014 [cit. 14. června 2015]. Dostupné na <<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/financni-leasing-od-1-1-2015/>>.
3. NERUDOVÁ, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě* [online]. danarionline.cz, 8. června 2008 [cit. 20. července a 10. srpna 2015]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojihozdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search\\_query=%24issue%3D1164&order\\_by=&order\\_dir=&type=12&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojihozdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=%24issue%3D1164&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1)>.
4. NERUDOVÁ, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění* [online]. danarionline.cz, 1. června 2007. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojihozdaneni/>>.
5. Předpis Ministerstva financí ČR č. 23/2010 FZ. *Finanční zpravodaj*, 2010, roč. 8., č. 6. [online]. Sagit.cz, 14. 12. 2010 [cit. 2. srpna 2015]. Dostupné na <<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz10023&cd=3&typ=r>>.
6. NERUDOVÁ, Danuše. *Modelová smlouva OECD a její revize v červnu 2008* [online]. danarionline.cz, 12. února 2009. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4675v6658-modelova-smlouva-oecd-a-jeji-revize-v-cervnu-2008/#footnote3>>.

## Právní předpisy

### Aktuální znění

1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
2. Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 32/1994 Sb., Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku
3. Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 46/1979 Sb., Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů
4. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku OECD
5. Smlouva č. 414/1922 Sb. ze dne 18. února 1922 mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní
6. Smlouva č. 118/1923 Sb. mezi Československou republikou a Německou říší o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní

7. Úmluva č. 227/1924 Sb., ujednaná mezi Československou republikou a Královstvím maďarským o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní
8. Smlouva č. 255/1925 Sb. mezi republikou Československou a republikou Polskou o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní státních
9. Úmluva č. 100/1936 Sb. mezi republikou Československou a královstvím Rumunským, týkající se dvojího zdanění v oboru dávek pozůstalostních
10. Smlouva č. 86/2009 Sb.m.s., Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, uzavřená dne 15. 7. 2009 mezi Českou republikou a Arménskou republikou
11. Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. o Vídeňské úmluvě o smluvním právu
12. Ústavní zákon České národní rady Ústava České republiky č. 1/1993, ve znění pozdějších předpisů
13. Zákon č. 460/1992 Zb., Ústava Slovenskej republiky, ve znění zákona 161/2014 Z. z.
14. Ústava Francouzské republiky ze dne 4. října 1958
15. Ústava Řecké republiky
16. Australský zákon o mezinárodních daňových smlouvách č. 82/1953 (pozn. – překlad autora této DP), účinný ode dne 24. září 2014
17. Modelová smlouva OSN
18. Tax Reform Act of 1986 č. 99-514 ze dne 22. října 1986
19. Vyhláška Ministra zahraničních věcí č. 71/1968 Sb. ze dne 19. dubna 1968 o Dohodě o letecké dopravě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Bulharské lidové republiky
20. Vyhláška Ministra zahraničních věcí č. 51/1971 Sb. ze dne 10. března 1971 o Dohodě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Finské republiky o mezinárodní silniční dopravě
21. Sdělení Ministerstva financí ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k přímým daním č.j. 251/15082/96
22. Zákon č. 164/2013, o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů
23. Zákon č. 353/2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

24. Sdělení ministerstva zahraničních věcí č. 275/1997 Sb., Smlouva mezi Českou republikou a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu
25. Memorandum o porozumění mezi příslušnými orgány České republiky a Portugalské republiky o vzájemné administrativní pomoci
26. Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 65/2011 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu
27. Ústavní zákon České národní rady č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky

### **Historické verze**

1. Ústava ČR, ve znění ústavního zákona 395/2001 Sb. účinném ke dni 1. června 2002
2. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 35/1993 Sb. účinném ke dni 1. ledna 1993

### **Legislativa ES/EU**

1. Smlouva o Evropské unii ze dne 7. února 1992
2. Směrnice Rady č. 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS
3. Směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní
4. Lisabonská smlouva pozměňující Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství ze dne 13. prosince 2007

### **Judikáty**

1. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2005, č.j. 1 Afs 107/2004 – 48
2. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, č. j. 2 Afs 108/2004-106

### **Internetové stránky**

1. *AGREEMENT AMONG THE GOVERNMENTS OF THE MEMBER STATES OF THE CARIBBEAN COMMUNITY FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME, PROFITS OR GAINS AND CAPITAL GAINS AND FOR THE ENCOURAGEMENT OF REGIONAL TRADE AND INVESTMENT (1994)* [online]. caricom.org [cit. 7. srpna

- 2015]. Dostupné na  
<[http://www.caricom.org/jsp/secretariat/legal\\_instruments/agreement\\_doubletaxation\\_1994.jsp](http://www.caricom.org/jsp/secretariat/legal_instruments/agreement_doubletaxation_1994.jsp)>.
2. *Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění – 2015* [online]. mfcz.cz, 7. 7. 2015 [cit. 12. července 2015]. Dostupné na <<http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2015/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-20782>>.
  3. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products* [online]. OECD.org [cit. 8. srpna 2015]. Dostupné na <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>>.
  4. *Model Tax Convention on Income and on Capital* [online]. keepeek.com [cit. 9. srpna 2015]. Dostupné na <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014\\_mtc\\_cond-2014-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1)>.
  5. *Oddělení 1503 – Mezinárodní zdaňování* [online]. mfcz.cz [cit. 11. srpna 2015]. Dostupné na <<http://www.mfcz.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/organizacni-struktura/dane-a-cla-sekce-05/odbor-15-dane-z-prijmu/oddeleni-1503-mezinarodni-zdanovani>>.

## **Shrnutí a klíčová slova**

V této práci se věnuji smlouvám o zamezení dvojího zdanění, jejich významu, charakteristice a principům, na kterém fungují. Vysvětluji termíny, jež jsou při aplikaci a interpretaci smluv o zamezení dvojího zdanění klíčové a věnuji se rovněž dvojímu zdanění jako takovému a opatřením, jak mu předejít. Popisuji historický vývoj smluv o zamezení dvojího zdanění, uvádím rozličné příklady dvoustranných i mnohostranných smluv. Věnuji se také legislativě Evropské unie a jejímu dopadu na mezinárodní smlouvy. Zaměřuji se rovněž na význam smluv o zamezení dvojího zdanění a důvodům, pro něž jsou uzavírány. Dále poukazuji na postavení těchto smluv v rozličných právních systémech. Předkládám několik modelových smluv, na jejichž základě je uzavřena většina smluv o zamezení dvojího zdanění a věnuji se vybraným ustanovením těchto modelových smluv, které mají zvláštní význam. Na závěr práce popisuji legislativní proces, který předchází uzavření mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

### **Klíčová slova**

Smlouva o zamezení dvojího zdanění, dvojí zdanění, mezinárodní smlouva, rezident, daňový domicil, daň z příjmů, daňový únik, modelová smlouva, Vídeňská smlouva, OECD, Komentář OECD.

## **Summary**

In this thesis I deal with the contracts about abolition of double taxation, their importance, characteristics and principles on which they operate. I explain terms essential for the application and interpretation of such contracts. I also focus on double taxation, itself, as well as the ways how to avoid it. I describe the historical processes of these treaties and mention various examples of bilateral and multilateral agreements. I concentrate on the European Union Law and its impact on international treaties, as well. I also focus on the importance of the contracts about abolition of double taxation and the reasons for which they are concluded. I also point out to the position that these contracts stand for in various legal systems. I present several model conventions, on which bases the most of contracts about abolition of double taxation are concluded and select special articles from these contracts and focus on them because of their special meaning. In conclusion, I describe the legislative process that precedes the conclusion of the international contracts about abolition of double taxation.

## **Key words**

Contracts about abolition of double taxation, double taxation, international treaty, resident, tax domicile, income tax, tax evasion, model convention, Vienna Convention on the Law of Treaties, OECD, Commentary to the OECD Model.



## Přílohy

### Příloha č. 1

Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1. červenci 2015

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Albánie	10.9.1996	<a href="#">270/1996 Sb.</a>	č. 12/96	
Arménie	15.7.2009	<a href="#">86/2009 Sb.m.s.</a>		
Austrálie	27.11.1995	<a href="#">5/1996 Sb.</a>	č. 2/96	
Ázerbájdžán	16.6.2006	<a href="#">74/2006 Sb.m.s.</a>	č. 1/2/2007	
Bahrajn	10.4.2012	<a href="#">59/2012 Sb.m.s.</a>		
Barbados	06.6.2012	<a href="#">69/2012 Sb.m.s.</a>		
Belgie	24.7.2000	<a href="#">95/2000 Sb.m.s.</a>	č. 4/2001, č. 9-10/2003, č. 6-7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s. Protokol č. 17/2015 Sb.m.s.
Bělorusko	15.1.1998	<a href="#">31/1998 Sb.</a>	č. 5/98 , č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011 Sb.m.s.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	<a href="#">58/2010 Sb. m.s.</a>		
Brazílie	14.11.1990	<a href="#">200/1991 Sb.</a>		
Bulharsko	2.7.1999	<a href="#">203/1999 Sb.</a>		
Čína	4.5.2011	<a href="#">65/2011 Sb.m.s.</a>	č. 05/2011	
Dánsko	17.12.2012	<a href="#">14/2013 Sb.m.s.</a>	č. 03/2013	
Egypt	4.10.1995	<a href="#">283/1995 Sb.</a>	č. 1/96	
Estonsko	26.5.1995	<a href="#">184/1995 Sb.</a>	č. 12/2/95, č. 3/2014	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.5.2008	<a href="#">54/2008 Sb.m.s.</a>		
Filipíny	23.9.2003	<a href="#">132/2003 Sb.m.s.</a>	č. 11/2004	
Finsko	12.12.1995	<a href="#">43/1996 Sb.</a>	č. 2/98, č. 1/2005	
Francie	1.7.2005	<a href="#">79/2005 Sb.m.s.</a>	č. 12/1/2005, č. 11-12/2006	
Gruzie	4.5.2007	<a href="#">40/2007 Sb.m.s.</a>	č. 8-9/2007, č. 3/2010	
Hongkong	24.1.2012	<a href="#">49/2012 Sb.m.s.</a>		
Chorvatsko	28.12.1999	<a href="#">42/2000 Sb.m.s.</a>	č. 6/2000, č. 3/2001	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.
Indie	27.9.1999	<a href="#">301/1999 Sb.</a>	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.1.1996	<a href="#">67/1996 Sb.</a>	č. 4-5/99, č. 4/2010	
Irsko	21.4.1996	<a href="#">163/1996 Sb.</a>	č. 5/98, č.	

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
			4/2009, č. 2/2012	
Island	28.12.2000	<a href="#">11/2001 Sb.m.s.</a>		
Itálie	26.6.1984	<a href="#">17/1985 Sb.</a>	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003, č. 6/2010	
Izrael	23.12.1994	<a href="#">21/1995 Sb.</a>	č. 1/95, č. 4/95	
Japonsko	25.11.1978	<a href="#">46/1979 Sb.</a>	č. 5/80, č. 3/2012	
JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	<a href="#">7/1998 Sb.</a>	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	<a href="#">88/2007 Sb.m.s.</a>		
Kanada	28.5.2002	<a href="#">83/2002 Sb.m.s.</a>	č. 11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	<a href="#">3/2000 Sb.m.s.</a>	č. 4-5/2000, č. 4/2009	
Korejská republika	3.3.1995	<a href="#">124/1995 Sb.</a>	č. 10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	7.12.2005	<a href="#">3/2006 Sb.m.s.</a>		
Kolumbie	6.5.2015	<a href="#">39/2015 Sb.m.s.</a>		
Kuvajť	3.3.2004	<a href="#">48/2004 Sb.m.s.</a>		
Kypr	26.11.2009	<a href="#">120/2009 Sb.m.s.</a>	č. 4/2010	
Libanon	24.1.2000	<a href="#">30/2000 Sb.m.s.</a>		
Litva	8.8.1995	<a href="#">230/1995 Sb.</a>	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.5.1995	<a href="#">170/1995 Sb.</a>	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	31.7.2014	<a href="#">51/2014 Sb.</a>		
Maďarsko	27.12.1994	<a href="#">22/1995 Sb.</a>	č. 1/95	
Makedonie	17.6.2002	<a href="#">88/2002 Sb.m.s.</a>	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.3.1998	<a href="#">71/1998 Sb.</a>	č. 4-5/99	
Malta	06.6.1997	<a href="#">164/1997 Sb.</a>	č. 11/97	
Maroko	18.7.2006	<a href="#">83/2006 Sb.m.s.</a>	č. 1/2/2007	
Mexiko	27.12.2002	<a href="#">7/2003 Sb.m.s.</a>	č. 2-3/2004, č. 8-9/2007	
Moldávie	26.4.2000	<a href="#">88/2000 Sb.m.s.</a>		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.6.1998	<a href="#">18/1999 Sb.</a>	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	<a href="#">18/1984 Sb.</a>	č. 3-4/84	
Nigérie	2.12.1990	<a href="#">339/1991 Sb.</a>		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	<a href="#">138/1974 Sb.</a>	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb., Protokol č. 58/2013 Sb.m.s.
Norsko	9.9.2005	<a href="#">121/2005 Sb.m.s.</a>	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.8.2008	<a href="#">75/2008 Sb.m.s.</a>	č. 4/2009	

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Panama	25.2.2013	<a href="#">91/2013 Sb.m.s.</a>		
Polsko	11.6.2012	<a href="#">102/2012 Sb.m.s.</a>	č. 03/2013	
Portugalsko	1.10.1997	<a href="#">275/1997 Sb.</a>	č. 3/99	
Rakousko	22.3.2007	<a href="#">31/2007 Sb.m.s.</a>	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s., Protokol č. 100/2012 Sb.m.s.
Rumunsko	10.8.1994	<a href="#">180/1994 Sb.</a>	č. 12-1/94	
Rusko	18.7.1997	<a href="#">278/1997 Sb.</a>	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.5.1989	<a href="#">98/1989 Sb.</a>	č. 11-12/89	
Saúdská Arábie	1.5.2013	<a href="#">42/2013 Sb.m.s.</a>	č. 2/2014	
SAE (Spojené arabské emiráty)	9.8.1997	<a href="#">276/1997 Sb.</a>		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.8.1998	<a href="#">224/1998 Sb.</a>	č. 1/2/99	Protokol č. 64/2014 Sb.m.s.
Slovensko	14.7.2003	<a href="#">100/2003 Sb.m.s.</a>	č. 7-8/2003, č. 3/2014	
Slovinsko	28.4.1998	<a href="#">214/1998 Sb.</a>	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	<a href="#">88/2005 Sb.m.s.</a>	č. 10/1/2005, č. 8-9/2007, č. 1-2/2009	Protokol č. 26/2011 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.6.1979	<a href="#">132/1979 Sb.</a>	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	<a href="#">115/2009 Sb.m.s.</a>	.	
Španělsko	5.6.1981	<a href="#">23/1982 Sb.</a>	č. 3/82	
Švédsko	8.10.1980	<a href="#">9/1981 Sb.</a>	č. 1/81, č. 2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	<a href="#">281/1996 Sb.</a>	č. 12/96, č. 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb., Protokol č. 99/2013 Sb.m.s.
Tádžikistán	19.10.2007	<a href="#">89/2007 Sb.m.s.</a>		
Thajsko	14.8.1995	<a href="#">229/1995 Sb.</a>	č. 1/98	
Tunis	25.10.1991	<a href="#">419/1992 Sb.</a>	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	<a href="#">19/2004 Sb.m.s.</a>	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.4.1999	<a href="#">103/1999 Sb.</a>	č. 3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	<a href="#">32/1994 Sb.</a>	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.1.2001	<a href="#">28/2001 Sb.m.s.</a>	č. 6/2001	Protokol č. 92/2012 Sb.m.s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	<a href="#">89/1992 Sb.</a>	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	<a href="#">6/1998 Sb.</a>	č. 4-5/99	

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Vietnam	3.2.1998	<a href="#">108/1998 Sb.</a>	č. 6/98	

## Příloha č. 2

### Struktura Modelové smlouvy OECD

Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons Covered)

Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered)

Článek 3 - Všeobecné Definice (General Definitions)

Článek 4 - Rezident (Resident)

Článek 5 - Stálá provozovna (Permanent establishment)

Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property)

Článek 7 - Zisky podniků (Business profits)

Článek 8 - Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport)

Článek 9 - Sdružené podniky (Associated enterprises)

Článek 10 - Dividendy (Dividends)

Článek 11 - Úroky (Interest)

Článek 12 - Licenční poplatky (Royalties)

Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku (Capital gains)

Článek 14 - Vypuštění

Článek 15 - Příjmy ze zaměstnání (Income from employment)

Článek 16 - Tantiémy (Directors' fees)

Článek 17 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen)

Článek 18 - Penze (Pensions)

Článek 19 - Veřejné funkce (Government Service)

Článek 20 - Studenti (Students)

Článek 21 - Ostatní příjmy (Other income)

Článek 22 - Majetek (Capital)

Článek 23 - Vyloučení dvojího zdanění

- 23A metoda vynětí (Exemption Method)

- 23B metoda zápočtu (Credit Method)

Článek 24 - Zákaz diskriminace (Non-discrimination); Článek 25 - Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure)

Článek 26 - Výměna informací (Exchange of information)

Článek 27 - Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes)

Článek 28 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts)

Článek 29 - Územní působnost (Territorial extension)

Článek 30 - Vstup v platnost (Entry into force)

Článek 31 - Výpověď (Termination)

### **Příloha č. 3**

#### **Struktura Modelové smlouvy OSN**

Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Personal Scope)

Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered)

Článek 3 - Všeobecné Definice (General Definitions)

Článek 4 - Rezident (Resident)

Článek 5 - Stálá provozovna (Permanent establishment)

Článek 6 - Příjmy nemovitého majetku (Income from immovable property)

Článek 7 - Zisky podniků (Business profits)

Článek 8 - Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport) - alternativa 8A a 8B

Článek 9 - Sdružené podniky (Associated enterprises)

Článek 10 - Dividendy (Dividends)

Článek 11 - Úroky (Interest)

Článek 12 - Licenční poplatky (Royalties)

Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku (Capital gains)

Článek 14 - Nezávislá povolání (Independent Personal Services)

Článek 15 - Závislá činnost (Dependent Personal Services)

Článek 16 - Tantiémy (Directors' Fees)

Článek 17 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen)

Článek 18 - Penze (Pensions) - alternativa 18A a 18B

Článek 19 - Veřejné funkce (Government Service)

Článek 20 - Studenti (Students)

Článek 21 - Ostatní příjmy (Other income)

Článek 22 - Majetek (Capital)

Článek 23

- 23A metoda vynětí (Exemption Method)

- 23B metoda zápočtu (Credit Method)

Článek 24 - Zákaz diskriminace (Non-discrimination)

Článek 25 - Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure)

Článek 26 - Výměna informací (Exchange of information)

Článek 27 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts)

Článek 28 - Vstup v platnost (Entry into force)

Článek 29 - Výpověď (Termination)