

Škoda Auto Vysoká škola o.p.s.

Studijní program: N0413A050001 Ekonomika a management

Studijní obor/specializace: Finance v mezinárodním podnikání

Mezinárodní dvojí zdanění příjmů z podnikání a komparace metod zamezení dvojímu zdanění

Diplomová práce

Bc. Pavla Mikschová

Vedoucí práce: doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D.

Ráda bych touto cestou poděkovala doc. Ing. Jiřině Bokšové, Ph.D. za odborné vedení závěrečné práce, velice ochotný přístup, poskytování rad a rychlou zpětnou vazbu. Zároveň bych ráda poděkovala mé rodině za podporu po celou dobu mého studia.

Obsah

Úvod	5
1 Daň a problematika zdanění v mezinárodním prostředí	8
1.1 Prameny mezinárodního daňového práva	9
1.2 Daňové rezidentství	11
1.2.1 Daňové rezidentství fyzických osob dle ZDP	13
1.2.2 Daňové rezidentství fyzických osob dle smluv	16
1.2.3 Daňové rezidentství právnických osob dle ZDP	19
1.2.4 Daňové rezidentství právnických osob dle smluv	20
1.3 Problematika dvojího zdanění	21
1.3.1 Vnitrostátní dvojí zdanění	21
1.3.2 Mezinárodní dvojí zdanění	22
1.4 Příjmy z podnikání a stálá provozovna	24
1.4.1 Zdanění příjmů z podnikání dle Modelové smlouvy OECD	26
1.4.2 Zdanění příjmů z podnikání dle české daňové legislativy	29
1.4.3 Specifické typy stálé provozovny	31
1.4.4 Vedení účetnictví a stanovení základu daně stálé provozovny	36
1.4.5 Mechanismus zdanění stálé provozovny	38
2 Modelové a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění	40
2.1 Modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění OECD a OSN	40
2.2 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění	44
3 Metody zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění	46
3.1 Metoda zápočtu daně	47
3.2 Metoda vynětí příjmů	50
3.3 Daň zaplacená v zahraničí jako daňově uznatelný náklad	53
4 Analýza a aplikace vybraných SZDZ a komparace metod zamezení dvojímu zdanění	54
4.1 Analýza a aplikace článků SZDZ relevantních pro mezinárodní zdanění příjmů z podnikání	55
4.2 Aplikace a komparace metod zamezení dvojímu zdanění	81
Závěr	90
Seznam literatury	93
Seznam příkladů, obrázků a tabulek	98
Seznam příloh	99

Seznam použitých zkratk a symbolů

BEPS	Snižování daňového základu a přesun zisků (Base erosion and profit shifting)
BEPS MLI	Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám (The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)
ČR	Česká republika
EU	Evropská Unie
FEIE	Vynětí zahraničních příjmů v USA (Foreign Earned Income Exclusion)
FTC	Zápočet zahraniční daně v USA (Foreign Tax Credit)
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MS OECD	Modelová smlouva OECD
MS OSN	Modelová smlouva OSN
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (The Organization for Economic Cooperation and Development)
OSN	Organizace spojených národů (UNO = United Nations Organization)
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojímu zdanění
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů

Úvod

V ekonomickém světě hraje v posledních desetiletích stále větší roli pojem globalizace. Dochází k neustálému nárůstu provázanosti světových ekonomik, kdy se podnikatelské subjekty již nesoustředí pouze na vnitrostátní trh, neboť globální působení pro ně nepředstavuje takřka žádný problém. Mezinárodní obchod má zásadní význam pro ekonomický rozvoj jednotlivých zemí. Na tento fenomén se však dá nahlížet dvojím způsobem. Globalizace je spojena s řadou ekonomických příležitostí, které lze realizovat v rámci celosvětového měřítko. Nejen že mají jednotlivé státy možnost rozšířit své trhy za hranice domácí ekonomiky, ale navíc mohou získat přístup k novým technologiím či inovacím. Na druhé straně tato skutečnost přináší i určité komplikace spojené s mezinárodním zdaněním. Státy mají často odlišně nastavené daňové systémy a pravidla. Z tohoto důvodu se objevuje významný problém ve formě dvojího zdanění, který může podnikatelské subjekty odrazovat od jejich působení na mezinárodní úrovni. Pro zajištění účinného a spravedlivého daňového systému je nutné, aby státy vzájemně spolupracovaly a hledaly efektivní řešení, která mohou omezit či zcela zabránit vzniku tohoto jevu.

Česká republika je jakožto malá otevřená ekonomika velice silně závislá na zahraničním obchodu a investicích. Vzhledem k vysoké míře interakce s ostatními zeměmi je tedy pro Českou republiku problematika mezinárodního zdanění, a s tím souvisejícího dvojího zdanění, klíčová.

Mezinárodní dvojí zdanění představuje velmi obsáhlé téma, které zahrnuje širokou škálu právních, ekonomických a administrativních aspektů. V rámci diplomové práce by tak nebylo možné provést detailní zpracování této problematiky jako celku. Z tohoto důvodu se práce podrobněji zaměřuje zejména na oblast mezinárodního dvojího zdanění příjmů z podnikání a metody zamezení dvojímu zdanění, aby bylo umožněno hlubší pochopení tohoto specifického tématu.

Cílem diplomové práce je problematika vlivu mezinárodního dvojího zdanění na globálně působící podnikatelské subjekty, včetně komparace vybraného vzorku bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se skládá ze 3 kapitol diplomové práce. V praktické části jsou pak získané teoretické poznatky využity při analýze a komparaci vybraného vzorku bilaterálních smluv o zamezení

dvojímu zdanění, a současně při komparaci jednotlivých metod zamezení dvojímu zdanění. Nabyté znalosti jsou rovněž aplikovány na konkrétní praktické příklady.

První kapitola je věnována dani a jejím specifickým v mezinárodním kontextu. V úvodu jsou vymezeny jednotlivé prameny mezinárodního daňového práva, které tvoří základ pro řešení daňových otázek v globálním měřítku. Pozornost je věnována rovněž problematice určování daňového rezidentství fyzických a právnických osob, a to jak z hlediska české daňové legislativy, tak dle mezinárodních smluv. Další část kapitoly je zaměřena na vymezení samotného dvojího zdanění. Závěr kapitoly je pak věnován příjmům z podnikání fyzických a právnických osob a problematice stálé provozovny.

Druhá kapitola práce se zaměřuje na modelové a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Kapitola je věnována dvěma základním konceptům modelových smluv, a to konkrétně Modelové smlouvě OECD a OSN. Pozornost je věnována jejich struktuře, významu a odlišnostem. Dále jsou vymezeny důvody uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, jejich typy či proces sjednávání a ratifikace takovýchto smluv.

Třetí kapitola představuje jednotlivé metody zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění. Vymezena je metoda zápočtu daně, metoda vynětí příjmů a rovněž možnost uplatnění daně zaplacené v zahraničí jako daňově uznatelného nákladu v následujícím zdaňovacím období.

Praktická část je zaměřena na analýzu, aplikaci a komparaci tří vybraných bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených Českou republikou. Po úvodním představení vybraných smluv je pozornost věnována relevantním článkům, které souvisejí s problematikou mezinárodního zdanění příjmů z podnikání, a to s důrazem na aplikaci jejich znění na konkrétní praktické příklady. Závěrem jsou aplikovány a srovnávány jednotlivé metody zamezení dvojímu zdanění, a to s účelem identifikace jejich výhod a nevýhod v kontextu mezinárodního podnikání z pohledu daňového poplatníka a státu jeho daňové rezidence.

V teoretické části práce byla aplikována metoda obsahové analýzy dokumentů, která se opírá o studium odborné literatury, článků, daňové legislativy, modelových a mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění a dalších tištěných

a elektronických pramenů vztahujících se k problematice mezinárodního dvojího zdanění příjmů z podnikání a metodám zamezení dvojímu zdanění. V praktické části byla využita kombinace komparativní analýzy a praktické aplikace teoretických poznatků na modelové příklady.

Tato diplomová práce byla zpracována na základě legislativních předpisů platných k 30. 11. 2024.

1 Daň a problematika zdanění v mezinárodním prostředí

Daně představují jeden ze základních stavebních kamenů každého ekonomického systému. Jedná se o „povinné, nenávratné a neúčelové platby, které stát stanoví zákonem pro získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž by přitom poskytoval nějaké ekvivalentní protiplnění“ (Nováková a Králová, 2021, str. 7). Mnozí na daně hledí jako na nepříjemnou nutnost, ale bez jejich existence by nebylo možné zajistit efektivní chod moderní společnosti.

Právo ukládat daně je neodmyslitelnou součástí státní suverenity. Z důvodu posílení ekonomických i jiných vztahů se zahraničím se státy této suverenity částečně vzdávají, a to především pro snadnější řešení problémů spojených s dvojím zdaněním (Kotáb, 2017).

V současném silně globalizovaném světě, kdy ekonomické aktivity velmi často překračují hranice jednotlivých zemí, čelí státy v oblasti zdanění mnohým výzvám, kdy je stále složitější zajistit účinné a spravedlivé zdanění pro každého. Jednu z těchto výzev lze vidět právě ve formě dvojího zdanění, které nastává, jestliže předmět daně podlehne zdanění dvakrát. Tato forma zdanění může nastat na vnitrostátní i mezinárodní úrovni. Aby bylo možné těmto situacím v případě druhé zmiňované úrovně předcházet, dochází k uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, které přesně vymezují pravidla pro rozdělení daňových práv mezi jednotlivými státy. Určitou nutností je tedy zajištění spolupráce mezi státy a vytvoření transparentních daňových systémů, které budou schopny reagovat na daňové otázky jak na národní, tak na mezinárodní úrovni.

Pro pochopení celé problematiky je nutné představit základní pojmy daňového práva v kontextu mezinárodního zdanění. Obecná daňová terminologie je přiblížena v rámci Přílohy 1. V případě mezinárodního zdanění je důležité upozornit na skutečnost, že jednotlivé státy mají obvykle pravomoc stanovovat si vlastní definice pojmů v rámci svého daňového práva. V důsledku rozdílnosti interpretace u jednotlivých států může dojít k potenciálním kolizím. Pro zajištění efektivního zdanění na mezinárodní úrovni je ale klíčové, aby bylo dosaženo jednotného porozumění základním daňovým pojmům. Proto se mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění snaží těmto problémům předcházet pomocí

harmonizace definic jednotlivých pojmů. Při interpretaci je nutné vždy vycházet z toho pramenu práva, který má v dané situaci aplikační přednost¹.

1.1 Prameny mezinárodního daňového práva

Mezinárodní daňové právo představuje velice komplexní oblast, která se opírá o celou řadu klíčových pramenů, jež tvoří základ pro regulaci a koordinaci daňových povinností mezi jednotlivými státy. Mezi základní prameny mezinárodního práva lze zařadit především mezinárodní smlouvy, a to zejména smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které jsou uzavírány mezi dvěma nebo více státy a kladou si za cíl snížit či zcela eliminovat dvojí zdanění a zabránit daňovým únikům. Významným vzorem pro vyjednávání a interpretaci mezinárodních daňových dohod je pak Modelová smlouva OECD² či Modelová smlouva OSN³.

Dalším nezbytným pramenem je domácí legislativa jednotlivých států, která stanovuje přesná pravidla pro zdanění uvnitř dané země, a která je velice často zároveň ovlivněna mezinárodními závazky. Jedná se o jednostrannou právní úpravu. V souvislosti s Českou republikou a problematikou mezinárodního zdanění příjmů z podnikání lze zmínit například zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších zákonů, či Ústavu ČR.

Pro členské státy Evropské unie je významným pramenem mezinárodního daňového práva rovněž právo EU, které ovlivňuje oblast zdanění zejména prostřednictvím směrnic, kdy se očekává přímé zahrnutí komunitární úpravy do domácí legislativy členských států EU v závazných termínech.

V souvislosti s výše zmíněnými prameny je nutné zmínit skutečnost, že ratifikované mezinárodní smlouvy a komunitární právní normy mají tzv. aplikační přednost před domácí legislativou. Pokud tedy mezinárodní smlouva či komunitární právo stanoví něco jiného než zákon, postupuje se primárně dle dané smlouvy

¹ V případě existence mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění má tato smlouva aplikační přednost před národní legislativou.

² Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (The Organization for Economic Cooperation and Development)

³ Organizace spojených národů (UNO = United Nations Organization)

a komunitárního práva⁴. Nadřazenost mezinárodních smluv je zmíněna v Ústavě ČR, a to konkrétně v čl. 10: „Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva“. Zároveň je tato aplikační přednost zakotvena ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu, kde je v článku 26 zmíněno: „Každá platná smlouva je pro její smluvní strany závazná a musí být plněna v dobré víře“. V článku 27 pak stojí: „Strana se nemůže dovolávat ustanovení svého vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění smlouvy“.

Skalická (2016) v této souvislosti hovoří i o výkladu pojmů užívaných v SZDZ⁵. V případě, že SZDZ určitý termín specificky definuje, platí přednostní aplikace smlouvy před domácí legislativou. Pokud však dojde k situaci, že SZDZ nějaký pojem přesně nedefinuje, je možné jej vykládat dle domácí legislativy každého smluvního státu.

Kromě pramenů mezinárodního práva existují i tzv. výkladové aparáty, které nejsou právně závazné a jejichž cílem je pomáhat při interpretaci a praktické aplikaci pramenů práva. V rámci ČR lze uvést například sdělení a pokyny Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství. Důležitým výkladovým aparátem je rovněž související daňová judikatura. Ve spojitosti s Modelovými smlouvami OECD a OSN je nutné zmínit také rozsáhlý Komentář, kterým disponují obě tyto modelové smlouvy. Jedná se o velice významný nástroj pro interpretaci mezinárodních smluv, které vycházejí z Modelové smlouvy OECD či OSN. Součástí výkladových aparátů je také tzv. BEPS⁶ MLI Matching Database, která byla vytvořena v roce 2017 Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Tato databáze slouží k usnadnění implementace Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám (BEPS MLI). Poskytuje detailní přehled ohledně toho, jak jednotlivé státy začlenily různé články BEPS MLI do svých stávajících SZDZ. ČR podepsala tuto

⁴ Komunitární právo (Právo Evropské unie) = jedná se o ucelený autonomní právní systém Evropské unie, který má zásadní vliv na právní systémy členských států EU. Skládá se z primárního práva (základní smlouvy EU) a sekundárního práva (nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska EU).

⁵ SZDZ = Smlouva o zamezení dvojímu zdanění

⁶ Snižování daňového základu a přesun zisků (Base erosion and profit shifting)

Mnohostrannou úmluvu dne 7. června 2017. Publikována byla ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 32/2020.

1.2 Daňové rezidentství

Daňové rezidentství je klíčovým prvkem v oblasti mezinárodního zdanění a je rozhodující při určování daňových povinností jednotlivců a podniků. Zároveň se jedná o důležitý koncept pro možnost aplikace SZDZ.

Pokud je fyzická či právnická osoba považována za daňového rezidenta určitého státu, má v této zemi tzv. neomezenou daňovou povinnost. V daném státě musí zdanit své celosvětové příjmy, tedy jak příjmy plynoucí ze státu rezidence, tak i příjmy plynoucí ze zahraničí (Pfeilerová, 2023). Daňový nerezident je pak poplatník daně z příjmů, který má tzv. omezenou daňovou povinnost vůči státu, kde je považován za daňového nerezidenta. V tomto státě daní pouze příjmy ze zdrojů na území tohoto státu.

K výše uvedenému je vhodné zmínit skutečnost, že většina států má ve svých domácích legislativách zakotvena dvě základní pravidla týkající se mezinárodního zdanění, která jsou odvozena z Modelové smlouvy OECD. Jedná se o pravidlo rezidence a pravidlo zdroje. Pravidlo rezidence, resp. pravidlo univerzality odkazuje na neomezenou daňovou povinnost daňových rezidentů. Nejčastější způsob zdanění daňových rezidentů je pak realizován prostřednictvím podání daňového přiznání ve státě daňové rezidence daňového subjektu. Obecně platí, že státy chtějí, aby byly příjmy, které byly generovány na jejich území a z jejich pohledu plynou daňovým nerezidentům, alespoň částečně zdaněny v rámci jejich legislativy. Z tohoto důvodu figuruje v jejich právních předpisech i pravidlo zdroje neboli pravidlo teritoriality. Toto pravidlo souvisí s omezenou daňovou povinností daňových nerezidentů, kdy má stát právo zdanit příjmy plynoucí ze zdrojů na jeho území. Tato forma daňové povinnosti je většinou realizována již u samotného plátce příjmu, který při úhradě daňovému nerezidentovi uplatní tzv. srážku daně u zdroje, a to buď formou zvláštní sazby daně na základě § 36 ZDP či formou zajištění daně dle § 38e ZDP.

Pojem daňový rezident je definován v právních předpisech jednotlivých států, což znamená, že každá země má svá specifická kritéria a pravidla pro určení daňového rezidentství. Na druhé straně mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

obsahují vlastní kritéria pro určení daňového rezidentství, která se mohou značně lišit od vnitrostátních pravidel. V případě, že je mezi státy uzavřena tato forma mezinárodní smlouvy, je nutné se řídit specifickými ustanoveními této smlouvy a odhlédnout od vnitrostátních kritérií pro určování daňového rezidentství (Sojka a kol., 2017).

Vyškovská (2022) zmiňuje, že je důležité, aby měl i samotný plátcе příjmu (ten, kdo příjem vyplácí) jasno, zda je příjemce tohoto příjmu daňovým rezidentem či nerezidentem. Od toho se totiž následně odvíjejí různé povinnosti pro plátce. Pokud osoba, které příjem plyne, není daňovým rezidentem, může mít plátcе povinnost srazit daň z příjmu nerezidenta, a to pomocí tzv. srážkové daně či zajištění⁷. Plátcе může mít rovněž povinnost podat oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí.

Příklad 1 Zajištění daně

Společnost Jing (daňový rezident Japonska) má v ČR stálou provozovnu, z níž jí plynou příjmy za poskytnuté služby. Česká společnost ABC těchto služeb využila.

→ Neboť má japonská společnost na území ČR stálou provozovnu, má ČR dle SZDZ s Japonskem právo na zdanění.

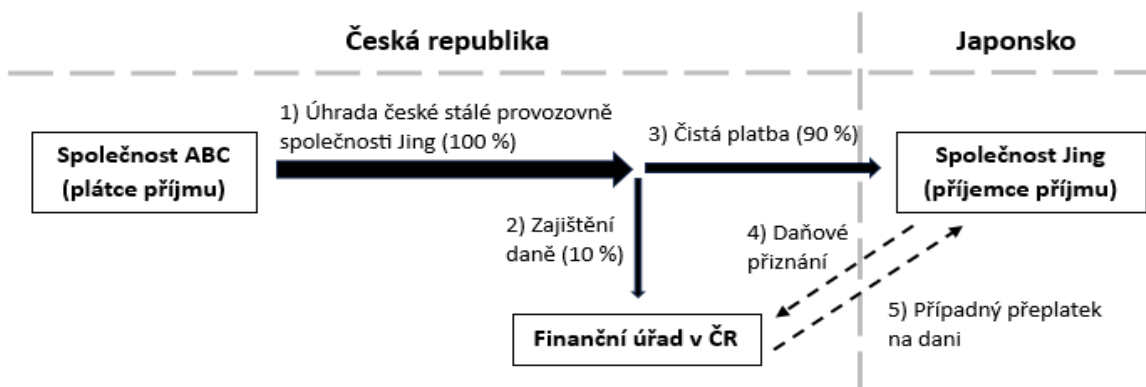
→ Dle § 38e ZDP je nutné provést 10% zajištění daně z úhrad stálé provozovně, a to pouze v případě, pokud příjemce není rezidentem členského státu EU nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor.

→ V případě stálé provozovny společnosti Jing bude tedy česká společnost ABC povinna provést 10% zajištění daně, které odvede místně příslušnému správci daně, a stálé provozovně vyplatí za poskytnuté služby příjem v čisté výši.

→ Společnost Jing následně v ČR podá daňové přiznání a sražené zajištění daně si může započíst na celkovou daňovou povinnost, na kterou bylo zajišťováno (v případě, že svoji povinnost podat daňové přiznání nesplní, pak může správce daně považovat uhrazené zajištění daně za konečné splnění daňové povinnosti společnosti Jing v rámci ČR).

⁷ Děrgel (2021) uvádí, že existují 4 výjimky, kdy se zajištění daně neprovádí:

- 1) daňový poplatník je rezidentem EU nebo země, která je součástí EHP;
- 2) platby za zboží nebo služby uskutečněné v maloobchodě, kde prodejcem je daňový nerezident ČR, který není ze státu EU nebo EHP;
- 3) nájemné hrazené fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení, které patří daňovému nerezidentovi ČR z prostoru mimo EU či EHP (to neplatí pro nájemce nebytových prostor);
- 4) na žádost poplatníka může správce daně rozhodnout, že daňové zajištění nebude provedeno.



Zdroj: Upraveno dle (Děrgel, 2021)

Obr. 1 Schéma zajištění daně

1.2.1 Daňové rezidentství fyzických osob dle ZDP

Dle § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, rozhoduje o určení daňového rezidentství bydliště, popřípadě místo obvyklého pobytu. „Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. 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“. Dle pokynu GFŘ-D-59 stačí ke vzniku daňového rezidentství splnit pouze jedno ze dvou zmíněných kritérií, kdy žádné nemá přednost a vždy je nutné testovat obě.

Bydlištěm je místo, kde má poplatník stálý byt⁸. V tomto případě není rozhodující, kdo daný byt vlastní. Podstatný je pouze úmysl poplatníka se na v daném místě trvale zdržovat, ať už soustavně nebo střídavě (Skalická, 2016). V praxi je často velice obtížné tento úmysl poplatníka nejen dokazovat, ale i vyvracet. Zároveň tento pojem nelze zaměňovat s obsahem právního pojmu trvalé bydliště, což je adresa podle evidence obyvatel (Dráb a kol., 2021).⁹

⁸ Pokyn GFŘ-D-59 v Čl. II k § 2 ZDP bod 1 blíže specifikuje pojem stálý byt. Jedná se o „byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.)“.

⁹ K této problematice se ve svém rozsudku ze dne 13. 11. 2014, čj. 7 Afs 120/2017-68, vyjádřil i Nejvyšší správní soud, kdy uvedl, že bydliště ve smyslu § 2 odst. 2 ZDP se neshoduje s pojmem trvalý pobyt. NSS se v tomtéž rozsudku vyjádřil i k tzv. stálosti bytu, kdy zdůraznil, že se jedná o možnost daňového subjektu užívat dané místo nepřetržitě bez jakéhokoliv omezení, a to dle vlastního uvážení. Možnost užívání bytu však není spojena s povinností nepřetržité fyzické přítomnosti v tomto bytě.

Vyškovská (2022) k tomuto dodává, že v rámci zákona není přesně stanoveno, co se rozumí pod pojmem „trvale“, kdy se může jednat o velice relativní a subjektivní termín. To v praxi může způsobovat určité nejasnosti s ohledem na určení daňového rezidentství.

Sojka a kol. (2017) uvádějí, že dalším kritériem pro určení daňového rezidentství je časový test místa obvyklého pobytu. I v případě, že by daná osoba neměla v České republice žádné bydliště, může se stát daňovým rezidentem České republiky, pokud zde pobývá alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Pfeilerová (2023) dodává, že pro časový test není rozhodující, zda se daná fyzická osoba na území ČR zdržovala souvisle či v rámci několika období. Do časového testu 183 dnů se započítávají dny příjezdu a odjezdu včetně víkendů, svátků, prázdnin a dovolených. Naopak se nezapočítávají dny studia a dny léčby.

Počítání času pobytu představuje z pohledu mezinárodního daňového práva celkem složitou záležitost. Stávající česká legislativa podrobněji nespecifikuje způsob výpočtu dnů a dá se říci, že spíše inklinuje k technickému chápání fyzické přítomnosti. Je tedy nutné stanovit způsob, jak se dny pobytu počítají. Obecně je možné rozlišit dny fyzické a ekonomické přítomnosti. Dny fyzické přítomnosti jsou dny, kdy se daňový poplatník skutečně nachází na území určitého státu, přičemž do tohoto počtu se běžně započítávají i již výše zmíněné dny příjezdu a odjezdu. Dokázání skutečné fyzické přítomnosti je však v současné době čím dál obtížnější, a to zejména z důvodu svobodného pohybu osob v rámci řady území. Z tohoto důvodu se stále častěji využívá jiné pojetí přítomnosti v daném státě, a to tzv. ekonomické pojetí přítomnosti. Tento koncept zahrnuje i dny, kdy se osoba na území státu fyzicky nenachází, ale existuje ekonomický důvod jejího pobytu, jako například pracovní poměr, kvůli kterému se na území státu zdržuje (Vančurová, 2021).¹⁰

Daňový nerezident je vymezen v § 2 odst. 3 ZDP negativně, kdy se jedná o každého poplatníka, který nespadá pod definici daňového rezidenta ČR. Zároveň se jedná

¹⁰ Někteří poplatníci se domnívají, že stačí pouze prohlásit, ve kterém státě se obvykle zdržovali, aniž by to bylo dále prokazováno. V praxi ale často dochází k tomu, že si finanční správa především u osob s nadprůměrnými příjmy ověřuje dokládané informace, a to různými způsoby. Vychází z věcných důkazů, které je schopna získat například z přeshraničních kontrol, ubytovacích zařízení, sociálních sítí či dokonce na základě rozhovorů s místními poskytovateli služeb, jako jsou kadeřníci či lékaři.

o osoby, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. Dle § 2 odst. 3 ZDP mají daňový nerezidenti „daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§22)“. V § 22 ZDP je uveden výčet příjmů ze zdrojů, které ČR chce danit. V souvislosti s příjmy, které mohou generovat podnikatelské subjekty, se jedná například o „příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny“ či o „příjmy z nezávislé činnosti“. Sojka a kol. (2017) upozorňují na výjimku pro poplatníky, kteří se na území ČR zdržují pouze za účelem studia či léčby. I ti jsou považováni za daňové nerezidenty ČR a mají zde pouze omezenou daňovou povinnost. Nepobývají zde totiž za účelem výdělečné činnosti. Jsou spíše jen v pozici zákazníků zařízení na území ČR, které poskytují vzdělávací a zdravotnické služby.

V praxi je možné se setkat s případy, kdy fyzická osoba v průběhu zdaňovacího období mění svoji daňovou rezidenci. Část roku je tedy daná osoba daňovým rezidentem jednoho státu a po zbytek roku se stane daňovým rezidentem jiného státu (Střelická, 2021). Ministerstvo financí ČR v souvislosti s touto problematikou vydalo pokyn GFŘ D-59, kde stanovuje postup pro řešení otázky stanovení daňového domicilu fyzických osob ve dvou situacích.

Dle pokynu GFŘ D-59 Čl. II k § 2 bod 2 může dojít v průběhu zdaňovacího období ke změně daňové rezidence v důsledku změny bydliště. V takovémto případě se pak daňová povinnost poplatníka posuzuje pro každou část zdaňovacího období samostatně. Poplatník tedy může být na část zdaňovacího období daňovým rezidentem jednoho státu a v druhé části tohoto období bude daňovým rezidentem jiného státu. Jedná se o tzv. rozdělenou daňovou rezidenci.

Čl. II k § 2 odst. 2 dále popisuje postup při situaci, kdy poplatníkovi v ČR vznikne v důsledku obvyklého pobytu¹¹ neomezená daňová povinnost. V tomto případě ho bude finanční správa posuzovat jako českého daňového rezidenta za celé zdaňovací období. Přístup stanovený MF ČR v rámci pokynu GFŘ D-59 lze však uplatnit pouze u států, s nimiž ČR nemá uzavřenou SZDZ. V případě existence SZDZ je nutné postupovat na základě této smlouvy.

¹¹ Pobyt alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce.

Příklad 2 Změna daňové rezidence v důsledku změny obvyklého pobytu

Paní Nováková má bydliště v Alžírsku a v roce 2023 pobývala v ČR od 5. ledna do 10. září (jedná se o 249 dnů). Dne 12. listopadu 2023 se pak do ČR přestěhovala.

→ Paní Nováková se stala rezidentem ČR již od 1. ledna 2023 (tj. od začátku zdaňovacího období), neboť se v ČR zdržovala déle než 183 dnů v příslušném kalendářním roce. V důsledku obvyklého pobytu je tedy paní Nováková považována za českého daňového rezidenta za celé zdaňovací období.

Příklad 3 Změna daňové rezidence v důsledku změny bydliště

Paní Nováková má bydliště v Alžírsku a v roce 2023 pobývala v ČR od 5. února do 10. května (jedná se o 95 dnů). Dne 12. srpna 2023 se pak do ČR přestěhovala.

→ Paní Nováková je v období od 1. ledna 2023 do 11. srpna 2023 považována za českého daňového nerezidenta. Toto období je posuzováno samostatně – délka pobytu v ČR v něm nepřesáhla 183 dnů. Doba, kdy měla paní Nováková v ČR bydliště, se již nezapočítává do dané lhůty. Paní Nováková se tedy stala českým daňovým rezidentem až od 12. srpna 2023, kdy se do ČR přestěhovala.

1.2.2 Daňové rezidentství fyzických osob dle smluv

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění obvykle uplatňují shodné postupy pro určení daňového rezidentství fyzických osob. Neboť většina těchto smluv uzavřených Českou republikou vychází z Modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění OECD, je následující postup určení daňového domicilu popsán dle této Modelové smlouvy.

Neboť si každý stát určuje svá specifická kritéria pro stanovení daňového rezidentství v rámci svých právních předpisů, může dojít i k tomu, že je jedna fyzická osoba považována v jednom zdaňovacím období za daňového rezidenta ve více státech současně. Jedná se o tzv. konflikt daňového rezidentství¹². V případě, že není uzavřena mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění, má daná fyzická osoba neomezenou daňovou povinnost ve více státech a dochází tedy ke dvojímu zdanění příjmů bez možnosti zamezení dvojímu zdanění. Pokud však je takováto smlouva mezi danými státy uzavřena, aplikují se pravidla pro určení daňového rezidentství dle příslušné smlouvy. Daňové

¹² Např. ČR považuje fyzickou osobu za českého daňového rezidenta v případě, že v ČR pobývá déle jak 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Jiný stát může mít však toto pravidlo ve své národní legislativě vymezeno odlišně, kdy se může jednat např. o pobyt delší jak 100 dnů. → Pokud tedy fyzická osoba pobývá v ČR např. 215 dnů a v jiném státě 150 dnů, je považována dle národních pravidel za daňového rezidenta v obou státech, a to v jednom zdaňovacím období. Dochází tedy ke konfliktu daňového rezidentství.

rezidentství dle smlouvy se pak může značně lišit od daňového rezidentství dle lokální daňové legislativy. Postup pro určení daňového rezidentství dle smlouvy se dá aplikovat opravdu až po vzniku konfliktu daňového rezidentství. Pokud k takovému konfliktu nedojde, aplikují se lokální daňová pravidla (Nováková a Králová, 2021).

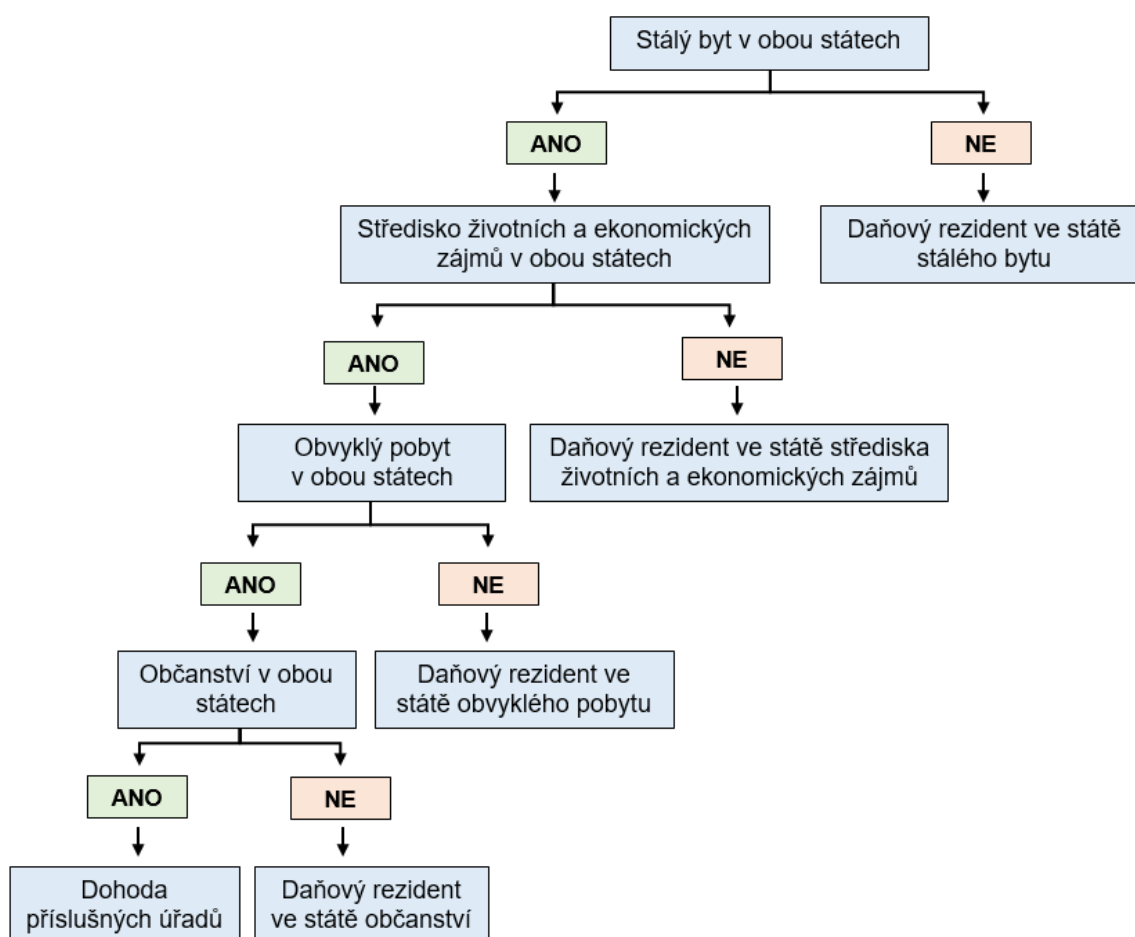
Před výčtem jednotlivých kritérií je nutné zmínit skutečnost, že v tomto případě platí tzv. „Tie-breaker rules“, kdy kritéria pro určení daňového rezidentství mají přesně dané pořadí. Postupuje se tedy tak, že se nejprve vyhodnotí první kritérium a v případě, že se nedá určit¹³, postupuje se k následujícímu. Pro stanovení daňového rezidentství není tedy nutné, aby byla splněna všechna kritéria zároveň.

Kritéria pro stanovení daňového rezidentství jsou dle čl. 4 odst. 2 Modelové smlouvy OECD z roku 2017 následující:

- **stálý byt** – primárně se daňová rezidence fyzické osoby určuje na základě umístění stálého bytu poplatníka, který je určený pro dlouhodobé bydlení. Musí být poplatníkovi neustále k dispozici a může se jednat o vlastní či pronajatý pokoj, byt nebo dům;
- **středisko životních a ekonomických zájmů** – v případě, že má poplatník stálý byt v obou státech, aplikuje se kritérium střediska životních a ekonomických zájmů, které se v praxi uplatňuje nejčastěji. V tomto případě se vyhodnocuje, v jakém státě má daná fyzická osoba užší rodinné, společenské a hospodářské vazby. Zohledňuje se, kde pobývá poplatníková rodina, přátelé, kde má své bankovní účty, kulturní a jiné zájmy, kde využívá nejčastěji veřejné služby či kde vykonává své povolání. Všechny tyto aspekty je nutné vyhodnocovat komplexně jako celek;
- **místo obvyklého pobytu** – pokud nelze daňové rezidentství určit na základě předešlého kritéria, vyhodnocuje se, kde se fyzická osoba obvykle zdržuje, kdy se srovnává délka pobytu v každém zúčastněném smluvním státě. V Modelové smlouvě OECD však není přesná délka pobytu, která by přesně rozhodla o daňovém rezidentství, uvedena;

¹³ Jedná se o situaci, kdy se dané kritérium z dostupných informací nedá určit, nebo je naplněno v obou státech současně, či není naplněno ani v jednom ze smluvních států.

- **občanství** – není-li možné určit daňovou rezidenci na základě kritéria místa obvyklého pobytu, neboť se daná osoba zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, přihlédne se k státnímu občanství. Daňový poplatník bude daňovým rezidentem toho smluvního státu, kde je státním občanem;
- **dohoda příslušných orgánů** – posledním kritériem pro stanovení daňové rezidence fyzické osoby je dohoda správců daně. V případě, že je tedy poplatník občanem obou států, nebo ani jednoho z nich, musí být daňová rezidence určena na základě dohody příslušných orgánů, kdy v ČR se jedná o Ministerstvo financí.



Zdroj: (Nováková a Králová, 2021)

Obr. 2 Posloupnost hodnotících kritérií dle Modelové smlouvy OECD

1.2.3 Daňové rezidentství právnických osob dle ZDP

Daňové rezidentství právnických osob je vymezeno v § 17 ZDP. Dle § 17 odst. 3 je daňovým rezidentem ČR právnická osoba, která „má na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení“. Právnická osoba má jakožto daňový rezident ČR na území ČR neomezenou daňovou povinnost, daní tedy v rámci ČR své celosvětové příjmy.

Určení rezidentství právnické osoby podle sídla v praxi nepřináší takřka žádné problémy. Sídlo právnické osoby podléhá v ČR registrační povinnosti a je tak lehce zjištělné a prokazatelné na základě výpisu z příslušného obchodního rejstříku. Naopak mnohem komplikovanější je zjistit skutečné místo vedení, tedy adresu místa, ze kterého je poplatník řízen (Pfeilerová, 2023).¹⁴

Pro určení daňového rezidentství právnických osob je rozhodující tzv. místo skutečného vedení společnosti, nikoliv její formální sídlo. Pokud by se tedy například česká společnost rozhodla pouze pronajmout prostory v jiné zemi a formálně by tam přesunout své sídlo s cílem snížení daňového zatížení, aniž by tam vykonávala jakoukoliv skutečnou činnost, byla by s vysokou pravděpodobností stále považována za českého daňového rezidenta (Dvořáková a kol., 2019). Výklad Ministerstva financí týkající se místa vedení je tedy zároveň velice účinným nástrojem pro správce daně v boji proti daňovým únikům.

Sojka a kol. (2017) zmiňuje, že problematiku určení skutečného místa vedení zkoumal v roce 2006 v případě Cadbury Schweppes¹⁵ také Evropský soudní dvůr. Generální advokát v této souvislosti navrhl sérii tří testů, na základě kterých je možné určit daňovou rezidenci vyplývající z místa skutečného vedení právnické osoby. Prvním je test usazení, kdy se hodnotí, zda společnost na daném místě disponuje nezbytnými prostory s vybavením a zaměstnanci pro výkon své podnikatelské aktivity. Druhým testem je test poskytovaných služeb. V tomto případě se posuzuje, kdo ve struktuře rozhoduje a v jaké míře jsou aktivity dceřiné

¹⁴ Z důvodu možnosti rozdílné interpretace tohoto pojmu byl Ministerstvem financí ČR v roce 2000 poskytnut k pochopení této problematiky výklad. Místem vedení je dle tohoto výkladu místo, kde se schází vrcholové vedení společnosti, a kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení dané společnosti, která nemohou být měněna na nižších úrovních řízení společnosti. Zároveň je obvyklé, že se na tomto místě nachází přiměřené personální a věcné vybavení pro tuto činnost. (Pfeilerová, 2023).

¹⁵ Rozhodnutí SDEU ze dne 12. 9. 2006 ve věci Cadbury Schweppes vs Comisioners of Inland Revenue

společnosti kontrolovány jejím personálem. Poslední je test přidané hodnoty, kdy se zjišťuje, zda daná společnost tvoří přidanou hodnotu a zda má sama o sobě nějakou ekonomickou podstatu.

Právnícké osoby jakožto daňoví nerezidenti s omezenou daňovou povinností jsou opět vymezeny stejně jako v případě fyzických osob negativně. V § 17 odst. 4 ZDP jsou definovány následovně: „Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy.“

1.2.4 Daňové rezidentství právnických osob dle smluv

Postup pro určení daňové rezidence právnických osob dle smluv o zamezení dvojímu zdanění je prakticky shodný s § 17 odst. 3 ZDP. Opět je tedy při rozhodnutí zohledněno sídlo, respektive místo skutečného vedení. Modelová smlouva OECD z roku 2017 v čl. 4 odst. 3 uvádí následně: „Jestliže je podle ustanovení odstavce 1 osoba jiná než fyzická rezidentem obou smluvních států, budou se snažit příslušné úřady smluvních států určit dohodou, který smluvní stát bude pro účely této smlouvy považován za stát, ve kterém je tato osoba rezidentem. Při tomto rozhodnutí je brán ohled na místo hlavního vedení, místo, kde byla založena nebo jinak právně ustanovena, a na jakékoliv jiné relevantní faktory¹⁶. Pokud taková dohoda nebude dosažena, tato osoba nemá nárok na žádné úlevy nebo osvobození od daně podle této smlouvy, kromě rozsahu a způsobu, jaký může být dohodnut příslušnými úřady smluvních států“.

V tomto případě je ale nutné zmínit skutečnost, že zde od roku 2017 neplatí tzv. „tie-breaker rules“. Obě výše uvedená kritéria se tedy musí vyhodnotit najednou a nikoliv postupně. Avšak v případě, že se místo hlavního vedení neshoduje se sídlem právnické osoby, přihlíží se primárně k místu vedení, a to především z důvodů zabránění daňovým únikům.

¹⁶ Jiné relevantní faktory: např. místo, kde se konají schůzky představenstva nebo obdobného orgánu; místo, kde se uchovávají účetní záznamy; místo, kde jsou uzavírány významné smlouvy.

1.3 Problematika dvojího zdanění

Dvojí zdanění má často velice negativní dopad na rozhodování jednotlivých daňových subjektů. Nováková a Králová (2021, str.13) definují dvojí zdanění jako situaci, kdy „tentýž předmět (příjem, majetek) je podroben dvakrát (či vícekrát) zdanění toutéž nebo obdobnou daní“. Sojka a kol. (2017, str. 27) dále dodávají, že za „dvojí zdanění se naopak neoznačuje případ, kdy je stejná transakce zatížena dvěma různými daněmi z důvodu vzniku dvou odlišných předmětů daně“.

Nováková a Králová (2021) upozorňují na existenci zásady zákazu dvojího zdanění jednoho a téhož příjmu. Daňová správa má právo vykonávat pouze taková opatření, která jsou nezbytná pro správné a úplné určení daňové povinnosti. Nesmí se snažit získat stejnou daňovou platbu z téže částky dvakrát. Tuto zásadu je nutné respektovat nejen v situaci, kdy právní předpisy umožňují zdanit stejný příjem u dvou různých daňových subjektů, ale rovněž v případě, kdy jde o dvojí zdanění jednoho příjmu u jednoho daňového subjektu. Tento princip je nutné dodržovat i z opačného úhlu pohledu. Nesmí dojít k situaci, kdy by nějaký příjem nebyl zdaněn vůbec.

Dvojí zdanění může nastat jak v rámci jednoho státu, kdy se jedná o vnitrostátní dvojí zdanění, tak v rámci daňových systémů různých států, což se označuje jako mezinárodní dvojí zdanění.

Zároveň dochází ke členění na základě skutečnosti, zda je dvojímu zdanění z jedné transakce podroben pouze jeden daňový poplatník či různí daňoví poplatníci. V takovém případě se hovoří o právním a ekonomickém dvojím zdanění. Právní neboli primární dvojí zdanění nastává v situaci, kdy shodný předmět daně podléhá stejné dani, obvykle ve shodném daňovém období, a to u téhož poplatníka. Z pohledu práva je tento typ dvojího zdanění mnohem závažnější. Ekonomické dvojí zdanění, které je označováno také jako sekundární, nastává, když je shodný předmět daně zdaněn obvykle ve stejném období, shodným typem daně, ale u různých daňových poplatníků.

1.3.1 Vnitrostátní dvojí zdanění

K vnitrostátnímu dvojímu zdanění dochází v případě, kdy je tentýž předmět daně zdaněn opakovaně stejnou či obdobnou daní, a to na úrovni jednoho státu. K tomuto typu dvojího zdanění dochází na základě daňových předpisů daného státu.

Typickým příkladem vnitrostátního ekonomického dvojího zdanění, kdy se daňová povinnost týká dvou a více daňových poplatníků, je zdanění podílů na ziscích obchodních společností neboli zdanění dividend. Nejprve dochází ke zdanění na úrovni společnosti, která zdaní své zisky daní z příjmů právnických osob. Následný příjem ve formě dividend je zdaněn znovu, a to zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP. V případě ČR činí výše této daně 15 % a je sražena plátcem dividendy. Příjemce tedy obdrží příjem v čisté výši.

Sojka a kol. (2017) upozorňují zároveň na vnitrostátní právní dvojí zdanění, které vyvolává vícenásobnou daňovou povinnost u stejného daňového subjektu. V ČR je na základě § 23 odst. 4 písm. d) ZDP možnost vzniku tohoto typu dvojího zdanění vyloučena. Vnitrostátní právní dvojí zdanění je však charakteristické pro země s federativním uspořádáním. Tyto státy mají běžně svoji veřejnou správu rozdělenou do více úrovní. Z tohoto důvodu může docházet k daňové zátěži příjmu jednoho poplatníka například na úrovni federální a současně na úrovni státní.

1.3.2 Mezinárodní dvojí zdanění

Zdaňování příjmů na mezinárodní úrovni je značně složitý proces, se kterým se musí daňový poplatníci ve světě plněm změn, rizik a nejistot vypořádávat (Dumiter a kol., 2019). Z různých důvodů mohou dva různé státy uplatňovat nárok na zdanění téhož příjmu. Prvním z nich je stát rezidence osoby, která generuje daný příjem, jelikož v tomto státě využívá různých veřejných statků, jako například právní ochranu¹⁷. Druhým je stát, z něhož příjem pochází, protože i tam osoba čerpá veřejné statky, jako je například dopravní a komunikační infrastruktura. Pokud je tedy daná osoba v jednom státě usídlena a z druhého jí plyne příjem, hrozí riziko vzniku mezinárodního dvojího zdanění, které je nežádoucí jak z pohledu daňového subjektu, tak i z pohledu státu. Vznik tohoto zdanění představuje určitou překážku pro pohyb služeb, pracovní síly a kapitálu mezi státy (Vančurová a Zídková, 2022). Kotáb (2017) uvádí, že na mezinárodní úrovni lze rozlišovat právní a ekonomické dvojí zdanění. Právní mezinárodní dvojí zdanění nastává v případě, že daň je

¹⁷ Právní ochrana se týká právního rámce a záruk, které stát poskytuje svým daňovým poplatníkům. Tato ochrana zahrnuje celou řadu aspektů. Jedná se např. o: právní jistotu (daňoví poplatníci mají právo na jasnost a transparentnost daňových předpisů a procedur); přístup k soudní ochraně (pokud se daňoví poplatníci domnívají, že jejich daňové povinnosti byly uplatněny nesprávně, mohou se obrátit na soudy); ochrana proti diskriminaci (všichni daňoví poplatníci by měli mít stejná práva a povinnosti v daňovém řízení).

vybírána ze stejného předmětu daně dvěma či více státy od jednoho daňového poplatníka, a to obvykle ve stejném zdaňovacím období. U ekonomického mezinárodního dvojího zdanění je pak rozdíl pouze v to, že je stejný předmět daně zdaněn dvěma či více státy u různých daňových poplatníků.

Everlyne (2019) uvádí, že právní mezinárodní dvojí zdanění je zapříčiněno tzv. konfliktem pravidel, kdy mohou nastat tři situace:

- **konflikt dvojí residence:** jedná se o situaci, kdy je daňový subjekt považován dle tuzemských legislativ za daňového rezidenta ve více státech zároveň, a to z důvodu nekonzistence definic určující daňové rezidentství v jednotlivých zemích. Tato osoba má poté neomezenou daňovou povinnost ve více státech současně a je tedy povinna danit své celosvětové příjmy v obou státech. Existence možnosti vzniku tohoto konfliktu vedla k vytvoření tzv. „tie-breaker rules“, která jsou mimo jiné součástí modelových smluv o zamezení dvojímu zdanění a pomáhají přiřadit rezidenci pouze jednomu ze států, které požadují daň;
- **konflikt pravidel residence a zdroje:** tento konflikt nastává v případě, kdy jsou daňovému rezidentovi jednoho státu vypláceny příjmy, které mají zdroj na území jiného státu. Oba státy si v tomto případě mohou na základě své domácí legislativy uplatňovat právo na zdanění tohoto příjmu. Pro zamezení vzniku tohoto konfliktu mezi sebou státy uzavírají smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, v nichž jsou přesně vymezena práva na zdanění pro dané smluvní státy. Buď jsou udělena výhradní práva na zdanění určitého příjmu pouze jednomu ze států, nejčastěji státu residence, nebo se udělí právo na zdanění jak státu residence, tak státu zdroje. V druhém případě se však musí ve státě residence na základě smlouvy následně aplikovat vybraná metoda zamezení dvojímu zdanění;
- **konflikt dvojího zdroje:** tato situace nastává ve chvíli, kdy si chce více států na stejný předmět daně uplatnit zdanění z titulu zdroje. Důvodem je rozpor ve způsobu určování zdroje příjmů dle jejich domácí legislativy. Nejlepším nástrojem pro řešení tohoto problému jsou opět daňové smlouvy.

Debelva (2019) uvádí, že mnoho iniciativ zaměřených na odstranění mezinárodního dvojího zdanění velice často nevzniká na národní úrovni, ale jsou spíše výsledkem činnosti mezinárodních organizací. Dále upozorňuje na skutečnost, že navzdory obecnému konsenzu, že je mezinárodní dvojí zdanění škodlivé pro volný obchod a rozvoj přeshraničních činností, není tato problematika, i přes existenci mnoha jednostranných vnitrostátních daňových pravidel a bilaterálních daňových smluv, plně vyřešena. Důvodem je nekompletní síť smluv o zamezení dvojímu zdanění, rozdílnost výkladu jednotlivých ustanovení smluv zúčastněnými státy, či omezený věcný rozsah těchto smluv, zaměřující se na typ daní, na které se smlouva vztahuje.

1.4 Příjmy z podnikání a stálá provozovna

V kontextu globalizace a neustále narůstající internacionalizace podnikatelských činností je klíčové správně identifikovat a přiřadit příjmy jednotlivým daňovým jurisdikcím a zajistit spravedlivou distribuci daňových příjmů mezi státy. V případě, že se daňový rezident rozhodne rozšířit svoji podnikatelskou činnost za hranice svého daňového domicilu, a to přímo prostřednictvím své identity, kterou má vedenou ve státě své rezidence, musí zohlednit případný vznik tzv. stálé provozovny ve státě zdroje příjmů.

Stálá provozovna je jedním z klíčových konceptů při určování daňové povinnosti z příjmů z podnikání v mezinárodním měřítku. V případě, že je mezi státy uzavřena SZDZ, se jedná o způsob, díky kterému může stát zdroje příjmů z podnikání získat alespoň limitované právo na zdanění daňového nerezidenta. Skalická (2016) upozorňuje, že stálá provozovna nemá samostatnou právní subjektivitu, neboť právně je součástí zahraničního zřizovatele. Jde pouze o uměle vytvořený koncept pro účely daně z příjmů. Stálá provozovna není institucionální formou podnikání a nelze ji tudíž založit. Nezapisuje se do obchodního rejstříku. Vzniká pouze při splnění podmínek zdanění příjmů z podnikání ve státě zdroje vymezených SZDZ nebo lokálním zákonem o daních z příjmů. Pro daňové účely je stálá provozovna považována za fiktivní samostatný daňový subjekt. Registruje u místně příslušného správce daně a podává daňové přiznání, kdy za příslušné zdaňovací období daňový nerezident podává pouze jedno daňové přiznání, bez ohledu na počet stálých provozoven, který mu na území ČR během tohoto období vznikl.

Pojem stálá provozovna je v praxi občas zaměňován s pojem odštěpný závod, který je definován v zákoně č.89/2012 Sb., občanský zákoník, a to v rámci § 503. Jedná se o pojmy, které mají mnoho společného, avšak v určitých aspektech se liší. Odštěpný závod nemá stejně jako stálá provozovna samostatnou právní subjektivitu a je součástí zahraničního zřizovatele. Na rozdíl od stálé provozovny se ale zapisuje do obchodního rejstříku¹⁸. Pojem stálá provozovna je pouze daňovým termínem, kdy je vymezen v rámci ZDP a objevuje se rovněž v rámci SZDZ. Pojem odštěpný závod nelze nalézt v žádném daňovém předpise. Jedná se o pojem z oblasti občanského práva. Metodický pokyn GŘ k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny z roku 2019 č.j.: 79599/19/7100-40113-010370 zmiňuje: „Je-li na území České republiky zřízen odštěpný závod zahraničního subjektu, neznamená to automaticky, že tomuto subjektu v České republice vzniká stálá provozovna. Stejně tak existence stálé provozovny není v žádném případě podmíněna zřízením odštěpného závodu. V praxi se však často stává, že odštěpný závod je i stálou provozovnou“.¹⁹ Důležité je rovněž poukázat na skutečnost, že pokud si daňový nerezident ze smluvního státu na území ČR zřídí odštěpný závod, bude danit své příjmy z podnikání alokované na území ČR až od okamžiku, kdy naplní podmínky pro vznik stálé provozovny. Do té doby daňový nerezident ze smluvního státu, byť s registrovaným odštěpným závodem, příjmy z podnikání generované na území ČR v ČR nedaní.

Sojka a kol. (2017) zmiňují, že koncept stálé provozovny je někdy vnímán jako značně zastaralý, neboť je stále obtížnější ho přizpůsobovat novým obchodním modelům, které pracují například se zvýšenou mobilitou osob či výrobních prostředků. Zatím však stále neexistují praktičtější nástroje pro určení rozsahu daňové povinnosti daňových nerezidentů. Proto metodika OECD i domácí legislativa s určitým zpožděním za praxí rozšiřují a upřesňují koncept stálé provozovny.

¹⁸ Registrace odštěpného závodu může být vhodná např. z hlediska důvěryhodnosti či prokázání kapitálové vybavenosti (banky). Zároveň ve srovnání se založením nové právnické osoby, se odštěpný závod pojí s jednodušší administrativou (snadnější založení/ukončení činnosti), nicméně záleží na konkrétních podmínkách v daném státě.

¹⁹ Odštěpný závod vzniká rozhodnutím zahraničního zřizovatele, a to prostřednictvím zápisu do obchodního rejstříku. Stálá provozovna vzniká bez ohledu na vůli zahraničního subjektu, a to v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky stanovené domácími předpisy či SZDZ.

1.4.1 Zdanění příjmů z podnikání dle Modelové smlouvy OECD

Dle čl. 7 odst. 1 Modelové smlouvy OECD z roku 2017 „zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění pouze v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém státě prostřednictvím stálé provozovny, která se tam nachází. Pokud podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, zisky, které lze přiřadit této stálé provozovně, mohou být zdaněny v tomto druhém státě“. Je tedy zřejmé, že koncept stálé provozovny je z mezinárodního hlediska velice důležitý, neboť představuje výjimku z principu, že zisky z podnikání podléhají zdanění pouze ve státě rezidence.²⁰

V článku 7 odst. 2 Modelové smlouvy OECD je pak zmíněna i tzv. zásada tržního odstupu, na základě které se stanovuje základ daně stálé provozovny. Tato zásada říká, že stálé provozovně musí být přiřazeny takové zisky, kterých by mohla dosáhnout v případě, že by jako samostatný a nezávislý podnik vykonávala stejné či obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek.

Stálé provozovně je pak věnován článek 5, kde je mimo jiné tento koncept definován. Jedná se o „trvalé místo k výkonu podnikatelské činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku“. Sojka a kol. (2017) zmiňují, že z této definice pak vyplývají tři obecné znaky stálé provozovny – umístění, stálost a účel:

- **umístění** – musí existovat reálné a pevné místo pro výkon podnikatelské činnosti, kdy pro vznik a existenci stálé provozovny není rozhodující právní vztah k tomuto prostoru. Může se tak jednat například o vlastní, pronajatou nebo bezplatně vypůjčenou nemovitost či o prostory poskytnuté obchodním partnerem z důvodů plnění sjednaného závazku (př. outsourcing). Nemusí se však jednat pouze o spojení s nemovitostí. Možná je například i vazba ke strojům, vybavení používaným k podnikání či lokalitám, které jsou určeny geografickým bodem (např. les) či dle administrativního členění obcí (př. ulice). Pro daňové účely zároveň není rozhodující ani skutečnost, zda je daný prostor využíván v souladu s platným právem či protiprávně;
- **stálost** – důležitý je záměr využívat dané místo pro podnikání trvale a nikoli pouze přechodně. Podmínka stálosti je splněna i v případě přerušované

²⁰ Pojem odštěpný závod není v Modelové smlouvě OECD definován. Tento pojem nelze nalézt v žádném daňovém předpise. Modelová smlouva OECD používá pouze pojem stálá provozovna.

činnosti (např. sezónní prodej, těžba), avšak důležité je, aby tyto činnosti byly prováděny na pravidelném základě. Pro vznik stálé provozovny stačí i pouhý záměr provozovat podnikatelskou činnost trvale, i když následně může být samotná činnost například z důvodu neúspěchu investice předčasně ukončena;

- **účel** – prostřednictvím stálé provozovny jsou aktivně vykonávány zcela nebo částečně činnosti podnikatelského subjektu, a to obvykle prostřednictvím vlastního personálu, který dané místo určené pro podnikání fyzicky využívá. Může se jednat i o dílčí činnost podniku, jejímž primárním cílem není dosažení zisku (např. kontrolní činnost u subdodavatelů).

Modelová smlouva OECD v rámci čl. 5 odst. 2 uvádí i určitý výčet konkrétních situací, které vytvářejí stálou provozovnu. Jedná se o:

- místo vedení;
- pobočku;
- kancelář;
- továrnu;
- dílnu;
- důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo, kde se těží přírodní zdroje.

Dle odst. 3 je pak pro vznik stálé provozovny v případě staveniště nebo stavebních či montážních projektů rozhodující tzv. časový test. V rámci Modelové smlouvy OECD je to dvanáct měsíců. V případě některých SZDZ je pak za stálou provozovnu považováno i místo poskytování služeb, přesáhne-li doba trvání limit stanovený danou smlouvou.

Klíčové jsou v rámci čl. 5 také situace, kdy stálá provozovna nevzniká. Dle odst. 4 se jedná zejména o stálá místa, která jsou určena výhradně na:

- uskladnění, vystavení nebo zasílání zboží patřícího podniku – např. distribuční sklady;
- nákup zboží;
- shromažďování informací pro podnik;
- pomocné a přípravné práce – např. reklama či vědecký výzkum s přípravným a pomocným charakterem.

Stálá provozovna dále nevzniká pouhým pasivním pronájmem movité věci, existencí čisté obchodní reprezentace či činností nezávislého zástupce²¹. Naopak činností závislého zástupce stálá provozovna vzniká. Lang (2021) dále dodává, že mateřské společnosti automaticky nevzniká stálá provozovna ve státě její dceřiné společnosti. Výjimku však představuje situace, kdy má dceřiná společnost právo uzavírat smlouvy jménem mateřské společnosti.

Komentář k Modelové smlouvě OECD z roku 2017 k čl. 5 Modelové smlouvy OECD v odst. 44 hovoří o ukončení činnosti stálé provozovny. Stálá provozovna přestává existovat při likvidaci trvalého místa určeného pro výkon podnikatelské činnosti nebo ukončením veškerých činností spojených s dřívějšími aktivitami stálé provozovny (ukončení běžných obchodních transakcí, údržby a opravy zařízení). Dále zaniká prodejem příslušného zařízení či pronájmem, pokud v ní pronajímatel nepokračuje i ve vlastní podnikatelské činnosti. Pouze dočasné přerušení činnosti (např. z organizačních či technologických důvodů) se za zánik stálé provozovny nepovažuje.

V souvislosti s příjmy z podnikání fyzických osob (OSVČ) je pak nutné zmínit rovněž článek 14 a 17 Modelové smlouvy OECD. Článek 14, Nezávislá povolání, byl z Modelové smlouvy OECD v roce 2000 vypuštěn, avšak v řadě starších SZDZ, které má uzavřené ČR, se stále vyskytuje. Značná většina smluv, kde se tento článek stále objevuje, stanovují, že příjmy z nezávislého povolání plynoucí rezidentovi jednoho smluvního státu, podléhají zdanění pouze ve státě daňové rezidence poplatníka. Takto generované příjmy mohou být však zdaněny i ve státě zdroje příjmů, a to v případě, že dané osobě ve státě zdroje vznikne stálá základna. Z tohoto znění je již zřejmý důvod, proč byl článek 14 z Modelové smlouvy OECD vypuštěn. V Modelové smlouvě OECD z roku 2017 je uvedeno, že toto rozhodnutí se zakládalo na skutečnosti, že pojmy stálá provozovna (využíváno v článku 7 Zisky podniků) a stálá základna (využíváno v článku 14 Nezávislá povolání) se v ničem zásadním neodlišovaly. Zároveň nebylo vždy zcela jasné, jaké podnikatelské činnosti spadají pod článek 7 a jaké pod článek 14. Pro zjednodušení byl tedy

²¹ Nezávislý zástupce (makléř, generální komisionář či jiný nezávislý zástupce) jedná v rámci své běžné podnikatelské činnosti. Je na daňovém nerezidentovi ekonomicky a právně nezávislý, nese podnikatelské riziko a nepodléhá komplexní kontrole zastupovaného poplatníka. V tomto případě stálá provozovna nevzniká.

článek 14 vypuštěn a příjmy z poskytování odborných služeb a jiných nezávislých činností se nyní řídí článkem 7.

Článek 17 Modelové smlouvy OECD je pak věnován příjmům umělců a sportovců. Zde je v odst. 1 uvedeno, že příjmy veřejně vystupujících umělců a sportovců mohou být zdaněny ve státě zdroje těchto příjmů. Dle odst. 2 čl. 17 pak nehraje roli to, zda příjem plyne přímo osobě, která vykonává danou činnost, či jiné osobě. Sojka a kol. (2017) uvádějí, že není podstatné, jak dlouho je činnost vykonávána a zároveň nerozhoduje to, zda jde o příjem OSVČ či příjem související se závislou činností. Klíčové je však to, že se musí jednat o umělce a sportovce veřejně vystupující. Pokud tato podmínka naplněna není, spadá takovýto příjem dle situace např. do příjmů ze závislé činnosti (čl. 15 MS OECD) či příjmů z poskytování služeb (čl. 7 a 5 MS OECD).

1.4.2 Zdanění příjmů z podnikání dle české daňové legislativy

Česká daňová legislativa stanovuje přesná pravidla pro zdanění příjmů z podnikání, tedy zisky právnických osob a příjmy ze samostatné výdělečné činnosti fyzických osob, v České republice. Dle ZDP je možné tyto příjmy rozdělit na příjmy daňových rezidentů a daňových nerezidentů, kdy každá kategorie podléhá specifickým podmínkám zdanění.

Příjmy z podnikání, které jsou generovány českým daňovým rezidentem, podléhají dle české daňové legislativy zdanění v ČR bez ohledu na jejich zdroj.²² Takovýto poplatník má tedy v ČR neomezenou daňovou povinnost. Daňoví nerezidenti podléhají zdanění pouze z příjmů z podnikání, které pocházejí ze zdrojů na území ČR. Aby mohly být tyto příjmy zdanitelné, musí splňovat určité podmínky, které stanovuje česká daňová legislativa. ZDP dává ČR právo na zdanění těchto příjmů v případě, že byly vytvořeny činností vykonávanou prostřednictvím stálé provozovny na území ČR (§ 22 odst. 1 písm. a) ZDP) či jsou považovány za příjmy ze samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP) vykonávané na území ČR dle § 22 odst. 1 písm. c) a f) ZDP (např. zprostředkovatelská činnost,

²² Jedná se např. i o případ, kdy daňový nerezident v ČR podniká na základě založení nové právnické osoby – tato právnická osoba pak v ČR daní své příjmy standardně jaké česká právnická osoba.

poradenské služby, nezávislá činnost architekta, lékaře, učitele, vědce či činnosti umělců a sportovců)²³.

V rámci § 22 odst. 2 ZDP je pak vymezen pojem stálá provozovna. „Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3²⁴ a § 17 odst. 4²⁵ 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) a f) bod 1 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“.

Dráb a kol. (2021) k tomuto uvádí, že na činnost stálých provozoven, které jsou umístěny na území ČR a generují příjmy českým daňovým nerezidentům, se nahlíží jako na činnost aktivního podnikatelského subjektu (fyzické i právnické osoby). Příjmy generované pomocí stálé provozovny tedy spadají do kategorie aktivních příjmů.

Lze si všimnout skutečnosti, že v rámci definice stálé provozovny dle ZDP není obsažena podmínka trvalosti, jako tomu bylo u Modelové smlouvy OECD. Tuto podmínku však zmiňuje Pokyn GFŘ D-59 v Čl. II k § 22 ZDP bod 8. „Znakem stálé provozovny je i určitý stupeň trvalosti na místě (tzv. místní souvislost)“.

§ 22 odst. 2 ZDP kromě samotné definice stálé provozovny uvádí rovněž, že poplatníkovi, který je na území ČR zastoupen závislým zástupcem, vzniká na území ČR stálá provozovna. Dále je v rámci tohoto paragrafu vymezen i časový test pro

²³ V současném světě plných moderních technologií, které umožňují práci na dálku, je důležité také upozornit na to, že podnikatelé mohou mít rovněž příjmy, které spadají do zdanění podle českých zákonů, i když fyzicky pracují na dálku mimo území ČR (Obdobně by tomu bylo u fyzické osoby, která by byla v nějakém pracovním poměru v rámci ČR a pracovala by na dálku).

²⁴ Fyzická osoba jako český daňový nerezident

²⁵ Právnická osoba jako český daňový nerezident

vznik stálé provozovny v případě staveniště, místa montáže a poskytování služeb. Stálá provozovna v tomto případě vzniká, pokud doba jejich trvání přesáhne šest měsíců během dvanácti měsíců po sobě jdoucích.

Finanční správa ČR (2024) upozorňuje na skutečnost, že k 1. 1. 2024 došlo z důvodu omezení administrativní zátěže u vybraných podnikatelů k určitým změnám ohledně registrační povinnosti poplatníků daně z příjmů fyzických osob. Z pohledu mezinárodního zdanění se tedy nově podnikatel, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob (OSVČ) uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP (český daňový nerezident) nemusí k dani registrovat. Pro zdanění v mezinárodním měřítku je tedy klíčové, že registrační povinnost zůstává zachována pouze pro poplatníky daně z příjmů právnických osob, kdy dle § 39a odst. 2 a 3 ZDP je daňový nerezident (právnická osoba) povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, kdy:

- mu vznikla na území ČR stálá provozovna,
- začal vykonávat činnost na území ČR, která je zdrojem příjmů,
- přijal příjmy ze zdrojů na území ČR,
- obdržel povolení či oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů vydané tuzemským orgánem veřejné moci.

1.4.3 Specifické typy stálé provozovny

Machala (2020) uvádí, že se v rámci SZDZ a obecného daňového práva vyskytuje několik základních typů stálých provozoven. Jak již bylo zmíněno, SZDZ mají aplikační přednost před tuzemskou daňovou legislativou. Při řešení konkrétních případů zdanění stálých provozoven je vždy nutné zjistit, které kategorie stálé provozovny jsou v konkrétní smlouvě za stálou provozovnu považovány. Z pohledu obecného daňového práva lze stálé provozovny rozčlenit do čtyř základních kategorií:

- klasická stálá provozovna;
- staveniště a stavebně-montážní práce;
- poskytování služeb;
- závislý zástupce.

Klasická stálá provozovna

Klasická neboli kamenná či pevná stálá provozovna je nejčastějším a nejtradičnějším typem stálé provozovny, kdy na území státu zdroje příjmů existuje fyzické místo pro podnikání, ke kterému je stálá provozovna vázána. Jedná se

například o kancelář, továrnu či dílnu (Wickersham, 2024). Děrgel (2019) dále uvádí, že u tohoto typu stálé provozovny se nezkoumají kromě relevantní trvalosti místa výkonu výdělečné činnosti žádné další podmínky. Vzniká tedy již od prvního dne činnosti.

Staveniště a stavebně-montážní práce

Staveniště a stavebně-montážní práce představují v praxi jednu z nejčastějších příčin vzniku stálé provozovny. Přestože jsou svojí podstatou jednou z forem podnikání s "pevným místem", představují z pohledu vzniku stálé provozovny specifickou kategorii, neboť charakteristickým znakem tohoto typu stálé provozovny je omezení vzniku časovým testem. Staveništi a stavebně montážním pracím je věnován čl. 5 odst. 3 MS OECD. Zde je uvedeno, že za stálou provozovnu se považuje staveniště nebo stavební či instalační projekt, jen pokud trvá déle než 12 měsíců. U novějších SZDZ je součástí pojmu staveniště rovněž odborný dozor spojený se staveništem nebo projektem. SZDZ uzavřené ČR mají lhůtu pro vznik stálé provozovny stanovenou ve většině případů ve stejné výši jako MS OECD, avšak v některých smlouvách je tato lhůta nižší. Dle české daňové legislativy je tento časový test kratší, kdy dle § 22 odst. 2 ZDP (viz podkapitola 1.4.2) se jedná o 6 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období.²⁶

Problematicke staveniště a stavebně-montážním pracím se věnuje i Komentář k MS OECD k čl.5 § 3. Zde je uvedeno, že termín "staveniště nebo stavební či instalační projekt" zahrnuje nejen výstavbu budov, ale také výstavbu silnic, mostů nebo kanálů, a dále pak jejich renovaci, pokud jde o více než pouhou údržbu nebo rekonstrukci. Dále sem spadá pokládání potrubí či výkopové práce. Termín "instalační projekt" zahrnuje kromě instalací souvisejících se stavebním projektem rovněž např. instalaci nového softwarového systému či instalační projekt mimo vlastní stavbu.

²⁶ Je tedy možné si všimnout toho, že lhůty pro vznik stálé provozovny se v rámci ZDP a řady SZDZ vzájemně neshodují. V případě uzavření SZDZ je nutné se primárně řídit touto smlouvou, a to i v případě, kdy stanovuje kratší časový limit pro vznik stálé provozovny než ZDP. Skalická (2016) k tomuto uvádí, že tento názor často nesdílí finanční správa a také značná část odborné veřejnosti, neboť ta se domnívá, že pokud smlouva obsahuje nižší časový test než ZDP, použije se ZDP, protože smlouva nemůže zhoršit postavení poplatníka. Z výše zmíněného však vyplývá, že samotný zákon použití ZDP za situace, kdy je stejná věc definována v mezinárodní smlouvě, vylučuje.

Z pohledu českého daňového práva je staveništi a stavebně-montážním projektům věnován Pokyn GFR D-59, a to v rámci Čl. II k § 22 bod 8. Dle tohoto pokynu pojem staveniště, stavba nebo stavebně montážní projekt „zahrnuje dodávku uceleného stavebního díla, stavební části nebo technologické části stavby, kterou dodavatel provádí samostatně na vlastní odpovědnost. Obnova, renovace či oprava silnic, budov, mostů atd. spadá pod staveniště, stavbu či stavebně montážní projekt, avšak pokud zahrnuje více než jejich pouhou údržbu, přemalování apod. Provádění instalačního či montážního projektu mimo vlastní stavební projekt (např. v rámci již hotové a užívané budovy) není z hlediska možného vzniku stálé provozovny posuzováno jako stavba, staveniště či instalační projekt, ale jako služba a zkoumá se tedy s ohledem na vznik tzv. službové stálé provozovny“.

Pokyn GFR D-59 spolu se Sdělením Ministerstva Financí k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002 čj. 494/1 173/2003 dále pak uvádějí, jak se posuzuje časový test určující vznik stálé provozovny, kdy:

- každá jednotlivá stavba nebo montáž se posuzuje zvlášť;
- započítává se délka provozu staveniště dle kontraktu, a to bez ohledu na fyzickou přítomnost dodavatele (včetně technologických přestávek, víkendů, svátků);
- v případě periodicky se opakujících kontrolních a servisních činností se započítává jen doba reálného výkonu těchto služeb;
- pokud je ucelená stavba rozdělena na několik subdodávek nebo dílčích projektů a je splněna podmínka místní, věcné a časové souvislosti, nemá tato skutečnost vliv na počítání limitu (vše spadá do jednoho časového testu);
- doba strávená na staveništi všemi subdodavateli se započítává souhrnně;
- do časového testu se nezapočítává doba, kterou na území ČR stráví dodavatelem v souvislosti se zcela nesouvisejícími aktivitami nebo kontrakty.

Poskytování služeb

Službová stálá provozovna není v rámci Modelové smlouvy OECD dosud žádným způsobem upravena. I z tohoto důvodu může být přístup k této problematice v různých státech i SZDZ značně odlišný a je tedy na každé zemi, jaký přístup ve své domácí legislativě a SZDZ zvolí. Z pohledu ZDP jsou příjmy nerezidentů ze služeb, které jsou považovány za příjmy ze zdrojů ČR, vymezeny v § 22 odst. 1 písm. c). Jedná se například o poskytování služeb obchodního, technického či

jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobné činnosti. Pokud prováděná činnost splňuje podmínky pro vznik stálé provozovny, jsou tyto příjmy zdaněny dle ustanovení pro zdanění stálé provozovny. Službová stálá provozovna může při splnění podmínek vzniknout i v případě příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. f) bodu 1. Jedná se například o příjmy z činnosti architekta, lékaře, právníka, vědce, učitele či daňového nebo účetního poradce.

Důležité je, aby tyto činnosti byly vykonávány na území ČR, a to bez ohledu na stálost místa. Pro vznik tohoto typu stálé provozovny hraje klíčovou roli stejně jako v předchozím případě splnění časového testu. Každá SZDZ ho může mít stanovený odlišně, proto je vždy nutné vycházet z relevantní SZDZ. Dle § 22 odst. 2 ZDP službová stálá provozovna vzniká stejně jako u staveniště a místa provádění stavebně montážních projektů, a tedy přesáhne-li doba jejího trvání 6 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období.

Do časového testu se započítává poskytování služeb všem zákazníkům kumulativně. Není tedy podstatné, zda jsou služby poskytovány prostřednictvím jednoho kontraktu či postupně více zákazníkům. To může však představovat problém pro plátce příjmů, kteří nemusí reálně o vzniku stálé provozovny vědět. Může tak nastat situace, kdy plátce nesplní svoji povinnost v určitém případě provést zajištění daně dle § 38e ZDP²⁷ (Sojka a kol., 2017).

V novějších SZDZ uzavřených ČR jsou případy vzniku službové stálé provozovny na území ČR již definovány, ve starších tomu ale tak často není. Otázkou tedy je, zda stále platí aplikační přednost SZDZ před vnitrostátní právní úpravou i v případě, že ve smlouvě není službová stálá provozovna výslovně upravena. Nejvyšší právní soud ve svém rozhodnutí Afs 66/2010-189 dospěl k závěru, že v takovémto případě lze o vzniku stálé provozovny hovořit pouze v situaci, kdy jsou splněny podmínky existence trvalého místa k výkonu podnikatelské činnosti (Dráb a kol., 2021).

Předmětem řady sporů je pak bod 7 v rámci Pokynu GFŘ D-59 k § 22. Zde je uvedeno: „U stálé provozovny, jejíž existence závisí na době trvání, podléhají dani i příjmy dosažené do uplynutí této doby“ (tedy i příjmy dosažené před uplynutím stanoveného časového testu). Tento bod se tedy týká jak stálé provozovny

²⁷ Jedná se o případ, kdy je příjemce příjmů rezidentem státu, který není členským státem Evropské Unie nebo státem, který tvoří Evropský hospodářský prostor.

vznikající z titulu poskytování služeb, tak té, která vzniká z důvodu staveniště či stavebně-montážních prací. Tento postup může být velice matoucí jak pro samotného daňového poplatníka, tak také plátce příjmů. Jak již bylo zmíněno výše poplatník daně z příjmů právnických osob jakožto daňový nerezident se musí v souladu s § 39a odst. 2 registrovat k dani z příjmů do 15 dnů od vzniku stálé provozovny na území ČR. Podání přihlášky k registraci k dani z příjmů by pak bylo automaticky opožděno a poplatník by mohl mít zároveň problém s pozdním podáním daňového přiznání a případnými sankcemi. Plátcí příjmů pak mohou vzniknout problémy v souvislosti s neprovedeným zajištěním daně.

V souvislosti se „staveništní“ a „službovou“ stálou provozovnou je důležité upozornit rovněž na §38 odst. 2 ZDP. Zde je uvedeno, že pokud český daňový rezident či stálá provozovna daňového nerezidenta, která je umístěna na území ČR, uzavřou s českým daňovým nerezidentem kontrakt, na jehož základě může dojít ke vzniku „staveništní“ či „službové“ stálé provozovny, musí tuto skutečnost oznámit svému místě příslušnému správci daně.

Závislý zástupce

Posledním uváděným typem stálé provozovny je tzv. agentská stálá provozovna, tedy provozovna vznikající z titulu zplnomocněného neboli závislého zástupce, který na území státu zdroje vykonává určité činnosti pro daňového nerezidenta. Tyto činnosti představují nezbytnou část podnikatelských aktivit dané zahraniční společnosti. Podle § 22 odst. 2 ZDP (viz podkapitola 1.4.2) je závislým zástupcem osoba, která na území ČR jedná v zastoupení daňového nerezidenta a obvykle zde má pravomoc uzavírat jménem tohoto zahraničního poplatníka závazné smlouvy.

Definice závislého zástupce je v rámci ZDP užší než definice uvedená v MS OECD. V obou případech se zmiňuje „uzavírání smluv“, avšak v případě ZDP se definice zaměřuje na přímý výkon oprávnění uzavírat smlouvy, což je chápáno jako akceptace smlouvy. MS OECD naproti tomu hovoří pouze o určité plné moci, která „dovoluje“ závislému zástupci uzavírat smlouvy. V případě MS OECD zároveň postačí i to, že závislý zástupce hraje klíčovou roli vedoucí k uzavírání smluv, tedy se například podílí na pouhé přípravné fázi uzavírání smluv, aniž by pak následně sám podmínky smlouvy akceptoval (Sojka a kol., 2017).

Dle Komentáře k MS OECD k čl. 5 k § 5 rozhoduje při vyhodnocování, zda se jedná o závislého či nezávislého zástupce, rozsah přijatých závazků, rozsah dozoru a kontroly ze strany nerezidenta, množství a podrobnost pokynů, stupeň ekonomické a právní závislosti, nebo také to, zda nese podnikatelské riziko samotný zástupce či zastupovaná osoba.

1.4.4 Vedení účetnictví a stanovení základu daně stálé provozovny

Pro stanovení základu daně stálé provozovny se nejčastěji vychází ze dvou metod. V případě, že daňový poplatník vede účetnictví, a to z důvodu jeho povinnosti či ho vede na základě svého rozhodnutí dobrovolně, vychází se z hrubého výsledku hospodaření. Pokud však poplatník účetnictví nevede, použije se pro stanovení daňového základu rozdíl mezi příjmy a výdaji, kdy fyzické osoby mohou uplatnit výdaje ve skutečné výši či procentem z příjmů poplatníka ze zdrojů na území ČR dle § 7 odst. 7 ZDP (tzv. paušál). V obou případech dochází k následné úpravě podle jednotlivých ustanovení § 23 ZDP (Metodický pokyn GŘ č.j.: 79599/19/7100-40113-010370, 2019).

Stálá provozovna nemá samostatnou právní subjektivitu a je součástí svého zahraničního zřizovatele. Z hlediska účetnictví na ni lze tedy nahlížet jako na vnitropodnikové nákladové středisko. Z pohledu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, lze dovodit povinnost zahraničního subjektu podnikajícího na území ČR vést účetnictví. Dle § 1 odst. 2 písm. b) mají povinnost vést účetnictví „zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů“.

Účetnictví stálé provozovny je důležité pro správné stanovení základu daně a musí respektovat podmínky dvou různých daňových jurisdikcí, které mají velice často pravidla pro vedení účetnictví nastavena odlišně. Ve státě umístění stálé provozovny je nutné dodržovat minimálně ty požadavky na vedení účetnictví, které jsou nutné pro správné stanovení daňového základu. Činnost stálé provozovny musí být však současně věrně zachycena v účetnictví jejího zahraničního

zřizovatele (Sojka a kol., 2017). V tomto případě existují dvě varianty vedení účetnictví²⁸.

Způsob stanovení základu daně u stálých provozoven je z pohledu české daňové legislativy upraven v § 23 odst. 11 ZDP. Zde je uvedeno, že „základ daně nemůže být nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky.“ Dráb a kol. (2021) uvádějí, že se jedná se o určitý projev zásady tržního odstupu, kdy by stálá provozovna daňového nerezidenta měla vykazovat přibližně stejné hodnoty jako český daňový rezident, který vykonává podobnou činnost za obdobných podmínek. Sojka a kol. (2017) ale upozorňují na skutečnost, že interpretace tohoto ustanovení nesmí vést ihned k závěru, že stálá provozovna nemůže vykazovat ztráty nebo že za určité situace nemůže dočasně zdaňovat nižší daňový základ než srovnatelný podnik. Vždy je nutné objektivně vyhodnotit i další související faktory.

Pro případ, kdy nelze objektivně stanovit daňový základ dle účetnictví, jsou v § 23 odst. 11 ZDP dále stanoveny metody pro stanovení základu daně stálé provozovny, které nevycházejí z kompletního účetnictví. Jedná se o:

- metodu poměru zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým daňovým příjmům u srovnatelných poplatníků nebo činností;
- metodu srovnatelné výše obchodní provize;
- metodu rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny jeho různým částem²⁹ - vždy je nutné vycházet z charakteru a činnosti konkrétního daňového poplatníka (vychází se například z počtu zaměstnanců stálých provozoven, počtu osobních počítačů, a obdobných kritérií);
- metodu jiných srovnatelných údajů – Jedná se o jakoukoliv přesně prokazatelnou metodu, kterou akceptuje správce daně. Dle § 38nd ZDP může zároveň zahraniční zřizovatel stálé provozovny požádat správce daně o závazné posouzení jím stanoveného algoritmu výpočtu základu daně stálé provozovny.

²⁸ První je vedení tzv. duplicitního účetnictví, kdy jedno je vedeno pro stálou provozovnu, a to dle pravidel země umístění této stálé provozovny, a druhé vede účetní jednotka jako celek ve státě své daňové rezidence. Dochází tedy k tomu, že každá účetní operace, která souvisí se stálou provozovnou, se účtuje dvakrát. Druhou možností je vedení účetnictví pomocí precizního transformačního systému (tzv. „převodové můstky“) (Machala, 2020).

²⁹ Tato metoda není v praxi příliš aplikována z důvodu nedostatečné mezinárodní spolupráce správců daně.

V případě existence SZDZ je nutné při stanovení daňového základu stálé provozovny vycházet z příslušné smlouvy. Modelová smlouva OECD neudává žádný konkrétní postup pro určení základu daně stálé provozovny. Pouze v rámci čl. 7 odst. 2 stanovuje, že základ daně má být stanoven v souladu s principem tržního odstupu, kdy by stálé provozovně měly být přisouzeny zisky, kterých by dosáhla za obdobnou činnost a za obdobných podmínek jako samostatný podnik.

1.4.5 Mechanismus zdanění stálé provozovny

U zdanění příjmů z podnikání, které jsou generované na území ČR, je klíčové nejprve určit, zda se jedná o příjmy daňových nerezidentů ze smluvních či bezesmluvních států. V případě daňových nerezidentů ze smluvních států dochází ke zdanění těchto příjmů v ČR dle příslušné SZDZ až od vzniku stálé provozovny. Do té doby dochází ke zdanění příjmů z podnikání pouze ve státě rezidence daňového poplatníka.

U daňových nerezidentů z bezesmluvních států dochází ke zdanění příjmů z podnikání, generovaných na území ČR, již před vznikem stálé provozovny. Dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP podléhají tyto příjmy (§ 22 odst. 1 písm. c), f)) daňových nerezidentů z bezesmluvních států, které jsou součástí Evropské unie (dále EU) nebo Evropského hospodářského prostoru³⁰ (dále EHP), v ČR 15% srážkové daní. U daňových nerezidentů z ostatních bezesmluvních států pak dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP jsou příjmy z podnikání před vznikem stálé provozovny zdaněny srážkovou daní ve výši 35 %. Pokud se jedná o daňového nerezidenta z bezesmluvního státu, který je součástí EU či EHP, může si takovýto daňový poplatník po skončení zdaňovacího období podat v ČR daňové přiznání a v souladu s § 36 odst. 7 ZDP může sraženou daň uplatnit jako zálohu na jeho celkovou daňovou povinnost, která se vztahuje na příjmy ze zdrojů na území ČR.

Poté, co daňovému nerezidentovi vznikne na území ČR stálá provozovna, daní daňový nerezident v ČR příjmy přiřaditelné této stálé provozovně prostřednictvím daňového přiznání. Pro plátce příjmů je v tomto případě klíčový § 38e ZDP, který uvádí, že pokud je tento nerezident ze státu mimo EU či EHP, je povinen plátce

³⁰ EHP se skládá z členských států EU a 3 zemí Evropského sdružení volného obchodu (Island, Lichtenštejnsko a Norsko).

aplikovat na úhrady plynoucí stálé provozovně 10% zajištění daně. Pokud bylo toto zajištění daně aplikováno, může si daňový poplatník v souladu s §38e odst. 10 po skončení zdaňovacího období sražené zajištění daně započíst na celkovou daňovou povinnost, na kterou bylo zajišťováno. V případě, že daňový nerezident svoji povinnost podat daňové přiznání nesplní, pak správce daně dle § 38e odst. 7 může považovat uhrazené zajištění daně za konečné splnění daňové povinnosti daného daňového poplatníka v rámci ČR. Daňový poplatník, který je z pohledu ČR českým daňovým nerezidentem, současně zdaní zisky přiřaditelné stálé provozovně ve státě své daňové rezidence, kde má neomezenou daňovou povinnost, a musí tak zdanit své celosvětové příjmy. V případě daňového nerezidenta z bezesmluvního státu dochází ke vzniku mezinárodního dvojího zdanění. Pokud se však jedná o daňového nerezidenta ze státu, se kterým ČR uzavřela SZDZ, aplikuje daný poplatník ve státě své rezidence metodu zamezení dvojímu zdanění dle příslušné SZDZ.

Za zdanění ve formě srážkové daně či zajištění daně je tedy odpovědný plátcе příjmů. Ten je dle ZDP povinen srazit/zajistit daň při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději v den, kdy je plátcе příjmů povinen o závazku účtovat. Následně je plátcе povinen odvést sraženou daň/zajištěnou daň místně příslušnému správci daně, a to do konce měsíce, který následuje po provedení srážky/zajištění. V případě zajištění daně je plátcе rovněž povinen současně s platbou podat správci daně hlášení o provedeném zajištění daně. Při aplikaci srážkové daně má plátcе na rozdíl od zajištění daně také povinnost podat místně příslušnému správci daně vyúčtování daně z příjmů vybírané pomocí srážkové daně.

V případě zdanění stálé provozovny, která vzniká českému daňovému rezidentovi v zahraničí, záleží na daňové legislativě země, kde stálá provozovna vzniká. Postup zdanění je však ve většině případů obdobný. Z pohledu ČR má takovýto poplatník neomezenou daňovou povinnost a musí tak v ČR zdanit své celosvětové příjmy. Pokud byl jeho příjem generovaný stálou provozovnou zdaněn rovněž v zahraničí, je pro eliminaci či alespoň omezení mezinárodního dvojího zdanění opět rozhodující, zda má ČR s danou zemí uzavřenou SZDZ (viz výše).

2 Modelové a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

V současné době se v ČR vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů uskutečňuje pouze v případě, kdy dané příjmy plynou ze zemí, se kterými má ČR uzavřenou SZDZ. ČR patří mezi ty státy, které zcela neeliminují mezinárodní dvojí zdanění příjmů prostřednictvím jednostranných vnitrostátních opatření, která jsou aplikována zejména v případě příjmů, které plynou z bezesmluvních států. ČR tedy spoléhá na bilaterální smlouvy jako na hlavní nástroj k řešení problematiky mezinárodního dvojího zdanění (Zíka, 2016).³¹

2.1 Modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění OECD a OSN

Mezinárodně uznávané smluvní modely se vyvinuly v průběhu 20. století, z nichž nejvýznamnější je Modelová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Modelová smlouva OECD³²) a Modelová smlouva Organizace spojených národů (Modelová smlouva OSN³³), která je sice historicky starší, ale současně je významně přizpůsobována Modelu OECD. Lze zmínit rovněž specifický smluvní model USA, který je charakteristický svým přístupem k daňovému domicilu, kdy je rezidentství daňového subjektu vázáno výhradně na státní občanství. Tyto modelové konvence slouží pro uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění. K modelovým smlouvám existují rovněž rozsáhlé komentáře, které mohou pomoci při objasňování nejasných ustanovení daňových smluv (Vondráčková, 2016).

Vondráčková (2016) dále dodává, že modelové smlouvy poskytují harmonizovaná daňová pravidla pro ekonomické aktivity vykonávané v několika zemích, čímž usnadňují překonávání rozdílů mezi různými daňovými systémy. Modelové smlouvy však nejsou pro státy závazné a mohou být při vyjednávání daňových dohod upraveny dle potřeb jednotlivých zemí. Jejich cílem je ulehčit praktickou aplikaci daňových dohod mezi členskými státy. Je ale vhodné se od základního smluvního modelu při vyjednávání příliš neodchylovat, neboť modelové smlouvy jsou neustále aktualizovány, aby co nejlépe odpovídaly aktuálním ekonomickým podmínkám a zajišťovaly spravedlivé rozdělení daňových příjmů mezi státy. Pokud se země

³¹ V rámci Přílohy 2 je blíže přiblížen vývoj mezinárodních daňových smluv o zamezení dvojímu zdanění.

³² Model Tax Convention on Income and Capital

³³ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries

rozhodnou provést určité úpravy, je nutné dbát na to, aby žádná ze smluvních stran nebyla těmito změnami znevýhodněna.

Pro snadnější interpretaci nejednoznačných či dvojsmyslných ujednání SZDZ byl k Modelové smlouvě OECD i OSN vytvořen rovněž rozsáhlý Komentář. K jeho aplikaci mají státy dva různé přístupy (statický, dynamický)³⁴. Českou republiku je možné zařadit mezi státy s dynamickým přístupem³⁵ (Vyškovská, 2022).

Česká republika při vyjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění obecně vychází z principů stanovených Modelovou smlouvou OECD. V některých případech zohledňuje také specifická ustanovení Modelové smlouvy OSN. Nicméně konečná podoba každé smlouvy je výsledkem vzájemného vyjednávání mezi oběma zúčastněnými státy, přičemž konečné znění jednotlivých ustanovení odráží dosažený kompromis, který zohledňuje specifické zájmy a potřeby obou stran (Portál veřejné správy, 2022). Je důležité také zmínit skutečnost, že ČR deklarovala i určité výhrady k Modelové smlouvě OECD, a to ve Sdělení k aktualizaci Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění z roku 2002, čj. 494/1 173/2003 zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 8/2003. Tyto výhrady se týkají i článku 5 Modelové smlouvy OECD³⁶. ČR má tak pro sjednávání SZDZ vytvořen vlastní specifický smluvní model, který ale vychází z Modelu OECD.

Na přelomu století se Evropská komise snažila vytvořit model „evropské konvence zamezení dvojího zdanění“, který měl vycházet z principů Modelové smlouvy OECD a měl sloužit jako základ pro uzavírání bilaterálních a multilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění mezi členskými státy EU. Tato myšlenka v rámci EU existovala již několik desetiletí, avšak navzdory této snaze nebylo dosaženo žádných konkrétních výsledků. V roce 2005 se Evropská komise pokusila oživit tuto iniciativu návrhem tzv. modelu evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění (EU Model Tax Convention), který měl nahradit existující bilaterální smlouvy mezi členskými státy a sjednotit daňové předpisy v rámci EU (Nerudová, 2017).

³⁴ Prvním z nich je přístup statický, který říká, že pro interpretaci smlouvy se využije původní Komentář, který byl platný v době uzavření SZDZ. Druhý je přístup dynamický, kdy státy vycházejí z aktuální verze Komentáře (Vyškovská, 2022).

³⁵ Pokud by využití aktuálního Komentáře zcela vylučovalo konkrétní znění SZDZ, využívá se přístup statický. Nejvyšší správní soud ČR se však s dynamickým přístupem příliš neztotožňuje a přiklání se spíše k využití původní verze Komentáře.

³⁶ Jedná se například o rozšíření definice stálé provozovny o službovou stálou provozovnu.

Modelová smlouva OECD má v rámci mezinárodního daňového práva opravdu významný vliv. Velice silně působí na jiné smluvní modely a většina států, a to nejen členské země OECD, ji využívá jako smluvní základ při vyjednávání ohledně bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění (Lang, 2021). Sojka a kol. (2017) zmiňují, že tento smluvní model je určen pro vyspělé země srovnatelné hospodářské úrovně. Model OECD klade důraz na zdanění příjmů ve státě, kde je poplatník daňovým rezidentem.

Na rozdíl od Modelové smlouvy OECD se Modelová smlouva OSN využívá především při uzavírání smluv mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi, kdy je kladen značný důraz na ochranu daňových příjmů smluvní strany s nesrovnatelně nižší ekonomickou výkonností. Tento model tedy slouží k podpoře hospodářsky méně rozvinutých zemí. Právo na zdanění příjmů v tomto případě náleží nejčastěji zemi, kde mají dané příjmy zdroj (Sojka a kol., 2017). V posledních letech však význam tohoto modelu značně upadá, zatímco Modelová smlouva OECD se dostává stále více do popředí.

Oba modely jsou pro zajištění relevance v měnícím se globálním ekonomickém prostředí pravidelně revidovány. Nejnovější verze Modelové smlouvy OECD je z roku 2017, kdy aktualizace proběhla v rámci iniciativy BEPS³⁷. Poslední verze Modelové smlouvy OSN je pak z roku 2021. Průběžné aktualizace obou modelů jsou prováděny odborníky v oblasti daňového práva a jsou výsledkem široké mezinárodní spolupráce, zahrnující připomínky a zkušenosti členských států a dalších zainteresovaných stran.

Modelová smlouva OECD a OSN se v některých svých ustanoveních lehce liší. Z pohledu diplomové práce jsou zajímavé odlišnosti týkající se čl. 5 a čl. 7. Čl. 5 se věnuje definici stálé provozovny. V Modelové smlouvě OECD je v čl. 5 odst. 3 uvedeno, že časový test pro vznik stálé provozovny v případě staveniště nebo stavebního či montážního projektu je 12 měsíců. V modelové smlouvě OSN v čl. 5 odst. 3 písm. (a) je však tento časový test vymezen na 6 měsíců, kdy je zároveň zahrnut také odborný dozor spojený se staveništěm nebo stavebním či montážním projektem. Z tohoto je zřejmé, že model OSN si klade za cíl podpořit rozvojové země. Kromě již zmíněného Modelová smlouva OSN v čl. 5 odst. 3 písm. (b)

³⁷ Base erosion and profit shifting (Snižování daňového základu a přesun zisků)

zmiňuje na rozdíl od Modelové smlouvy OECD tzv. službovou stálou provozovnu, kdy pro její vznik je uveden časový test 183 dní v jakémkoli 12měsíčním období. Možné je zmínit rovněž článek 14, Nezávislá povolání, který byl z Modelové smlouvy OECD v roce 2000 vypuštěn. V Modelové smlouvě OSN se však stále nachází.

V současné době jsou velice diskutovaným tématem nové návrhy OSN a OECD, které se zaměřují na řešení obav zemí bohatých na přírodní zdroje ohledně rizik spojených se získáváním příjmů z těžby na jejich území. Oba návrhy zkracují dobu potřebnou pro vznik stálé provozovny na 30 dní v libovolném 12měsíčním období (Readhead a Taquiri, 2024).

V rámci struktury jsou si obě modelové smlouvy velice podobné. Základní struktura obou smluv se skládá z názvu dohody, preambule³⁸, 7 kapitol a článků. Podrobná struktura Modelové smlouvy OECD a OSN je uvedena v Příloze 4. Pro účely diplomové práce jsou klíčové zejména články:

- článek 1 – osoby, na které se smlouva vztahuje;
- článek 2 – daně, na které se smlouva vztahuje;
- článek 3 – všeobecné definice;
- článek 4 – rezidence;
- článek 5 – stálá provozovna;
- článek 7 – zisky podniků;
- článek 14 – nezávislá povolání³⁹;
- článek 17 – umělci a sportovci;
- článek 23 A – metoda vynětí;
- článek 23 B – metoda zápočtu.

³⁸ V preambuli smluvní státy projevují vůli rozvíjet své hospodářské vztahy a posilovat svoji spolupráci v oblasti daňových záležitostí. Dále je zde vyjádřen záměr uzavřít SZDZ.

³⁹ Tento článek byl z Modelové smlouvy OECD v roce 2000 vypuštěn, avšak stále se nachází ve starších SZDZ, které má uzavřené ČR. Z tohoto důvodu je nutné článek 14 zohlednit.

2.2 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Cílem všech mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění je primárně zabránit situacím, kdy je stejný příjem zdaněn v různých státech současně. Tyto smlouvy se tedy zaměřují především na řešení mezinárodního právního dvojího zdanění, kdy je daný příjem zdaněn jak ve státě, kde je poplatník považován za daňového rezidenta, tak i ve státě, odkud tento příjem pochází. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění podrobně upravují, jak mají být různé typy příjmů zdaňovány a jakým způsobem se má zabránit dvojímu zdanění. Stanovují, který stát má právo příjem zdanit a jaká metoda bude využita pro zamezení dvojímu zdanění (Zíka, 2016).

Nerudová (2017) kromě výše zmíněného uvádí, že smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mají několik dalších klíčových cílů, které přispívají k efektivnímu a spravedlivému zdanění mezinárodních příjmů. Kromě zamezení dvojímu zdanění se smlouvy zároveň snaží zabránit vzniku situace, kdy by určitý příjem nebyl zdaněn vůbec. Dalším důležitým aspektem je prevence daňových úniků, kterou smlouvy podporují prostřednictvím mechanismů pro výměnu informací mezi zúčastněnými státy. Tyto dohody také umožňují přímou spolupráci daňových správ, což zahrnuje nejen formální postupy, ale i neformální řešení sporů, čímž se zjednodušuje řešení daňových problémů. Smlouvy rovněž zajišťují daňovou nediskriminaci, objektivní a spravedlivé rozdělení daňových výnosů mezi zúčastněné státy a zároveň přispívají k podpoře hospodářských, kulturních a dalších vztahů.

Většina pravidel týkající se mezinárodního dvojího zdanění je zakotvena v bilaterálních smlouvách, které mezi sebou uzavírají dva státy. Vícestranné mezinárodní daňové dohody nejsou vzhledem ke své složitosti příliš obvyklé, což je do značné míry způsobeno tím, že jednotlivé státy mají odlišné názory na daňovou problematiku. Tyto rozdíly mohou být způsobeny například odlišnou strukturou ekonomiky a jejích zdrojů. Navíc mnohostranné smlouvy vyžadují častější úpravy, protože musí reagovat na změny v legislativě více států najednou, což je náročnější na koordinaci a implementaci. Přestože jsou bilaterální smlouvy běžnější, existují i mnohostranné dohody o zamezení mezinárodního dvojího zdanění, které mezi sebou uzavírají státy, které sdílejí společný geografický prostor a mají podobné ekonomické podmínky. Příkladem jedné z mála platných vícestranných smluv

o zamezení dvojímu zdanění je tzv. Severská smlouva⁴⁰ ("Nordic Treaty"), která byla uzavřena mezi Dánskem, Švédskem, Finskem, Norskem, Islandem a Faerskými ostrovy v roce 1996 a je postavena na Modelové smlouvě OECD (Odarčenko, 2015).

Sojka a kol. (2017) uvádějí, že proces sjednávání podpisu a ratifikace mezinárodních smluv je časově velice náročný a může trvat až 5 let. Je nutné rozlišovat následující fáze:

- podpis smlouvy – obvykle v kompetenci ministra financí, ministra zahraničních věcí, případně příslušného velvyslance v druhém státě nebo zvláštního zmocněnce;
- schválení smlouvy zákonodárnými sbory obou smluvních stran;
- ratifikace hlavou státu;
- výměna ratifikačních listin – po této fázi smlouva vstupuje v platnost;
- publikace smlouvy ve sbírce mezinárodních smluv;
- účinnost smlouvy.

Důležitým faktorem je rovněž jazyková stránka SZDZ. Při aplikaci SZDZ je nutné vždy vycházet z té jazykové verze, která byla mezi smluvními státy sjednána jako autentická, tedy je uvedena v samotné smlouvě jako oficiální. Pokud tedy byla určitá smlouva sjednána například pouze v anglickém jazyce, mají její následné překlady pouze orientační povahu a nemají normativní charakter. V článku 33 Vídeňské úmluvě o smluvním právu je uvedeno, že v případě, kdy byla SZDZ uzavřena ve více jazykových verzích, jsou si tyto verze rovnocenné, a lze využít kteroukoliv z nich. Smluvní strany se však mohou dohodnout, že v případě rozdílnosti je rozhodující určitá jazyková verze.

Dle Ministerstva financí České republiky měla ČR k datu 13. 12. 2024 celkem 100 platných smluv o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a popř. i příjmu z majetku (viz Příloha 3). Tyto smlouvy jsou součástí právního řádu ČR.

⁴⁰ Vzhledem k tomu, že smlouva se vztahuje na region, kde těžba přírodních zdrojů hraje klíčovou roli v ekonomice, zahrnuje speciální ustanovení týkající se stálé provozovny. Kromě toho obsahuje jedinečný článek zaměřený na vládní činnosti související s mapováním, průzkumem a těžbou uhlovodíkových sedimentů (Nerudová, 2017).

3 Metody zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění představuje významnou překážku v oblasti přeshraničních podnikatelských aktivit. Ovlivňuje konkurenceschopnost podniků a jednotlivců stejně jako ekonomické vztahy mezi státy. Pro minimalizaci negativních dopadů dvojího zdanění byly vyvinuty různé metody zamezení dvojímu zdanění, které mají tento problém eliminovat nebo alespoň zmírnit.

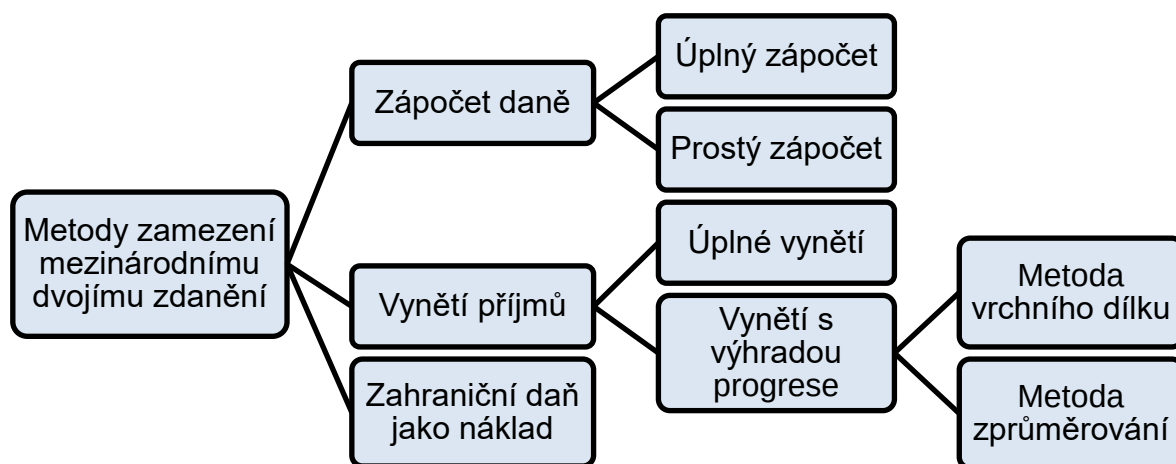
Metody zamezení dvojímu zdanění představují specifické výpočtové postupy, které omezují vliv dvojího zdanění. V rámci každé SZDZ je v jednom z jejích článků specifikováno, jaká metoda má být využita. Je však důležité poznamenat, že použitá metoda nemusí být jednotná pro všechny kategorie příjmů ani pro všechny zúčastněné smluvní státy (Vančurová a Zídková, 2022). Metody zamezení dvojímu zdanění jsou upraveny v kapitole 5 v článku 23 A a 23 B Modelové smlouvy OECD i OSN. Nováková a Králová (2021) k tomu dodávají, že konkrétní SZDZ pak mají vybranou metodu definovanou v článku 23, popřípadě v článku 22, 24 nebo 25, kde je uvedeno, jakým způsobem má dojít ve státě rezidence k zohlednění zaplacené zahraniční daně. Každý stát si může sám zvolit příslušnou metodu zamezení dvojímu zdanění s ohledem na vlastní preference.

V praxi existují tři základní metody zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění. Jedná se o metodu zápočtu, metodu vynětí a metodu zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů (členění jednotlivých metod – viz Obr. 3). Všechny tyto metody a způsob jejich výpočtu definuje rovněž ZDP, a to v rámci § 24 a § 38f. Zásadní odlišnost prvních dvou zmíněných metod spočívá v tom, že metoda zápočtu pracuje se samotnou daní, zatímco metoda vynětí se soustředí na příjmy.

Obecně platí, že metoda vynětí příjmů, konkrétněji metoda vynětí s výhradou progrese, se z pohledu SZDZ, které uzavřela ČR, vyskytuje zejména ve starších smlouvách, které byly uzavřeny nejčastěji v 80. letech minulého století. Novější a v současné době mnohem více využívanou metodou je pak zápočet daně, kdy nejčastěji je využívána metoda prostého zápočtu (Procházka, 2024).

Děrgel (2020) uvádí, že nejjednodušší metodou je úplné vynětí zahraničních příjmů, neboť tyto příjmy se při výpočtu daně z příjmů v zemi daňové rezidence vůbec nezohledňují. Vynětí s výhradou progrese má smysl pouze tehdy, kdy je sazba daně

v zemi rezidence poplatníka progresivní. Pokud tomu tak není, dá se říci, že se vynětí příjmů s výhradou progrese prakticky stává úplným vynětím příjmů. Nejsložitější je pak metoda prostého zápočtu zahraniční daně, která je velice často využívána mimo jiné na příjmy ze stálé provozovny.



Obr. 3 Metody zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění

3.1 Metoda zápočtu daně

Metoda zápočtu daně je obecně považována za nejrozšířenější přístup k zamezení dvojímu zdanění, který je v současné době využíván ve většině SZDZ. Tato metoda spočívá v tom, že daňový poplatník zahrne ve státě své daňové rezidence do svého daňového přiznání veškeré své celosvětové příjmy, které jsou předmětem daně, a z nichž se vypočítá jeho celková daňová povinnost. Následně je poplatníkovi umožněno snížit si takto vypočtenou daň o částku daně, která byla již prokazatelně uhrazena ve státě zdroje příjmů, a to v souladu s daňovými předpisy státu zdroje a příslušnou SZDZ (Vondráčková, 2016). Dle Vančurové (2021) lze zápočet chápat jako určitý druh slevy na dani, která snižuje celkovou daňovou zátěž poplatníka.

Z pohledu poplatníka je metoda zápočtu administrativně náročnější, neboť má daňový poplatník povinnost doložit výši daně, která byla odvedena ve státě zdroje. K tomu zpravidla slouží potvrzení o dani zaplacené v zahraničí, které je vydáváno zahraničním správcem daně. Poplatník o toto potvrzení musí požádat a zpravidla nějakou dobu trvá, než je vystaveno. Navíc v některých zemích nemusí být zdaňovací obdobím kalendářní rok. To vše může způsobit, že poplatník může mít problém s podáním řádného daňového přiznání (Vančurová a Zídková, 2022). V ČR může dle § 36 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, poplatník, jehož předmět

daně zahrnuje i příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, požádat o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového přiznání až do konce desátého měsíce po uplynutí zdaňovacího období. Správce daně však žádosti nemusí vyhovět vůbec či pouze částečně. Vančurová (2021) k tomu dodává, že pokud se poplatník ocitne v situaci, kdy bude muset podat daňové přiznání dříve, než obdrží od zahraničního správce daně potvrzení o zaplacené dani, musí částku daně odhadnout. V případě, že se tento odhad bude lišit od následně získaného potvrzení, bude poplatník povinen podat dodatečné daňové přiznání.

Metoda zápočtu daně má v praxi dvě základní varianty, které se odlišují způsobem, jakým je daň zaplacená v zahraničí započtena. Jedná se o zápočet úplný a zápočet prostý. Obě tyto metody jsou upraveny rovněž v rámci § 38f odst. 2 ZDP.

Úplný zápočet

Metoda úplného zápočtu umožňuje daňovému poplatníkovi, aby si svoji daňovou povinnost ponížil o daň ze zahraničních příjmů, kterou odvedl v zahraničí, a to v plné výši, bez ohledu na výši daně vypočtené z těchto příjmů v zemi daňové rezidence. Jedná se o jednu z nejjednodušších metod, avšak v praxi není příliš využívána. Důvodem je možnost vzniku situace, kdy při úplném zápočtu zahraniční daně od daně z celosvětových příjmů, může dojít rovněž k ponížení daně, která připadá i na jiné než zahraniční příjmy. K tomuto dochází v případě, jestliže je zahraniční daňová sazba vyšší než tuzemská. V důsledku toho stát daňové rezidence poplatníka obdrží nižší daňový příjem, což není pro stát rezidence žádoucí (Nováková a Králová, 2021). V rámci aplikace této metody však nesmí dojít k situaci, kdy by poplatníkovi vznikl přeplatek na dani. Je tedy možné započítat maximálně takovou výši daně, kolik činí celosvětová daňová povinnost daného poplatníka.

Prostý zápočet

Aby stát rezidence poplatníka předešel možným daňovým ztrátám souvisejícím s použitím metody úplného zápočtu, bývá ve SZDZ mnohem častěji upravena metoda prostého zápočtu zahraniční daně, která je rovněž preferována v rámci ZDP. Při aplikaci metody prostého zápočtu lze daň zaplacenou v zahraničí započítat pouze do výše daně, která by byla z těchto příjmů odvedena v tuzemsku (Vančurová, 2021). Daňový rezident určitého státu si zároveň může započítat zahraniční daň maximálně do výše skutečně zaplacené daně v zahraničí.

Velice podrobně je způsob aplikace této metody upraven v § 38f odst. 2 ZDP, kde je uvedeno, že „při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdánitelných částí základu daně. Započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti“. Dráb a kol. (2021, str. 859) uvádějí, že „zápočet lze uplatnit na daňovou povinnost v tom zdaňovacím období, v němž daňovému subjektu plynou příjmy ze zdrojů v zahraničí, které vstupují do základu daně v tomto zdaňovacím období. Odečet nelze přesouvat na jiné zdaňovací období“. Daň, kterou nebylo možné započíst, je možné v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP u některých druhů příjmů zahrnout do daňových nákladů v dalším zdaňovacím období⁴¹.

V případě, kdy je zahraniční sazba daně nižší než sazba daně ve státě daňové rezidence, může si daňový poplatník započíst celou výši daně, která byla zaplacená v zahraničí. Kvůli vyšší daňové zátěži ve státě daňové rezidence však daňový poplatník nemůže plně využít svůj limit pro zápočet daně, který byl určen ve státě rezidence, neboť lze započítat zahraniční daň maximálně do skutečně zaplacené výše.

Pokud příjem plyne ze země, kde je vyšší daňová sazba než v tuzemsku, je daň odvedená v zahraničí vyšší, než by byla odvedena ze stejných příjmů ve státě daňové rezidence poplatníka. Daňový poplatník si v tomto případě může započítat maximálně částku daně, která připadá dle tuzemské legislativy na zahraniční příjem. Zbylou zahraniční daň, kterou nebylo možné započíst, je pak možné u některých druhů příjmů zahrnout do daňových nákladů v dalším zdaňovacím období, a tím si ponížit základ daně.

V praxi může dojít k situaci, kdy daňový poplatník v zahraničí odvede vyšší daň dle národní legislativy, než kterou umožňuje příslušná SZDZ. Tohoto nedopatření se

⁴¹ Takovýto postup však vede ke značné ztrátě zahraniční daně, neboť při zápočtu se poníží přímo daňová povinnost, zatímco při uplatnění daně jako nákladu dochází pouze ke snížení základu daně (Hladký a Zamazalová, 2019).

může dopustit nejen sám daňový poplatník, ale rovněž zahraniční daňová správa. V této souvislosti pak může poplatník požádat ve státě zdroje příjmů o nápravu tohoto stavu (tzv. refundaci daně)⁴². Pokud však poplatník o tuto nápravu nepožádá, částku daně, která byla zaplacená nad rámec relevantní SZDZ, nelze započíst a zároveň ani uplatnit jako daňově odčitatelný náklad v následujícím zdaňovacím období (Vondráčková, 2016).

Sojka a kol. (2017) upozorňují na skutečnost, že při aplikaci této metody zamezení dvojímu zdanění je nutné, aby v daňovém přiznání byl vykázán zahraniční příjem (po odečtu výdajů) v hrubé výši před zdaněním. Zároveň je v případě ČR nutné zohlednit ustanovení § 38f odst. 8 ZDP, které hovoří o započítávání příjmů z více států. Pokud poplatníkovi plynou příjmy z více států, se kterými má ČR uzavřenou SZDZ, aplikuje se metoda prostého zápočtu samostatně za každý stát. Zápočet tedy nelze provést kumulativně.

3.2 Metoda vynětí příjmů

Při aplikaci metody vynětí příjmů se při výpočtu daňové povinnosti ve státě rezidence již nezohledňuje výše daně, která byla zaplacená ve státě zdroje ze zahraničních příjmů. Kořínková (2022) uvádí, že tato metoda umožňuje vyjmout z globálního základu daně ve státě daňové rezidence poplatníka zahraniční příjmy, jejichž zdanění již bylo provedeno v zahraničí. Jinými slovy, příjmy ze zahraničních zdrojů nejsou vůbec zahrnuty do daňového základu v tuzemsku, což znamená, že se na ně při výpočtu domácí daňové povinnosti vůbec nepřihlíží.

Metoda vynětí příjmů je pro daňového poplatníka administrativně mnohem jednodušší, neboť v tomto případě není potřeba mít k dispozici potvrzení o dani zaplacené v zahraničí jako tomu bylo v případě metody zápočtu (Vančurová a Zídková, 2022).

U metody vynětí příjmů je důležité upozornit na skutečnost, že zahraniční daň z vyňatých příjmů ve státě daňové rezidence nelze zahrnout do daňových nákladů v následujícím zdaňovacím období jako tomu bylo u metody zápočtu. Je tomu tak z důvodu znění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, kde je uvedeno, že daň zaplacenou ve

⁴² „V praxi však takto poplatníci většinou nepostupují, protože náklady na refundaci daně by v řadě případů výrazně převýšily možnou úsporu“ (Hladký a Zamazalová, 2019, str. 16).

státě zdroje lze do daňově uznatelných nákladů zahrnout pouze u příjmů, které jsou součástí základu daně. To vyplývá rovněž z ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.

Pokud by nastala situace, kdy poplatníkovi plynou příjmy z více států, a v rámci relevantní SZDZ mají být aplikovány různé metody zamezení dvojímu zdanění, je nutné postupovat dle § 38f odst. 8 ZDP, kde je uvedeno, že je nejprve nutné provést vynětí zahraničních příjmů, a až následně zápočet zahraniční daně pro každý stát zvlášť.

Stejně jako metoda zápočtu daně má i metoda vynětí příjmů dvě základní varianty. Jedná se o vynětí úplné a vynětí s výhradou progrese.

Úplné vynětí

Metoda úplného vynětí spočívá v tom, že se veškeré příjmy, které pocházejí ze zahraničních zdrojů, vyjmou ze zdanění. U právnických osob se využije úplné vynětí zahraničních příjmů ze základu daně (popř. daňové ztráty). U fyzických osob se vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí z úhrnu dílčích základů daně poníženého o úhrn ztrát, a to před uplatněním nezdaniitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně (Kořínková, 2022). Daň, kterou je daňový poplatník povinen odvést ve státě své daňové rezidence, kde přiznává veškeré své celosvětové příjmy, tak není takto vyňatým zahraničním příjmem vůbec ovlivněna. V dnešních SZDZ je však využití této metody méně časté (Vyškovská, 2022).

Vynětí s výhradou progrese

V případě, že SZDZ uplatňuje metodu vynětí, jedná se nejčastěji o vynětí s výhradou progrese. Stejně jako v případě úplného vynětí dochází k vyjmutí zahraničních příjmů z celosvětového základu daně poplatníka. V rámci této metody však vyňaté zahraniční příjmy ovlivňují výši daňové sazby, která se použije na zbylé příjmy. Je tedy zřejmé, že svůj účel tato metoda naplňuje pouze v podmínkách progresivního zdanění příjmů. V případě jednotné sazby daně ztrácí tato metoda svůj smysl a její použití nakonec vede k úplnému vynětí příjmů (Sojka a kol., 2017).

V ČR byla do konce roku 2020 aplikována tzv. solidární daň⁴³, avšak od 1. ledna 2021 bylo znovu zavedeno progresivní zdanění, kdy byla u příjmů fyzických osob zavedena dvě daňová pásma, a to základní 15% sazba daně a zvýšená 23% sazba (ČSOB, 2024). V roce 2024 byla snížena rovněž hranice progrese, kdy 23 % je zdaněna ta část základu daně fyzické osoby, která přesahuje 36násobek průměrné měsíční mzdy⁴⁴. V případě zdanění příjmů právnických osob pak rovněž došlo ke změně, kdy v roce 2024 byla navýšena sazby daně z příjmů právnických osob o 2 procentní body. Původní 19% daňová sazba byla tedy zvýšena na 21 %.

Při aplikaci metody vynětí s výhradou progrese lze postupovat dvěma způsoby. Jedná se o metodu vrchního dílku a metodu zprůměrování.

Metoda vrchního dílku

Metoda vrchního dílku pracuje s tzv. daňovým pásmem, pomocí kterého je stanovena sazba daně, která následně slouží pro stanovení daně z příjmů dosažených ve státě daňové rezidence. Dá se říci, že tuzemské příjmy jsou zařazeny nad příjmy zahraniční (Sojka a kol., 2017). Z daňové legislativy státu rezidence je zjištěno příslušné daňové pásmo aplikovatelné na celosvětový základ daně. Vypočte se celková daňová povinnost poplatníka z jeho celosvětových příjmů. Následně je nutné vypočítat daň, která připadá z důvodu aplikace progresivního zdanění na zahraniční část příjmu, kdy je nutné na tento příjem pohlížet jako na samostatný základ daně. O takto vypočtenou daň ze zahraničního příjmu se pak poníží celková daňová povinnost poplatníka z jeho celosvětového příjmu. Metoda vrchního dílku však není upravena v žádné ze SZDZ, které má uzavřena ČR, a zároveň není zakotvena ani v české legislativě (Nováková a Králová, 2021).

Metoda zprůměrování

Mnohem častější metodou v rámci SZDZ, která je i z pohledu poplatníka výrazně výhodnější, je metoda zprůměrování. Tato metoda spočívá ve stanovení průměrného daňového zatížení všech celosvětových příjmů poplatníka před

⁴³ Solidární daň byla v ČR zavedena 1. ledna 2013 a činila 7 %. Na rozdíl od současného progresivního zdanění se solidární daň nevztahovala na tzv. pasivní příjmy. Uplatňovala se pouze na tu část ročních příjmů fyzických osob (zaměstnanců i OSVČ), které přesáhly 48násobek průměrné měsíční mzdy v daném zdaňovacím období (ČSOB, 2024).

⁴⁴ Průměrná měsíční mzda pro rok 2024 činí 43 967 Kč.

vynětím. Pro výpočet tuzemské daně z příjmů je následně základ daně po vynětí zahraničních příjmů zdaněn výslednou sazbou průměrného daňového zatížení (Nováková a Králová, 2021).

Pro stanovení sazby průměrného daňového zatížení je využíván následující vzorec:

$$\text{Sazba průměrného daňového zatížení (\%)} = \frac{\text{Daň z celosvětového základu daně}}{\text{Celosvětový základ daně}} * 100$$

3.3 Daň zaplacená v zahraničí jako daňově uznatelný náklad

Vedle metody zápočtu a metody vynětí existuje také opatření, které daňovému poplatníkovi umožňuje v zemi jeho daňové rezidence zahrnout daň zaplacenou v zahraničí do daňově uznatelných nákladů, a to ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, za které se zahraniční příjem zdaňoval. Vančurová a Zídková (2022) zmiňují, že se jedná o nejstarší metodu zamezení dvojímu zdanění, která se v současné době ve SZDZ již nepoužívá. Stále je však možné se s ní setkat v národních legislativách. Jedná se tedy o vnitrostátní opatření, které však zcela nevede k zamezení dvojímu zdanění, ale spíše k jeho zmírnění.

Kořínková (2022) uvádí, že tato metoda se uplatňuje v následujících situacích:

- s daným státem není sjednána SZDZ;
- pro zamezení dvojímu zdanění byla aplikována metoda prostého zápočtu, avšak z důvodu vyšší míry zahraničního zdanění nebylo možné v zemi rezidence započíst celou zahraniční daň; nebo
- poplatník v daňovém přiznání vykázal z celosvětových příjmů nulovou daňovou povinnost, popřípadě daňovou ztrátu, a daň zaplacená v zahraničí tak nemohla být započtena.

V rámci české daňové legislativy je tato metoda upravena ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Z tohoto ustanovení mimo jiné vyplývá, že pro to, aby mohla být zahraniční daň při existenci SZDZ daňově uznatelným nákladem, musí být v ČR uplatněna dle SZDZ metoda prostého zápočtu a zároveň musí být výše zaplacené daně v zahraničí v souladu s relevantní SZDZ. Výše zaplacené zahraniční daně, která přesahuje výši uvedenou v SZDZ nelze uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Do daňových nákladů nelze zahrnout rovněž zahraniční daň z vyňatých příjmů.

4 Analýza a aplikace vybraných SZDZ a komparace metod zamezení dvojímu zdanění

Česká republika, podobně jako mnoho dalších zemí, uzavírá SZDZ s cílem podpořit podnikatelské aktivity a ochránit své daňové rezidenty před nadměrným daňovým zatížením. V rámci praktické části diplomové práce je pozornost věnována analýze a aplikaci tří konkrétních SZDZ, a to s důrazem na příjmy z podnikání. Konkrétně se jedná o smlouvy, které ČR uzavřela se Spojenými státy americkými, Čínou a Německem. Výběr těchto zemí byl motivován snahou zahrnout klíčové regiony globalizovaného světa (Severní Ameriku, Asii a Evropu), a tím poskytnout ucelený pohled na různé přístupy k mezinárodnímu zdanění. Zároveň Spojené státy americké, Čína a Německo v současné době představují tři největší světové ekonomiky (dle nominálního hrubého domácího produktu za rok 2023)⁴⁵.

Následující tabulka uvádí základní charakteristiky vybraných SZDZ:

Tab. 1 Vybrané bilaterální smlouvy s ČR o zamezení dvojímu zdanění

SZDZ s	Podpis	Platnost ode den	Účinnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Verze SZDZ
Německem	19. 12. 1980	17. 11. 1983	01. 01. 1984	18/1984 Sb.	Původní ⁴⁶
Čínou	28. 08. 2009	04. 05. 2011	01. 01. 2012	65/2011 Sb. m. s.	Nová ⁴⁷
USA	16. 09. 1993	23. 12. 1993	01. 01. 1993	32/1994 Sb.	Původní
			01. 02. 1994 ⁴⁸		
SZDZ s Německem: Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (dále „Smlouva s Německem“)					
SZDZ s Čínou: Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (dále „Smlouva s Čínou“)					
SZDZ s USA: Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (dále „Smlouva s USA“)					

⁴⁵ Nominální hrubý domácí produkt za rok 2023:

1. USA: 27,4 bilionů USD
2. Čína: 17,8 bilionů USD
3. Německo: 4,5 bilionů USD

⁴⁶ Smlouva s Německem se řadí mezi několik málo dohod uzavřených před 01. 01. 1993, jež nebyly dosud nahrazeny novým zněním, které by mnohem lépe reflektovalo dynamiku současných obchodních, ekonomických a politických podmínek a potřeb v mezinárodním daňovém prostředí.

⁴⁷ Tato smlouva nahradila původní SZDZ s Čínou, která byla podepsaná dne 11. 06. 1987.

⁴⁸ Dle čl. 29 (Vstup v platnost) Smlouvy s USA je nutné rozlišovat při stanovování data, kdy ustanovení smlouvy nabývají účinnosti, mezi daněmi vybíranými srážkou u zdroje a ostatními daněmi. Pokud jde o daně vybírané srážkou u zdroje, tak se ustanovení smlouvy aplikují na částky placené nebo připisované 01. 02. 1994 nebo později. Pokud jde o ostatní daně, jsou ustanovení smlouvy účinná již od 01. 01. 1993. Některé části smlouvy tedy měly zpětnou účinnost k roku 1993.

4.1 Analýza a aplikace článků SZDZ relevantních pro mezinárodní zdanění příjmů z podnikání

Dá se říci, že struktura a základní principy SZDZ s Německem, Čínou a USA se často shodují. Každá z těchto smluv má však rovněž svá specifika, která odrážejí rozdílnost daňových systémů a existenci specifických požadavků jednotlivých zemí. Je tedy důležité se zaměřit nejen na společné rysy těchto smluv, které zajišťují stabilní a spolehlivý rámec zdanění globálně působících podnikatelských subjektů, ale rovněž na ustanovení, ve kterých se smlouvy odlišují. Tyto rozdíly mohou mít zásadní vliv na stanovování daňové povinnosti podnikatelských subjektů. V rámci analýzy vybraných SZDZ bude pozornost věnována článkům, které jsou klíčové pro zdanění příjmů z podnikání.

Osoby, na které se smlouva vztahuje

Tab. 2 Osoby, na které se smlouva vztahuje, dle vybraných SZDZ

Článek 1	Německo	Čína	USA
„Tato smlouva se vztahuje na osoby, ...“	které mají bydliště či sídlo v jednom nebo v obou smluvních státech.“	které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.“	které mají bydliště či sídlo v jednom nebo obou smluvních státech (rezidenti), pokud ve Smlouvě není stanoveno jinak.“
Speciální dodatek (čl. 1 odst. 3)			„Smluvní stát může zdaňovat své rezidenty [tak, jak jsou definováni v článku 4 (Rezident)] a své občany, včetně bývalých občanů podle zákonů tohoto státu, jako kdyby Smlouva nebyla v účinnosti.“

Zdroj: Smlouva s Německem, Čínou a USA

V rámci tohoto ustanovení si lze všimnout mírné odlišnosti ve využívané terminologii. Ve starších SZDZ uzavřených před rokem 1989 (viz Smlouva s Německem) není obsažen termín „rezident“. To ovšem nic nemění na tom, že všechny uvedené smlouvy zohledňují bydliště či sídlo jako jedno z hlavních kritérií při stanovování daňové příslušnosti dané osoby.

Smlouva s USA má článek 1 mnohem rozsáhlejší a obsahuje řadu specifických prvků. Zajímavý je odst. 3, který souvisí s principem tzv. státní příslušnosti poplatníka, a je klíčový především z pohledu USA. Tento odstavec uvádí, že smluvní stát může své daňové rezidenty a své občany, včetně bývalých občanů, zdaňovat tak, jako kdyby Smlouva s USA nebyla v účinnosti, tedy podle

vnitrostátních norem. Smluvní státy tak mohou zdanit celosvětové příjmy nejen svých daňových rezidentů, ale také svých občanů.⁴⁹

Odst. 3 čl. 1 Smlouvy s USA je označován jako tzv. „saving clause“. Z tohoto ustanovení mimo jiné vyplývá, že občan USA, který zároveň žije v ČR a je tak rovněž českým daňovým rezidentem, nemůže využít všech výhod a úlev, které vycházejí ze Smlouvy s USA, protože USA mají v tomto případě právo vybírat daně podle svých zákonů, bez ohledu na to, co smlouva mezi státy stanovuje. Ve Smlouvě s USA jsou v rámci čl. 1 odst. 4 uvedeny i určité výjimky, kdy se výhody poskytnuté Smlouvou vztahují rovněž na americké občany. Jedná se ovšem o případy, které nesouvisejí s příjmy z podnikání. Z pohledu příjmů z podnikání obsahuje Smlouva s USA přesné vymezení toho, kdy může dojít ke zdanění příjmů z podnikání rovněž ve státě zdroje těchto příjmů. Z důvodu odst. 3 čl. 1 se však podmínky, které jsou vymezeny ve smlouvě, nevztahují na americké občany. Článek týkající se vyloučení dvojího zdanění (v případě Smlouvy s USA se jedná o čl. 24) je však nutné respektovat při zdaňování příjmů pokaždé, a to i v případě občanů USA.

Daně, na které se smlouva vztahuje

V rámci daní, na které se smlouva vztahuje, lze identifikovat odlišnost v případě Smlouvy s Čínou i Smlouvy s USA. Smlouva s Německem i s USA se vztahuje jak na daně z příjmů fyzických i právnických osob, tak na daně z majetku. Smlouva s Čínou však pokrývá pouze daně z příjmů. Smlouva s USA pak jako jediná zahrnuje mimo přímých daní rovněž daň spotřební, která může být dle amerických právních předpisů aplikována na investiční příjem soukromých nadací. Důležité je také v případě USA zmínit skutečnost, že Smlouva s USA pokrývá pouze federální daně z příjmů, které jsou dány americkým zákonem o dani z příjmů (Internal Revenue Code). Nepokrývá tedy daně, které jsou ukládány na úrovních jednotlivých států USA. U takovýchto daní by si tedy český daňový rezident nemohl uplatnit

⁴⁹ Z pohledu americké vnitrostátní legislativy je při stanovování daňové povinnosti fyzických osob rozhodující státní občanství poplatníka, a nikoliv princip bydliště nebo doba obvyklého pobytu, které obsahuje smlouva. To znamená, že všichni občané USA jsou dle americké legislativy povinni v USA danit své celosvětové příjmy, a to i v situaci, kdy na území USA nemají bydliště a ani se tam fyzicky nezdržují. V české daňové legislativě není tato možnost zakotvena, a z tohoto důvodu daní své celosvětové příjmy v ČR pouze čeští daňový rezidenti. Toto ustanovení je tedy předmětné pouze pro USA.

metodu zamezení dvojímu zdanění uvedenou ve Smlouvě, a došlo by tak k mezinárodnímu dvojímu zdanění.

Všechny smlouvy obsahují rovněž odstavec, který stanovuje, že smlouva bude nadále platit i v případě, že dojde k určitým změnám např. v názvu či struktuře daní. Ve všech případech se smlouva vztahuje také na stejné či obdobné daně, které budou zavedeny po podpisu dané smlouvy, ať už nahradí daně uvedené ve smlouvě nebo je pouze doplní. V případě, že tedy dojde v tomto ohledu k určitým změnám v rámci vnitrostátních zákonů některého ze smluvního státu, není nutné uzavírat smlouvu novou. Je zřejmé, že toto ustanovení bylo využito v případě Smlouvy s Německem, která byla oproti dvěma zbylým smlouvám uzavřena před 1. lednem 1993, kdy k tomuto datu začala být v ČR účinná zásadní daňová reforma. Smlouva s Německem tak obsahuje daně, které již nejsou součástí právního řádu ČR. Díky tomuto ustanovení však Smlouva s Německem zůstala v platnosti i po tomto datu a v současné době se v rámci ČR vztahuje na daně ukládané na základě ZDP (daň z příjmů fyzických a právnických osob) a dále na daň z nemovitostí.

V rámci stejného odstavce je pak vymezena i určitá informační povinnost příslušných úřadů smluvních států, které si musí vzájemně sdělovat důležité změny realizované v jejich vnitrostátních daňových zákonech. Smlouva s USA má pak tuto informační povinnost rozšířenou i na úředně zveřejněné materiály, které souvisejí s uplatněním Smlouvy s USA.

Všeobecné definice

Všechny vybrané smlouvy mají pro zajištění správné aplikace smlouvy v prvním odstavci tohoto článku definované konkrétní pojmy, které jsou v rámci dané smlouvy využívány. Neboť má SZDZ aplikační přednost před vnitrostátními normami, jsou i definice těchto pojmů nadřazeny nad definice, které jsou obsaženy ve vnitrostátní legislativě. Výrazy definované v rámci analyzovaných smluv jsou následující:

Tab. 3 Pojmy definované v rámci vybraných SZDZ

<u>Německo</u>	<u>Čína</u>	<u>USA</u>
jeden smluvní stát a druhý smluvní stát	jeden smluvní stát a druhý smluvní stát	smluvní stát
osoba	osoba	osoba
společnost	společnost	společnost
podnik jednoho smluvního státu a podnik druhého smluvního státu	podnik jednoho smluvního státu a podnik druhého smluvního státu	podnik jednoho smluvního státu a podnik druhého smluvního státu

<u>Německo</u>	<u>Čína</u>	<u>USA</u>
příslušný úřad	příslušný úřad	příslušný úřad
	mezinárodní doprava	mezinárodní doprava
	Čína	Spojené státy
	Česká republika	
	podnik	
	státní příslušník	
	činnost	

Lze si všimnout, že v každé smlouvě nejsou definovány naprosto stejné pojmy. Při stanovování výrazů, které budou definovány v rámci tohoto článku záleží na smluvních stranách, jaké pojmy zahrnou. Obecně lze však poukázat na to, že všechny analyzované smlouvy vycházejí v tomto případě především z pojmů, které jsou definované v rámci Modelové smlouvy OECD. Zároveň novější smlouvy se více přizpůsobují aktuálním ekonomickým otázkám.

Z důvodu značné obsáhlosti termínů, které jsou využívány v SZDZ, tento článek neposkytuje definice všech výrazů obsažených v dané smlouvě. Některé klíčové výrazy jsou však definovány i v rámci samostatných článků (např. rezident, stálá provozovna atd.). Situace, kdy určitý výraz není definován v žádném článku dané smlouvy, je řešena ve všech třech zvolených smlouvách pomocí tzv. "zbytkové" metody. V Čl. 3 (Všeobecné definice) odst. 2 je ve všech smlouvách stanoveno, že pokud některé výrazy nejsou ve smlouvě definovány, použije se jejich význam podle vnitrostátních právních předpisů upravujících daně, na které se smlouva vztahuje. Tyto předpisy se aplikují v tom státě, který smlouvu v dané chvíli aplikuje pro daňové účely. Výjimkou je případ, kdy daná situace vyžaduje odlišný výklad. Všechny smlouvy obsahují rovněž článek týkající se řešení případů dohodou, který zahrnuje ustanovení, ze kterého vyplývá, že příslušné úřady smluvních států se mohou rovněž u smlouvou nedefinovaných pojmů dohodnout na společném výkladu.

V případě využití definic výrazů, které jsou vymezeny vnitrostátním právním předpisem, se nabízí otázka, zda má při aplikaci smlouvy stát vycházet z významu platného v době podpisu dané smlouvy, nebo z toho, který je aktuální v době, kdy je smlouva pro účely zdanění uplatňována. V případě Smlouvy s Německem a USA si lze všimnout toho, že v rámci Čl. 3 odst. 2 není tato problematika vůbec řešena. Ve Smlouvě s Čínou je však již tento problém zohledněn, kdy má být využita

definice, která je aktuální při aplikaci smlouvy. Smlouva s Čínou navíc oproti ostatním dvěma smlouvám zmiňuje, že pokud bude daný výraz definován v rámci daného státu ve více právních předpisech, má přednost ten význam, který je využíván v daňových zákonech daného státu. Z tohoto je zřejmé, že znění tohoto odstavce, tak jak je uvedeno ve Smlouvě s Čínou, je typické spíše pro novější SZDZ, které byly uzavřeny převážně po roce 2000.

Čína

Článek 3 odst. 2:

„Pokud jde o provádění Smlouvy v jakémkoliv čase některým ze smluvních států, bude mít každý výraz, který v ní není definován, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad, takový význam, jenž mu náleží v tomto čase podle právních předpisů tohoto státu pro účely daní, na které se Smlouva vztahuje, přičemž jakýkoliv význam podle používaných daňových zákonů tohoto státu bude převažovat nad významem daným výrazu podle jiných právních předpisů tohoto státu.“

Zdroj: Smlouva s Čínou

Rezident (Daňový domicil)

Tab. 4 Daňová rezidence (domicil) dle vybraných SZDZ

Článek 4			
Německo	Čína	USA	
„Výraz „osoba mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě“ označuje ve smyslu této smlouvy osobu, ...	„Výraz „rezident smluvního státu“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, ...	„Výraz „rezident smluvního státu“ označuje ve smyslu této smlouvy každou osobu, ...	která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení, místa založení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria.“
„Výraz „rezident jednoho smluvního státu“ nezahrnuje osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě ...			
	pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě.“	jen z příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.“	
Speciální dodatek (čl. 4 odst. 2 bod c))			
		„Česká republika bude považovat občana Spojených států nebo cizince majícího legální po volení k trvalému pobytu (držitele „zelené karty“) za rezidenta Spojených států, pouze má-li taková osoba podstatnou přítomnost, stálý byt nebo obvyklý pobyt ve Spojených státech.“	

Zdroj: Smlouva s Německem, Čínou a USA

Smlouva s Čínou i USA pracuje již s novým pojmem „rezident smluvního státu“. Naopak Smlouva s Německem tento výraz zaveden nemá a pracuje s označením „osoba mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě“. Oproti Smlouvě s Německem obsahuje pak Smlouva s Čínou i s USA rovněž vymezení toho, kdo daňovým rezidentem není.

Své specifikum má pak Smlouva s USA, jež definuje daňového rezidenta oproti Smlouvě s Německem a Čínou mnohem obsáhleji (viz čl. 4 odst. 2 bod c)). V tomto případě se může vyskytnout určitý problém představující skutečnost, že dle amerických vnitrostátních právních norem je občan USA považován za daňového rezidenta USA pokaždé, a to bez ohledu na bydliště či fyzický pobyt na území USA. Na druhé straně ČR zdaňuje fyzické osoby na základě jejich bydliště či obvyklého pobytu. Pokud tedy občan USA žije v ČR, dochází k tomu, že z pohledu americké daňové legislativy se jedná o amerického daňového rezidenta, a zároveň z pohledu české daňové legislativy se jedná o českého daňového rezidenta. To vede ke konfliktu daňového rezidentství. Navzdory tomu, že čl. 1 odst. 3 Smlouvy s USA umožňuje státům zdanit své občany, jako kdyby smlouva nebyla v platnosti, je nutné v případě vzniku kolize daňového rezidentství mezi dvěma státy využít tzv. „tie-breaker rules“, která jsou uvedena rovněž ve čl. 4. Díky tomuto mechanismu je možné rozhodnout o tom, který stát bude mít primární právo považovat určitou osobu za svého daňového rezidenta pro účely smlouvy. V případě Smlouvy s USA spadá mezi kritéria, která se postupně vyhodnocují z důvodu stanovení daňové rezidence fyzické osoby po vzniku kolize rezidentství, následující: stálý byt; osobní a hospodářské vztahy; místo, kde se osoba obvykle zdržuje; státní příslušnost; dohoda příslušných úřadů. I v případě, kdy se na základě zmíněných kritérií určí, že je občan USA pro účely smlouvy daňovým rezidentem ČR, mohou USA takovouto osobu stále zdanit dle svých vnitrostátních předpisů, a to kvůli zmíněnému čl. 1 odst. 3.

Kritéria pro stanovení daňové rezidence v situaci vzniku konfliktu daňové rezidence u fyzické osoby jsou v případě Smlouvy s Čínou naprosto totožné s kritérii, která jsou uvedena ve Smlouvě s USA. Odlišnost lze však identifikovat ve Smlouvě s Německem. Zde je v rámci „tie-breaker rules“ obsažen pouze stálý byt, osobní a hospodářské vztahy a závěrem pak místo, kde se osoba obvykle zdržuje. Není zde tedy žádná zmínka ohledně státní příslušnosti či dohody příslušných úřadů.

Pokud by tedy došlo k situaci, kdy by stále nešlo jednoznačně určit daňovou rezidenci fyzické osoby, bylo by nutné postupovat dle článku 25 (Řešení případů cestou dohody).

Konflikt daňové rezidence může však nastat nejen v případě fyzických osob, ale také osob právnických. Smlouva s Německem i s Čínou stanovují řešení této kolize shodně, a to tak, že právnická osoba bude rezidentem ve státě, kde se nachází místo jejího hlavního vedení, a kde jsou tedy přijímána klíčová rozhodnutí. Smlouva s USA pak řeší tuto situaci odlišně, kdy rozhodným kritériem je místo založení. Právnická osoba tak bude rezidentem toho státu, podle jehož tamních právních předpisů byla založena.

Příklad 4 Určení daňové rezidence fyzické osoby

Paní Nováková je občankou ČR, kde má rovněž evidovaný trvalý pobyt. Svě povolání vykonává v Číně, kde z tohoto důvodu pobývá 250 dní v roce (zbylé dny tráví v ČR). Její rodina žije v ČR, ale občas za paní Novákovou cestuje do Číny.

→ ZDP dává možnost určit daňové rezidentství poplatníka (fyzické osoby) na základě bydliště či délky obvyklého pobytu. Z pohledu české daňové legislativy bude tedy paní Nováková daňovým rezidentem ČR na základě bydliště. Čínská legislativa pro stanovení daňové rezidence využívá rovněž podmínku bydliště či délku obvyklého pobytu. (více jak 183 dnů). Z pohledu Číny je tedy považována za čínského daňového rezidenta. Dochází tedy ke konfliktu daňového rezidentství, kdy oba státy na paní Novákovou nahlíží jako na svého daňového rezidenta.

→ Neboť má ČR s Čínou uzavřenou SZDZ, je nutné při vzniku takového konfliktu postupovat dle smlouvy, kde je stanoveno několik tzv. kritérií „tie-breaker rules“, která se pro rozhodnutí o daňové rezidenci fyzické osoby uplatňují postupně.

→ Prvním kritériem je **stálý byt** poplatníka. Klíčový je v tomto případě úmysl poplatníka se na daném místě trvale zdržovat, kdy pojem „trvale“ poukazuje na možnost byt užívat nepřetržitě a pravidelně. U paní Novákové je možné předpokládat, že stálý byt bude mít jak v ČR, kde žije její rodina a kde má evidovaný trvalý pobyt, tak v Číně, kde pracuje. Důležitý je však rovněž úmysl paní Novákové se na určitém místě trvale zdržovat.

- V případě, že paní Nováková bude mít úmysl se trvale zdržovat např. pouze v Číně, bude daňovým rezidentem Číny.
- Pokud však bude mít úmysl se trvale zdržovat v obou státech, pak přichází na řadu kritérium **střediska životních a ekonomických zájmů**.

→ Paní Novákové plyne hlavní příjem z Číny, avšak její rodina má zázemí v ČR. Nutné je zohlednit také to, kde vykonává své volnočasové aktivity, či kde využívá více veřejné služby. V tomto případě se dá z dostupných informací říci, že paní Nováková má středisko svých ekonomických zájmů v Číně, avšak osobní zájmy má především v ČR, i přesto, že

její rodina ji čas od času navštíví. Neboť tedy toto kritérium nelze jednoznačně určit, musí se postoupit k dalšímu kritériu, tedy **místu obvyklého pobytu**.

→ Určení místa, kde se paní Nováková obvykle zdržuje je v tomto případě zřejmé. Většinu roku pobývá v Číně, z čehož lze již definitivně určit, že bude **daňovým rezidentem Číny**, kde bude danit své celosvětové příjmy. K dalším kritériím uvedených ve SZDZ se tak již nemusí přihlížet.

Příklad 5 Určení daňové rezidence právnické osoby

Společnost Gama byla založena podle právních předpisů Německa/USA (2 varianty). V Německu/USA má společnost evidované své sídlo. Společnost Gama ale velkou část svých podnikatelských aktivit vykovává v ČR, kde zároveň pracují klíčoví manažeři a jsou zde tak přijímána i zásadní rozhodnutí společnosti.

→ Společnost Gama je z pohledu vnitrostátní daňové legislativy Německa/USA považována za německého/amerického daňového rezidenta (Německo – zde je naplněna podmínka sídla; USA – zde je dle vnitrostátní legislativy splněna podmínka založení dle právních předpisů USA). ČR bude ale společnost považovat rovněž za svého daňového rezidenta, neboť má společnost Gama v ČR místo svého vedení. Dochází tedy ke konfliktu daňové rezidence a je nutné dále postupovat dle příslušné SZDZ.

→ **Německo:** Smlouva s Německem stanovuje, že právnická osoba bude při vzniku takovéto kolize rezidentem ve státě, kde se nachází místo jejího hlavního vedení. Z tohoto důvodu bude společnost Gama **daňovým rezidentem ČR**.

→ **USA:** Smlouva s USA stanovuje, že rozhodným kritériem je místo založení. Právnická osoba tak bude rezidentem toho státu, podle jehož tamních právních předpisů byla založena. Z tohoto důvodu bude společnost Gama **daňovým rezidentem USA**.

Stálá provozovna

Definice pojmu stálá provozovna je ve všech smlouvách vymezena téměř shodně, kdy ve všech případech se vychází ze standardní definice uvedené v Modelové smlouvě OECD.

Tab. 5 Definice stálé provozovny dle vybraných SZDZ

Článek 5	Německo	Čína	USA
„Výraz „stálá provozovna“ označuje ve smyslu této smlouvy ...	trvalé zařízení pro podnikání, v němž podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost.“	trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.“	trvalé zařízení pro podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost.“

Zdroj: Smlouva s Německem, Čínou a USA

Lze si povšimnout mírně odlišnosti, kdy ve starších smlouvách, jako je Smlouva s Německem a USA, se využívá označení „trvalé zařízení pro podnikání“. Novější smlouvy, jako je Smlouva s Čínou, pak využívají převážně výraz „trvalé místo

k výkonu činnosti“, popřípadě „trvalé místo k výkonu podnikání“. Značný vliv na tuto skutečnost má to, že OECD svoji Modelovou smlouvu průběžně aktualizuje, aby reflektovala nové obchodní praktiky a přístupy k mezinárodnímu zdanění. V případě starších smluv termín „trvalé zařízení pro podnikání“ odpovídá tehdejšími standardům a zaměřením na fyzickou přítomnost podniku. Tento výraz je více vázán na tradiční formy podnikání, které spočívají např. v provozu kanceláří či továren. V novějších smlouvách, které vycházejí z aktuálnějších verzí Modelové smlouvy OECD, pojem „trvalé místo k výkonu činnosti/podnikání“ mnohem lépe odpovídá novým formám podnikání a pružnějším obchodním modelům, které se nemusí omezovat pouze na zařízení nebo fyzický prostor. Moderní ekonomika je více založená na službách a digitálních technologiích, což vede k potřebě širšího pojetí stálé provozovny. Pod výrazem stálá provozovna je tak možné si představit širokou škálu forem, jakými může být podnikatelská činnost v zahraniční vykonávána. Nejedná se tak pouze o fyzické zařízení, ale rovněž o jakýkoliv stálý prostor či prostředek, který je využíván podnikatelským subjektem k výkonu jeho činnosti.

Další součástí tohoto článku je demonstrativní výčet situací, kdy vzniká stálá provozovna. Všechny tři smlouvy v tomto případě vycházejí z Modelové smlouvy OECD, kdy naprosto shodně uvádějí, že za stálou provozovnu se považuje zejména „místo vedení; závod; kancelář; továrna; dílna; důl, lom nebo jiné místo, kde se těží přírodní zdroje“ (Smlouva s Německem, Čínou a USA).

Mnohem zajímavější je pak stálá provozovna, která vzniká po splnění tzv. časového testu, tedy pokud její trvání na území státu zdroje přesáhne určitou dobu. Jedná se o dva specifické typy stálých provozoven, a to o tzv. „staveništní“ a „službovou“ stálou provozovnu. Smlouva s Německem zohledňuje pouze staveniště nebo montážní projekt, přičemž ustanovení týkající se poskytování služeb zde zcela chybí. Neboť není tato forma stálé provozovny ve smlouvě výslovně upravena, je možné o vzniku stálé provozovny zaměřující se na poskytování služeb hovořit pouze pokud dojde k naplnění podmínky existence trvalého zařízení pro podnikání, která je uvedena v čl. 5 Smlouvy s Německem.

Naopak Smlouvy s Čínou i USA jsou v této oblasti mnohem obsáhlejší. Smlouva s Čínou uvažuje vznik stálé provozovny po splnění časového testu rovněž u instalačního projektu, stavebního dozoru či poskytování služeb. Smlouva s USA pak do kategorie „staveništní“ stálé provozovny řadí kromě staveniště nebo

stavebního či instalačního projektu rovněž instalační nebo vrtací soupravu nebo loď využívanou pro průzkum či těžení přírodních zdrojů“ (Smlouva s USA). Stejně jako Smlouva s Čínou zahrnuje i Smlouva s USA ustanovení týkající se vzniku „službové“ stálé provozovny, přičemž kromě podmínky časového testu vyžaduje také, aby služby byly poskytovány v rámci stejného nebo souvisejícího projektu (kontraktu). Tato poslední zmíněná podmínka se tak odlišuje od pohledu české daňové legislativy, kdy počítání lhůty pro vznik „službové“ stálé provozovny není ovlivněno skutečností, že jsou služby poskytovány v rámci nesouvisejících kontraktů. Samozřejmostí je však aplikační přednost SZDZ před vnitrostátní legislativou, kdy v tomto případě je tedy nutné vycházet z podmínky, která je uvedena ve Smlouvě s USA.

Přehled časových testů pro vznik stálé provozovny je uveden v následující tabulce:

Tab. 6 Časové testy pro vznik „staveništní“ a „službové“ stálé provozovny

	„Staveništní“ stálá provozovna	„Službová“ stálá provozovna
ZDP	více než 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích	více než 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích
MS OECD	více než 12 měsíců	není upraveno
MS OSN	více než 6 měsíců	více než 183 dní v jakémkoliv 12měsíčním období
Německo	více než 12 měsíců	není upraveno
Čína	více než 12 měsíců	více než 9 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období
USA	více než 12 měsíců	více než 9 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období

Příklad 6 „Službová“ stálá provozovna

Čínská společnost Shang IT Security poskytovala v roce 2023 na území ČR poradenské služby v oblasti IT bezpečnosti. Působila u 3 odlišných společností: DataSecure (od 16.01. do 23.04.), CzechBank (od 15. 05. do 25. 08.) a InfoSafe (od 14. 09. do 21. 12.).

→ Ve Smlouvě s Čínou je stanoveno, že „službová“ stálá provozovna vzniká, pokud je činnost vykonávána déle jak 9 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období. Zároveň u tohoto typu stálé provozovny se doba, po kterou byly služby poskytovány, sčítá bez ohledu na to, zda se jedná o jeden či více kontraktů. Rovněž se nebere ohled ani na to, zda spolu kontrakty souvisejí či nikoliv. (Pokud by se ale jednalo např. o americkou společnost, tak by Smlouva s USA umožnila sčítat lhůtu pouze u služeb poskytovaných v rámci stejného či souvisejícího projektu)

→ Je tedy nutné stanovit přesný počet dnů, během kterých čínská společnost na území ČR poskytovala své služby:

- 16. 01. 2023 až 23. 04. 2023 = 98 dní
- 15. 05. 2023 až 25. 08. 2023 = 103 dní
- 14. 09. 2023 až 21. 12. 2023 = 99 dní
- CELKEM = 300 dní

→ Rok = 365 dní → 9 měsíců ÷ 274 dnů → časový test bude naplněn 275. den výkonu dané činnosti

→ Společnosti Shang IT Security tedy **vznikne na území ČR „službová“ stálá provozovna**, a to konkrétně 26. 11. 2023.

Příklad 7 „Staveništní“ stálá provozovna

V ČR prováděly 2 německé společnosti Alfa a Beta (2 na sobě nezávislé společnosti) stavební práce.

- Společnost Alfa realizovala stavbu jednoho nákupního centra, kdy stavba byla prováděna v rámci 3 etap – 1. etapa trvala 6 měsíců, 2. trvala 5 měsíců a poslední 3 měsíce.
- Společnost Beta realizovala na území ČR celkem 3 na sobě nezávislé stavby – 1. stavba trvala 5 měsíců, 2. stavba trvala 10 měsíců a 3. trvala 9 měsíců.

→ Smlouva s Německem stanovuje, že provádění stavby je stálou provozovnou, pokud je její trvání delší než 12 měsíců. Délka trvání se pak posuzuje vždy samostatně pro jednotlivou stavbu. Pokud je však realizace stavby rozdělena do více etap, počítá se doba jednotlivých etap souhrnně.

→ **Společnost Alfa** strávila realizací stavby nákupního centra celkem 14 měsíců – této společnosti tedy **na území ČR vzniká stálá provozovna**.

→ **Společnost Beta** realizovala celkem 3 vzájemně nesouvisející stavební projekty – délka trvání se u každé stavby bude posuzovat samostatně a neboť v žádném případě nebylo překročeno 12 měsíců, **stálá provozovna této společnosti nevznikne**.

Smlouva s USA pak v souvislosti s tzv. časovými stálými provozovnami obsahuje velice zajímavé ustanovení, které se ve SZDZ, které uzavřela ČR, takřka nevyskytuje.

USA

Článek 5 odst. 3:

„Stálá provozovna nevznikne v žádném daňovém roce, ve kterém činnost popsaná v pododstavcích a) („staveništní“ stálá provozovna) nebo b) („službová“ stálá provozovna) tohoto odstavce trvá po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 30 dnů v tomto daňovém roce.“

Zdroj: Smlouva s USA

Dá se říci, že toto ustanovení může být opravdu velice matoucí, neboť jak „staveništní“ stálá provozovna, tak „službová“ stálá provozovna vznikají dle Smlouvy s USA až po naplnění delšího časového testu, než je 30 dnů. Smyslem tohoto ustanovení je stanovit jasné pravidlo pro určení existence stálé provozovny

daňového nerezidenta, která vzniká při splnění časového testu, a to v případě, kdy určitá činnost trvá přes dvě zdaňovací období. Pokud je tedy splněn časový test, kdy doba trvání se týká dvou zdaňovacích období, pak se nemá za to, že stálá provozovna existuje v daňovém roce, kdy určitá činnost trvá po jedno či více období, které však v souhrnu nepřesahují dobu 30 dnů v daném daňovém roce. Stálá provozovna bude existovat až v druhém zdaňovacím období a příjmy z podnikání daného podnikatelského subjektu budou podléhat zdanění rovněž ve státě zdroje, avšak pouze v takové výši, které připadají na druhé zdaňovací období.

Toto ustanovení je důležité, neboť jak již bylo zmíněno výše, USA uzavírají své SZDZ dle svého specifického modelu, který je velice podobný Modelu OECD, avšak v určitých aspektech se liší. Ze znění Komentáře (Technical Explanation, 2006) k Modelové smlouvě USA lze určit postoj USA ke zdaňování příjmů stálé provozovny ve státě zdroje. USA jsou toho názoru, že pokud podnikatelský subjekt překročí stanovený časový limit, stálá provozovna se považuje za existující od prvního dne, kdy začala být určitá činnost ve státě zdroje vykonávána. To znamená, že všechny příjmy generované od začátku takovéto činnosti budou podléhat zdanění ve státě zdroje. Stejný pohled na tuto problematiku má pak i česká finanční správa, která v Pokynu GFR D-59 k § 22 v bodě 7 uvádí, že „U stálé provozovny, jejíž existence závisí na době trvání, podléhají dani i příjmy dosažené do uplynutí této doby“.

Z výše uvedeného ustanovení je však zřejmé, že pokud nastane situace, kdy doba trvání činnosti přesahuje dvě zdaňovací období, z nichž v prvním je tato doba kratší jak 30 dnů, a zároveň je v následujícím zdaňovacím období naplněna podmínka časového testu pro vznik stálé provozovny, tak Smlouva s USA neumožní státu zdroje zdanit příjmy generované touto stálou provozovnou, kterých bylo dosaženo od prvního dne, kdy začala být určitá činnost ve státě zdroje vykonávána. Stát zdroje bude mít právo zdanit příjmy z podnikání, které byly vygenerovány až v rámci druhého zdaňovacího období, kdy byly podmínky trvalé provozovny naplněny.

Příklad 8 „Službová“ stálá provozovna dle Smlouvy s USA

Společnost Amerika (daňový rezident USA) poskytovala v letech 2023 a 2024 v ČR poradenské služby. Svoji činnost zahájila na základě kontraktu 11. prosince 2023 a ukončena byla 31. října 2024.

→ V daňovém roce 2023 společnost Amerika poskytovala své služby 21 dnů (tedy méně jak 30 dnů). V daňovém roce 2024 pak své služby poskytovala celkem 10 měsíců.

- Podmínkou pro vznik „službové“ stálá provozovna ve Smlouvě s USA je, že činnost byla ve státě zdroje vykonávána více než 9 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období – tato podmínka tedy byla splněna (21 dnů + 10 měsíců).
- V roce 2024 tedy vzniká společnosti Amerika stálá provozovna v ČR.
- Na základě znění ustanovení v rámci čl. 5 odst. 3 Smlouvy s USA bude mít ČR tedy právo na zdanění příjmů z podnikání této stálé provozovny ovšem pouze z příjmů, které byly generovány v rámci roku 2024.

V souvislosti s problematikou tzv. „časových“ stálých provozoven je pak vhodné poukázat i na skutečnost, že na podmínku vzniku stálé provozovny na základě splnění časového testu mohou určité společnosti pohlížet jako na možnost, jak zneužít znění SZDZ.⁵⁰ V této souvislosti mohou v rámci jednotlivých států existovat různé vnitrostátní právní mechanismy, které umožňují státním orgánům zasáhnout v situacích, kdy je nějaké chování považováno za zneužití práva. Zároveň však státy mohou pravidlo proti zneužití práva zahrnout do svých SZDZ, což bylo učiněno ve Smlouvě s Čínou, kde je v rámci čl. 21 (Zabránění zneužití smlouvy) odst. 1 uvedeno, že v situaci, kdy je smyslem určité společnosti pouze získání výhody dle SZDZ, která by jinak nebyla dostupná, nebude takováto výhoda této společnosti poskytnuta. Takovéto ustanovení však nelze nalézt ve Smlouvě s Německem ani ve Smlouvě s USA.

V ostatních odstavcích, které jsou součástí článku 5, se všechny tři smlouvy prakticky v žádném ohledu neliší. Všechny tři smlouvy shodně v čl. 5 odst. 4 uvádějí situace, kdy stálá provozovna, i přes splnění podmínky trvalého místa pro podnikání, nevzniká. Výčet je shodný s Modelovou smlouvou OECD. Jedná se tedy například o situaci, kdy má daňový nerezident ve státě zdroje kancelář, ale ta slouží pouze pro uskladnění či nákup zboží, shromažďování informací či pomocné a přípravné práce (př. reklama podniku, analýza potenciálního trhu či identifikace zákaznické poptávky).

Dále je ve všech smlouvách vymezen vznik stálé provozovny, který je podmíněn činností tzv. závislého zástupce. Pokud by však činnost takovéto osoby byla omezena na činnosti, které jsou uvedené v čl. 5 odst. 4, stálá provozovna by nevznikla. Stálá provozovna pak dle smluv nevznikne ani v případě činnosti makléře, generálního komisionáře či jiného nezávislého zástupce, kteří na území

⁵⁰ Bližší informace k této problematice je možné nalézt v rámci Přílohy 5.

státu zdroje působí v rámci své řádné činnosti. Dále pak stálá provozovna automaticky nevznikne mateřské společnosti pouze na základě skutečnosti, že má svoji dceřinou společnost ve druhém smluvním státě.

Příklad 9 Stálá provozovna z titulu závislého zástupce

Čínská firma JANG zabývající se prodejem zboží se rozhodne rozšířit své aktivity do ČR, kde nemá prozatím žádnou fyzickou pobočku. Nejprve se ale rozhodne využít služeb obchodního zástupce. Tento zástupce má na základě uzavřené smlouvy za úkol provést analýzu trhu, identifikovat zákaznickou poptávku a navazovat kontakty s případnými zákazníky, a to vše na území ČR. Nemá však oprávnění uzavírat jménem čínské firmy jakékoliv smlouvy – ty jsou vždy uzavírány přímo mezi zákazníkem a firmou JANG.

→ V tomto případě je důležitá skutečnost, že daný obchodní zástupce, nemá oprávnění uzavírat smlouvy jménem čínské firmy JANG. Navíc činnosti, která má obchodní zástupce vykonávat jsou zároveň pouze přípravného a pomocného charakteru → **stálá provozovna** tedy čínské firmě JANG na území ČR z titulu činnosti daného obchodního zástupce **nevzniká**.

Zisky podniků⁵¹

Všechny tři SZDZ vycházejí v případě zdanění zisků podniků ze základních principů, které jsou uvedeny v rámci Modelové smlouvy OECD. Principem je tedy to, že právo na zdanění zisků podniku jednoho smluvního státu má druhý smluvní stát, kde je daná podnikatelská činnost vykonávána, pouze tehdy, pokud jsou tyto zisky generovány prostřednictvím stálé provozovny umístěné ve druhém smluvním státě. Pokud by tedy stálá provozovna nevznikla, dojde ke zdanění pouze ve státě rezidence daného podnikatelského subjektu. Zároveň mohou být zisky podniku zdaněny ve státu zdroje příjmů pouze v tom rozsahu, v jakém je možné je přičíst stálé provozovně zahraničního zřizovatele. Přičemž v tomto případě musí být dodržena tzv. zásada tržního odstupu, kdy se stálé provozovně přisuzují takové zisky, kterých by mohla dosáhnout, kdyby vykonávala stejné či obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek, a to jako samostatný a nezávislý podnik.

Při výpočtu zisku stálé provozovny smlouvy umožňují odečíst kromě nákladů, které prokazatelně vznikly stálé provozovně v důsledku její činnosti, rovněž přiměřenou vyšší nákladů podniku na vedení a všeobecných správních nákladů, ať už vznikly

⁵¹ Článek Zisky podniků je v rámci SZDZ aplikovatelný jak na právnické osoby, tak také na osoby fyzické. Z pohledu právnických osob jsou tedy zisky podniků chápány jako hrubý výsledek hospodaření (výsledek hospodaření před zdaněním) a z pohledu fyzických osob jako rozdíl mezi příjmy a výdaji.

kdekoliv (ne pouze ve státě, kde je stálá provozovna umístěna)⁵². Smlouva s USA navíc uvádí, že je možné odečíst i přiměřenou částku úroků či nákladů na výzkum a vývoj. U všech smluv platí, že metoda přisuzování nákladů stálé provozovně musí být každoročně stejná. Pouze v případě, že by existovaly dostatečné důvody⁵³ pro volbu jiné metody, je možné metodu změnit. Toto pravidlo jasně zdůrazňuje, že jednou zvolený způsob, jakým se náklady rozdělují, by se neměl měnit jen na základě toho, že by v konkrétním roce alternativní metoda mohla přinést výhodnější daňové výsledky. Důsledné dodržování jedné metody rozvržení nákladů může také přispět k transparentnosti a konzistenci, což usnadňuje dohled nad daňovými povinnostmi a snižuje riziko sporů mezi daňovými úřady a podnikatelskými subjekty.

Smlouva s Německem a Čínou pak obsahují rovněž ustanovení, které umožňuje stanovit základ daně stálé provozovny pomocí metody rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny jeho různým částem. Zisky přiřazené stálé provozovně musí ale odpovídat reálným aktivitám a ekonomickému přínosu této stálé provozovny.

Smlouva s USA výše zmíněné ustanovení neobsahuje, avšak oproti Smlouvě s Německem i Čínou zahrnuje ustanovení, které určuje obsah pojmu „zisky podniků“.

USA

Článek 7 odst. 7:

„Výraz „zisky podniků“ znamená pro účely této smlouvy **zisky** plynoucí z jakékoli obchodní či průmyslové činnosti. Zahrnuje například zisky z výrobních, obchodních, rybářských, dopravních, komunikačních nebo těžebních činností a z poskytování služeb druhou osobou, včetně případů, kdy společnost poskytuje služby svými zaměstnanci.“

Zdroj: Smlouva s USA

Z čl. 7 všech vybraných SZDZ mimo jiné vyplývá, že příjmy z činností, které jsou specificky upraveny v rámci samostatných článků smlouvy (např. Nezávislá povolání, Umělci a sportovci), podléhají zdanění podle tohoto specifického článku. Ustanovení daného specifického článku zároveň nejsou dotčena ustanoveními článku Zisky podniků.

⁵² Tento postup je v rámci ČR zahrnut rovněž v pokynu GFR č. D-59, kde je v rámci bodu 6 k § 22 uvedeno, že „za daňové výdaje stálé provozovny (§ 22 odst. 2 zákona) se považuje i poměrná část celkových administrativních výloh či jiných nákladů (například provozních) vynaložených v zahraničí na zabezpečení příjmů v České republice“.

⁵³ Jedná se např. o situaci, kdy se stálá provozovna začne zabývat naprosto odlišným druhem činnosti či přestane vést účetnictví (Machala, 2020).

Příklad 10 Zajištění daně u stálé provozovny

Česká společnost KPL se sídlem v Praze využila služeb stálé provozovny německé/čínské/americké firmy (3 varianty), která má svoji kancelář v Liberci. Tyto služby byly české společnosti poskytnuty v hodnotě 250 000 Kč, přičemž platba byla provedena 15. 06. 2023.

→ **Stálá provozovna německé firmy:** Dle §38e ZDP česká společnost v případě stálé provozovny německé firmy neprovede zajištění daně, neboť se jedná o daňového rezidenta státu EU, popř. i EHP. Německá firma bude příjmy přiřaditelné této stálé provozovně danit v ČR prostřednictvím daňového přiznání.

→ **Stálá provozovna čínské/americké firmy:** Dle §38e ZDP má česká společnost povinnost v případě stálé provozovny čínské/americké firmy provést zajištění daně ve výši 10 %. Je tomu tak, neboť se jedná o daňového rezidenta státu mimo EU či EHP. Zajištění daně bude provedeno v den úhrady tedy 15. 06. 2023, kdy česká společnost vyplatí stálé provozovně čínské/americké firmy 225 000 Kč. Následně musí česká společnost zajištěnou daň ve výši 25 000 Kč (10 %) odvést místně příslušnému správci daně, a to do 31. 07. 2023 (do konce měsíce, který následuje po měsíci, kdy bylo provedeno zajištění). Spolu s tím musí česká společnost podat správci daně hlášení o provedení zajištění daně. Čínská/Americká firma si pak může po skončení zdaňovacího období v rámci daňového přiznání sražené zajištění daně započíst na svoji celkovou daňovou povinnost, na kterou bylo zajišťováno. Pokud by čínská/americká firma nesplnila svoji povinnost podat v ČR daňové přiznání, pak by bylo uhrazené zajištění daně považováno za konečné splnění daňové povinnosti čínské/americké firmy v ČR.

Nezávislá povolání

Článek týkající se oblasti zdanění příjmů plynoucích fyzické osobě (OSVČ) z titulu výkonu nezávislého povolání byl v roce 2000 vymazán z Modelové smlouvy OECD. Důvodem byla skutečnost, že mezi článkem 14 (Nezávislá povolání) a článkem 7 (Zisky podniků) nebyl v rámci zdanění prakticky žádný rozdíl, a nebyl tedy důvod k tomu, aby takovéto dvě téměř shodné ustanovení existovala současně. Z tohoto důvodu v souladu s Modelovou smlouvou OECD novější smlouvy, jako je Smlouva s Čínou, již článek týkající se nezávislých povolání neobsahují. Tento druh příjmů fyzických osob je tak zdaněn na základě článku 5 (stálá provozovna) a článku 7 (zisky podniků). Smlouva s Čínou má z tohoto důvodu v rámci článku 3 (Všeobecné definice) vymezen i pojem „činnost“, kdy do tohoto výrazu spadá výkon svobodného povolání a jiných činností nezávislého charakteru.

Čína

Článek 3 odst. 1 písm. f):

„Výraz „podnik“ se vztahuje k vykonávání jakékoliv činnosti.“

Článek 3 odst. 1 písm. i):

„Výraz „činnost“ zahrnuje vykonávání svobodného povolání a jiných činností nezávislého charakteru.“

Zdroj: Smlouva s Čínou

Starší smlouvy, jako je Smlouva s Německem a USA, pak samostatný článek týkající se příjmů z nezávislého povolání (článek 14), tedy příjmů ze samostatné činnosti, obsahují. Dle těchto smluv spadají pod výraz „nezávislá povolání“ např. nezávislé činnosti z oblasti vědy, literatury, umění a vzdělání, stejně jako samostatné činnosti právníků, lékařů, architektů, inženýrů, účetních a dalších odborníků. V rámci obou smluv je uvedeno, že příjmy, které plynou fyzické osobě z titulu výkonu samostatného nezávislého povolání, budou zdaněny pouze ve státě, kde má daná osoba daňovou rezidenci, pokud v zemi, kde příjmy vznikají, nemá pro výkon své činnosti k dispozici tzv. stálou základnu. Jinak řečeno má tedy stát zdroje právo na zdanění příjmů z výkonu nezávislého povolání pouze tehdy, je-li takováto činnost vykonávána prostřednictvím stálé základny, která je umístěna ve státě zdroje.

Smlouva s USA pak ale obsahuje navíc ještě jedno ustanovení, které dává právo na zdanění z příjmů z výkonu nezávislého povolání ve státě zdroje, a to i v případě, kdy fyzická osoba pro výkon své činnosti nemá k dispozici stálou základnu. Stát zdroje má v rámci této smlouvy právo na zdanění i za situace, kdy fyzická osoba pobírá ve státě zdroje příjmy ze samostatného nezávislého povolání a zdržuje se tam v rámci jednoho nebo více období v úhrnu déle jak 183 dnů v jakémkoli 12měsíčním období.

Příklad 11 Zdanění příjmů z nezávislého povolání

Pan Novák, daňový rezident ČR, pracuje jako daňový poradce (OSVČ). Obvykle poskytuje své poradenské služby v rámci ČR, ale v roce 2024 odjel pracovat do Německa/Číny/USA (3 varianty), kde strávil 185 dnů a poskytoval tam poradenství různým klientům. V Německu/USA/Číně však neměl žádnou kancelář, kde by dlouhodobě svoji činnost vykonával – pouze za svými klienty dojížděl.

→ **Německo:** Dle Smlouvy s Německem má stát zdroje právo na zdanění pouze ve chvíli, kdy je k výkonu nezávislého povolání k dispozici stálá základna. Neboť pan Novák nemá v Německu k dispozici žádnou formu stálé základny pro výkon své činnosti, budou tyto příjmy, generované na území Německa, zdaněny pouze v ČR (stát daňové rezidence).

→ **Čína:** Smlouva s Čínou článek 14 (Nezávislá povolání) neobsahuje. Je tedy nutné postupovat dle článku 5 (Stálá provozovna) a článku 7 (Zisky podniků), který dává právo na

zdanění státu zdroje, v případě, že bude činnost vykonávána prostřednictvím stálé provozovny. Neboť pan Novák nemá k dispozici žádné pevné místo k výkonu své činnosti, nelze uvažovat vznik tzv. kamenné stálé provozovny. Je nutné však vyhodnotit i časový test pro možný vznik tzv. „službové“ stálé provozovny (9 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období) – tento časový test pan Novák nenaplní a „službová“ stálá provozovna mu tedy rovněž nevznikne. Pan Novák tedy zdaní příjmy z výkonu nezávislého povolání, které byly generované na území Číny, pouze v ČR (stát daňové rezidence).

→ **USA:** Smlouva s USA dává v rámci příjmů z nezávislého povolání právo na zdanění státu zdroje i v situaci, kdy fyzická osoba pro účely provozování své činnosti nemá ve státě zdroje k dispozici stálou základnu, ale zdržuje se v tomto státě po dobu delší, než 183 dnů v jakémkoliv 12měsíčním období. Pan Novák se v USA zdržoval v rámci vykonávání svého nezávislého povolání 185 dnů, tedy déle jak 183 dnů, z tohoto důvodu mohou být příjmy z výkonu nezávislého povolání, které byly generované na území USA, zdaněny rovněž v USA. Tyto příjmy budou tedy zdaněny jak v ČR, tak v USA. Aby však nedošlo ke dvojímu zdanění, bude ve státě daňové rezidence uplatněna metoda zamezení dvojímu zdanění dle Smlouvy s USA (viz dále).

Umělci a sportovci⁵⁴

Článek týkající se zdanění příjmů umělců a sportovců je obsažen ve všech třech smlouvách. Smlouva s Německem řeší tuto problematiku v rámci článku 17, Smlouva s Čínou v článku 16 a Smlouva s USA pak v článku 18. Všechny tři smlouvy stojí na daňovém principu, který dává právo na zdanění rovněž státu zdroje příjmů, tedy státu, kde umělec či sportovec osobně a veřejně vykonává svoji činnost. Zároveň v těchto případech není pro zdanění rozhodující, zda je činnost ve státě zdroje vykonávána prostřednictvím stálé provozovny (resp. stálé základny). Umělec či sportovec (OSVČ) tak může být zdaněn ve státě zdroje příjmů, a to i bez stálé provozovny v zemi výkonu své činnosti.

Pro stanovení daňové povinnosti je ale v tomto případě klíčové určit, zda se jedná o osobu, která působí veřejně či neveřejně. Toto členění vyplývá ze samotných SZDZ, ale je obsaženo i v rámci § 22 odst. 1 písm. f) ZDP, kde

⁵⁴ Smlouvy obsahují v případě umělců demonstrativní výčet osob, které lze za umělce dle čl. Umělci a sportovci považovat. V případě sportovců tomu tak není. Komentář k Modelové smlouvě OECD pak upozorňuje, že za umělce dle čl. Umělci a sportovci nelze považovat např. personál administrativního či podpůrného charakteru, jako je kameraman, režisér, choreograf či technický personál. Za sportovce je pak dle tohoto Komentáře považována osoba, která vykonává tradiční (např. atletika, plavání) i moderní (např. golf, tenis, hokej) sporty, ale i aktivity jako např. šachy či kulečnick.

v rámci bodu 1 jsou pokryti neveřejně působící umělci a sportovci⁵⁵ a v bodu 2 pak veřejně vystupující umělci a sportovci. Neveřejně působící subjekt bude jako OSVČ zdaněn v případě Německa a USA dle čl. 14 (Nezávislá povolání) a v případě Číny dle čl. 5 (Stálá provozovna) a čl. 7 (Zisky podniků). Právo na zdanění ve státě zdroje příjmů bude tedy podmíněno vznikem stálé provozovny (resp. stálé základny). U veřejně vystupujících subjektů je pak ale potřeba řídit se článkem Umělci a sportovci.

Smlouva s Německem je pak charakteristická oproti Smlouvě s USA a Čínou tím, že umožňuje zdanit příjmy umělců a sportovců dle článku Umělci a sportovci pouze v případě, kdy daná osoba svoji činnost vykonává v rámci svého povolání, tedy jako profesionál. Pokud by se tak jednalo o sportovce či umělce, který by činnost vykonával na amatérské úrovni, podléhaly by jeho příjmy zdanění dle pravidel článku 14 (Nezávislá povolání). Smlouva s Čínou a USA toto rozdělení neobsahují a při určování daňové povinnosti není tedy potřeba tento aspekt zohledňovat.

Smlouva s USA zahrnuje v rámci čl. 18 odst. 1 výjimku, kdy ze zdanění ve státě zdroje příjmů jsou vyjmuty příjmy umělců a sportovců, pokud nepřekročí hranici 20 000 USD⁵⁶ nebo jejich ekvivalent v české měně za zdaňovací období. Pokud tedy poplatník daný limit nepřekročí, budou jeho příjmy zdaněny pouze ve státě jeho daňové rezidence. V této souvislosti je nutné upozornit na to, že do příjmů umělce či sportovce (OSVČ) je zahrnuto vše, co má v souvislosti s jeho uměleckou či sportovní činností obdržet. Spadají sem tedy jak peněžní, tak i nepeněžní příjmy, tedy např. i hodnota jeho ubytování, stravy či výdaje spojené s dopravou, které mu byly pokryty. Plátce příjmu bude povinen i v tomto případě provést srážku daně, avšak jestliže nakonec příjem za zdaňovací období nepřesáhne limit 20 000 USD, může poplatník po skončení zdaňovacího období požádat o refundaci této sražené daně.

⁵⁵ Jedná se např. o soukromé učitele, kteří poskytují soukromé hodiny spojené s uměleckými či sportovními aktivitami.

⁵⁶ Poslední Modelová smlouva USA z roku 2016 již obsahuje limit 30 000 USD, což zohledňuje vývoj inflace.

USA

Článek 18 odst. 1:

„Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako na veřejnosti vystupující umělec, například jako divadelník, filmový, rozhlasový nebo televizní umělec nebo hudebník, nebo jako sportovec ze svých osobně vykonávaných činností v druhém smluvním státě, mohou být bez ohledu na ustanovení článků 14 (Nezávislá povolání) a 15 (Závislá povolání) zdaněny v tomto druhém státě, vyjma případů, kdy částka hrubých příjmů plynoucích tomuto umělci nebo sportovci včetně výdajů, jež mu byly nebo jeho jménem byly hrazeny z takových činností, nepřesáhne dvacet tisíc dolarů Spojených států (20 000 USD) nebo jejich ekvivalent v českých korunách za příslušný daňový rok. Taková daň může být uložena srážkou na celou částku všech hrubých příjmů plynoucích takovému umělci nebo sportovci v kterémkoli období během příslušného daňového roku, za předpokladu, že umělec nebo sportovec je oprávněn obdržet refundaci takových daní, jestliže nevznikne daňová povinnost v příslušném daňovém roce podle ustanovení této smlouvy.“

Zdroj: Smlouva s USA

Všechny tři smlouvy pak mají shodně v rámci odst. 2 čl. Umělci a sportovci uvedeno, že při určování daňové povinnosti nezáleží na tom, zda příjmy plynou přímo umělci nebo sportovci, či jiné osobě (např. agentovi či jiné společnosti). Takovéto příjmy mohou být v obou případech zdaněny ve státě zdroje příjmů, tedy tam, kde je činnost umělce nebo sportovce vykonávána. Dá se říci, že tento odstavec si klade za cíl posílit opatření proti daňovým únikům a upravuje pravidla tak, aby byl minimalizován prostor pro přesuny příjmů do zemí s výhodnějším daňovým prostředím.

Smlouva s Německem a USA pak obsahuje ještě odst. 3, který stanovuje, že příjmy plynoucí umělci nebo sportovci jsou osvobozeny od zdanění ve státě zdroje příjmů bez ohledu na jejich výši, pokud je umělecká či sportovní činnost vykonávána v rámci oficiální mezivládní kulturní výměny. Smlouva s USA navíc dodává, že osvobozeny jsou rovněž příjmy umělce či sportovce, pokud jsou jeho aktivity ve druhém státě hrazeny především z veřejných prostředků státu rezidence daného umělce nebo sportovce. Nová Smlouva s Čínou tuto možnost osvobození neobsahuje. Její přechozí verze však toto ustanovení zahrnovala.

Z pohledu české legislativy je pak vhodné v souvislosti zdanění příjmů umělců a sportovců zmínit i § 36 odst. 7 ZDP. Z tohoto ustanovení vyplývá, že umělci a sportovci, kteří jsou daňovými rezidenty státu EU či státu tvořícího EHP, mohou v ČR za příslušné zdaňovací období podat na příjmy ze zdrojů na území ČR zatížené srážkovou daní daňové přiznání a sraženou daň si započítat na svoji daňovou povinnost jako zálohu. Toto ustanovení je tedy aplikovatelné z pohledu rezidenta Německa. Na rezidenty Číny a USA se toto ustanovení nevztahuje

a vybraná srážková daň představuje v rámci ČR konečné splnění jejich daňové povinnosti.

Příklad 12 Zdanění příjmů z činnosti umělce

Zpěvák (OSVČ, profesionál), který je daňový rezident Německa/Číny/USA (3 varianty), vyrazí na koncertní turné do ČR. Za své koncerty v ČR obdrží peněžní honorář ve výši 300 000 Kč. K tomu mu český organizátor pokryje výdaje na dopravu a ubytování, které činí 50 000 Kč. (Kurz 23 USD/CZK)

→ **Německo:** Smlouva s Německem dává právo na zdanění státu zdroje příjmů. Z tohoto důvodu bude příjem zpěváka v ČR podroben dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP 15% srážkové dani. Zároveň je daňovým rezidentem Německa, kde má neomezenou daňovou povinnost. Tento jeho příjem bude tedy zdaněn rovněž v Německu. Následně tedy bude nutné aplikovat stanovenou metodu zamezení dvojímu zdanění. Daňový rezident Německa si zároveň může v ČR podat daňové přiznání a sraženou daň si započíst jako zálohu. Je možné, že zpěvák vykáže v rámci daňového přiznání i přeplatek na dani, kdy si bude moci uplatnit příslušné uznatelné výdaje a při splnění tzv. 90% kritéria (v rámci zdaňovacího období tvoří úhrn všech jeho příjmů ze zdrojů na území ČR alespoň 90 % z jeho celosvětových příjmů) také oprávněné slevy na dani nebo jiné daňové zvýhodnění.

→ **Čína:** Smlouva s Čínou dává právo na zdanění státu zdroje příjmů. Z tohoto důvodu bude příjem zpěváka v ČR podroben dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP 15% srážkové dani. Zároveň je daňovým rezidentem Číny, kde má neomezenou daňovou povinnost. Tento jeho příjem bude tedy zdaněn rovněž v Číně. Následně tedy bude nutné aplikovat stanovenou metodu zamezení dvojímu zdanění.

→ **USA:** Podle čl. 18 Smlouvy s USA platí, že pokud hrubé příjmy umělce, včetně hrazených výdajů, z činností vykonávaných na území ČR nepřesáhnou 20 000 USD za příslušné zdaňovací období (při kurzu 23 USD/CZK = 460 000 CZK), je takovýto příjem vyjmut ze zdanění v ČR. V průběhu zdaňovacího období budou tyto jeho příjmy zdaněny v ČR dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP 15% srážkovou daní. Neboť zpěvák za zdaňovací období nepřekročí částku 20 000 USD, požádá si po skončení zdaňovacího období o refundaci sražené daně z příjmů. Jeho příjem generovaný na území ČR tak bude nakonec zdaněn pouze v USA (stát jeho daňové residence).

Vyloučení dvojího zdanění

Velice zásadním článkem, který se vyskytuje ve všech SZDZ, je článek týkající se zamezení dvojímu zdanění. Smlouva s Německem řeší tuto problematiku v čl. 23, Smlouva s Čínou v čl. 22 a Smlouva s USA v rámci čl. 24. Naprostá většina smluv obsahuje pouze detailní popis používané metody zamezení dvojímu zdanění a samotné pojmenování dané metody v textu obsaženo není.

V níže uvedených tabulkách je možné vidět, jaká metoda zamezení dvojímu zdanění má být dle vybrané smlouvy v souvislosti s příjmy z podnikání aplikována,

a to jak z pohledu německého/čínského/amerického daňového rezidenta, tak z pohledu českého daňového rezidenta.

Tab. 7 Metody zamezení dvojímu zdanění ve Smlouvě s Německem

Smlouva s Německem (článek 23)	Úplný zápočet	Prostý zápočet	Úplné vynětí	Vynětí s výhradou progrese
Německý daňový rezident		Příjmy umělců a sportovců		Ostatní příjmy z podnikání
Český daňový rezident		Příjmy umělců a sportovců		Ostatní příjmy z podnikání

Tab. 8 Metody zamezení dvojímu zdanění ve Smlouvě s Čínou

Smlouva s Čínou (článek 22)	Úplný zápočet	Prostý zápočet	Úplné vynětí	Vynětí s výhradou progrese
Čínský daňový rezident		Všechny příjmy z podnikání		
Český daňový rezident		Všechny příjmy z podnikání		

Tab. 9 Metody zamezení dvojímu zdanění ve Smlouvě s USA

Smlouva s USA (článek 24)	Úplný zápočet	Prostý zápočet	Úplné vynětí	Vynětí s výhradou progrese
Americký daňový rezident		Všechny příjmy z podnikání		
Český daňový rezident		Všechny příjmy z podnikání		

Z tabulek je zřejmé, že v současné době se u příjmů z podnikání aplikuje nejčastěji metoda prostého zápočtu. Smlouva s Německem, jakožto starší smluvní ujednání, se však od současné praxe liší, kdy u většiny příjmů z podnikání (zisky podniků, příjmy z nezávislého povolání) je nutné aplikovat metodu vynětí s výhradou progrese, kdy konkrétně se jedná o metodu zprůměrování. Pouze v případě příjmů umělců a sportovců smlouva umožňuje využít metodu prostého zápočtu.

V rámci Smlouvy s USA může být poněkud obtížnější v případě odst. 1 stanovit, že se jedná o metodu prostého zápočtu, neboť je nutné pracovat rovněž s vnitrostátními daňovými předpisy.

USA

Článek 24 odst. 1:

„V souladu s ustanoveními a s výhradou omezení právních předpisů Spojených států (které mohou být čas od času pozměněny, aniž by se změnily jejich obecné principy), Spojené státy povolí rezidentu nebo občanu Spojených států jako zápočet na daň z příjmů Spojených států daň z příjmů zaplacenou v České republice tímto rezidentem nebo občanem nebo jeho jménem.“

Zdroj: Smlouva s USA

V této souvislosti je nutné využít americký zákon o dani z příjmů tzv. „International Revenue Code“, který je součástí tzv. „United States Code⁵⁷“, kde je veden jako „Title 26 - International Revenue Code“. Zde je pak klíčová část týkající se tzv. „Foreign Tax Credit“ (FTC), kde z § 904 bodu (a) vyplývá, že v USA si může americký daňový rezident nebo občan započítat českou daň proti své celosvětové daňové povinnosti maximálně v té výši, která odpovídá výši daně, která by byla z daného českého příjmu odvedena v USA.

V rámci Smlouvy s USA je důležité upozornit na skutečnost, že dle čl. 24 odst. 2 není možné, aby si český daňový rezident v ČR započítal daň, která mu byla odvedena v USA pouze na základě jeho amerického občanství⁵⁸. Touto problematikou, která souvisí s čl. 1 odst. 3 (Osoby, na které se smlouva vztahuje)⁵⁹, se pak zabývá odst. 3 článku 24 Smlouvy s USA. Z důvodu vyloučení dvojího zdanění u osoby, která je českým daňovým rezidentem a zároveň americkým občanem, tento odstavec zavádí tzv. daňovou fikci, která stanovuje, že příjem zdaněný v USA výhradně na základě občanství se považuje za příjem ze zdrojů na území ČR, a to do rozsahu nezbytného pro zamezení dvojímu zdanění. Daň, která bude zaplacená v USA, ale nesmí být nižší než částka daně, kterou by fyzická osoba odvedla, pokud by nebyla občanem USA. Jinak řečeno takto odvedená daň v USA nemůže být nižší než daň, kterou by zaplatil daňový nerezident USA z příjmů pocházejících ze zdrojů na území USA.

USA

Článek 24 odst. 3:

„V případě fyzické osoby, která je občanem Spojených států a rezidentem České republiky, se má za to, že příjem, který může být zdaněn ve Spojených státech výhradně z důvodu občanství v souladu s odstavcem 3 článku 1 (Osoby, na které se Smlouva vztahuje), má zdroj v České republice do rozsahu nezbytného pro zabránění dvojímu zdanění, za předpokladu, že v žádném případě nebude daň placená Spojeným státům menší než daň, která by byla zaplacená, kdyby fyzická osoba nebyla občanem Spojených států.“

Zdroj: Smlouva s USA

USA mají odstranění či zmírnění mezinárodního dvojího zdanění v případě amerických občanů, kteří jsou daňovými rezidenty jiné země, řešené rovněž v americké daňové legislativě. Jedná se o dva mechanismy, který jsou označovány

⁵⁷ Zákoník Spojených států

⁵⁸ Pokud by však daný příjem český daňový rezident vygeneroval ze zdrojů na území USA, zápočet daně se provede.

⁵⁹ Z čl. 1 odst. 3 Smlouvy s USA vyplývá, že USA mohou zdanit celosvětové příjmy svých občanů, jako kdyby Smlouva nebyla v účinnosti. Tedy i v případě, že bude americký občan daňovým rezidentem ČR, mohou USA zdanit stejně jako ČR jeho celosvětové příjmy.

jako tzv. Foreign Earned Income Exclusion (FEIE) a již výše zmíněný Foreign Tax Credit (FTC).⁶⁰

Příklad 13 Zamezení dvojímu zdanění (čl. 24 odst. 3 Smlouvy s USA)

Pan Smith je americký občan a zároveň český daňový rezident. Pracuje jako daňový poradce (OSVČ). Své služby poskytuje především v ČR. Příležitostně poskytuje své služby i v USA (v USA mu ale nevznikla stálá základna a zároveň zde nepůsobil déle jak 183 dnů ve 12měsíčním období).

→ Klíčové bude zaměřit se na příjmy, které vygeneroval ze zdrojů na území USA – dle čl. 14 Smlouvy s USA mohou být příjmy z nezávislého povolání pana Smitha, které vygeneroval ze zdrojů na území USA, zdaněny pouze ve státě jeho daňové rezidence (ČR), neboť mu v USA nevznikla stálá základna a ani se zde nezdržoval více jak 183 dnů v jakémkoliv 12měsíčním období.

→ Neboť je ale pan Smith americkým občanem, vztahuje se na něj čl. 1 odst. 3, kdy USA mohou zdanit své občany jako kdyby Smlouva nebyla v účinnosti (kdyby toto ustanovení ve Smlouvě nebylo, pan Smith by byl zdaněn pouze v ČR).

→ Pan Smith bude mít tedy povinnost zdanit své celosvětové příjmy v ČR (z titulu jeho daňové rezidence) a zároveň v USA (výhradně z důvodu jeho občanství) – neboť se jedná o amerického občana s českou daňovou rezidencí, bude moci v USA využít mechanismus zamezení dvojímu zdanění FEIE či FTC – z pohledu příjmů, které pan Smith vygeneroval ze zdrojů na území USA, bude nutné dle čl. 24 odst. 3 zavést tzv. daňovou fikci, kdy USA musejí na tyto příjmy hledět jako na příjmy ze zdrojů na území ČR. Díky tomu pak bude moci pan Smith v USA využít jeden ze 2 mechanismů pro zamezení dvojímu zdanění.

Závěry vyplývající z provedené komparace

Z provedené komparace SZDZ, které ČR uzavřela s Německem, Čínou a USA, lze konstatovat, že tyto Smlouvy mají mnoho společných rysů, avšak zároveň se v určitých aspektech odlišují, což může být způsobeno nejen dobou, kdy byly jednotlivé Smlouvy uzavírány, ale také unikátními potřebami jednotlivých států. Zároveň v případě Smlouvy s USA je nutné zdůraznit, že tato smlouva na rozdíl od ostatních vychází z Modelové smlouvy USA, která se v určitých aspektech liší od Modelové smlouvy OECD, ze které pak vychází Smlouva s Německem a Čínou. U Smlouvy s Německem je pak možné dané odlišnosti vysvětlit především tím, že se jedná o jedno z nejstarších smluvních ujednání, které ČR v oblasti zamezení dvojího zdanění uzavřela a stále je účinné. Mezi identifikované odlišnosti lze zařadit následující:

⁶⁰ Blíže jsou tyto dva mechanismy přiblíženy v rámci Přílohy 6.

Tab. 10 Nejpodstatnější identifikované rozdíly mezi analyzovanými SZDZ

Osoby, na které se smlouva vztahuje	Německo	Neobsahuje pojem rezident
	Čína	
	USA	Mnohem širší vymezení daňové rezidence – obsaženo specifické ustanovení tzv. „saving clause“
Daně, na které se smlouva vztahuje	Německo	Pokrývá daně z příjmů právnických a fyzických osob a daně z majetku
	Čína	Pokrývá daně z příjmů právnických a fyzických osob
	USA	Pokrývá daně z příjmů právnických a fyzických osob, daně z majetku a daň spotřební, která může být dle amerických právních předpisů aplikována na investiční příjem soukromých nadací
Všeobecné definice	Německo	
	Čína	Ustanovení stanovující, že u definic pojmů vymezených vnitrostátním právním předpisem se má využít dynamický přístup
	USA	
Rezident (Daňový domicil)	Německo	Daňová rezidence označována jako daňový domicil
		Není obsažena definice toho, kdo není daňovým rezidentem
		V rámci kritérií „tie-breaker rules“ není obsaženo kritérium občanství a možnost dohody příslušných úřadů
	USA	Při kolizi daňové rezidence právnické osoby je rozhodující místo založení (u většiny ostatních smluv je to místo skutečného vedení)
Stálá provozovna	Německo	Starší terminologie (trvalé zařízení pro podnikání)
		Neobsahuje ustanovení týkající se „službové“ stálé provozovny
	Čína	Novější terminologie (trvalé místo k výkonu činnosti)
	USA	Starší terminologie (trvalé zařízení pro podnikání)
		Při výpočtu naplnění časového testu u „službové“ stálé provozovny je obsažena podmínka poskytování služeb v rámci stejného nebo souvisejícího projektu
Zisky podniků	Německo	Ustanovení stanovující, že tzv. „časová“ stálá provozovna nevznikne v daňovém roce, kdy její trvání nepřesahuje 30 dnů
	Čína	
	USA	Definice pojmu „zisky podniků“
Nezávislá povolání	Německo	Není obsaženo ustanovení týkající se stanovení základu daně stálé provozovny rozdělením celkových zisků nebo ztrát zřizovatele
Nezávislá povolání	Německo	
	Čína	Tento článek není ve smlouvě obsažen

	USA	Kromě podmínky stálé základy je obsažena rovněž podmínka pobytu více jak 183 dnů ve 12měsíčním období
Umělci a sportovci	Německo	Možnost aplikace tohoto článku pouze u umělců a sportovců „profesionálů“
	Čína	Není obsaženo ustanovení s možností osvobození ve státě zdroje v konkrétních případech
	USA	Hranice po zdanění ve státě zdroje = 20 000 USD (nebo ekvivalent v české měně) za zdaňovací období
Vyloučení dvojího zdanění	Německo	Příjmy z podnikání (kromě příjmů umělců a sportovců) zdaněny metodou vynětí s výhradou progrese
	Čína	
	USA	Specifické ustanovení pro české daňové rezidenty s americkým občanstvím

Je zřejmé, že pokud se podnikatelské subjekty rozhodnou působit na mezinárodní úrovni, musejí se seznámit s konkrétní SZDZ, která se jich týká. Nelze se spoléhat pouze na pravidla, která jsou zahrnuta v rámci modelových smluv, neboť každá SZDZ může obsahovat různá specifika, na kterých se vzájemně domluví smluvní státy.

4.2 Aplikace a komparace metod zamezení dvojímu zdanění

Kapitola se zaměřuje na konkrétní aplikaci a porovnání jednotlivých metod zamezení dvojímu zdanění, přičemž jejím cílem je představit praktické využití těchto metod v mezinárodním kontextu, a to zejména s ohledem na jejich dopady na podnikatelské subjekty. Na základě konkrétního modelového příkladu je demonstrováno, jak se jednotlivé metody liší a jaké výhody či nevýhody mohou v různých situacích přinášet, a to nejen z pohledu samotného daňového poplatníka, ale také z pohledu státu.

Zadání modelového příkladu

Pan Veselý je daňovým rezidentem ČR, kde má neomezenou daňovou povinnost a musí zde z tohoto důvodu zdanit prostřednictvím daňového přiznání své celosvětové příjmy. Jedná se o podnikatele (OSVČ), který se rozhodl rozšířit svoji podnikatelskou činnost rovněž do zahraničí. V rámci zdaňovacího období v ČR vygeneroval zdanitelné příjmy z podnikání ve výši 1 400 000 Kč. Ze zahraničí mu pak plynuly zdanitelné příjmy z podnikání při přepočtu na české koruny ve výši 600 000 Kč, kdy pan Veselý vykonává svoji činnost v zahraničí prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Pro účely tohoto modelového příkladu nebudou uvažovány žádné nezdánitelné části základu daně (§ 15 ZDP), odčitatelné položky od základu daně (§34 ZDP) či slevy na dani (§ 35ba ZDP). Zároveň nebudou uvažovány žádné výdaje (ať už skutečně vynaložené či paušální). ČR má se státem, ze kterému panu Veselému plynou zahraniční příjmy, uzavřenou SZDZ⁶¹. Tato SZDZ dává z důvodu existence stálé provozovny právo na zdanění zahraničních příjmů pana Veselého (600 000 Kč) rovněž státu zdroje těchto příjmů. Stát zdroje toto právo využil a příjem zdanil. Daň byla v zahraničí uhrazena. U pana Veselého tedy došlo ke vzniku mezinárodního dvojího zdanění, kdy v ČR (stát jeho daňové residence) bude z tohoto důvodu moci aplikovat metodu zamezení dvojímu zdanění dle příslušné SZDZ.

⁶¹ Pro účely tohoto příkladu nebude konkrétní zahraniční země specifikována. Důvodem je skutečnost, že pokud by byla země přesně určena, příslušná SZDZ mezi ČR a touto zemí by jednoznačně určovala, jaká metoda zamezení dvojímu zdanění se má použít. Tento příklad však slouží k ilustraci výpočtu a porovnání různých metod zamezení dvojímu zdanění, aby bylo zřejmé, jak se liší v praxi.

Daňové sazby pro zdanění příjmů fyzických osob jsou následující:

Tab. 11 Daňové sazby pro fyzické osoby pro účely modelového příkladu

Daňová sazba v zahraničí	Proporcionální zdanění	
	20 %	
Daňová sazba v ČR (k 1. 1. 2024)	Progresivní zdanění	
	15 %	23 %
	pro část ZD do 1 582 812 Kč	pro část ZD nad 1 582 812 Kč
Poznámka: V ČR je hranice pro progresivní zdanění dle § 16 ZDP ve výši 36násobku průměrné mzdy (pro rok 2024 byla průměrná mzda stanovena na 43 967 Kč). 36násobek průměrné mzdy je tedy 1 582 812 Kč.		

Metoda úplného zápočtu

Tab. 12 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody úplného zápočtu

Stát zdroje zahraničního příjmu	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	600 000 Kč
Výpočet daně v zahraničí	120 000 Kč (600 000 * 20 %)
Konečná daňová povinnost v zahraničí	120 000 Kč
Stát daňové residence (ČR)	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	2 000 000 Kč
Výpočet daně v ČR	333 375 Kč (1 582 812 * 15 % + 417 188 * 23 %)
Hodnota daně k zápočtu	120 000 Kč
Konečná daňová povinnost v ČR	213 375 Kč (333 375 – 120 000)
Celková daňová povinnost (zahraničí + ČR)	333 375 Kč

Z příkladu je zřejmý důvod, proč není metoda úplného zápočtu daně v praxi příliš využívána. Neboť je daňová sazba v zahraničí vyšší než sazba v ČR (pro částku 600 000 Kč), dochází k tomu, že je ponížena rovněž daň, která připadá nejen na příjmy ze zahraničí, ale také na příjmy z ČR. Stát daňové residence (ČR) v tomto případě přichází na daních připadajících na příjmy z ČR o 19 987 Kč (viz následující tabulka).

Tab. 13 Fiskální ztráta státu daňové residence

Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy	100 013 Kč (600 000/2 000 000 * 333 375)
Skutečně započteno	120 000 Kč
Fiskální ztráta	19 987 Kč

Z hlediska státu daňové residence (ČR) není tedy tato metoda v případě, kdy je zahraniční daň vyšší než tuzemská, příliš výhodná. Z pohledu daňového poplatníka je tomu ovšem naopak, neboť pro něj došlo k naprosté eliminaci vzniklého

mezinárodního dvojího zdanění. Na dani tedy zaplatí ve finále stejně, jako kdyby mu všechny příjmy plynuly z ČR.

Metoda prostého zápočtu

Tab. 14 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody prostého zápočtu

Stát zdroje zahraničního příjmu	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	600 000 Kč
Výpočet daně v zahraničí	120 000 Kč (600 000 * 20 %)
Konečná daňová povinnost v zahraničí	120 000 Kč
Stát daňové rezidence (ČR)	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	2 000 000 Kč
Výpočet daně v ČR	333 375 Kč (1 582 812 * 15 % + 417 188 * 23 %)
Maximální hodnota daně k zápočtu	100 013 Kč
Hodnota daně neuznaná k zápočtu	19 987 Kč
Konečná daňová povinnost v ČR	233 362 Kč (333 375 – 100 013)
Celková daňová povinnost (zahraničí + ČR)	353 362 Kč

$$\text{Maximální hodnota daně k zápočtu} = \text{daň zaplacená v ČR (před zápočtem)} \times \frac{\text{Zahraniční příjmy}}{\text{Celosvětové příjmy}}$$

$$\text{Maximální hodnota daně k zápočtu} = 333\,375 \times \frac{600\,000}{2\,000\,000} \doteq \mathbf{100\,013\,Kč}$$

Z pohledu ČR (stát daňové rezidence) bude v tomto případě mnohem výhodnější metoda prostého zápočtu daně, neboť zde je vyloučena potenciální fiskální ztráta související s metodou úplného zápočtu. Zde je stanovena hodnota maximálního možného zápočtu daně, která se stanovuje na základě poměrné části celkové daně odvedené v ČR z celosvětových příjmů připadající na zahraniční příjmy. V tomto případě je maximální zápočet daně ve výši 100 013 Kč. Pan Veselý si tedy nemůže započítat celou daň odvedenou v zahraničí. Hodnotu daně zaplacené v zahraničí neuznanou k zápočtu ve výši 19 987 Kč si ale může zahrnout dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP do svých daňově uznatelných výdajů v následujícím zdaňovacím období, čímž si poníží základ daně.

Pokud by nastala situace, kdy by byla zahraniční sazba daně nižší než sazba daně ve státě daňové rezidence, mohl by si pan Veselý započítat celou výši daně, kterou odvedl v zahraničí. Kvůli vyšší daňové zátěži ve státě daňové rezidence by ale nemohl plně využít svůj limit pro zápočet daně, neboť lze započítat zahraniční daň maximálně do skutečně zaplacené výše.

Metoda úplného vynětí

Tab. 15 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody úplného vynětí

Stát zdroje zahraničního příjmu	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	600 000 Kč
Výpočet daně v zahraničí	120 000 Kč (600 000 * 20 %)
Konečná daňová povinnost v zahraničí	120 000 Kč
Stát daňové rezidence (ČR)	
Zdanitelné příjmy před vynětím zahraničních příjmů	2 000 000 Kč
Zdanitelné příjmy po vynětí zahraničních příjmů (základ daně)	1 400 000 Kč
Výpočet daně v ČR	210 000 Kč (1 400 000 * 15 %)
Konečná daňová povinnost v ČR	210 000 Kč
Celková daňová povinnost (zahraničí + ČR)	330 000 Kč

Z výše uvedeného výpočtu je zřejmé, že při aplikaci metody úplného vynětí příjmy, které plynou panu Veselému ze zahraničí, nemají žádný vliv na celkové zdanění pana Veselého v ČR. Tato metoda je výhodnější z pohledu daňového poplatníka, neboť v tomto případě nedojde k aplikaci progresivní sazby daně. Zároveň pokud se tato metoda porovná s výše zmíněnými metodami zápočtu, není potřeba, aby měl pan Veselý k dispozici potvrzení o dani zaplacené v zahraničí. Z pohledu státu daňové rezidence nemusí být však tato metoda příliš příznivá. I z tohoto důvodu se obecně mnohem více využívá metoda vynětí s výhradou progrese, která je pro stát daňové rezidence ovšem příznivější pouze v případě existence progresivního zdanění.

Metoda vynětí s výhradou progrese (metoda vrchního dílku)

Tab. 16 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody vrchního dílku (var. 1)

Stát zdroje zahraničního příjmu	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	600 000 Kč
Výpočet daně v zahraničí	120 000 Kč (600 000 * 20 %)
Konečná daňová povinnost v zahraničí	120 000 Kč
Stát daňové rezidence (ČR)	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	2 000 000 Kč
Daň z celosvětového příjmu	333 375 Kč (1 582 812 * 15 % + 417 188 * 23 %)
Daň z příjmu ze zahraničí (dle sazby v ČR)	90 000 Kč (600 000 * 15 %)
Výpočet daně v ČR	243 375 Kč (333 375 – 90 000)
Konečná daňová povinnost v ČR	243 375 Kč
Celková daňová povinnost (zahraničí + ČR)	363 375 Kč

Při stanovení konečné daňové povinnosti ve státě daňové rezidence za použití metody vrchního dílku se postup výpočtu pohybuje mezi metodou vynětí a metodou zápočtu. Příjmy ze zahraničí v tomto případě, na rozdíl od metody úplného vynětí, mají vliv na výši daňové sazby, pomocí které budou zdaněny příjmy ve státě daňové rezidence po vynětí zahraničních příjmů. Klíčovými krokem je určení daně z příjmu ze zahraničí dle daňové sazby, která se aplikuje v ČR. Tato hodnota je následně odečtena od daně z celosvětového příjmu, čímž je zjištěna konečná daňová povinnost pana Veselého v ČR.

V tomto případě je možné využít i alternativní způsob výpočtu, kdy se při výpočtu vychází zejména z toho, že jsou tuzemské příjmy zařazeny nad příjmy dosažené v zahraničí. Výpočet by byl následující:

Tab. 17 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody vrchního dílku (var. 2)

Stát zdroje zahraničního příjmu	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	600 000 Kč
Výpočet daně v zahraničí	120 000 Kč (600 000 * 20 %)
Konečná daňová povinnost v zahraničí	120 000 Kč
Stát daňové rezidence (ČR)	
Zdanitelné příjmy před vynětím zahraničních příjmů	2 000 000 Kč
Zdanitelné příjmy po vynětí zahraničních příjmů (základ daně)	1 400 000 Kč
Výpočet daně v ČR – 1. pásmo (viz Poznámka)	147 422 Kč (982 812 * 15 %)
Výpočet daně v ČR – 2. pásmo (viz Poznámka)	95 953 Kč (417 188 * 23 %)
Konečná daňová povinnost v ČR	243 375 Kč (147 422 + 95 953)
Celková daňová povinnost (zahraničí + ČR)	363 375 Kč
Poznámka: 1. pásmo (daňová sazba 15 %) se využívá pro příjmy do 36násobku průměrné mzdy, tedy 1 582 812 Kč pro rok 2024. 2. pásmo (daňová sazba 23 %) pak pro příjmy nad tuto hodnotu. - Je nutné zohlednit i zahraniční příjmy, jako kdyby vyjmuty nebyly, a příjmy z tuzemska nadřadit nad tyto zahraniční příjmy → hranice pro progresivní zdanění je 1 582 812 Kč → pro naplnění této hranice je využito 600 000 Kč zahraničních příjmů a 982 812 Kč tuzemských příjmů → 600 000 Kč je však vyjmuta, a tak je sazbou 15 % (1. pásmo) zdaněna jen část tuzemských příjmů (982 812 Kč). 417 188 Kč (1 400 000 – 982 812) se pak nachází již nad hranicí pro progresivní zdanění, a tato částka je tedy zdaněna daňovou sazbou ve výši 23 % (2. pásmo).	

Z dvou uvedených variant výpočtu je patrné, že v obou případech se dojde ke stejnému výsledku konečné daňové povinnosti pana Veselého.

Metoda vynětí s výhradou progrese (metoda zprůměrování)

Tab. 18 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody zprůměrování

Stát zdroje zahraničního příjmu	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	600 000 Kč
Výpočet daně v zahraničí	120 000 Kč (600 000 * 20 %)
Konečná daňová povinnost v zahraničí	120 000 Kč
Stát daňové residence (ČR)	
Zdanitelné příjmy před vynětím zahraničních příjmů	2 000 000 Kč
Zdanitelné příjmy po vynětí zahraničních příjmů (základ daně)	1 400 000 Kč
Výpočet daně v ČR	233 380 Kč (1 400 000 * 16,67 %)
Konečná daňová povinnost v ČR	233 380 Kč
Celková daňová povinnost (zahraničí + ČR)	353 380 Kč

$$\text{Sazba průměrného daňového zatížení (\%)} = \frac{\text{Daň z celosvětového základu daně}}{\text{Celosvětový základ daně}} * 100$$

$$\text{Sazba průměrného daňového zatížení (\%)} = \frac{333\,375}{2\,000\,000} * 100 = 16,67 \%$$

Metoda vynětí zprůměrováním má rovněž jako přechozí metoda vliv na výši daňové sazby, pomocí které jsou zdaněny příjmy generované v tuzemsku. Principem metody je určení sazby průměrného daňového zatížení, která je v tomto případě 16,67 %. Touto sazbou jsou následně zdaněny příjmy z tuzemska.

Při využití metody zprůměrování i metody vrchního dílku je důležité zmínit, že výsledky konečné daňové povinnosti při aplikaci těchto metod se od metody úplného vynětí liší pouze z důvodu progresivního zdanění. V případě, kdy by v ČR byla stanovena jednotná sazba daně, byla by konečná daňová povinnost shodná ve všech třech případech. Pokud je tedy příjem ve státě daňové residence podroben progresivnímu zdanění, je metoda vynětí s výhradou progrese z pohledu daňového poplatníka méně výhodná než metoda úplného vynětí.

Řešení v případě bezesmluvního státu

V případě, že by bylo zadání modelového příkladu poupraveno, a uvažovalo by se, že pan Veselý vygeneroval své příjmy v podnikání ze zahraničí ve státu, se kterým ČR nemá uzavřenou SZDZ, nemohla by být uplatněna žádná z výše uvedených metod zamezení dvojímu zdanění. Pan Veselý by tedy musel v plné výši odvést daň ze zahraničních příjmů jak ve státě zdroje, tak v ČR. Jedinou možností pro alespoň

částečné zmírnění mezinárodního dvojího zdanění je pak využití národní legislativy. Pan Veselý tedy bude moci aplikovat znění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, kdy si daň zaplacenou v zahraničí (120 000 Kč) může v následujícím zdaňovacím období uplatnit v ČR jako daňově uznatelný výdaj. V následujícím zdaňovacím období bude mít tedy v důsledku uplatnění tohoto výdaje nižší tuzemský základ daně, a tedy i nižší konečnou daňovou povinnost.

Tab. 19 Výpočet modelového příkladu – bezesmluvní stát

Stát zdroje zahraničního příjmu	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	600 000 Kč
Výpočet daně v zahraničí	120 000 Kč (600 000 * 20 %)
Konečná daňová povinnost v zahraničí	120 000 Kč
Stát daňové residence (ČR)	
Zdanitelné příjmy (základ daně)	2 000 000 Kč
Výpočet daně v ČR	333 375 Kč (1 582 812 * 15 % + 417 188 * 23 %)
Konečná daňová povinnost v ČR	333 375 Kč
Celková daňová povinnost (zahraničí + ČR)	453 375 Kč

Dopad uplatnění daně zaplacené v zahraničí jako daňově uznatelného výdaje je možné vidět v následující tabulce. Pro zjednodušení bude uvažováno, že v následujícím zdaňovacím období měl pan Veselý pouze příjmy z podnikání z ČR, a to ve výši 1 320 000 Kč.

Tab. 20 Daň jako daňově uznatelný výdaj v následujícím zdaňovacím období

NÁSLEDUJÍCÍ ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ (při uplatnění daně jako daňově uznatelného výdaje)	
Příjmy z ČR	1 320 000 Kč
Základ daně v ČR	1 200 000 Kč
Daň zaplacená v ČR	180 000 Kč (1 200 000 * 15 %)
NÁSLEDUJÍCÍ ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ (bez uplatnění daně jako daňově uznatelného výdaje)	
Příjmy z ČR	1 320 000 Kč
Základ daně v ČR	1 320 000 Kč
Daň zaplacená v ČR	198 000 Kč (1 320 000 * 15 %)

Z tabulky je tedy zřejmé, že pan Veselý díky uplatnění zahraniční daně jako daňově uznatelného výdaje v následujícím zdaňovacím období, zaplatil na daních místo 198 000 Kč, pouze 180 000 Kč. Jde ovšem opravdu pouze o nepatrnou úlevu a k eliminaci či výraznému zmírnění dvojího zdanění v tomto případě nedošlo.

Shrnutí metod zamezení dvojímu zdanění

Tab. 21 Přehled možných výsledků modelového příkladu

Metoda úplného zápočtu	
Konečná daňová povinnost ve státě zdroje	120 000 Kč
Konečná daňová povinnost ve státě rezidence	213 375 Kč
Konečná daňová povinnost celkem	333 375 Kč
Metoda prostého zápočtu	
Konečná daňová povinnost ve státě zdroje	120 000 Kč
Konečná daňová povinnost ve státě rezidence	233 362 Kč
Konečná daňová povinnost celkem	353 362 Kč
Metoda úplného vynětí	
Konečná daňová povinnost ve státě zdroje	120 000 Kč
Konečná daňová povinnost ve státě rezidence	210 000 Kč
Konečná daňová povinnost celkem	330 000 Kč
Metoda vynětí s výhradou progrese (metoda vrchního dílku)	
Konečná daňová povinnost ve státě zdroje	120 000 Kč
Konečná daňová povinnost ve státě rezidence	243 375 Kč
Konečná daňová povinnost celkem	363 375 Kč
Metoda vynětí s výhradou progrese (metoda zprůměrování)	
Konečná daňová povinnost ve státě zdroje	120 000 Kč
Konečná daňová povinnost ve státě rezidence	233 380 Kč
Konečná daňová povinnost celkem	353 380 Kč
Alternativní zadání příkladu (jednalo by se o bezesmluvní stát)	
Konečná daňová povinnost ve státě zdroje	120 000 Kč
Konečná daňová povinnost ve státě rezidence	333 375 Kč
Konečná daňová povinnost celkem	453 375 Kč

Volba metody zamezení dvojímu zdanění není na uvážení daňového subjektu, ale je pevně stanovena relevantní SZDZ mezi příslušnými státy nebo vnitrostátní daňovou legislativou státu rezidence. SZDZ přesně definují, jakou metodu má stát aplikovat v závislosti na povaze příjmů, vztahu mezi státy a dalších specifických podmínkách. Pokud není smlouva mezi dvěma státy uzavřena, uplatní se pravidla stanovená vnitrostátní daňovou legislativou. Daňový subjekt tedy nemá možnost zvolit si metodu dle svých preferencí nebo daňové výhodnosti. Díky tomuto přístupu je ale možné omezit riziko daňových úniků a zajistit spravedlivé zdanění příjmů dosažených v zahraničí pro každý daňový subjekt.

V praxi má na celkové daňové zatížení poplatníka, který má příjmy z podnikání nejen z tuzemska, ale také ze zahraničí, vliv řada faktorů. Patří mezi ně především výše jeho příjmů/výnosů, daňově uznatelných výdajů/nákladů, nezdanitelných částí základu daně, odčitatelných položek a výše slev na dani. Dále je důležitý poměr mezi domácím základem daně a zahraničním základem daně či velikost daňových sazeb a rozdíl v jejich výši mezi státem rezidence a státem zdroje. Zásadní vliv má pak i aplikovaná metoda zamezení dvojímu zdanění.

V souhrnu lze říci, že výběr metody zamezení dvojímu zdanění má přímý dopad na poplatníka i stát. Pro poplatníka je obecně výhodnější metoda úplného zápočtu a metoda úplného vynětí. Metoda úplného zápočtu zajišťuje, že poplatník nezaplatí na daních více, než by zaplatil, kdyby veškeré jeho příjmy (i zahraniční) byly zdaněny pouze ve státě jeho daňové rezidence. Zároveň pokud je sazba daně ve státě zdroje vyšší než ve státě daňové rezidence, dochází k tomu, že je rovněž ponížena daň, která připadá na příjmy z tuzemska. Oproti metodě úplného vynětí je tato ale metoda úplného zápočtu administrativně náročnější, neboť pro její aplikaci je nutné disponovat potvrzením o dani zaplacené v zahraničí.

Z pohledu státu daňové rezidence je pak mnohem výhodnější metoda prostého zápočtu a metoda vynětí s výhradou progrese (při existenci progresivního zdanění). V případě metody prostého zápočtu si stát daňové rezidence zajistí, že bude započtena pouze ta výše zahraniční daně, která by byla odvedena ze zahraničních příjmů ve státě daňové rezidence dle místních daňových sazeb. Nedojde tedy k žádné fiskální ztrátě státu rezidence. Pokud je v zemi rezidence zaveden progresivní daňový systém, těží stát rezidence rovněž z metody vynětí s výhradou progrese, kdy zahraniční příjem poplatníka ovlivňuje výši aplikované sazby daně.

Obecně platí, že výsledná celková daňová povinnost poplatníka by se v případě metody prostého zápočtu a metody vynětí s výhradou progrese (metoda zprůměrování) neměla příliš lišit. Zároveň při existenci lineární sazby daně ve státě daňové rezidence se budou téměř shodovat výsledky nejen metody prostého zápočtu a vynětí s výhradou progrese, ale také metody úplného vynětí.

V praxi je jednou z nejběžněji používaných metod pro zamezení dvojímu zdanění metoda prostého zápočtu. Tato metoda se široce uplatňuje nejen v rámci SZDZ, které byly uzavřeny Českou republikou s jinými státy, ale také obecně ve světě.

Závěr

Mezinárodní dvojí zdanění představuje jeden ze zásadních problémů pro globálně působící podnikatelské subjekty, které mohou čelit riziku, že jejich příjem bude podroben zdanění více než jednou, a to v různých daňových jurisdikcích. Většina států má ve svých národních legislativách zakotveno pravidlo rezidence a pravidlo zdroje. Uplatňují tedy právo na zdanění celosvětových příjmů svých daňových rezidentů, ale také právo na zdanění příjmů, které plynou ze zdrojů na jejich území, a to daňovým nerezidentům. Tato skutečnost pak může vést k tomu, že je příjem z podnikání ze zahraničí zdaněn dvakrát, tedy ve státě zdroje a státě daňové rezidence poplatníka. Vznik mezinárodního dvojího zdanění je nevýhodný nejen pro samotného daňového poplatníka, ale rovněž pro oba zapojené státy, neboť tato skutečnost značně omezuje zahraniční podnikatelské aktivity.

Aby se negativním důsledkům mezinárodního dvojího zdanění předcházelo, uzavírají mezi sebou státy různé formy SZDZ, kdy při jejich sepisování vycházejí nejčastěji ze smluv modelových (zejm. OECD, OSN), které jsou neustále revidovány tak, aby reflektovaly měnící se globální potřeby. Tyto smlouvy stanovují přesná pravidla pro rozdělení daňových práv mezi smluvními státy a poskytují mechanismy, které umožňují eliminovat či alespoň zmírnit mezinárodní dvojí zdanění. Jedná se o různé metody zamezení dvojímu zdanění, které jsou klíčové pro efektivní zdanění příjmů v mezinárodním kontextu.

Cílem diplomové práce byla problematika vlivu mezinárodního dvojího zdanění na globálně působící podnikatelské subjekty, včetně komparace vybraného vzorku bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Na základě komparativní analýzy tří smluv o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela s Německem, Čínou a USA lze konstatovat, že i přes řadu společných rysů má každá smlouva svá specifika, která vycházejí z rozdílných daňových systémů a specifických požadavků daných zemí. Klíčovou roli hraje rovněž doba, ve které byla SZDZ uzavřena. Na základě několika praktických příkladů bylo demonstrováno, jak se vybrané články zvolených SZDZ aplikují v konkrétních situacích. Příklady zároveň ilustrují, že na způsob zdanění příjmů z podnikání má značný vliv nejen znění konkrétní smlouvy, ale rovněž daňová

rezidence podnikatelského subjektu, kdy tento aspekt je v ČR rozhodující např. při rozhodnutí o zajištění daně z příjmů stálé provozovny.

Smlouva s Německem je jednou z nejstarších smluv, což se projevuje rovněž v jejím znění. Oproti ostatním smlouvám využívá starší terminologii, nepracuje s pojmem rezidence, nevymezuje časový test pro vznik tzv. „službové“ stálé provozovny a rovněž je charakteristická využitím metody zamezení dvojího zdanění ve formě vynětí s výhradou progrese, která se v novějších smlouvách již téměř neuplatňuje. Smlouva s Čínou je reprezentantem mladších SZDZ, ale na rozdíl od ostatních rozebíraných smluv nepokrývá daně z majetku. Ve svých ustanoveních využívá novější terminologii a již neobsahuje článek týkající se zdanění příjmů z nezávislého povolání, který byl v roce 2000 vypuštěn z Modelové smlouvy OECD.

Komparativní analýza ukázala, že velice specifickou SZDZ je pak Smlouva s USA, která vychází z Modelové smlouvy USA. Její zásadní odlišnost je možné nalézt ihned v rámci čl. 1 „Osoby, na které se smlouva vztahuje“, kde je obsaženo ustanovení tzv. „saving clause“. Z jeho znění vyplývá, že USA mohou zdanit své občany dle své vnitrostátní legislativy jako kdyby smlouva nebyla v účinnosti. V rámci americké daňové legislativy je při stanovení daňové rezidence fyzické osoby klíčové státní občanství poplatníka. To znamená, že všichni občané USA jsou dle americké legislativy povinni v USA danit své celosvětové příjmy, a to i v situaci, kdy na území USA nemají bydliště a ani se tam fyzicky nezdržují. Pokud je tedy americký občan zároveň českým daňovým rezidentem nevztahují se na něj všechny výhody a úlevy, které ze Smlouvy s USA vycházejí. Oproti ostatním SZDZ je pak smlouva specifická i při řešení kolize daňového rezidentství právnických osob, kdy se vychází z místa založení, a nikoliv z místa skutečného vedení, jako je tomu u většiny ostatních SZDZ. Smlouvy s USA pak obsahuje na rozdíl od ostatních smluv rovněž ustanovení týkající se hranice 30 dnů v daňovém roce pro vznik tzv. „časové“ stálé provozovny či podmínku pobytu více jak 183 dnů ve 12měsíčním období u zdanění příjmů z nezávislého povolání rovněž ve státě zdroje. U příjmů, které plynou umělcům a sportovcům pak Smlouva s USA stanovuje hranici pro zdanění ve státě zdroje ve výši 20 000 USD za zdaňovací období. V důsledku znění tzv. „saving clause“ pak v souvislosti s vyloučením dvojího zdanění obsahuje rovněž velice specifické ustanovení pro české daňové rezidenty s americkým občanstvím.

V rámci praktické části práce byla dále pomocí aplikace teoretických poznatků na konkrétní modelový příklad provedena komparativní analýza různých metod zamezení dvojímu zdanění, což poukázalo na výhody a nevýhody každé metody, a to jak z pohledu poplatníka, tak i z hlediska státu rezidence. Výsledky obecně naznačují, že pro podnikatelský subjekt, který působí v několika zemích, může být neoptimálnější metoda úplného zápočtu daně či metoda úplného vynětí příjmu. Pro stát daňové rezidence je však mnohem výhodnější metoda prostého zápočtu daně či metoda vynětí s výhradou progresu. Při zhodnocování přínosu aplikace různých metod je ovšem vždy nutné zohlednit konkrétní situaci a relevantní faktory, jako je výše příjmů/výnosů, daňově uznatelných výdajů/nákladů, nezdanitelných částí základu daně, odčitatelných položek a výše slev na dani. Dále je důležitý poměr mezi domácím základem daně a zahraničním základem daně či velikost daňových sazeb a rozdíl v jejich výši mezi státem rezidence a státem zdroje.

Z pohledu ČR může mít do budoucna na otázku mezinárodního dvojího zdanění značný vliv zejména iniciativa EU, která již několik let usiluje o zavedení jednotné multilaterální SZDZ, která by byla účinná pro všechny členské země EU. Z důvodu odlišných postojů členských států k této problematice však nebyla takováto smlouva zatím schválena. Pokud by k tomu však v budoucnu došlo, nahradila by tato evropská multilaterální smlouva všechny současné bilaterální SZDZ, které mezi sebou mají uzavřené členské státy EU. Na jednu stranu by tedy došlo k zjednodušení řešení otázky mezinárodního dvojího zdanění mezi zeměmi EU. Na stranu druhou by ale smluvní státy již neměly určitou svobodu při uzavírání SZDZ, a nemohly by do smluv tak promítnout i své specifické potřeby.

Závěrem lze říci, že problematika mezinárodního dvojího zdanění zůstává nadále aktuálním tématem a bude tomu tak i do budoucna, neboť podmínky v globálním podnikatelském prostředí se neustále mění. Podnikatelské subjekty, které se rozhodnou rozšířit své aktivity za hranice svého domovského státu, by si této problematiky měly být vědomy a měly by se seznámit rovněž s podmínkami jednotlivých bilaterálních smluv, které jsou pro ně relevantní, a současně i se zněním vnitrostátní daňové legislativy zahraničního státu, kde se rozhodnou působit. Pro podporu mezinárodní spolupráce v oblasti daňového práva je důležité, aby státy své stávající SZDZ pravidelně revidovaly a přizpůsobovaly je tak neustále se rozvíjejícím podmínkám a potřebám mezinárodního daňového prostředí.

Seznam literatury

- ČSOB, 2024. *Solidární daň a progresivní daň: jaký je mezi tím rozdíl?* Online. In: ČSOB. Průvodce podnikáním. 21. 3. 2024. Dostupné z: <https://www.pruvodcepodnikanim.cz/clanek/solidarni-dan-progresivni-dan/>. [cit. 2024-09-03].
- ČT edu, 2024. *Daně*. Online. In: ČT edu. 13.02.2024. Dostupné z: <https://edu.ceskatelevize.cz/video/16311-dane>. [cit. 2024-07-25].
- DEBELVA, Filip, 2019. *International Double Taxation and the Right to Property*. Amsterdam: IBFD Publications USA, Incorporated. ISBN 978-90-8722-578-0.
- DĚRGEL, Martin, 2019. *Stálá provozovna v daních z příjmů*. Online. In: DAUČ. 13. 5. 2019. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/8580/stala-provozovna-v-danich-z-prijmu>. [cit. 2024-08-03].
- DĚRGEL, Martin, 2020. *Příjmy stálé provozovny české firmy v přiznání*. Online. In: Portál POHODA. 30. 9. 2020. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/prijmy-stale-provozovny-ceske-firmy-v-danovem-priz/>. [cit. 2024-08-27].
- DĚRGEL, Martin, 2021. *Stálá provozovna zahraniční firmy v České republice*. Online. In: Portál POHODA. 26. 3. 2021. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/stala-provozovna-zahranicni-firmy-v-cr/>. [cit. 2024-09-27].
- DRÁB, Ondřej; NEŠLEHA, Matěj; MORÁVEK, Zdeněk; BERÁNEK, Petr; BLÁHA, Radim a kol., 2021. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7676-054-7.
- DUMITER, Florin; JIMON, Stefania Amalia a BENE, Florin Gheorghe, 2019. *Avoiding Double Taxation Through The Assessment of International Tax Treaties. Case: ESP's versus Anaf Braşov*. Online. *Journal of Legal Studies*. Roč. 37, č. 23, s. 1-15. ISSN 2392-7054. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/334590945_Avoiding_Double_Taxation_Through_The_Assessment_of_International_Tax_Treaties_Case_ESP's_versus_Anaf_Brasov. [cit. 2024-07-02].
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTLERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana, 2019. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. 4. vydání. Daně (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-315-2.
- EVERLYNE, Elvis, 2019. *Policy Brief On Source V Residence*. Online. In: University of Nairobi. S. 1-4. Dostupné z: <http://erepository.uonbi.ac.ke/handle/11295/107079>. [cit. 2024-06-25].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2024. *Registrace – zahájení podnikání*. Online. In: Finanční správa České republiky. 31.7.2024. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/registrace-zahajeni-podnikani>. [cit. 2024-08-02].

FORMANOVÁ, Lucie a SOLILOVÁ, Veronika, 2024. *Accounting & taxation terminology in practice: odborná účetní a daňová terminologie nejen pro studenty*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-863-5.

HLADKÝ, Martin a ZAMAZALOVÁ, Ladislava, 2019. Zápočet zahraniční daně. Online. *Daňové zprávy EY*. Roč. 2019, s. 15-16. Dostupné z: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/cs_cz/topics/tax/tax-alerts/archive/danove-zpravy-listopad-2019.pdf. [cit. 2024-09-04].

KOPŘIVOVÁ, Tereza, 2021. *Mezinárodní zdanění příjmů fyzických osob*. Online, Diplomová práce. Brno: Masarykova Univerzita. Dostupné z: https://is.muni.cz/th/nci2a/Diplomova_Prace__Tereza_Koprivova.pdf. [cit. 2024-07-25].

KOŘÍNKOVÁ, Lucie, 2022. *Metody zamezení dvojímu zdanění z hlediska daně z příjmů včetně praktických příkladů*. Online. In: Money.cz. 01. 04. 2022. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/metody-zamezeni-dvojimu-zdaneni-z-hlediska-dane-z-prijmu-vcetne-prakticky-prikladu/>. [cit. 2024-09-02].

KOTÁB, Petr, 2017. *Mezinárodní dvojí zdanění*. Online. In: Právnická fakulta Univerzity Karlovy. Dostupné z: https://www.prf.cuni.cz/sites/default/files/old_files/1404057113.pdf. [cit. 2024-06-25].

LANG, Michael, 2021. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3rd edition. Wien: Linde. ISBN 978-3-7143-0367-4.

MACHALA, Otakar, 2020. *Stálá provozovna z pohledu účetnictví a daní z příjmů*. Online. In: DAUČ. 13. 7. 2020. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/8364/stala-provozovna-z-pohledu-ucetnictvi-a-dani-z-prijmu>. [cit. 2024-08-03].

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny z roku 2019 č.j.: 79599/19/7100-40113-010370.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2012. *Přehled platných smluv*. Online. In: Ministerstvo financí České republiky. 02.01.2012, 13.12.2024. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojihu-zdaneni/prehled-platnych-smluv>. [cit. 2024-12-13].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2024a. *Informace ke vstupu v platnost smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se Spojenými arabskými emiráty*. Online. In:

Ministerstvo financí České republiky. 21.05.2024. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/zakladni-informace/2024/informace-ke-vstupu-v-platnost-smlouvy-o-zamezeni-55865>. [cit. 2024-08-15].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2024b. *Informace ke vstupu v platnost smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Rwandou*. Online. In: Ministerstvo financí České republiky. 11.11.2024. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/zakladni-informace/2024/informace-ke-vstupu-v-platnost-smlouvy-o-zamezeni-57760> [cit. 2024-11-15].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2024c. *Informace ke vstupu v platnost smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se Srí Lankou*. Online. In: Ministerstvo financí České republiky. 15.10.2024. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/zakladni-informace/2024/informace-ke-vstupu-v-platnost-smlouvy-o-zamezeni-57384> [cit. 2024-11-15].

NERUDOVÁ, Danuše, 2017. *Daňová politika v Evropské unii*. Daně (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-682-3.

NOVÁKOVÁ, Lenka a KRÁLOVÁ, Daniela, 2021. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Daně. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-233-6.

ODARČENKO, Michal, 2015. *Mezinárodní dvojí zdanění*. Online, Diplomová práce, vedoucí JUDr. Pavlína Vondráčková. Praha: Univerzita Karlova. Dostupné z: https://dspace.cuni.cz/bitstream/handle/20.500.11956/68442/DPTX_2013_1_11_220_0_281899_0_146111.pdf?sequence=1&isAllowed=y. [cit. 2024-08-15].

OECD, 2019. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Online. Paris: OECD Publishing. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. [cit. 2024-09-03].

OFFICE OF THE LAW REVISION COUNSEL, 2024. *United States Code*. Online. In: House.gov. Dostupné z: <https://uscode.house.gov/>. [cit. 2024-10-30].

PFEILEROVÁ, Jaroslava, 2023. *Postup při určení daňového rezidenství*. Online. In: DU.cz. 18.4.2023. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/postup-pri-urceni-danoveho-rezidenstvi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Es08mDcsx90wzMcbkyRcZUM/>. [cit. 2024-07-02].

Pokyn GFŘ – D–59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY, 2022. *Dohody o zamezení dvojího zdanění*. Online. In: Gov.cz - Portál veřejné správy. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/informace/dohody-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-INF-297>. [cit. 2024-08-15].

PROCHÁZKA, Jakub, 2024. Jste daňovým rezidentem? Jak v Česku daní ti, kteří mají příjmy ze zahraničí. Online. In: BusinessInfo.cz. 22.08.2024. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/jste-danovym-rezidentem-jak-v-cesku-dani-ti-kteri-maji-prijmy-ze-zahranici/>. [cit. 2024-08-27].

READHEAD, Alexandra a TAQUIRI, Jaqueline, 2024. *Updates to UN and OECD Model Tax Treaties Aim to Stop Mining Revenue Leakage*. Online. In: Intergovernmental Forum. 02.05.2024. Dostupné z: <https://www.igfmining.org/updates-to-un-and-oecd-model-tax-treaties-aim-to-stop-mining-revenue-leakage/>. [cit. 2024-08-19].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2014, č.j. 7 Afs 120/2014 – 68.

Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002, čj. 494/1 173/2003 ze dne 7.ledna 2003, Finanční zpravodaj, 2003, č. 8.

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

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 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

SKALICKÁ, Hana, 2016. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. aktualizované vydání. Otázky a odpovědi z praxe. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7552-400-3.

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

STŘELICKÁ, Jana, 2021. *Tax residency determination*. Online. In: Crowe. 19.07.2021. Dostupné z: <https://www.crowe.com/cz/news/tax-residency-determination>. [cit. 2024-07-17].

UN, 2005. *Vienna Convention on the Law of Treaties 1969*. Online. Vienna: United Nations. Dostupné z: https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf. [cit. 2024-09-03].

UN, 2021. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021*. Online. New York: United Nations. Dostupné z: <https://desapublications.un.org/publications/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-0>. [cit. 2024-09-03].

US, 2006. *United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention 2006*. Online. Dostupné z: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>

US, 2016. *United States Model Income Tax Convention*. Online. Dostupné z: https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016_1.pdf

VANČUROVÁ, Alena, 2021. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-236-7.

VANČUROVÁ, Alena a ZÍDKOVÁ, Hana, 2022. *Daně v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-359-3.

VONDRÁČKOVÁ, Aneta, 2016. *Perspektivy harmonizace daní z příjmů v Evropské unii*. Teoretik. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-175-5.

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

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, 2022. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR: zaměstnání, podnikání, příjmy členů statutárních orgánů, pronájem, kapitálové příjmy, ostatní příjmy, sociální zabezpečení v EU*. 6. vydání. Daně (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-126-1.

WICKERSHAM, Preston, 2024. *Permanent establishment risk: what remote companies should know: what remote companies should know*. Online. Remote. 19.06.2024. Dostupné z: <https://remote.com/blog/what-is-permanent-establishment#what-is-permanent-establishment>. [cit. 2024-08-03].

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

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

ZÍKA, Václav, 2016. *Stav mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění v České republice*. Online. In: DAUČ. 18. 2. 2016. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/507/stav-mezinarodnich-smluv-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-v-ceske-republice>. [cit. 2024-08-15].

Seznam příkladů, obrázků a tabulek

Seznam příkladů

Příklad 1 Zajištění daně	12
Příklad 2 Změna daňové rezidence v důsledku změny obvyklého pobytu	16
Příklad 3 Změna daňové rezidence v důsledku změny bydliště	16
Příklad 4 Určení daňové rezidence fyzické osoby.....	61
Příklad 5 Určení daňové rezidence právnické osoby	62
Příklad 6 „Službová“ stálá provozovna	64
Příklad 7 „Staveništní“ stálá provozovna.....	65
Příklad 8 „Službová“ stálá provozovna dle Smlouvy s USA	66
Příklad 9 Stálá provozovna z titulu závislého zástupce.....	68
Příklad 10 Zajištění daně u stálé provozovny	70
Příklad 11 Zdanění příjmů z nezávislého povolání.....	71
Příklad 12 Zdanění příjmů z činnosti umělce	75
Příklad 13 Zamezení dvojímu zdanění (čl. 24 odst. 3 Smlouvy s USA)	78
Příklad 14 Aplikace znění Komentáře k MS OECD k čl. 5 odst. 52.....	110

Seznam obrázků

Obr. 1 Schéma zajištění daně	13
Obr. 2 Posloupnost hodnotících kritérií dle Modelové smlouvy OECD.....	18
Obr. 3 Metody zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění	47

Seznam tabulek

Tab. 1 Vybrané bilaterální smlouvy s ČR o zamezení dvojímu zdanění	54
Tab. 2 Osoby, na které se smlouva vztahuje, dle vybraných SZDZ	55
Tab. 3 Pojmy definované v rámci vybraných SZDZ	57
Tab. 4 Daňová rezidence (domicil) dle vybraných SZDZ	59
Tab. 5 Definice stálé provozovny dle vybraných SZDZ.....	62
Tab. 6 Časové testy pro vznik „staveništní“ a „službové“ stálé provozovny	64
Tab. 7 Metody zamezení dvojímu zdanění ve Smlouvě s Německem	76
Tab. 8 Metody zamezení dvojímu zdanění ve Smlouvě s Čínou	76
Tab. 9 Metody zamezení dvojímu zdanění ve Smlouvě s USA.....	76
Tab. 10 Nejpodstatnější identifikované rozdíly mezi analyzovanými SZDZ	79
Tab. 11 Daňové sazby pro fyzické osoby pro účely modelového příkladu	82
Tab. 12 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody úplného zápočtu	82
Tab. 13 Fiskální ztráta státu daňové rezidence	82
Tab. 14 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody prostého zápočtu.....	83
Tab. 15 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody úplného vynětí.....	84
Tab. 16 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody vrchního dílku (var. 1).....	84
Tab. 17 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody vrchního dílku (var. 2).....	85
Tab. 18 Výpočet modelového příkladu – aplikace metody zprůměrování	86
Tab. 19 Výpočet modelového příkladu – bezesmluvní stát.....	87
Tab. 20 Daň jako daňově uznatelný výdaj v následujícím zdaňovacím období	87
Tab. 21 Přehled možných výsledků modelového příkladu	88

Seznam příloh

Příloha 1 Obecná daňová terminologie.....	100
Příloha 2 Vývoj mezinárodních daňových smluv o zamezení dvojímu zdanění	103
Příloha 3 Přehled platných smluv ČR o zamezení dvojímu zdanění	105
Příloha 4 Struktura Modelové smlouvy OECD a OSN	108
Příloha 5 Řešení zneužití znění SZDZ u tzv. „časových“ stálých provozoven v rámci Komentáře k Modelové smlouvě OECD	109
Příloha 6 Mechanismy odstranění či zmírnění mezinárodního dvojího zdanění u amerických občanů s odlišným daňovým rezidentstvím (FEIE a FTC)	111

Příloha 1 Obecná daňová terminologie

Daň

Dle ekonomické definice je daň povinným peněžním plněním, které je uloženo zákonem a plyne do veřejného rozpočtu. Daně umožňují zajistit přesun finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému, který je využívá k úhradě potřeb, které vznikají společnosti jako celku. Zároveň se jedná o platbu nenávratnou, neekvivalentní a zpravidla také neúčelovou. Zaplacením daně nevzniká daňovému subjektu žádný nárok na protiplnění ve výši odpovídající jeho platbě. Neexistuje tedy téměř žádná spojitost mezi tím, jakým dílem se jedinec formou platby daní podílí na společných příjmech a tím, v jaké výši se následně podílí na výdajích veřejného rozpočtu. Při platbě daní zároveň není dopředu známo, co bude z těchto finančních prostředků financováno (ČT edu, 2024). Daně patří mezi základní občanské povinnosti a mohou se opakovat v pravidelných časových intervalech či se může jednat o nepravidelné platby, které se platí při vzniku určitých zákonem vymezených okolností.

Z hlediska daňové teorie daně plní řadu funkcí. Mezi nejdůležitější funkce daní patří:

- **fiskální funkce:** jedná se o nejdůležitější a nejstarší funkci daní jejímž účelem je zajistit příjmy do veřejného rozpočtu;
- **alokační funkce:** tato funkce si klade za cíl zajistit efektivní alokaci finančních prostředků na místa, kde jsou potřeba;
- **redistribuční funkce:** daně zajišťují snížení rozdílů v důchodech jednotlivých daňových subjektů, a to prostřednictvím výběru vyšších daní od bohatších, což umožňuje státu navyšovat příjmy chudším;
- **stimulační funkce:** slouží především k ovlivňování činnosti a motivaci daňových subjektů, kdy se může jednat jak o pozitivní, tak i negativní stimulace;
- **stabilizační funkce:** cílí na snížení výkyvů způsobených ekonomickým cyklem, kdy přispívá k zajištění ekonomické stability.

Formanová a Solilová (2024) uvádějí, že daně se nejčastěji klasifikují na základě jejich dopadu. Z tohoto hlediska se daně dají rozdělit na přímé a nepřímé. Přímé daně obvykle zohledňují osobní situaci daňového poplatníka a představují zdanění

jeho příjmů nebo majetku. Naopak nepřímé daně osobní situaci poplatníka nezohledňují a jsou zahrnuty v cenách zboží či služeb.

Daňové subjekty

Daňové subjekty mohou být fyzické či právnické osoby, které jsou dle zákona povinny daň strpět, odvést nebo platit. Dle zákona o daních z příjmů se daňové subjekty člení na poplatníky a plátce daně. Poplatník daně je pomyslným nositelem daňového břemene a jedná se tedy o daňový subjekt, jehož příjem nebo majetek je podroben zdanění. Plátce daně je osoba, která má zákonnou povinnost daň spočítat, vybrat či srazit a následně ji odvést příslušnému správci daně. Existují daně, kde poplatník i plátce splývají v jeden daňový subjekt. Jedná se například o daň z příjmů ze samostatné činnosti. Na druhou stranu existují i daně, kde poplatník a plátce představují dva odlišné daňové subjekty. Příkladem je daň z příjmů ze závislé činnosti, kde v pozici poplatníka je zaměstnanec a v pozici plátce figuruje zaměstnavatel (Nováková a Králová, 2021).

Předmět, základ a sazba daně

Předmět neboli objekt daně je vše, z čeho je vybírána daň. Velice často je předmět daně zřejmý přímo z názvu daňového zákona, například zákon 338/1992 Sb, o dani z nemovitých věcí, či zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Obecně je v literatuře předmět daně členěn do čtyř skupin. Jedná se o hlavu (předmětem zdanění je osoba), majetek, důchod a spotřebu.

Základem daně je pak samotný předmět daně vyjádřený ve fyzických či peněžních jednotkách. Způsob vyjádření základu daně následně ovlivňuje i typ sazby daně, která bude použita. V případě, že je základ daně vyjádřen ve fyzických jednotkách, je při výpočtu daňové povinnosti využita pevná sazba daně, tedy například sazba v Kč. Pokud je základ daně vymezen v peněžních jednotkách, je využita relativní sazba daně, tedy sazba v procentech.

Zdaňovací období

Za zdaňovací období je možné považovat jakýkoliv časový úsek, za který se daň stanovuje a následně platí. V České republice je nejčastějším zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Může se však jednat i o kalendářní měsíc či čtvrtletí, jako je tomu například v případě daně z přidané hodnoty (Kopřivová, 2021).

Aktivní a pasivní příjmy

Pro snadnější pochopení principů mezinárodního zdanění je vhodné rozdělit příjmy generované ze zdrojů v určitém státě na příjmy aktivní a pasivní. Aktivní příjmy lze definovat jako příjmy z aktivní produktivní činnosti, které poplatník získává svou osobní účastí na práci nebo díky správě svého majetku. Spadají sem však i aktivity, které již nejsou aktuálně vykonávány, jako jsou například penze. Nejčastějším způsobem zdanění těchto příjmů daňových nerezidentů je pak formou podání daňového přiznání ve státě zdroje příjmů (Sojka a kol., 2017). Dle SZDZ lze do této skupiny zahrnout kupříkladu příjmy z podnikání fyzických a právnických osob, příjmy ze závislé činnosti, tantiémy, a dále ostatní příjmy fyzických osob (umělci, sportovci, studenti, pedagogové, výzkumní pracovníci).

Pasivní příjmy naopak nevyžadují aktivní účast vlastníka na jejich generování ani jeho fyzickou přítomnost ve státě zdroje. Zahrnují především příjmy z užívání majetku, poskytování různých práv, a také kapitálové a úrokové výnosy. V tomto případě dochází obvykle ke zdanění příjmů daňových nerezidentů ve státě zdroje pomocí zvláštní sazby daně (tzv. „Srážková daň“) či zajištění daně, tedy prostřednictvím plátce příjmu (Sojka a kol., 2017). Dle SZDZ jsou typickým představitelem pasivních příjmů dividendy, úroky a licenční poplatky.

Příloha 2 Vývoj mezinárodních daňových smluv o zamezení dvojímu zdanění

Vývoj mezinárodní právní úpravy v oblasti zamezení dvojímu zdanění si prošel opravdu dlouhou cestou. Historie snah o zamezení dvojímu zdanění sahá do 19. století, kdy se začaly více propojovat světové ekonomiky a mezinárodní obchod získával na významu. Za první smlouvu o zamezení dvojímu zdanění je považována smlouva z roku 1899, kterou mezi sebou uzavřelo Rakousko a Prusko. Mnohem větší rozmach sjednávání těchto mezinárodních smluv nastal v meziválečném období, kdy v té době hrál velkou roli rozvoj mezinárodních vztahů. V rámci Evropy podnikalo zásadní kroky ohledně uspořádání daňových vztahů především Německo, které se zaměřovalo na prohlubování spolupráce v oblasti daní se svými sousedními státy, mezi nimiž bylo i Československo. Po 2. světové válce bylo vyjednávání ohledně uzavírání dalších smluv v mírném útlumu. Tato jednání byla následně opět obnovena zejména v 70. letech minulého století (Vondráčková, 2016).

Dvojí zdanění bylo spojeno s mnoha negativními dopady, které se projevovaly ve formě narušené konkurenceschopnosti, zvýšeného daňového břemene a komplikacemi v mezinárodním obchodě a investicích. Tyto negativní efekty vedly státy k aktivnímu hledání řešení, jak dvojí zdanění eliminovat či alespoň minimalizovat. Z tohoto důvodu začala být přijímána různá opatření, a to ať v podobě uzavírání bilaterálních či vícestranných mezinárodních dohod, které stanovovaly pravidla pro zamezení dvojímu zdanění a tím usnadňovaly transakce mezi státy. Kromě těchto dohod řada států zavedla rovněž jednostranná vnitrostátní opatření, jež se aplikují především v případech, kdy příjem plyne mezi státy, které mezi sebou nemají uzavřenou žádnou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. (Nováková a Králová, 2021).

V počátcích byly smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavírány spíše nesystematicky a bez uceleného přístupu. Smlouvy se nedržely určitého standardizovaného rámce a byly často vyjednávány na základě specifických potřeb a preferencí jednotlivých zemí, což vedlo k velké různorodosti ve struktuře a přístupech těchto dohod. Tato variabilita způsobovala komplikace při implementaci těchto smluv a zvyšovala rovněž administrativní náročnost, a to nejen

pro daňové úřady, ale i pro subjekty, které operovaly v mezinárodním prostředí. Postupně si státy začaly uvědomovat potřebu vytvoření konzistentního základu z důvodu zajištění větší harmonizace a standardizace v oblasti mezinárodních daňových vztahů. To vedlo k vytvoření modelových smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Příloha 3 Přehled platných smluv ČR o zamezení dvojímu zdanění

dle stavu k 13. 12. 2024

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.
Andorra	31.10.2023	46/2023 Sb.m.s.
Arménie	15.07.2009	86/2009 Sb.m.s.
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.
Bahrajn	10.04.2012	59/2012 Sb.m.s.
Bangladéš	15.01.2021	8/2021 Sb.m.s.
Barbados	06.06.2012	69/2012 Sb.m.s.
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.
Bosna a Hercegovina	12.05.2010	58/2010 Sb. m.s.
Botswana	26.11.2020	49/2020 Sb.m.s.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.
Čína	04.05.2011	65/2011 Sb.m.s.
Dánsko	17.12.2012	14/2013 Sb.m.s.
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb.m.s.
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.
Ghana	11.08.2020	38/2020 Sb.m.s.
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.
Hongkong	24.01.2012	49/2012 Sb.m.s.
Chile	21.12.2016	5/2017 Sb.m.s.
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.
Írán	04.08.2016	47/2016 Sb.m.s.
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.
Jordánsko	07.11.2007	88/2007 Sb.m.s.
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.
Katar	25.10.2022	45/2022 Sb.m.s.
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.
Kolumbie	06.05.2015	39/2015 Sb.m.s.
Korejská republika	20.12.2019	1/2020 Sb.m.s.
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.
Kosovo	24.07.2023	38/2023 Sb.m.s.

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.
Kyrgyzstán	30.11.2020	50/2020 Sb.m.s.
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.
Lichtenštejnsko	22.12.2015	8/2016 Sb.m.s.
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.
Lucembursko	31.07.2014	51/2014 Sb.m.s.
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.
Nový Zéland	29.08.2008	75/2008 Sb.m.s.
Pákistán	30.10.2015	58/2015 Sb.m.s.
Panama	25.02.2013	91/2013 Sb.m.s.
Polsko	11.06.2012	102/2012 Sb.m.s.
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	10.08.1994	180/1994 Sb.
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.
Rwanda ⁶²	30.10.2024	
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.
San Marino	19.07.2022	27/2022 Sb.m.s.
Saúdská Arábie	01.05.2013	42/2013 Sb.m.s.
Senegal	29.08.2022	32/2022 Sb.m.s.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.
Spojené arabské emiráty – současná ⁶³	09.08.1997	276/1997 Sb.
Spojené arabské emiráty – nová	29.05.2024	206/2024 Sb.
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.
Srí Lanka – současná	19.06.1979	132/1979 Sb.
Srí Lanka – nová ⁶⁴	27.08.2024	

⁶² „Texty smlouvy v českém a anglickém jazyce budou co možná nejdříve publikovány ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv“ (Ministerstvo financí ČR, 2024b).

⁶³ „Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými arabskými emiráty o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku podepsaná ve Washingtonu dne 30. září 1996 přestane být v platnosti a přestane se provádět dnem 1. ledna 2025“ (Ministerstvo financí ČR, 2024a).

⁶⁴ Nová smlouva se začne provádět 1.1.2025. „Texty smlouvy v českém a anglickém jazyce budou co možná nejdříve publikovány ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv“ (Ministerstvo financí ČR, 2024c).

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.
Tunisko	25.10.1991	419/1992 Sb.
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.
Turkmenistán	27.03.2018	23/2018 Sb.m.s.
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.

Zdroj: (Ministerstvo financí ČR, 2012)

Příloha 4 Struktura Modelové smlouvy OECD a OSN

	Modelová smlouva OECD	Modelová smlouva OSN
	Název dohody	Název dohody
	Preamble	Preamble
	Kapitola 1 – Oblast působnosti	Kapitola 1 – Oblast působnosti
Článek 1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	Osoby, na které se smlouva vztahuje
Článek 2	Daně, na které se smlouva vztahuje	Daně, na které se smlouva vztahuje
	Kapitola 2 - Definice	Kapitola 2 - Definice
Článek 3	Obecné definice	Obecné definice
Článek 4	Rezidence	Rezidence
Článek 5	Stálá provozovna	Stálá provozovna
	Kapitola 3 – Zdanění příjmů	Kapitola 3 – Zdanění příjmů
Článek 6	Příjem z nemovitého majetku	Příjem z nemovitého majetku
Článek 7	Zisky podniků	Zisky podniků
Článek 8	Lodní a letecká doprava	Lodní a letecká doprava
Článek 9	Sdružené podniky	Sdružené podniky
Článek 10	Dividendy	Dividendy
Článek 11	Úroky	Úroky
Článek 12	Licenční poplatky	Licenční poplatky
Článek 12 A		Poplatky za technické služby
Článek 12 B		Příjem z automatizovaných digitálních služeb
Článek 13	Zisky ze zcizení majetku	Zisky ze zcizení majetku
Článek 14	Vypuštěn ⁶⁵	Nezávislá povolání
Článek 15	Závislá povolání	Závislá povolání
Článek 16	Tantiémy	Tantiémy
Článek 17	Umělci a sportovci	Umělci a sportovci
Článek 18	Penze	Penze
Článek 19	Veřejné funkce	Veřejné funkce
Článek 20	Studenti	Studenti
Článek 21	Ostatní příjem	Ostatní příjem
	Kapitola 4 – Zdanění majetku	Kapitola 4 – Zdanění majetku
Článek 22	Majetek	Majetek
	Kapitola 5 – Metody zamezení dvojímu zdanění	Kapitola 5 – Metody zamezení dvojímu zdanění
Článek 23 A	Metoda vynětí	Metoda vynětí
Článek 23 B	Metoda zápočtu	Metoda zápočtu
	Kapitola 6 – Zvláštní ustanovení	Kapitola 6 – Zvláštní ustanovení
Článek 24	Antidiskriminační klauzule	Antidiskriminační klauzule
Článek 25	Řešení případů dohodou	Řešení případů dohodou
Článek 26	Výměna informací	Výměna informací
Článek 27	Pomoc při výběru daní	Pomoc při výběru daní
Článek 28	Diplomatictí a konzulární úředníci	Diplomatictí a konzulární úředníci
Článek 29	Oprávnění k výhodám	Oprávnění k výhodám
		Kapitola 7 – Závěrečná ustanovení
Článek 30	Územní působnost	Vstup v platnost
	Kapitola 7 – Závěrečná ustanovení	
Článek 31	Vstup v platnost	Ukončení
Článek 32	Ukončení	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Modelové smlouvy OECD (verze 2017) a Modelové smlouvy OSN (verze 2021)

⁶⁵ Článek 14, Nezávislá povolání, byl z Modelové smlouvy OECD vypuštěn v roce 2000.

Příloha 5 Řešení zneužití znění SZDZ u tzv. „časových“ stálých provozoven v rámci Komentáře k Modelové smlouvě OECD

V souvislosti s problematikou tzv. „časových“ stálých provozoven je vhodné poukázat na skutečnost, že na podmínku vzniku stálé provozovny na základě splnění časového testu mohou určité společnosti pohlížet jako na možnost, jak zneužít znění SZDZ. V určitých případech může docházet k tomu, že vybraný kontrakt bude rozdělen mezi různé společnosti, které jsou ovšem součástí jedné skupiny, a to tak, aby každá část kontraktu trvala kratší dobu, než je stanovena hranice pro vznik stálé provozovny. V této souvislosti se hovoří o tzv. spojených osobách⁶⁶. Díky rozdělení kontraktu mezi jednotlivé subjekty ve skupině lze tak docílit toho, že jednotlivě dané společnosti nepřekročí časový test pro vznik stálé provozovny, přestože v souhrnu by již stálá provozovna vznikla. V rámci Komentáře k OECD Modelové smlouvě z roku 2017 je uvedeno ohledně takového rozdělování kontraktů následující⁶⁷:

Komentář k Modelové smlouvě OECD z roku 2017

Komentář k článku 5 odst. 52:

Státy, mohou zahrnout do svých smluv dodatečná ustanovení k řešení rozdělování kontraktů. Takovéto ustanovení může být například následující:

„Pro účely stanovení, zda byla překročena dvanáctiměsíční lhůta platí následující:

- a) Pokud podnik jednoho smluvního státu vykonává činnosti ve druhém smluvním státě na staveništi nebo stavebním či instalačním projektu, a tyto činnosti jsou vykonávány po jedno nebo více časových období, která v součtu přesahují 30 dnů, ale nepřesáhnou 12 měsíců, a
 - b) pokud na stejném staveništi nebo stavebním či instalačním projektu probíhají související činnosti během různých časových období, každé přesahující 30 dnů, vykonávané jedním nebo více podniky úzce spojenými s prvně uvedeným podnikem,
- pak se tato různá časová období přičítají k období, během kterého prvně uvedený podnik vykonával činnosti na tomto staveništi nebo stavebním či instalačním projektu.“

Zdroj: (OECD, 2019, str. 313)

Znění, které je uvedeno v rámci Komentáře k čl. 5 odst. 52 je pak obsaženo s drobnými úpravami rovněž v Modelové smlouvě USA. V souvislosti s touto problematikou mohou v rámci jednotlivých států existovat různé vnitrostátní právní

⁶⁶ V rámci ZDP jsou spojené osoby definovány v § 23 odst. 7, kdy se spojenými osobami rozumí kapitálově spojené osoby (jedna osoba se podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby) a jinak spojené osoby (např. jedna osoba se podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby; osoby blízké; osoby, které vytvořily vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty).

⁶⁷ V rámci Komentáře k Modelové smlouvě OECD z roku 2017 je v souvislosti s touto problematikou uvažována pouze „staveništní“ stálá provozovna, neboť „službová“ stálá provozovna není v Modelové smlouvě OECD vymezena.

mechanismy, které umožňují státním orgánům zasáhnout v situacích, kdy je nějaké chování považováno za zneužití práva. Zároveň však státy mohou pravidlo proti zneužití práva zahrnout do svých SZDZ.

Příklad 14 Aplikace znění Komentáře k MS OECD k čl. 5 odst. 52

Firma A ze státu X uzavře kontrakt na stavební projekt ve státě Y (Mezi státem X a Y je uzavřena SZDZ, která obsahuje znění Komentáře k Modelové smlouvě OECD k článku 5 odst. 52). Firma A následně kontrakt rozdělí mezi sebe a firmu B a C. Časový test pro vznik stálé provozovny je stanoven na 12 měsíců. Práce na staveništi začínají 1. listopadu 2022 a firma A tam pracuje celkem 7 měsíců, do 31. května 2023. Samotná firma A nepřekročí dvanáctiměsíční lhůtu, takže by jí stálá provozovna nevznikla. Nicméně firma B, která je úzce propojena s firmou A, pokračuje v činnostech na stejném staveništi od 1. června 2023 a pracuje tam další 4 měsíce, tedy do 30. září 2023. Po firmě B nastoupí ještě firma C, další úzce propojená společnost s firmou A, která pracuje na projektu od 1. října do 31. března 2024 (tedy další 6 měsíců).

→ Neboť firma A vykonávala svoji činnost na staveništi déle jak 30 dnů, avšak méně jak 12 měsíců, je možné k době jejího výkonu činnosti přičíst i dobu, po kterou na stejném staveništi působily podniky úzce spojené s firmou A, avšak pouze pokud jejich činnost přesahovala u každého 30 dnů*.

→ Dohromady tedy firmy A, B a C na stavebním projektu pracovaly 17 měsíců. Stavební projekt tak trval déle jak 12 měsíců, a dle SZDZ tak **vznikne ve státě Y stálá provozovna** a zisky jí přiřaditelné tak mohou být zdaněny ve státě Y.

* Pokud by doba činnosti byla kratší než 30 dnů, nebyly by jednotlivé časové úseky sečteny a stálá provozovna by tak nevznikla.

Příloha 6 Mechanismy odstranění či zmírnění mezinárodního dvojího zdanění u amerických občanů s odlišným daňovým rezidentstvím (FEIE a FTC)

Foreign Earned Income Exclusion (FEIE) umožňuje občanům USA žijícím a pracujícím v zahraničí (mají daňovou rezidence v jiné zemi než USA) vyjmout určitou část příjmu vydělaného v zahraničí ze zdanění v USA. Tento mechanismus lze aplikovat pouze u aktivních příjmů, u pasivních příjmů nikoliv. Každý rok je stanoven roční maximální limit zahraničního příjmu, který lze vyjmout. V roce 2024 byla tato maximální částka stanovena na 126 500 dolarů za zdaňovací období. Aby mohl být tento mechanismus aplikován, musí daná fyzická osoba splnit jeden z níže uvedených testů:

- „Bona Fide Residence Test“ – fyzická osoba musí být daňovým rezidentem jiné země než USA po nepřerušené období, které pokrývá celé zdaňovací období. Zároveň musí prokázat, že má více vazeb k dané cizí zemi a nemá v úmyslu se vrátit zpět do USA;
- „Physical Presence Test“ – fyzická osoba musí fyzicky strávit alespoň 330 dní během jakéhokoliv 12měsíčního období mimo USA.

Foreign Tax Credit (FTC) pak umožňuje americkým občanům s daňovou rezidencí v odlišné zemi započítat daně zaplacené v zahraničí proti jejich americké daňové povinnosti. Tento mechanismus je možné aplikovat u jakéhokoliv typu příjmů. V tomto případě si americký občan může započítat zahraniční daň pouze do výše, která odpovídá dani, jakou by musel zaplatit v USA z těchto zahraničních příjmů. Částku zahraniční daně, kterou nebylo možné započítat, může daná fyzická osoba využít pro zápočet daně v následujících 10 zdaňovacích obdobích, popřípadě je možné částku uplatnit zpětně i za předchozí zdaňovací období

V jednom zdaňovacím období lze v rámci jednoho daňového přiznání využít obě zmíněné metody, avšak nelze je uplatnit na stejný zahraniční příjem současně. Volba mezi těmito dvěma mechanismy pak závisí na typu příjmu, výši příjmu či sazbách zahraničních daní⁶⁸.

⁶⁸ Pokud je zahraniční sazba daně vyšší než americká, je výhodnější FTC. Naopak pokud bude americká sazba daně vyšší než ta zahraniční, je výhodnější aplikovat FEIE.

ANOTAČNÍ ZÁZNAM

AUTOR	Bc. Pavla Mikschová		
STUDIJNÍ PROGRAM/OBOR/SPECIALIZACE	Finance v mezinárodním podnikání		
NÁZEV PRÁCE	Mezinárodní dvojí zdanění příjmů z podnikání a komparace metod zamezení dvojímu zdanění		
VEDOUCÍ PRÁCE	doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D.		
KATEDRA	KFU – Katedra financí a účetnictví	ROK ODEVZDÁNÍ	2025
POČET STRAN	113		
POČET OBRÁZKŮ	3		
POČET TABULEK	21		
POČET PŘÍLOH	6		
STRUČNÝ POPIS	Diplomová práce je zaměřena na mezinárodní dvojí zdanění příjmů z podnikání a komparaci metod zamezení dvojímu zdanění. Cílem práce je problematika vlivu mezinárodního dvojího zdanění na globálně působící podnikatelské subjekty, včetně komparace vybraného vzorku bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění. Teoretická část se věnuje problematice zdanění v mezinárodním prostředí a modelovým a mezinárodním smlouvám o zamezení dvojímu zdanění se zaměřením na příjmy z podnikání. Dále jsou představeny jednotlivé metody zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění. Praktická část je zaměřena na analýzu, aplikaci a komparaci tří vybraných bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených Českou republikou, a to s důrazem na mezinárodní zdanění příjmů z podnikání. Dále je pozornost věnována využití a komparaci jednotlivých metod zamezení dvojímu zdanění. Získané poznatky jsou rovněž aplikovány na konkrétní praktické příklady.		
KLÍČOVÁ SLOVA	mezinárodní dvojí zdanění, příjmy z podnikání, stálá provozovna, metody zamezení dvojímu zdanění, mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, daňová rezidence, pravidlo rezidence, pravidlo zdroje		

ANNOTATION

AUTHOR	Bc. Pavla Mikschová		
FIELD	Corporate Finance in International Business		
THESIS TITLE	International Double Taxation of Business Income and Comparison of Methods of Elimination Double Taxation		
SUPERVISOR	doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D.		
DEPARTMENT	KFU – Department of Finance and Accounting	YEAR	2025
NUMBER OF PAGES	113		
NUMBER OF PICTURES	3		
NUMBER OF TABLES	21		
NUMBER OF APPENDICES	6		
SUMMARY	The thesis focuses on international double taxation of business income and comparison of methods for its elimination. The aim of the thesis is the impact of international double taxation on globally operating business entities, including a comparison of a selected sample of bilateral double taxation treaties. The theoretical part is devoted to the issue of international taxation and model and international double taxation treaties, focusing on business income. Furthermore, individual methods for eliminating international double taxation are presented. The practical part focuses on the analysis, application, and comparison of three selected bilateral double taxation treaties concluded by the Czech Republic, with a particular focus on international taxation of business income. Additionally, attention is given to the use and comparison of individual methods for eliminating double taxation. The acquired knowledge is also applied to specific practical examples.		
KEY WORDS	international double taxation, business income, permanent establishment, methods of elimination double taxation, international double taxation treaties, model double taxation treaties, tax residence, residence rule, source rule		