

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Praktické důsledky aplikace odlišných modelů smluv o
zamezení dvojímu zdanění**

Bc. Petr Topol

© 2017 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Petr Topol

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Praktické důsledky aplikace odlišných modelů smluv o zamezení dvojímu zdanění

Název anglicky

Double Tax Treaties Different Models Application Practical Impacts

Cíle práce

Cílem práce je prostřednictvím komparace odlišných teoretických a praktických implikací modelu OECD smlouvy o zamezení dvojího zdanění a modelu OSN této smlouvy vyhodnotit rozdíly v praktických dopadech odlišných modelů v širších mezinárodních ekonomických konsekvencích.

Metodika

Výchozí analýzou uvedených modelů bude identifikován trend přístupu České republiky při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění ve frekvenci, typu a náplni smluv.

Na základě rozdílnosti textů modelových smluv a vybraných smluv uzavřených Českou republikou budou zjištěné rozdíly analyzovány na konkrétních modelových příkladech zdaňování příjmů daňových rezidentů České republiky. K dosažení cíle bude použito techniky komparace, syntézy a dedukce.

Návazně bude otestováno, jak se zjištěné rozdíly promítají do české politiky uzavírání smluv v oblasti mezinárodního dvojího zdanění.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

dvojí zdanění, daň z příjmu, daňový rezident, smluvní stát, zdroj příjmů, model OECD, model UN

Doporučené zdroje informací

Dvořáková, V. & kolektiv (2014), Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014. Praha. Linde.
Metodická příručka ke sjednávání mezinárodních smluv. (2004) Praha: Ministerstvo zahraničních věcí České republiky.

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010. (2010). Paris: OECD Publishing.

Rylová, Z. (2012). Meziúrodní dvojí zdanění. ANAG.

Skalická, H. (2013) Základní principy daně z příjmů fyzických a právnických osob.

Sojka, V. (2013). Mezinárodní zdanění příjmů, 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer

Tůma, J., & Báča, J. (1994). Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: Management Press.

United, N. (2011) United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations

United, N. (2013). United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: United nations.

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 10. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 26. 03. 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „Praktické důsledky aplikace odlišných modelů smluv o zamezení dvojímu zdanění“ jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 29. března 2017

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval panu Ing. Lukášovi Moravcovi, Ph.D. za vedení, užitečné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování mé diplomové práce.

Praktické důsledky aplikace odlišných modelů smluv o zamezení dvojímu zdanění

Souhrn

V současné době existují dva hlavní modely dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jedná se o model vypracovávaný v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a o model vypracovávaný pod hlavičkou Organizace spojených národů (OSN).

V rámci práce jsou porovnány tyto dva vzorové modely a je poukázáno na existenci mnoha rozdílů mezi nimi, kdy je tedy zřejmé, že praktická aplikace reálně existujících smluv o zamezení dvojího zdanění sjednaných na základě jednoho či druhého modelu může mít následně různé dopady na zdaňování příjmů a majetku osob, na které se tyto smlouvy vztahují.

Jednou z problematik, která je v obou modelech řešena jiným způsobem, je problematika stálých provozoven, a to v především v tom smyslu, že OSN model výslovně upravuje koncept tzv. službové stálé provozovny, který je v OECD modelu řešen pouze v komentáři k jeho článku 5 a navržen pouze jako alternativní ustanovení.

Právě ve vztahu k této problematice je v práci řešena případová studie, jejíž různá řešení s různými dopady na daňové povinnosti daňových subjektů se odvíjejí od konkrétní podoby konkrétních smluv o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a různými členskými státy skupiny G-20. Případová studie je v této souvislosti řešena i bez vlivu existence mezinárodní daňové smlouvy.

Dále je uveden český přístup k dané problematice službové stálé provozovny a převládající česká smluvní praxe v této oblasti.

Klíčová slova: model OECD, model OSN, stálá provozovna, dvojí zdanění, daň z příjmu, daňový rezident, smluvní stát, zdroj příjmů

Double Tax Treaties - Different Models Application and Practical Impacts

Summary

Two main models of a bilateral agreement for the avoidance of double taxation exist now. One of them has been prepared by the Organization for Economic Cooperation and Development (Model Tax Convention on Income and on Capital), the second one has been written under the umbrella of the United Nations (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries).

These two Models are compared within the thesis and the existence of many differences between them is demonstrated. Therefore, the practical application of existing agreements for the avoidance of the double taxation concluded on the basis of one or of the other model may subsequently have different impacts on taxation of income or of capital of persons covered by these agreements.

The issue of permanent establishments is one of the issues solved differently in both Models, the main difference concerns the fact that the UN Model expressly deals with the concept of so-called service permanent establishment that is mentioned only in the commentary on Article 5 of the OECD Model and it is formulated only as an alternative provision there.

The thesis contains the case study dealing just with the issue of service permanent establishment. Different solutions of the case study with different impacts on tax obligations of taxpayers and withholding agents depends on existing texts of existing double tax treaties between the Czech Republic and different member states of G-20 group. One of the solutions of the case study corresponds to the situation when no international tax treaty exists.

The Czech approach in relation to the issue of service permanent establishment and the prevailing treaty practice of the Czech Republic in this connection is mentioned within the thesis as well.

Keywords: OECD Model, UN Model, permanent establishment, double taxation, income tax, tax resident, contracting state, source of income

Obsah

1	Úvod	10
2	Cíl práce a metodika.....	11
3	Literární rešerše.....	12
3.1	OECD modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku	12
3.1.1	Historické pozadí	12
3.2	OSN modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutými a rozvojovými státy	15
3.2.1	Historické aspekty.....	15
3.3	Cíle smluv o zamezení dvojího zdanění.....	17
3.4	Hlavní rozdíly mezi modelem OSN a modelem OECD	19
3.4.1	Článek 3 Všeobecné definice.....	19
3.4.2	Článek 4 Rezident	20
3.4.3	Článek 5 Stálá provozovna	21
3.4.4	Článek 7 Zisky podniků	24
3.4.5	Článek 8 Vodní a letecká doprava	26
3.4.6	Článek 10 Dividendy	26
3.4.7	Článek 11 Úroky	27
3.4.8	Článek 12 Licenční poplatky	27
3.4.9	Článek 13 Zisky ze zcizení majetku	28
3.4.10	Článek 14 Nezávislá povolání	30
3.4.11	Článek 16 Tantiémy	31
3.4.12	Článek 18 Penze.....	32
3.4.13	Článek 21 Ostatní příjmy	32
3.4.14	Článek 22 Majetek	33
3.4.15	Článek 23 A Metoda vynětí	34
3.5	Shrnutí rozdílů obou modelů.....	34

4	Analytická část	35
4.1	Případová studie	38
4.1.1	Zadání případové studie.....	38
4.2	Řešení případové studie	39
4.2.1	Argentinská republika - neexistence smlouvy	39
4.2.2	Řešení případu v případě existence smlouvy.....	41
4.3	Výsledky a diskuze	62
5	Závěr	65
6	Seznam použité literatury	67
7	Přílohy.....	71

Seznam tabulek

Tabulka 1	Členské státy a uskupení G-20	36
Tabulka 2	Koncept stálé provozovny ve smlouvách České republiky se státy G-20	41

1 Úvod

V souvislosti s problematikou daní z příjmů a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění lze daňové vztahy ve vztahu k zahraničí velmi jednoduše vymezit jednak jako souhrn daňových povinností zahraničních subjektů, tedy daňových nerezidentů, vůči České republice, a to z titulu příjmů dosahovaných ze zdrojů na území České republiky, a dále pak jako souhrn daňových povinností tuzemských subjektů (daňových rezidentů) vůči České republice, a to z titulu příjmů dosahovaných ze zdrojů mimo území České republiky. Opomenout nelze ani povinnosti daňových rezidentů a i nerezidentů, kteří se dostanou do postavení tzv. plátců daně, což ve spojení ke vztahům k zahraničí znamená aplikaci především tzv. zajištění daně či tzv. srážkové daně.

Doposud stále platí, že suverénním právem každého státu světa je stanovit si podmínky vybírání daní od daňových subjektů, tj. fyzických a právnických osob, na svém území, a to samozřejmě bez ohledu na daňové systémy, daňovou politiku a daňové přístupy jiných států. A právě takovýto střet daňových zákonů vyplývající z tohoto suverénního práva jednotlivých zemí je však příčinou mezinárodního dvojího, ale i možného vícereho zdanění.

Dvojití zdanění příjmu je zcela jistě nežádoucí, neboť snižuje čistý zisk a demotivuje fyzické či právnické osoby k výkonu činnosti, včetně podnikání apod., na území jiných států. Mezinárodní dvojí zdanění příjmů působí rovněž proti snaze vlád podporovat podnikání svých občanů a firem, daňových rezidentů, v zahraničí a také proti snaze přilákat zahraniční investory k podnikání v tuzemsku. Daňové otázky se stávají při vzájemných kontaktech zemí důležitým aspektem konečných výsledků podnikání, investičních aktivit atd. Státy se proto snaží vliv dvojího zdanění příjmů eliminovat prostřednictvím mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (6).

Jak je všeobecně známo, existují v současné době dva hlavní vzorové modely smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, na základě kterých je tento typ mezinárodní bilaterální smlouvy ve světě mezi různými státy připravován a sjednáván (11).

A právě komparací těchto dvou vzorových modelů dvoustranných daňových smluv se bude zabírat má diplomová práce. Jedná se o model vypracovávaný v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) - Model Tax Convention on Income and on Capital (dále jen OECD model) a model vypracovávaný pod hlavičkou Organizace spojených národů (OSN) - United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (dále jen OSN model) (11).

2 Cíl práce a metodika

Cílem práce je komparace dvou nejvýznamnějších modelů smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tj. tedy OECD modelu a OSN modelu, a vyhodnocení praktických dopadů jednoho z významných rozdílů mezi modely na daňové povinnosti daňových subjektů, a to i v návaznosti na existující smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterými je v současné době Česká republika vázána vůči skupině vybraných států světa.

Na základě rozdílnosti textů modelových smluv a daných vybraných smluv uzavřených Českou republikou s různými členskými státy G-20 bude jeden ze zjištěných významných rozdílů spočívající v problematice uplatnění konceptu tzv. službové stálé provozovny analyzován na konkrétním modelovém příkladu zdaňování příjmů zahraničních daňových rezidentů v České republice. K dosažení cíle bude použito techniky komparace, syntézy a dedukce.

Bude identifikován i trend přístupu České republiky při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění ve frekvenci, typu a náplni smluv, přičemž tedy bude současně otestováno, jak se zjištěný rozdíl promítá do české politiky uzavírání smluv v oblasti mezinárodního dvojího zdanění.

Na základě toho by mělo být možné odpovědět na otázku, zda Česká republika v rámci své smluvní praxe v oblasti stálé provozovny vznikající z titulu poskytování služeb vychází z modelů, a zda vytváří příznivé prostředí pro výběr daní.

3 Literární rešerše

3.1 OECD modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku

3.1.1 Historické pozadí

V roce 1928 došlo k podpisu první modelové bilaterální smlouvy a následně k podpisu modelových smluv z Mexika (1943) a Londýna (1946). Principy obsažené v těchto smlouvách byly v určitých aspektech obsaženy v bilaterálních smlouvách uzavřených nebo revidovaných v následujícím desetiletí. Žádná z těchto modelových smluv však nebyla plně a jednomyslně přijata. Následně přijetím prvního doporučení týkajícího se dvojího zdanění dne 25. února 1955 dosáhla Rada Organizace pro evropskou ekonomickou spolupráci (OEEC) pokroku směrem k zamezení dvojímu zdanění prostřednictvím bilaterálních smluv nebo pomocí jednostranných opatření (2).

Vzrůstající ekonomická nezávislost a spolupráce členských států OEEC v poválečném období, především v návaznosti na existující Marshallovy plány, stále jasněji ukazovaly důležitost opatření zamezujících mezinárodnímu dvojímu zdanění. Bylo zjištěno, že je potřeba rozšířit síť bilaterálních daňových smluv na všechny členské státy OEEC (a následně OECD - členství USA a Kanady), z nichž několik dosud uzavřelo jen velmi málo smluv a některé z nich vůbec žádné. Harmonizace těchto smluv v souladu s jednotnými principy, definicemi, pravidly a postupy, se stávala stále více žádoucí, stejně jako shoda ohledně jejich společného chápání a interpretace.

Na pozadí těchto skutečností zahájila Fiskální komise již v roce 1956 práce na přípravě návrhu smlouvy, která by efektivně řešila problémy dvojího zdanění existujícího mezi členskými státy tehdejšího uskupení a která by byla akceptovatelná pro všechny členské státy. Než v roce 1963 předložila Fiskální komise konečnou zprávu nazvanou Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, připravila v letech 1958 až 1961 čtyři předběžné zprávy. Dne 30. července 1963 přijala Rada OECD doporučení týkající se způsobu zamezení dvojího zdanění a vyzvala vlády členských států, aby při uzavírání a revidování bilaterálních smluv postupovaly v souladu s tímto návrhem (2).

Fiskální komise OECD při předložení své zprávy v roce 1963 předpokládala, že by mohl být návrh smlouvy revidován v pozdější fázi v návaznosti na další studie. Revize byla rovněž nutná za účelem zohlednění zkušeností jednotlivých členských států při vyjednávání a praktické aplikaci bilaterálních smluv, zohlednění změn v daňových systémech členských států, nárůstu mezinárodních daňových vztahů a zohlednění rozvoje nových oblastí podnikatelských aktivit a vzniku nových komplexních podnikatelských organizací na mezinárodní úrovni. To vedlo v roce 1977 ke zveřejnění nové modelové smlouvy a komentářů (2).

V návaznosti na zjištění, že revize modelové smlouvy a komentářů k této smlouvě představují trvalý proces, přijal OECD Výbor pro fiskální záležitosti v roce 1991 koncept neustále se vyvíjející modelové smlouvy, na jehož základě by ji bylo možné periodicky aktualizovat a přijímat změny bez nutnosti čekání až na její celkovou revizi (2). V této souvislosti lze uvést, že od té doby byl OECD model již několikrát aktualizován (konkrétně tedy v letech 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014) a další aktualizace modelu se očekává v létě 2017 (20).

Jelikož se vliv modelové smlouvy podstatně rozšířil nad rámec členských států OECD, rozhodl Výbor pro fiskální záležitosti, vědom si potencionálního přínosu poznatků nečlenských států OECD, jiných mezinárodních organizací a dalších zainteresovaných stran, že by těmto subjektům měl být proces revizí modelové smlouvy rovněž zpřístupněn (2).

V roce 1992 tedy došlo ke zveřejnění modelové smlouvy ve formě s volnými listy. Na rozdíl od návrhu smlouvy z roku 1963 a modelové smlouvy z roku 1977 nebyl revidovaný model završením komplexní revize, ale spíše prvním krokem nadále pokračujícího procesu revizí, jehož cílem bylo poskytovat aktualizace periodicky, a tím zajistit, že modelová smlouva bude v jakémkoliv čase přesně odrážet pohledy členských států (2).

Od roku 1963 má OECD model rozsáhlý vliv na vyjednávání, aplikaci a interpretaci daňových smluv. Existence této modelové smlouvy napomohla bilaterálním vyjednáváním mezi členskými státy OECD a umožnila potřebnou harmonizaci mezi jejich

bilaterálními smlouvami ku prospěchu jak daňových subjektů, tak národních daňových správ (2).

Vliv OECD modelu se rozšířil daleko za hranice OECD. Modelová smlouva byla používána jako výchozí dokument při jednáních mezi členskými, a dokonce mezi nečlenskými státy, stejně jako při práci jiných světových a regionálních mezinárodních organizací v oblasti dvojího zdanění a řešení souvisejících otázek. Modelová smlouva byla rovněž využita jako základ pro původní návrh a následné revize OSN modelu k zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutými a rozvojovými státy, který obsahuje významnou část ustanovení a komentářů k OECD modelu (2).

Smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená dle modelu OECD se vždy vztahuje na rezidenty jednoho nebo obou smluvních států, přičemž z hlediska věcného rozsahu zahrnuje řešení otázek souvisejících se zdaňováním příjmů a rovněž tak i majetku. Pro zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění (nebo naopak dvojímu nezdanění) smlouva zavádí dvě kategorie práv:

- obecné právo - každý ze zúčastněných států má právo zdanit příjem či majetek,
- výhradní právo - zdanit příjem či majetek má stát, jehož je poplatník rezidentem (1).

Výsledkem praktické aplikace OECD modelu by tedy i za použití stanovených metod vyloučení dvojího zdanění (zápočet, popř. vynětí) nemělo být mezinárodní dvojí zdanění příjmů, resp. majetku.

3.2 OSN modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutými a rozvojovými státy

3.2.1 Historické aspekty

Celý oficiální název OSN modelu zní United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Tento model daňové smlouvy je tedy vedle OECD modelu jedním z nejdůležitějších modelů daňové smlouvy, který je ve světě používán při sjednávání a následném výkladu mezinárodních dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a resp. i z majetku. Jeho význam přitom nadále roste, a to především v souvislosti s tím, že stále více a více rozvojových zemí, včetně např. těch afrických, začíná daný typ smlouvy ve větším rozsahu sjednávat a v praxi i tedy uplatňovat.

Základní struktura OSN modelu je velmi podobná té, která je využívána v rámci modelu OECD (pořadí článků, rozdělení smlouvy do různých kapitol apod.), nicméně mnoho důležitých ustanovení se velmi výrazně od modelu OECD odchyľuje.

OSN model je součástí pokračujícího mezinárodního úsilí zaměřeného na odstranění mezinárodního dvojího právního zdanění. Tyto snahy byly zahájeny Ligou národů (pozdější OSN) a pokračovaly, jak je již výše naznačeno, Organizací pro evropskou ekonomickou spolupráci (OECE), dnes známou jako OECD, a dalšími regionálními organizacemi (9).

Rozvojové země jsou, z logiky věci, převážně zaměřeny na dovoz kapitálu a jsou většinou příjemce zahraničních investic. Je tedy zřejmé, že z těchto států většinou příjmy plynou, a to nejčastěji navíc těm subjektům, které jsou daňovými rezidenty států vyspělých, které preferují raději ustanovení OECD modelu. V tomto ohledu by se musely rozvojové země v mnoha ohledech vzdát daňového výnosu, pokud by akceptovaly některá ustanovení OECD modelu, který klade důraz na zdaňování spíše v zemi rezidence, neboť předpokládá spíše vyrovnaný tok investic a jiných aktivit mezi dvěma konkrétními státy. Rozvojové země jsou však většinou v pozici „pouhého“ státu zdroje příjmů a proto by byly, z hlediska výběru daní pro své veřejné rozpočty, v nevýhodě.

Ekonomika rozvojových států byla tedy podnětem pro OSN, aby se pokusila vytvořit novou modelovou smlouvu, která by pomohla naplňovat jejich zájmy. Proto pod vedením Ekonomické a sociální rady OSN vznikla v roce 1968 tzv. Ad hoc skupina expertů, jejíž pracovní náplní bylo věnovat se problematice daňové smlouvy mezi rozvinutými a rozvojovými státy. Tato skupina byla složena z daňových úředníků a z řad daňových expertů z rozvinutých i rozvojových států, přičemž každý člen této skupiny jednal sám za svou osobu, nezastupoval tedy stát, resp. vládu státu, ze kterého pocházel.

To je ostatně dodnes rozdíl v porovnání s jednáními při schůzích výborů a pracovních skupin v rámci OECD, kdy jsou účastníci jednání „vyslanci“ členských států a zastupují na daném jednání zájmy svého státu. OSN ve svém usnesení z 28. dubna 1980 přejmenovala Ad hoc skupinu expertů na Ad hoc skupinu expertů pro mezinárodní spolupráci v daňových záležitostech. V témže roce výše zmiňovaná skupina uveřejnila první jednotnou modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutými a rozvojovými státy. Vycházela z modelu OECD, na rozdíl od něho však zaručovala státům zdroje příjmů, což právě tedy většinou jsou rozvojové státy, větší práva na zdanění příjmů z mezinárodních transakcí (9).

Organizace spojených národů tento vzorový model smlouvy o zamezení dvojího zdanění nikdy formálně nepřijala, a to právě vzhledem k tomu, že ve svém důsledku jde o práci nezávislých expertů, a tento model by tak v praxi neměl být ani interpretován jako oficiální doporučení OSN. V této souvislosti si je třeba rovněž uvědomit, že v OSN modelu nejsou zahrnuty žádné výhrady či pozice členských států k jeho jednotlivým ustanovením a komentáři, v některých bodech jsou uvedeny pouze „majority“ či „minority“ názory, a to tedy aniž by byly specifikovány přístupy různých členských států OSN.

OSN přitom historicky očekávala, že se nový model stane vzorem k vyjednávání bilaterálních daňových smluv, a to nejen mezi rozvojovými státy, ale předpokládala i všeobecné užití v celosvětovém měřítku. Stále častější aktualizace OECD modelu přispěly k potřebě průběžného přezkoumávání a větších úvah o mezinárodních otázkách daňové spolupráce. V důsledku toho Ad hoc skupina expertů pokračovala v revizi a aktualizaci modelu OSN. To vedlo k nové verzi OSN modelu (6). Je však třeba zdůraznit, že revize OSN modelu proběhla doposud pouze dvakrát, a to v roce 2001 a v roce 2011, což je s četností aktualizací OECD modelu (jak je uvedeno výše, k jeho revizi dochází s četností

daleko pravidelnější) nesrovnatelné. O další aktualizaci OSN modelu se hovoří, stejně jako v případě OECD modelu, v souvislosti s rokem 2017.

OSN model představuje kompromis mezi zdaňováním ve státě rezidence a zdaňováním ve státě zdroje, přičemž však klade daleko větší důraz na zdaňování ve státě zdroje, než model OECD.

Jak model OECD, tak model OSN nepředstavují žádnou multilaterální dohodu, nýbrž pouze doporučený vzor pro dvoustranné, bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ačkoliv se obě vzorové smlouvy snaží o jednotnost navrhovaných řešení, je samozřejmě ponechán smluvním státům dostatečný prostor pro bilaterální řešení různých problémů, kdy je potřeba samozřejmě reflektovat i vnitrostátní daňové zákony, a rovněž tak volnost při rozhodování např. o možnosti osvobození od daňové povinnosti či použití některé z metod vyloučení mezinárodního dvojího zdanění. Vzorové smlouvy se rovněž snaží zavázat smluvní státy k poskytování informací napomáhajících řádnému výběru daní (6), přičemž oba modely rovněž tak obsahují článek upravující vzájemnou pomoc smluvních států při vybírání daní.

3.3 Cíle smluv o zamezení dvojího zdanění

Hlavním cílem těchto smluv je, jak už sám jejich název napovídá, vyloučit mezinárodní dvojí zdanění příjmů a popřípadě i majetku. Mezinárodní dvojí zdanění přitom může postihovat jakýkoliv druh pobíraného příjmu, resp. vlastněného majetku. Hovoří se přitom o tzv. mezinárodním dvojím právním zdanění, které lze definovat jako situaci, kdy tentýž předmět daně, tj. příjem nebo majetek téže osoby, je současně zdaněn jak ve státě, kde je osoba daňovým rezidentem, tak ve státě, z jehož zdrojů je předmětný příjem pobírán, resp., kde se nachází příslušný majetek. Smlouvy přitom stanovují, ve kterém státě a v jakém rozsahu bude daný příjem, resp. majetek zdaněn, a jaká metoda vyloučení dvojího zdanění se bude u daného příjmu, resp. majetku uplatňovat v zemi rezidence poplatníka (skutečného vlastníka příjmů či majetku).

Tento typ daňových smluv se dále sjednává za účelem zabránění daňovým únikům a podvodům. Smlouvy totiž, jak je již výše naznačeno, umožňují výměnu informací mezi příslušnými úřady smluvních států, dále pak obsahují ustanovení o zdaňování tzv.

spřízněných podniků (tj. obsahují princip běžné tržní ceny), zahrnují koncept tzv. skutečného vlastníka apod. Výsledkem aplikace těchto smluv, by tedy nemělo být nelegálním způsobem dosažené dvojí nezdanění příjmů popřípadě majetku. Tento cíl smluv je nyní velmi aktuální, a to v návaznosti na tzv. projekt BEPS, který pojednává o přesouvání zisků společností do zemí s nižším daňovým zatížením atd.

Dalším cílem smluv je tedy umožnění přímé spolupráce příslušných orgánů smluvních stran, a to nejen v rámci výměny informací, v rámci zabraňování daňovým únikům a podvodům, ale i v rámci řešení problémů, které mohou v daňové oblasti mezi oběma státy vzniknout. Smlouvy umožňují neformální řešení sporů o výklad a provádění jejich jednotlivých ustanovení.

Následující cíl smluv o zamezení dvojího zdanění spočívá v zajištění daňové nediskriminace pro daňové subjekty jednoho státu na území státu druhého, tzn., že uzavření těchto smluv zajišťuje při zdaňování příjmů a majetku pro subjekty jednoho státu na území druhého státu stejné zacházení, jaké požívají subjekty tohoto druhého státu.

Dále je třeba uvést podporu vzájemných vztahů především v hospodářské a obchodní oblasti mezi státy. Tyto smlouvy totiž zvyšují právní jistotu subjektů obou států o existenci a výši jejich daňové povinnosti a umožňují jim přesněji kalkulovat návratnost jejich podnikatelských, investičních, obchodních a jiných záměrů.

V neposlední řadě tyto smlouvy zajišťují objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba smluvní státy, tj. stát zdroje příjmu a stát rezidence jeho skutečného vlastníka. V této souvislosti je třeba říci, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v žádném případě neumožňují daňovým subjektům vybrat si zemi, ve které bude jejich příjem, popř. majetek zdaněn.

Tento typ dvoustranné mezinárodní smlouvy má v České republice charakter smlouvy prezidentské a vždy se tak předkládá po jejím podpisu a před její ratifikací prezidentem republiky Parlamentu České republiky k vyslovení jeho souhlasu podle článku 49 písm. a) a e) Ústavy České republiky, protože upravuje práva a povinnosti osob, resp. věci, jejichž úprava je vyhrazena zákonu. Ustanovení těchto smluv mají po splnění všech

podmínek podle Ústavy České republiky při konkrétní aplikaci přednost před ustanoveními vnitrostátních právních předpisů (18).

3.4 Hlavní rozdíly mezi modelem OSN a modelem OECD

V této části práce se dostáváme k samotné struktuře a obsahu obou modelových smluv. Jak už bylo řečeno, OSN model svou strukturou vychází z OECD modelu, nicméně obsahem a strukturou jednotlivých článků se od sebe modely v některých ustanoveních výrazně liší. Pro účely této práce přitom bude vybrán takový rozdíl, který lze považovat za důležitý pro analytickou část práce, ve které budou následně demonstrovány na praktickém případě dopady smluv o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a vybranými smluvními státy na daňové povinnosti, a to v návaznosti na jejich textu, který se může, ale i nemusí odvíjet od některého z modelů.

3.4.1 Článek 3 Všeobecné definice

Článek 3 obou modelů stanovuje definice pro řadu pojmů, které jsou užívány v modelových smlouvách. Význam těchto pojmů v tomto článku platí pro všechny účely smlouvy s výjimkou případů, kdy kontext vyžaduje, aby byl použit jiný význam.

Odstavec 1 tak stanovuje význam nespočtu pojmů, které jsou užívány ve smlouvách. Na rozdíl od OECD modelu, pojem „podnik“ a „činnost“ nejsou definovány v OSN modelu. Model OECD rovněž definuje pojmy „podnik“ a „činnost“ k objasnění rozsahu článku 7 (Zisky podniků) po vypuštění článku 14 (Nezávislá povolání). Smlouvy, které jsou sjednávány dle OSN modelu, tento článek 14 stále užívají, není tedy nutné v jejich případě postupovat dle článku 3 OECD modelu.

Význam, který je dán pojmům z článku 3 převyšuje domácí legislativní výklad stejného pojmu. Například výraz „mezinárodní doprava“ je definován tak, že situace provozování letadla v mezinárodní dopravě zahrnuje i situaci, kdy ČSA provozují linku např. mezi Prahou a Ostravou. Co je podstatné v souvislosti s definicemi pojmů, které nejsou smlouvami definovány je to, že dle obou modelových smluv má vždy přednost definice daná takovému pojmu podle daňového práva daného smluvního státu. Daňové právo má tedy přednost před jinými právními předpisy.

3.4.2 Článek 4 Rezident

Byť, stejně jako v případě např. článku 1 a článku 2, které stanovují osobní, resp. věcný rozsah smluv, se v článku 4 oba modely rovněž neliší, je třeba si říci, jakým způsobem je rezident a nerezident definován, jelikož daňový domicil, tedy rezidenství či nerezidenství, je jedním z nejpodstatnějších konceptů, na kterém jsou oba zmiňované modely postaveny, přičemž na jednoznačném určení země daňového domicilu je následně založena možnost správné praktické aplikace jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění sjednávaných na základě obou modelů, protože tyto smlouvy se vztahují právě na osoby, které podmínku daňového rezidentství v jedné či obou smluvních zemích naplňují.

Vznik daňového vztahu subjektu ke státu je nejčastěji založen na následujících dvou okolnostech:

1) Subjekt se na území daného státu zdržuje po určitou dobu (obvyklé zdržování se 183 dnů), resp. na území státu má bydliště, případně trvalý pobyt apod., resp. má na území státu místo svého vedení, popř. sídlo, pokud jde o osobu právnickou. Tento daňově právní vztah je tedy založen na tzv. daňovém domicilu (rezidentství) osoby v daném konkrétním státě, přičemž k jeho naplnění stačí splnění pouze jednoho ze stanovených kritérií. Takový subjekt se poté v daném státě stává poplatníkem s tzv. neomezenou, celosvětovou daňovou povinností (7). Výraz „rezident“ se používá jak v existujícím zákoně o daních z příjmů (§ 2, resp. § 17 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), tak i ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

2) Druhou okolností, která může vést ke zdaňování příjmů subjektu na území určitého státu je ta, kdy sice daný subjekt nenaplnuje postavení rezidenta tohoto státu, avšak pobírá příjmy ze zdrojů na jeho území (v České republice § 22 zákona o daních z příjmů), které takto vymezuje vnitrostátní zákon. V tomto kontextu se hovoří o tzv. omezené daňové povinnosti a subjekt je nazýván zahraničním daňovým rezidentem, resp. tedy nerezidentem (7).

Je tedy zřejmé, že v situaci, kdy je vnitrostátní legislativa daně z příjmů postavena na těchto dvou okolnostech, tj. na rozlišení rezidenta a nerezidenta, musí být v první řadě

definován poplatník, který je považován za rezidenta a poplatník, který je považován za nerezidenta.

V návaznosti na výše uvedené je daňový rezident nyní v České republice považován za poplatníka s neomezenou, tedy celosvětovou daňovou povinností vůči našemu státu, a to jak osoba fyzická, tak i osoba právnická.

Za daňového rezidenta - fyzickou osobu - považuje tuzemské daňové právo nejen osobu, která má na území České republiky své bydliště, avšak též osobu, která se zde obvykle zdržuje alespoň 183 dní v kalendářním roce (52). Daňový nerezident je osoba, kterou nejde podřadit pod definici daňového rezidenta nebo ta, o níž to stanoví mezinárodní smlouva.

Za daňového rezidenta - právnickou osobu - považuje tuzemské daňové právo toho poplatníka, který zde má své sídlo nebo místo (hlavního, skutečného) vedení. Právnické osoby – daňoví nerezidenti jsou pak vymezeny negativně, tedy ty, které zde nemají sídlo nebo místo vedení a ty, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy (52).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění založené na tom či onom modelu jednak pro své účely definují daňového rezidenta smluvního státu, avšak v žádném případě nemají v této souvislosti jakoukoliv ambici měnit kritéria stanovená domácími právními předpisy. Současně tyto smlouvy řeší situace tzv. dvojího rezidentství, kdy je osoba podle vnitrostátních právních předpisů obou zemí rezidentem obou těchto států. Výsledkem aplikace mezinárodní smlouvy je tedy určení, jakého jednoho smluvního státu je osoba rezidentem, přičemž druhý smluvní stát se poté stává pro danou osobu „pouhým“ státem zdroje.

3.4.3 Článek 5 Stálá provozovna

Jak bylo již řečeno, obě modelové smlouvy mají téměř stejnou strukturu smlouvy, tj. pořadí článků, rozdělení smlouvy do jejích kapitol apod. V souvislosti se zdaňováním zisků podniků oba modely obsahují koncept tzv. stálé provozovny, jejíž existence je tedy rozhodná, kromě jiného, i pro stanovení toho, zda zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění pouze v tomto státě či zda mohou být rovněž zdaněny ve státě, kde podnik přímo vykonává svou činnost. V obou případech se tedy modelové smlouvy

zabývají problematikou stálé provozovny v článku 5. Stálou provozovnou se podle obou modelů rozumí trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo z části vykonávána činnost podniku. Oba modely následně uvádějí nejtypičtější příklady míst, které se takovým místem mohou stát, a to tedy např. místo vedení, závod, kancelář, továrnu, dílnu, ale také přírodní objekty, jako je důl, naleziště ropy nebo plynu atd., tj. místa, kde se těží přírodní zdroje.

Prvním rozdílným bodem modelových smluv je třetí odstavec článku 5, který v OECD modelu říká, že: „Staveniště nebo stavební nebo instalační projekt zakládá vznik stálé provozovny, pokud trvá déle než dvanáct měsíců (3).“ Analogické ustanovení je v OSN modelu rozsáhlejší, neboť kromě výše uvedeného uvádí i pojem montážní projekt a zahrnuje k těmto zmiňovaným pojmům výslovně i dozor spojený se stavební, instalační či montážní činností. Velkým rozdílem je rozhodný časový test pro vznik stálé provozovny v těchto případech, který se na rozdíl od OECD modelu zkrátil na polovinu, a činí tak tedy pouze šest měsíců.

Další velmi výraznou modifikací v porovnání s OECD modelem je skutečnost, že třetí odstavec je doplněn o písmeno b), který v OECD modelu přímo uveden není a je tam uveden pouze v komentáři jako tzv. alternativní ustanovení, a to navíc ve zcela jiné podobě. Jedná se o koncept tzv. službové stálé provozovny, kdy OSN model tedy pod pojem stálá provozovna zahrnuje i situaci poskytování služeb, včetně poradenských služeb, podnikem prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území smluvního státu (v rámci téhož nebo navazujícího projektu) po jedno nebo více období přesahující v úhrnu 183 dní v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce. (3).

Článek 5 v obou modelech, kromě toho, že pozitivně vymezuje stálou provozovnu, tj. uvádí, co je stálou provozovnou, obsahuje i ustanovení pojednávající o tom, u čeho se má za to, že ke vzniku stálé provozovny nevede. S tím souvisí další rozdílnost, která spočívá v odstavci 4, písmenech a) a b), kdy písmeno a) v OECD modelu říká, že stálá provozovna nezahrnuje zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku (3). Písmeno b) udává, že stálá provozovna nezahrnuje zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění,

vystavení nebo dodání (3). OSN model v této souvislosti nehovoří o dodání, a to jak v případě písmene a), tak i v případě písmene b).

Odlišnosti lze nalézt i v 5. odstavci, který pojednává o vzniku stálé provozovny z titulu činnosti tzv. závislého zástupce a který je v OSN modelu rozdělen na písmena a) a b), na rozdíl od OECD modelu, kde 5. odstavec udává, že jestliže, bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2, osoba - jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6 (v OSN modelu se jedná o odstavec 7, jelikož OSN model obsahuje o jeden odstavec více a to právě o ten šestý, který pojednává o pojišťovnách) - jedná ve smluvním státě na účet podniku a má a obvykle využívá oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik (v tomto místě se OSN model dělí na písmeno a) a b), přičemž písmeno a) pokračuje ve stejném znění jako následující text), pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti uvedené v odstavci 4, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa k výkonu činnosti stálou provozovnu podle ustanovení tohoto odstavce (3). Následně na tento text v OSN modelu navazuje písmeno b), které hovoří o tom, že stálá provozovna vzniká i za situace, kdy takový zástupce sice nemá takové oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, ale obvykle udržuje v prvně zmíněném státě zásobu zboží, ze které pravidelně dodává zboží jménem podniku (9).

Jak už bylo zmíněno výše, OSN model na rozdíl od OECD modelu obsahuje navíc 6. odstavec, který se zaměřuje na pojišťovny. Uvádí, že bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že, nejde-li o výkon zajišťovací činnosti, má pojišťovna jednoho smluvního státu stálou provozovnu v druhém smluvním státě, pokud vybírá pojistné na území tohoto druhého státu nebo pojišťuje rizika, která se tam nacházejí, prostřednictvím osoby jiné než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 7 (9).

Šestý odstavec OECD modelu respektive 7. odstavec OSN modelu pojednávají o tom, že se nemá za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnosti prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jakéhokoliv jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti (3). Zde tvrzení OECD modelu končí, avšak 7. odstavec OSN modelu obsahuje navíc toto ustanovení: Avšak jestliže činnosti takového zástupce jsou zcela nebo téměř

zcela věnovány zájmům tohoto podniku a jestliže jsou tento podnik a zástupce ve svých obchodních a finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, nebude tento zástupce považován za nezávislého ve smyslu tohoto odstavce (9).

Poslední odstavce obou modelových smluv, které naznačují rozdíl mezi stálou provozovnou (nedílná součást podniku, který ji zřídil) a dceřinou společností (subjekt s vlastní právní subjektivitou apod.) jsou totožné a lze z nich z obou vyčíst, že i dceřiná společnost však může stálou provozovnu vytvořit.

Je tedy zřejmé, že ačkoliv OSN model vychází z OECD modelu, jsou v článku 5 znatelné rozdíly a OSN model, vzhledem k tomu, že se zaměřuje na zájmy spíše rozvojových států, definuje stálou provozovnu rozsáhleji, aby byla zajištěna širší působnost a možnost zdanění ve státě zdroje příjmu, tj. tedy v tomto případě v tom státě, kde je vykonávána činnost podniku.

3.4.4 Článek 7 Zisky podniků

Článek 7 velmi úzce souvisí s článkem 5 smluv, neboť právě z jeho prvního odstavce vyplývá zásada, že zisky podniků jednoho smluvního státu podléhají zdanění pouze v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost ve druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přičemž platí, že pokud podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

Toto pravidlo je totožně obsaženo v obou modelech smlouvy, avšak již první odstavec článku 7 je v OSN modelu naformulován širěji, neboť obsahuje tzv. „force of attraction“ zásadu, dle které lze ve státě zdroje zdaňovat nejen zisky podniku alokovatelné stálé provozovně, ale i zisky přičitatelné prodejem zboží v tomto státě, které je stejného nebo podobného druhu jako zboží prodávané prostřednictvím stálé provozovny a dokonce i zisky přičitatelné jiným činnostem vykonávaným v tomto státě, které jsou stejného nebo obdobného druhu jako ty uskutečňované prostřednictvím stálé provozovny (9). Jde tak o další typický příklad rozšířeného práva státu zdroje zdaňovat zisky podniků druhého státu.

Pro konkrétní praktickou aplikaci ustanovení prvního odstavce článku 7 obou vzorových smluv je tedy vždy nezbytné stanovit, zda skutečně vznikla podniku jednoho smluvního státu na území druhého smluvního státu stálá provozovna. Pokud je rozhodnuto o existenci stálé provozovny, je nutno ještě stanovit pravidla pro určení výše zdanitelného zisku plynoucího z této provozovny.

Pro zjištění pravidel výpočtu jsou v obou modelech smlouvy zakotvena ustanovení dalších odstavců článku 7, kdy v OECD modelu článek 7 celkově obsahuje čtyři odstavce a model OSN odstavců šest. Je tedy zřejmé, že text článku 7 obou modelů se výrazně liší, a to z toho důvodu, že v rámci OSN modelu bylo rozhodnuto nepřijmout nový přístup OECD, a to vzhledem k tomu, že přístup v OECD modelu zohledňuje jednání mezi různými částmi podniku, jako stálé provozovny a jejího ústředí, do úplných důsledků, v daleko větší míře, než je uznáváno právě v modelu OSN. Tento nový přístup OECD velmi jednoduše řečeno zdůraznil, že je třeba, pro účely stanovení zdanitelných zisků stálé provozovny, na stálou provozovnu nahlížet jako na zcela nezávislý subjekt a projevil se v novém článku 7 aktualizace OECD modelu z roku 2010. Byť i z OSN modelu zcela jednoznačně vyplývá zásada samostatného a nezávislého subjektu, Skupina expertů se rozhodla nepřijmout tento přístup OECD, protože je v přímém rozporu s odstavcem 3 tohoto článku OSN modelu, který obecně zakazuje při stanovování zisků stálé provozovny odpočty plateb (jiných než proti proplacení skutečných výdajů) stálou provozovnou jejímu ústředí a naopak (9).

Obecně tedy ale lze konstatovat, že oba modely vycházejí ze zásady, že stanovení daňového základu stálé provozovny by mělo být učiněno na úrovni daňového základu, kterého by dosáhl jiný nezávislý subjekt vykonávající stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek. Jde v obou případech o fikci právně samostatného subjektu.

Velmi důležitým ustanovením je odstavec 6 (OSN), resp. 4 (OECD), který de facto upřednostňuje praktickou aplikaci ustanovení jiných článků před aplikací ustanovení článku 7, pokud tyto jiné články upravují zdaňování částí zisků, resp. jiných příjmů plynoucích podniku. To se týká např. dividend, úroků, apod., které se tedy ve státě zdroje zdaňují bez ohledu na to, zda jejich skutečný vlastník má v tomto státě zdroje stálou provozovnu, či nikoliv.

3.4.5 Článek 8 Vodní a letecká doprava

Další výjimku z obecného pravidla článku 7 představuje článek 8, který se zabývá zdaňováním zisků z přepravních aktivit v rámci mezinárodní dopravy. Pojem „mezinárodní doprava“ je definován v článku 3 obou modelů.

OSN model obsahuje dvě verze článku 8. Alternativa A odráží článek 8 v OECD modelu, který dává výhradní právo na zdanění těchto zisků ve státě, ve kterém má podnik své hlavní vedení. Alternativa B OSN modelu částečně umožňuje jejich zdanění rovněž ve státě zdroje.

3.4.6 Článek 10 Dividendy

Co se týká článku 10, který se věnuje zdaňování dividend, ten je ve struktuře a formulacích téměř totožný. Jednou z výjimek je druhý odstavec pojednávající o tom, že dividendy mohou být, kromě státu rezidence skutečného vlastníka dividend, rovněž zdaněny ve státě svého zdroje (tj. ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem). Oba modely přitom stanoví určitý limit daně, který může být ve státě zdroje vybrán, přičemž v první řadě stanovují pravidlo, že daň bude vybrána v souladu s právními předpisy státu zdroje a následně určují, že pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená však nesmí přesáhnout právě onu hranici, která je v OECD modelu stanovena na pět procent hrubé částky dividend, a to pro případy, kdy je jejich skutečným vlastníkem společnost (jiná než osobní společnost), která přímo drží alespoň dvacet pět procent kapitálu společnosti, která dividendy vyplácí (3). Model OSN v tomto místě není direktivní jako OECD model, jelikož ponechává stanovení tohoto limitu výše daně na účastnících bilaterálního jednání. Dále snižuje výši drženého kapitálu alespoň na deset procent.

Stejný přístup OSN model zachovává i pro určení výše limitu daně ve všech ostatních případech dividend, přičemž OECD model stanoví „direktivně“ patnáct procent hrubé částky dividend jako limit výběru daně ve státě zdroje tohoto příjmu (3).

Další rozdíl v textaci článku 10 obou vzorových modelů lze spatřit ve skutečnosti, že OSN model na všech relevantních místech kromě stále provozovny hovoří i o stále základně a výkonu tzv. nezávislých povolání, a to z toho důvodu, že na rozdíl od OECD

modelu obsahuje separátní článek, který se zabývá zdaňováním příjmů pobíraných z titulu výkonu tzv. nezávislých (svobodných) povolání (viz níže).

3.4.7 Článek 11 Úroky

Rozdíly analogické těm, které se dotýkají článku 10, lze spatřit i v souvislosti s textem článku 11 obou modelů. Opět platí, že oba modely rozdělují právo na celkový daňový výnos mezi oba smluvní státy prostřednictvím toho, že dávají právo na daň i státu zdroje úroků. OECD model přitom stanoví jako maximální výši daně, kterou lze ve státě zdroje vybrat, na částku rovnající se deset procent hrubé částky úroků, OSN model opět ponechává stanovení limitu na dohodě obou smluvních států. Prvořadé u obou modelů je opět zdaňování dle vnitrostátních právních předpisů státu zdroje příjmu.

I v případě článku pojednávajícího o zdaňování úroků platí, že OSN model, z logiky věci, na relevantních místech (kontext definice zdroje úroků a kontext překlasifikace pasivního příjmu na aktivní příjem) hovoří i o stálé základně, resp. o výkonu nezávislých povolání (9).

3.4.8 Článek 12 Licenční poplatky

V případě zdaňování tohoto druhu příjmu (např. platby za užití autorských práv, patentů atd.) se přístup obou modelů výrazně odlišuje. Zatímco OSN model i v tomto případě dává právo na daň i státu zdroje příjmu, OECD model jednoznačně stanovuje zdaňování výlučně ve státě skutečného vlastníka licenčních poplatků, tj. státu jejich zdroje právo na daň vůbec nedává a zastává tedy přístup, že licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a skutečně vlastněné rezidentem druhého smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto druhém státě (3).

I na příkladu tohoto faktu lze deklarovat skutečnost, že OSN model klade, v porovnání s OECD modelem, větší důraz na zdaňování ve státě zdroje příjmů a získávání výnosů ze zdanění pro rozvojové státy. Tak jako u předchozích příjmů, i v případě licenčních poplatků, OSN model přímo nestanoví žádný konkrétní limit zdanění pro stát zdroje, ale opět jeho určení ponechává na bilaterálním jednání dvou konkrétních smluvních států. I zde samozřejmě platí zásada prvořadého zdaňování podle vnitrostátních právních

předpisů státu zdroje, kdy se tedy smluvně dojednaný limit uplatní jen v tom případě, pokud by zdanění učiněné v souladu s domácím právem státu zdroje bylo vyšší než zdanění určené tímto limitem.

Podstatný rozdíl spočívá i ve skutečnosti, že OSN model definuje výraz „licenční poplatky“ širěji, neboť tento pojem zde označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů, a filmů nebo pásek pro televizní nebo rozhlasové vysílání, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu nebo za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké (9). Oproti OECD modelu tedy licenční poplatky zahrnují i platby související s pronájmem, leasingem různých druhů zařízení. Zdaňování těchto plateb se tedy v obou modelech liší, neboť jeho režim se tedy dle OSN modelu řídí článkem 12, zatímco v rámci OECD modelu článkem 7.

I v souvislosti s tímto článkem platí, že se do podob obou modelů odráží skutečnost, že v rámci OECD modelu není obsažen konkrétní článek o zdaňování příjmů plynoucích z titulu výkonu nezávislých povolání.

Rovněž tak platí, že v OECD modelu není zahrnuto ustanovení pojednávající o definici státu zdroje licenčních poplatků, a to vzhledem k tomu, že OECD model neumožňuje jejich zdanění ve státě zdroje, ale pouze v druhém smluvním státě, tj. ve státě jehož je rezidentem skutečný vlastník poplatků.

3.4.9 Článek 13 Zisky ze zcizení majetku

První odstavec článku 13 zabývající se zdaňování zisků ze zcizení majetku mají obě modelové smlouvy totožný, hovoří se v něm o tom, že zisky, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze zcizení nemovitého majetku uvedeného v článku 6 a umístěného ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě (3).

V případě druhého odstavce tohoto článku, se dostáváme k odlišnostem, které opět souvisí se skutečností, že OSN model, na rozdíl od OECD modelu, obsahuje i článek

pojednávající o zdaňování příjmů pobíraných z titulu výkonu nezávislých povolání. Model OECD tedy ve druhém odstavci upravuje zdaňování pouze zisků ze zcizení movitého majetku, který je částí provozního majetku stálé provozovny, jež má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, včetně zisků ze zcizení takové stálé provozovny (samotné nebo spolu s celým podnikem) (3). Model OSN tímto ustanovením pokrývá současně zdaňování zisků ze zcizení movitého majetku, který patří ke stálé základně, kterou má k dispozici rezident jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě za účelem vykonávání nezávislého povolání, včetně zisků ze zcizení takové stálé základny (9). Oba modely přitom shodně stanovují, že takové zisky mohou být zdaněny v tom smluvním státě, ve kterém je stálá provozovna, resp. stálá základna umístěna.

Rozdíly v obou modelech se dotýkají i problematiky zdaňování zisků ze zcizení různých podílů (akcií apod.) na různých entitách. OECD model tuto problematiku řeší pouze jedním odstavcem, přičemž ustanovení se dotýká pouze situace, kdy jsou zcizovány akcie, jejichž hodnota se odvíjí z více než padesáti procent z nemovitého majetku umístěného v konkrétním státě zdroje.

OSN model obsahuje v této souvislosti dva odstavce, přičemž v odstavci 4 článku 13, který představuje určitou analogii k uvedenému OECD ustanovení, nehovoří pouze o podílech na akciovém kapitálu společnosti (akciích), ale pokrývá rovněž podíly i na ostatních entitách, jako jsou např. trusty, osobní společnosti apod. OSN model rovněž výslovně vylučuje z rozsahu tohoto ustanovení takové entity, jejichž majetek pozůstává přímo nebo nepřímo hlavně z nemovitého majetku, který je těmito entitami využíván v jejich obchodní či průmyslové činnosti (to tedy představuje zúžení rozsahu ustanovení, protože např. zisky ze zcizení podílu na entitách, které např. provozují hotely, farmy, doly atd., nejsou tímto ustanovením pokryty). Tato výjimka se však neuplatňuje vůči entitě, která spravuje nemovitý majetek. Oba modely v rámci těchto ustanovení řeší de facto situaci, kdy na místo přímého prodeje nemovitého majetku je prodáván podíl na entitě a jedná se tak o ustanovení, které je namířeno proti obcházení daňovým povinnostem (porovnání situace přímého prodeje nemovitosti a prodeje podílu na společnosti v momentu, kdy dané ustanovení ve smlouvě není).

Současně je třeba uvést, že OSN model obsahuje v souvislosti se zdaňováním zisků ze zcizení podílu na společnostech ještě jedno ustanovení, a to konkrétně odstavec 5, který

umožňuje státu zdaňovat zisky ze zcizení akcií na společnosti, která je rezidentem tohoto státu, jestliže zcizitel (rezident druhého státu) držel kdykoliv v průběhu předcházejících dvanácti měsíců určitý podíl na společnosti. OSN model v této souvislosti však nespécifikuje tuto minimální účast. Toto ustanovení se týká těch zisků, které nejsou uvedeny v odstavci 4. V OECD modelu analogické ustanovení v tuto chvíli neexistuje.

3.4.10 Článek 14 Nezávislá povolání

Právě článek 14, který pojednává o zdaňování příjmů ze svobodných povolání a jiných nezávislých činností, patří k největším rozdílům obou modelových smluv, jelikož OECD model tento článek od 29. dubna 2000 neobsahuje. Již v roce 1996 OECD výbor pro fiskální záležitosti založil pracovní skupinu, která měla řešit nespočet problémů, které se týkaly interpretace a praktické aplikace článku 14. Tato pracovní skupina přišla začátkem roku 2000 s doporučením vypustit článek 14 z OECD modelu. Výbor dospěl k tomuto rozhodnutí na základě průzkumu vztahů mezi článkem 7 a článkem 14. Řešil otázky, jaké činnosti vlastně spadají pod článek 14, na rozdíl od článku 7, jaké subjekty spadají do rozsahu článku 14, na rozdíl od článku 7 apod. Zaměřil se současně na praktické rozdíly týkající se konceptů stálé provozovny a stálé základny, které dle výboru neprokazují žádné zamýšlené rozdíly (3). Je třeba v této souvislosti uvést, že skutečnost, že tento článek byl z OECD modelu vypuštěn, neznamená, že by zdaňování příjmů pobíraných z titulu svobodných povolání a jiných nezávislých činností nebylo OECD modelem pokryto. Tyto příjmy jsou nyní pokryty článkem 7 a jejich zdaňování ve státě zdroje se tak váže na existenci stálé provozovny. Vypuštění článku 14 mělo a má dopad i na znění ostatních článků (článek 3, 6, 10, 11, 12, 13, 15, 17, 21, 22) OECD modelu.

Ačkoliv byl článek 14 z OECD modelu odstraněn, v OSN modelu je stále užíván. Článek 14 se tedy zabývá příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze svobodného povolání nebo z jiných činností nezávislého charakteru a stanovuje, že tyto příjmy podléhají zdanění jen v tomto státě, vyjma následujících případů, kdy takové příjmy mohou být rovněž zdaněny ve druhém smluvním státě:

a) jestliže má tento rezident pravidelně k dispozici ve druhém smluvním státě stálou základnu za účelem vykonávání svých činností; v takovém případě jen taková část příjmů,

kteřou lze přičíst této stálé základně, může být zdaněna v tomto druhém smluvním státě; nebo

b) jestliže jeho pobyt ve druhém smluvním státě po jedno nebo více období v úhrnu činí nebo přesahuje 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce; v takovém případě jen taková část příjmů, která je pobířána z jeho činností vykonávaných v tomto druhém státě, může být zdaněna v tomto druhém státě (9).

Výraz „svobodné povolání“ přitom zahrnuje obzvláště nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelské, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců (9).

3.4.11 Článek 16 Tantiémy

OSN model v článku 16 nepojednává pouze o tantiémách, tj. o odměnách, které pobířají členové různých orgánů společností (např. v kontextu České republiky představenstva, dozorčí rady apod.), nýbrž i o odměnách top-level manažerů.

Pokud jde o tantiémy, oba modely jsou identické a stanovují pravidlo, že tyto příjmy mohou být zdaněny ve státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem. Je třeba si v této souvislosti uvědomit, že tento druh příjmů nezahrnuje mzdu, plat nebo jinou odměnu, kterou může fyzická osoba pobířat od společnosti z důvodu výkonu zaměstnání u této společnosti ve formě jejího generálního ředitele apod.

Na tento druh příjmů však reaguje OSN model v odstavci 2, který tedy nemá ekvivalent v OECD modelu a který stanoví stejné pravidlo zdaňování jako v případě tantiém. Tyto platy, mzdy apod. mohou být zdaněny ve státě, kde je společnost rezidentem (9).

Toto ustanovení se jeví jako velmi problematické, neboť může vést k paradoxnímu řešení v oblasti vyloučení mezinárodního dvojího zdaňování příjmu.

3.4.12 Článek 18 Penze

První, u čeho se musíme pozastavit, je název tohoto článku, jelikož OECD model užívá název Penze, ale OSN model článek 18 nazývá Penze a platby sociálního zabezpečení.

OECD model obsahuje pouze jeden odstavec, který se zaobírá zdaněním penzí, pobíraných z důvodu dřívějšího zaměstnání, avšak OSN model obsahuje dvě alternativy tohoto článku.

Alternativa A článku 18 alespoň částečně odpovídá textu OECD modelu a dává státu, ve kterém je příjemce penze rezidentem, výhradní právo k jejímu zdanění. Zatímco alternativa B dovoluje penzi zdanit i ve státě zdroje, pokud je tedy penze placena rezidentem státu zdroje nebo stálou provozovnou, která se nachází ve státě zdroje.

Obě alternativy v OSN modelu kromě penzí pobíraných z důvodu dřívějšího zaměstnání řeší zdaňování i plateb sociálního zabezpečení.

3.4.13 Článek 21 Ostatní příjmy

Článek 21 „Ostatní příjmy“, jak už jeho název napovídá, se v obou modelech věnuje zdaňování příjmů, o kterých se nepojednává v předchozích člancích modelových smluv.

Odstavec 1 a 2 obou modelů je totožný, přičemž odstavec 1 dává exkluzivní právo na zdaňování takových příjmů státu daňového domicilu příjemce (9).

Odstavec 2 představuje v obou modelech totožnou výjimku ve vztahu k odstavci 1, pokud je příjem přičitatelný stále provozovně (v souvislosti s OSN modelem i stále základně). V takovém případě může být ostatní příjem zdaněn podle článku 7 (resp. článku 14) ve státě, kde je stálá provozovna (resp. stálá základna) umístěna (9). Výjimkou je podle obou modelů příjem z nemovitého majetku, kdy podle článku 6 má stát, kde je nemovitý majetek umístěn, prvotní právo na daň z takového příjmu. Takže příjmy z nemovitého majetku umístěného v jednom smluvním státě, který je částí provozního majetku stále provozovny podniku tohoto státu umístěné ve druhém smluvním státě, podléhá zdanění

pouze v prvním zmíněném státě, ve kterém je majetek umístěn a jehož je příjemce příjmů rezidentem. Tento závěr je v souladu i s pravidly stanovenými v článcích 13 a 22, co se týče nemovitého majetku (3).

Avšak OSN model obsahuje navíc ještě třetí odstavec, který není zmíněn v OECD modelu a který představuje výjimku k odstavcům 1 a 2 a umožňuje zdaňování ve státě zdroje ostatního příjmu.

3.4.14 Článek 22 Majetek

Článek 22 prisuzuje právo na zdanění majetku jako takového, který je vlastněn rezidentem jednoho ze smluvních států. Jde tedy v tomto případě o zdaňování majetku, nikoliv zisku či příjmu.

Co se týká jednotlivých odstavců, v případě toho prvního nejsou žádné odlišnosti v obou modelech. Jedná se o to, že odstavec jedna dovoluje státu, ve kterém je nemovitý majetek umístěn, zdanit tento majetek, i když je tento nemovitý majetek vlastněn rezidentem druhého smluvního státu (9).

V druhém odstavci můžeme nalézt odlišnosti související opět s článkem 14. Zabývá se zdaněním movitého majetku, který slouží pro účely podnikání a v případě OECD modelu se hovoří o movitém majetku náležícím stále provozovně, kterou podnik jednoho smluvního státu má v druhém smluvním státě. Tento movitý majetek může být zdaněn v tomto druhém státě (3). V případě OSN modelu se hovoří i o movitém majetku vztahujícím se ke stálé základně, která je k dispozici pro účely vykonávání nezávislého povolání.

Předposlední, tedy třetí odstavec je v obou modelech totožný, alokuje právo zdaňovat na majetek, který je reprezentován loděmi nebo letadly užívanými v mezinárodní dopravě, dále loděmi užívanými ve vnitrozemské vodní dopravě a movitým majetkem, který se pro tyto účely využívá. Výhradní právo na zdanění tohoto majetku náleží státu, ve kterém je umístěno místo hlavního vedení dopravního podniku.

Čtvrtý odstavec článku 22, který v obou modelech pojednává o zdaňování všech dalších částí majetku, je v OSN modelu umístěn v hranatých závorkách, které značí, že tento čtvrtý odstavec je pouhou možností, kterou mohou státy přijmout, pokud si to tak

přejí. Toto ustanovení v OSN modelu je ekvivalent ustanovení, které je obsaženo v OECD modelu, a dává výhradní právo zdanění státu rezidence vlastníka tohoto „zbývajícího“ majetku.

3.4.15 Článek 23 A Metoda vynětí

OECD model obsahuje navíc odstavec 4 (tzv. switchover provision), jehož smyslem je zabránit situacím mezinárodního dvojího nezdanění. Tento odstavec se použije, když na jedné straně stát zdroje interpretuje fakta související s případem nebo ustanovení smlouvy takovým způsobem, že část příjmů nebo majetku je pokryta ustanovením smlouvy, které mu zabraňuje tuto část zdaňovat, zatímco na druhé straně stát rezidence tato fakta nebo ustanovení smlouvy interpretuje jinak a domnívá se, že tyto příjmy nebo majetek mohou být zdaněny ve státě zdroje v souladu se smlouvou, což v případě neexistence tohoto ustanovení ve smlouvě vede k povinnosti poskytnout vynětí ve státě rezidence. Tento odstavec se však nepoužije v případě, kdy se stát zdroje domnívá, že má právo zdaňovat podle smlouvy, ale ve skutečnosti se žádná daň nezaplatí, a to vzhledem k ustanovení vnitrostátních právních předpisů státu zdroje. V takovém případě má stát rezidence povinnost poskytnout vynětí, protože osvobození ve státě zdroje nevyplývá z aplikace ustanovení smlouvy, ale z vnitrostátních předpisů státu zdroje (3). Lze tedy opravdu konstatovat, že předmětné ustanovení OECD modelu je namířeno na nezamýšlené dvojí nezdanění.

3.5 Shrnutí rozdílů obou modelů

Jak bylo už výše zmíněno, OSN model vychází ze struktury a obsahu OECD modelu, avšak mezi těmito modelovými smlouvami je nespočet rozdílů, ať už ve struktuře jednotlivých článků či jejich obsahu nebo v samotném vypuštění článků, jako je tomu u článku 14 týkajícího se nezávislých povolání. Rovněž tak samozřejmě platí, že reálně existující dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, byť mohou na první pohled vypadat, že jsou zcela identické, čemuž může odpovídat pořadí článků smluv a podobně, se svým textem odlišují a jejich praktická aplikace má následně různé dopady do zdaňování příjmů a majetku osob, na které se tyto smlouvy vztahují.





















Jak vyplývá z výše uvedeného textu, jednou z problematik, která je v obou modelech řešena jiným způsobem, je problematika stálých provozoven, a to především v tom smyslu, že OSN model výslovně upravuje koncept tzv. službové stálé provozovny, který je v OECD modelu řešen pouze v komentáři a navržen pouze jako alternativní ustanovení. Vzhledem k tomu, že v této souvislosti Česká republika učinila výhradu k OECD modelu a vyhradila si právo při dvoustranných jednáních prosazovat specifické ustanovení objasňující zásadu „trvalého místa k výkonu činnosti“ pro případy poskytování služeb přesahující určité časové období (3), bych se chtěl právě na tuto problematiku v praktické části této práce soustředit.

4 Analytická část

Za účelem vyhodnocení rozdílů praktické aplikace různých smluv o zamezení dvojího zdanění, a to tedy v návaznosti na koncept službové stálé provozovny, je vybrán přístup České republiky v relaci ke členským státům skupiny G-20, která v současné době v oblasti mezinárodního zdaňování sehrává ve světě velmi důležitou úlohu, neboť právě na základě její iniciativy vznikl projekt „Base erosion and profit shifting“, nebo-li BEPS, který bude mít, kromě jiného, výrazný dopad jak na budoucí podobu OECD modelu, tak i OSN modelu.

Skupina států G-20 vznikla v roce 1999, aby rozvojové státy měly silnější hlas při utváření světové ekonomiky. Z počátku se setkání konala jako neformální, účastnili se jich ministři financí a guvernéři centrálních bank členských států. V současné době se ministři financí a guvernéři centrálních bank scházejí dvakrát do roka, ať už v koordinaci se zasedáním Mezinárodního měnového fondu, Světové banky nebo při samotných summitech členských států G-20 (14). Skupina G-20 se skládá z 19 států a Evropské unie (15).

Tabulka 1 Členské státy a uskupení G-20

Umístění	Členské státy
Afrika	 Jihoafrická republika
Jižní Amerika	 Argentina
Jižní Amerika	 Brazílie
Severní Amerika	 Kanada
Severní Amerika	 Mexiko
Severní Amerika	 Spojené státy americké
Jihovýchodní Asie	 Indonésie
Jihozápadní Asie	 Saúdská Arábie
Jižní Asie	 Indie
Východní Asie	 Čína
Východní Asie	 Japonsko
Východní Asie	 Jižní Korea
Eurasie	 Rusko
Eurasie	 Turecko
Evropa	 Evropská unie
Evropa	 Francie
Evropa	 Německo
Evropa	 Itálie
Evropa	 Spojené království
Oceánie	 Austrálie

[pozn. Vlastní zpracování dle (15)]

Platí při tom, že státy skupiny G-20 vytvářejí tři čtvrtiny světového obchodu. Čína, Spojené státy americké, Německo a Japonsko jsou čtyři největší vyvázející země na světě. Z celkového počtu dvaceti států s největším objemem vývozu na celém světě, je právě patnáct států členem G-20. Přibližně dvě třetiny světové populace žije v členských státech G-20. Státy G-20 produkují kolem osmdesáti procent globálního ekonomického výkonu z hlediska hrubého domácího produktu očištěného o paritu kupní síly (15).

Právě i pro tyto výše uvedené aspekty byla zvolena pro analytickou část této práce skupina států G-20, kdy pro řešení případové studie budou vybrány některé členské státy skupiny G-20 a na jejich daňových vztazích s Českou republikou bude poukázáno jaké dopady lze vysledovat v rámci konceptu službové stálé provozovny na zdanění příjmů z

nich plynoucích, a to i s přihlédnutím ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění uzavřených dle OSN modelu či OECD modelu.

V první řadě je třeba jasně stanovit situace a případy, ve kterých se koncept službové stálé provozovny v praxi aplikuje. Jde o to, že výraz „služba“ není ani zákonem číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ani smlouvami o zamezení dvojího zdanění definován.

Přístup České republiky, jejíž zákon o daních z příjmů v § 22 odst. 2 koncept stálé provozovny přímo definuje, je v současné době jednoznačně dán a uveden v Pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 (dále jen Pokyn D-22) k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kde z bodu 9 komentáře k § 22 vyplývá, že ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) zákona s návazností na odstavec 2 tohoto paragrafu se uplatňuje pro případy služeb a činností prováděných na území České republiky na základě samostatných jednotlivých kontraktů (případně opakovaných) s odběratelem (např. mimořádný audit hospodaření, oprava či údržba dodaného zařízení, zavedení softwarového systému), tj. za situace, kdy není dána existence stálé provozovny založené z vlastní iniciativy poplatníka s cílem nabízet a poskytovat služby (činnosti) neomezenému a předem nespecifikovanému okruhu odběratelů (např. auditorská či daňová kancelář, opravárenské středisko, montážní linka). Počítání lhůty 6 měsíců není ovlivněno skutečností, že činnosti uvedené v § 22 odst. 1 písm. c) zákona jsou prováděny na věcně či místně nesouvisejících kontraktech (4). Z tohoto komentáře je tedy zřejmé, v jakých situacích se má pro účely vzniku stálé provozovny počítat rozhodný časový test (dle českého zákona a dle OSN modelu je to šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období), to je, kdy se aplikuje koncept službové stálé provozovny. Jde tedy zcela jednoznačně o situace, kdy je vykonávána činnost, poskytována služba rezidentem jednoho státu na území druhého státu, a to na základě individuálního kontraktu, to je, nejde o situace, kdy si zahraniční daňový rezident po zhodnocení situace na českém trhu rozhodne založit v České republice kancelář, dílnu nebo jakékoliv jiné místo a poskytovat zde služby předem neznámým zákazníkům, odběratelům svých služeb.

Český zákon o daních z příjmů tedy definuje stálou provozovnu, včetně službové stálé provozovny, v ustanoveních § 22 odst. 2, a to následovně: Stálou provozovnou se

rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 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 (4).

Jak vyplývá z Pokynu D-22, není přitom pro vznik službové stálé provozovny rozhodující to, zda je služba daňovým nerezidentem v České republice realizována pro jednoho nebo více klientů. Podle zákona o daních z příjmů se tedy pro účely vzniku službové stálé provozovny sčítají doby všech služeb poskytovaných na území České republiky, ať jednomu či různým zákazníkům, ať na jednom nebo více místech (10).

4.1 Případová studie

Na následující případové studii zanalyzuji zdaňování příjmů zahraničních daňových rezidentů z vybraných států G-20, kteří poskytují služby na území České republiky, a to tedy právě ve světle konceptu službové stálé provozovny. Je tedy zřejmé, že takový zahraniční daňový rezident pobírá příjmy ze zdrojů na území České republiky, které tu za splnění všech podmínek mohou podléhat zdanění (v kontextu nastavených pravidel zákona o daních z příjmů je třeba uvést, že pokud zahraniční daňový rezident poskytuje služby mimo území České republiky, z tohoto titulu pobírané příjmy zahraničním subjektem nepodléhají v České republice zdanění, byť mohou být vypláceny českým daňovým rezidentem, odběratelem služby - viz § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1).

4.1.1 Zadání případové studie

Zahraníční právnická osoba, rezident konkrétního státu G-20, uzavře obchodní smlouvu s českou právnickou osobou (daňový rezident České republiky) na poskytnutí

poradenských služeb, které tato zahraniční právnická osoba poskytne na území České republiky. Za tím účelem přijede do České republiky, do zařízení české firmy, jeden z poradců zahraniční poradenské firmy, aby tu poskytl všechny poradenské služby, které jsou pokryty kontraktem. Celková doba poskytování těchto služeb v České republice trvá pět měsíců.

Po dvou měsících tato zahraniční právnická osoba uzavře kontrakt s jiným zákazníkem na poskytování dalších poradenských služeb, a to na úplně jiném místě v České republice a služby zde jsou poskytovány dalších pět měsíců.

4.2 Řešení případové studie

4.2.1 Argentinská republika - neexistence smlouvy

Tato jihoamerická země je jediným členským státem G-20, se kterým doposud Česká republika nemá uzavřenu komplexní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která by upravovala zdaňování a vyloučení mezinárodního dvojího zdanění všech možných druhů příjmů.

V návaznosti na tuto skutečnost se řešení zadaného případu jeví jako nejjednodušší, neboť se odvíjí výlučně od aplikace vnitrostátního zákona o daních z příjmů.

Není tedy sporu o tom, že argentinský daňový rezident pobírá z titulu poradenských služeb poskytovaných na území České republiky příjmy ze zdrojů na území České republiky, a to v tomto případě v konečném důsledku v souladu s ustanovením § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, jelikož jeho činnost na území České republiky vede ke vzniku tzv. službové stálé provozovny, která je definována v jeho § 22 odst. 2. Je totiž zřejmé, že doba trvání poskytování služeb přesáhne v daném případě šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jak je již uvedeno, počítání rozhodného časového testu šesti měsíců není ovlivněno tím, že argentinský daňový rezident poskytuje služby v České republice v návaznosti na dvě různé uzavřené smlouvy se dvěma různými odběrateli jeho poradenských služeb.

Povinností argentinského daňového rezidenta by tak bylo v České republice podat daňové přiznání a zaplatit zde daň z příjmů ve výši devatenácti procent, a to v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nelze přitom současně opomenout povinnosti českých odběratelů služby jako tzv. plátců daně, kdy by první z nich měl provádět tzv. srážkovou daň v souladu s ustanoveními § 36 a § 38d zákona o daních z příjmů, a to ve výši 15 % [v souvislosti s ustanoveními § 36 odst. 1 písm. c), které umožňuje zvýšit sazbu zvláštní sazby daně na 35 %, je třeba uvést, že tato 35% sazba srážkové daně se v České republice vůči daňovému rezidentovi Argentinské republiky nepoužije, neboť Argentina je, stejně tak jako Česká republika, smluvní stranou mnohostranné Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, z čehož vyplývá, že mezi Českou republikou a Argentinskou republikou je umožněna vzájemná výměna daňových informací (16)], a druhý z nich provádět při výplatách příjmů argentinskému rezidentovi tzv. zajištění daně ve výši deseti procent, a to v režimu § 38e zákona o daních z příjmů. Tento druhý tuzemský odběratel služby by měl naplnit i tzv. nahlašovací povinnost, jelikož uzavření jeho kontraktu a následné jeho provádění vede ke vzniku stálé provozovny zahraničního daňového rezidenta na území České republiky. Tato povinnost je výslovně zmíněna v ustanovení § 38t odst. 2 českého zákona o daních z příjmů.

Vzhledem ke skutečnosti, že neexistuje v tuto chvíli ve vzájemných daňových vztazích mezi Českou republikou a Argentinskou republikou žádná smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů, bude se daňový režim daného příjmu pobíraného argentinským daňovým rezidentem ze zdrojů na území České republiky v Argentině řídit výlučně příslušnými právními předpisy Argentinské republiky. To znamená, že případné vyloučení mezinárodního dvojího zdanění nebo jeho možné zmírnění [analogie českého ustanovení zákona o daních z příjmů v § 24 odst. 2 písm. ch)] musí vyplynout z příslušného argentinského zákona. Jinými slovy, v daném případě může, díky neexistenci mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, u příjmů argentinského daňového rezidenta dojít k mezinárodnímu dvojímu zdanění téhož příjmu.

V relaci dvou bezesmluvních států je tedy zcela evidentní, že existence jakéhokoliv vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ať už vypracovávaného na úrovni

OECD či v rámci OSN, nemá absolutně žádnou relevanci. Vše se odvíjí výhradně od existujících vnitrostátních právních předpisů dvou konkrétních suverénních států.

4.2.2 Řešení případu v případě existence smlouvy

Kromě Argentinské republiky má tedy Česká republika v rámci své sítě platných a účinných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřeny takovéto bilaterální smlouvy se všemi členskými státy G-20. Jak vyplývá z tabulky č. 2, lze v této souvislosti vyzorovat čtyři skupiny států, a to tedy v návaznosti na text každé konkrétní smlouvy.

Tabulka 2 Koncept stálé provozovny ve smlouvách České republiky se státy G-20

Smluvní stát	Vznik stálé provozovny u ostatních služeb	Vyhlášeno ve Sbírce zákonů, resp. ve Sbírce mezinárodních smluv pod číslem
	(nad x měsíců v jakémkoliv x-měsíčním období)	
Austrálie	6 (12) - omezeno na stejný nebo související projekt	5/1996 Sb.
Brazílie	koncept výslovně nezmíněn, navíc zdaňování příjmů z technických služeb	200/1991 Sb.
Čína	9 (12)	65/2011 Sb.m.s.
Francie	9 (15)	79/2005 Sb.m.s.
Indie	koncept výslovně nezmíněn, navíc zdaňování příjmů z technických služeb	301/1999 Sb.
Indonésie	3 (12) - omezeno na stejný nebo související projekt	67/1996 Sb.
Itálie	koncept výslovně nezmíněn	17/1985 Sb.
Japonsko	koncept výslovně nezmíněn	46/1979 Sb.
Jihoafrická republika	6 (12)	7/1998 Sb.
Kanada	6 (12)	83/2002 Sb.m.s.
Korejská republika	koncept výslovně nezmíněn	124/1995 Sb.

Mexiko	6 (12)	7/2003 Sb.m.s.
Německo	koncept výslovně nezmíněn	18/1984 Sb.
Rusko	6 (12)	278/1997 Sb., Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Saúdská Arábie	6 (12)	42/2013 Sb.m.s.
Turecko	6 (12)	19/2004 Sb.m.s.
USA	9 (12) - omezeno na stejný nebo související projekt	32/1994 Sb.
Velká Británie	koncept výslovně nezmíněn	89/1992 Sb.

[pozn. Vlastní zpracování dle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (47), (44), (31), (32), (25), (26), (39), (40), (50), (27), (51), (28), (33), (45), (29), (30), (46), (41)]

Smlouvy neodpovídající OECD modelu ani OSN modelu

Osmdesát v tuto chvíli existujících českých smluv o zamezení dvojího zdanění se členskými státy G-20 (viz Tabulka č. 2 bíle označené státy) není v ustanovení pojednávajícím o konceptu službové stálé provozovny založeno ani na OECD modelu, který tento koncept neobsahuje, ani na OSN modelu, neboť tyto smlouvy praktickou aplikaci konceptu službové stálé provozovny neomezuje na tentýž nebo související, navazující projekt. Dvě z těchto smluv, konkrétně s Čínou a s Francií, navíc obsahují i jiný rozhodný časový test pro vznik službové stálé provozovny, kdy určují dobu trvání na devět měsíců v jakémkoliv dvanácti resp. patnáctiměsíčním období.

Lze uvést, a to i ve světle smluv o zamezení dvojího zdanění uzavíranými Českou republikou s jinými státy světa, že těchto osm smluv odráží ryze český přístup k této problematice.

Pokud jde o řešení zadané případové studie je tedy evidentní, že ve všech případech daňových rezidentů daných osmi státy G-20 by v České republice vznikla z titulu takto poskytovaných služeb službová stálá provozovna.

I v těchto případech by platilo, že tito zahraniční daňoví rezidenti realizují příjem ze zdrojů našeho státu, a to tedy opět podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z

příjmů, přičemž mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jednoznačně potvrzují právo České republiky vybrat si za takových podmínek daň z příjmů.

Výsledná daňová povinnost těchto nerezidentů České republiky by tak v České republice byla v zásadě stejná jako v případě daňového rezidenta Argentinské republiky, který na území České republiky vykonává za stejných podmínek tutéž činnost. I tito zahraniční daňoví rezidenti by tak v České republice měli povinnost své příjmy pobírané v souvislosti s poskytováním daných poradenských služeb zdanit a to v rámci obecné sazby devatenácti procent.

Jiná situace však nastává v daném porovnání pro české odběratele služeb. I zde totiž platí, že musí pozorně sledovat, zda se dostávají do postavení plátce daně či nikoliv. Jak vyplývá ze smluv o zamezení dvojího zdanění, zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění vždy v zemi, kde je podnik daňovým rezidentem a mohou být zdaněny i ve druhém státě, avšak pouze za předpokladu, že tento podnik v tomto druhém státě vykonává svojí činnost právě prostřednictvím stálé provozovny.

Z této zásady vyplývá zcela jednoznačně, že první odběratel služeb, kterému byla poskytována služba na území České republiky po dobu prvních pěti měsíců, ať už jakýmkoliv rezidentem jakéhokoliv z daných osmi států G-20, nevzniká povinnost plátce daně, neboť v tuto chvíli činnost zahraničního daňového rezidenta není považována za činnost vykonávanou na území České republiky prostřednictvím stálé provozovny.

V této souvislosti je však třeba připomenout existenci Pokynu D-286 (Ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky), který je publikován ve Finančním zpravodaji číslo 10/2005 a který byl vypracován a publikován s cílem zajištění jednotných postupů při zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky (např. kontext smluvního osvobození od daně vybírané srážkou nebo její snížení či zdaňování daňově transparentních entit) (12). Je však zřejmé, že výhody vyplývající z mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se netýkají pouze snížených sazeb srážkové daně v případě příjmů typu dividend, úroků či licenčních poplatků, ale souvisí právě i s aplikací jejich článku 5 a článku 7 (viz výše).

Když tedy porovnáme situaci argentinského daňového rezidenta, kdy nedochází k praktické aplikaci žádné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a situaci např. daňového rezidenta Ruské federace, kteří v České republice vykonávají za stejných podmínek tutéž činnost, je zřejmé, že smlouva s Ruskou federací, resp. protokol, který je její nedílnou součástí, přináší pro ruského daňového rezidenta v souvislosti s jeho daňovou povinností v České republice výhodu v porovnání se situací, kdy se aplikuje výlučně vnitrostátní právní předpis. Zatímco v případě rezidenta Argentinské republiky, by mělo v rámci výkonu činnosti založené výlučně na úrovni prvního obchodního kontraktu docházet k aplikaci srážkové daně ve výši patnáct procent, v případě výkonu takové pětiměsíční činnosti ruským daňovým rezidentem nemá český odběratel poradenské služby v dané chvíli povinnost plátce daně, protože výkon činnosti v délce pěti měsíců na území České republiky nedává vzniknout službové stálé provozovně na území České republiky. Musí však být naplněny všechny podmínky stanovené Pokynem D-286, tj. český odběratel služby musí mít k dispozici v tomto případě minimálně potvrzení o daňovém domicilu ruského daňového rezidenta.

Skutečnost, že v rámci prvního kontraktu nebude v České republice docházet k aplikaci srážkové daně, tj. ke zdaňování hrubého příjmu, že nebude docházet ani k zajištění daně, však nemění nic na tom, že ruský daňový rezident bude mít následně, v momentu uzavření druhého kontraktu a následné další vykonávané činnosti na území České republiky, povinnost v České republice zdanit příjmy pobírané i za činnosti související s prvně uzavřeným obchodním kontraktem. Tento fakt vyplývá ze zásady, že v České republice, z logiky věci, podléhají dani i příjmy daňových nerezidentů dosahované v časovém období, kdy ještě není naplněn časový test stálých provozoven, u nichž existence závisí na době výkonu činnosti. Toto upravuje také Pokyn D-22 a stanovuje, že u stálé provozovny, jejíž existence závisí na době trvání, podléhají dani i příjmy dosažené do uplynutí této doby (17). Není to tedy tak, že kdyby v České republice trvala doba výkonu činnosti resp. poskytování služby 10 měsíců, že podléhají dani jen příjmy dosahované po uplynutí rozhodného časového testu, tj. v případě Ruské federace pouze příjmy za poslední čtyři měsíce výkonu činnosti. Naopak, zdaňují se příjmy dosažené za celé desetiměsíční období.

Druhý z odběratelů, který bude vyplácet příjem daňovému rezidentovi některé z daných osmi zemí G-20 se dostává do pozice plátce daně a má povinnost tzv. zajišťovat daň ve výši deset procent. Výjimkou je však situace, kdy by službu na území České republiky poskytoval daňový rezident Francie, a to z toho důvodu, že vůči daňovým rezidentům Evropské unie (a Evropského hospodářského prostoru) se zajištění daně v České republice neprovádí - viz § 38e zákona o daních z příjmů.

Stejně jako v případě situace zdaňování příjmů rezidenta Argentiny by tento druhý zákazník zahraničního daňového rezidenta z dané osmičky států měl splnit nahlašovací povinnost, neboť jeho kontrakt vede ke vzniku stálé provozovny zahraničního subjektu v České republice.

Protože je výběr daně z příjmů v těchto případech v České republice v souladu jak s uzavřenou mezinárodní smlouvou, tak i s vnitrostátními právními předpisy České republiky, musí ve státě, jehož je poskytovatel služby daňovým rezidentem, dojít k eliminaci mezinárodního dvojího zdanění příjmů.

Konkrétně tedy půjde o aplikaci metody zápočtu daně zaplacené v České republice, a to v případě všech osmi států - Číny, Francie, Jihoafrické republiky, Kanady, Mexika, Ruska, Saudské Arábie i Turecka. Žádná z těchto zemí tedy vůči těmto příjmům ze zdrojů na území České republiky neuplatňuje dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Českou republikou metodu vynětí.

V případě těchto osmi daňových smluv se tedy formulace konceptu službové stálé provozovny a jeho následné praktické provádění neodvívá ani od jednoho z modelů dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, i když je zřejmé, že tento přístup k dané problematice z větší části sleduje spíše OSN model.

Smlouvy odpovídající OSN modelu

Pouze některé z českých smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána ve vztahu ke členským státům G-20, stanovují koncept službové stálé provozovny ve shodě s OSN modelem (viz Tabulka č. 2 modře označené státy). Jedná se konkrétně především o smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Austrálií. Do této skupiny daňových smluv lze zcela jistě zařadit i smlouvu s Indonésií a se Spojenými státy

americkými, které však rozhodný časový test pro vznik službové stálé provozovny stanovují na pouhé tři měsíce výkonu činnosti v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období podnikem jednoho smluvního státu na území smluvního státu druhého, resp. na měsíců devět.

Podstatné ovšem je, že všechny tyto tři existující smlouvy o zamezení dvojího zdanění omezují, stejně jako současný text OSN modelu, praktickou aplikaci konceptu službové stálé provozovny pouze na tentýž nebo související projekt, tzn., že neumožňují nasčítávat dobu výkonu činnosti na území téhož státu v souvislosti s nesouvisejícími projekty resp. kontrakty. Tato skutečnost má samozřejmě dopad na zdaňování příjmů rezidentů těchto tří států na území České republiky, kdy je tedy zřejmé, že právo České republiky (jako státu zdroje příjmu) na vybrání daně je v porovnání s předchozí situací poněkud omezené.

Tuto skutečnost lze jednoznačně potvrdit i na konkrétním řešení zadaného případu, kdy je jasné, že rezidentům těchto zemí za daných okolností v České republice nevznikne stálá provozovna, z čehož vyplývá, že Česká republika nemá v konečném důsledku právo podle těchto smluv zdaňovat příjmy takto pobírané těmito zahraničními daňovými rezidenty.

V těchto případech není tedy vůbec podstatné, zda domácí zákon o daních z příjmů stanoví či nestanoví, jestli je daný příjem pobírán ze zdrojů na území České republiky, neboť mezinárodní smlouva České republiky odebrává právo vybrat daň z příjmů. V takových případech se uplatňuje § 37 zákona o daních z příjmů resp. článek 10 Ústavy České republiky, kde je jasně stanoveno, že 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 (21).

Ačkoliv podle čl. 10 Ústavy České republiky platí, že stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva, nesmíme opomenout princip mezinárodního práva, podle něhož mezinárodní smlouva nemůže postavení poplatníka zhoršit vůči vnitrostátní úpravě (10).

V této souvislosti je tedy třeba zmínit smlouvu s Indonésií, kde mohou vznikat určité problémy s interakcí mezinárodní daňové smlouvy a vnitrostátního právního předpisu. Jak je již uvedeno výše, tato daňová smlouva stanoví rozhodný časový test pro vznik službové stálé provozovny v délce tří měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.

Pokud tedy indonéský daňový rezident poskytuje na území České republiky poradenské služby v rámci jednoho projektu v délce pěti měsíců, lze ve smyslu mezinárodní smlouvy nezpochybnitelně uvést, že stálá provozovna tomuto zahraničnímu daňovému rezidentovi na území České republiky vznikla a že Česká republika má v souladu s touto smlouvou právo dané příjmy zdanit v souladu s vnitrostátními právními předpisy.

Vyjdeme-li však ze zásady, že mezinárodní smlouvy zásadně nestanovují daňovým poplatníkům žádné nové povinnosti, které by již nebyly v daňových zákonech obsaženy (7) a že je potřeba v takových případech vyjít ze skutečnosti, že podle § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů vzniká stálá provozovna, tehdy, kdy poskytování služeb na území České republiky trvá alespoň šest měsíců, podle tuzemského zákona tedy stálá provozovna danému indonéskému rezidentovi nevzniká a nelze mu tak ukládat daňové povinnosti nad tento rámec, byť by to mezinárodní smlouva sama o sobě České republice umožňovala (5).

To tedy obecně znamená, že by smlouva o zamezení dvojího zdanění neměla přinést poplatníkovi horší daňový režim než ten, který je stanoven vnitrostátním právním předpisem, a že právo na vybrání daně smluvního státu musí být vždy podpořeno vnitrostátním právním předpisem. V tomto světle lze tedy konstatovat, že Česká republika, i v případě rezidenta Indonésie, nebude předmětné příjmy pobírané z titulu „krátkodobého“ poskytování služeb zdaňovat.

V návaznosti na výše uvedené je důvodem tohoto stavu tedy ta skutečnost, že český zákon o daních z příjmů sice zná koncept službové stálé provozovny, avšak rozhodný časový test pro její vznik je vnitrostátně stanoven, stejně jako v OSN modelu, na dobu delší než tři měsíce, tj. stanovuje měsíců šest. Česká republika by tedy měla zdaňovat předmětné příjmy indonéského daňového rezidenta pouze tehdy, pokud by na jejím území poskytoval služby déle než šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období, a to navíc

pouze v situacích, kdy by se jednalo o tentýž nebo související projekt, jak je stanoveno mezinárodní smlouvou, kterou je Česká republika vázána.

Pokud by bylo argumentováno ve smyslu toho, že smlouva o zamezení dvojího zdanění s Indonésií jednoznačně dává České republice právo na výběr daně z příjmů v situaci, kdy je služba indonéským daňovým rezidentem na území České republiky poskytována pouhých pět měsíců a český zákon o daních z příjmů takový příjem definuje jako příjem ze zdrojů na území České republiky, pak je ale potřeba uvést, že tento zákon vůči zdaňování takového příjmu za takové situace stanovuje aplikaci srážkové daně (tj. jde vlastně o analogii, kdy by službu poskytoval rezident bezesmluvního státu - např. výše uvedené Argentiny) a při praktické aplikaci takového přístupu by docházelo v České republice k porušení článku 23 smlouvy s Indonésií, který pojednává o zákazu diskriminace, neboť by se aplikovalo zdaňování hrubého příjmu indonéského rezidenta pomocí srážkové daně ve výši patnáct procent, přičemž český podnik, který by poskytoval poradenské služby za stejných podmínek, by měl právo si pro stanovení daňové povinnosti odečíst nezbytné náklady vynaložené na dosažení takového příjmu.

Zdanění stálé provozovny, kterou podnik jednoho smluvního státu má v druhém smluvním státě, nebude v tomto druhém státě nepříznivější než zdanění podniků tohoto druhého státu, které vykonávají tytéž činnosti (26).

Navíc, jak uvádí samotný komentář OECD modelu k článku 5, v bodě 42.22 takové zdanění by se mělo aplikovat pouze na zisky z těchto služeb, nikoliv na platby za ně (2). Rovněž tak nedojde-li ke vzniku stálé provozovny, neuplatní se ani zdanění příjmů srážkou u zdroje (5).

Praktická aplikace konceptu službové stálé provozovny tak, jak je upraven OSN modelem, má tedy diametrálně odlišný dopad na daňové povinnosti daňových rezidentů těchto tří zemí v České republice, a to v porovnání se situací, kdy je daný koncept ve smlouvě definován jinak, tj. bez vazby na tentýž nebo navazující projekt.

V tomto konkrétním případě by totiž tito zahraniční rezidenti v České republice daňovou povinnost vůči příjmům pobíraným v souvislosti s poskytováním poradenských služeb na jejím území vůbec neměli.

I z pozice českých odběratelů poradenských služeb, ať už prvního či druhého, je třeba uvést, že jim žádná povinnost z pohledu plátce daně, resp. v kontextu nahlašovací povinnosti, v České republice nevzniká. Česká republika totiž nemá právo zdaňovat za daných okolností dané příjmy rezidentů Spojených států amerických, Austrálie a Indonésie, protože činnost vykonávaná na území České republiky na základě uzavření separátních kontraktů nevede ke vzniku jejich stálých provozoven na území České republiky.

I v těchto případech je však nutné věnovat pozornost existenci již zmíněného Pokynu D-286 a poskytovat tak výhody vyplývající ze smluv, v tomto případě spočívající v celkovém nezdaňování příjmů na území České republiky, pouze v oprávněných případech.

Když tedy, v návaznosti na zadání případu, porovnáme situaci daňových rezidentů ze dvou smluvních států, tj. tedy Ruské federace a např. Austrálie, kteří na území České republiky poskytují tytéž služby a smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které s těmito státy Česká republika uzavřela, sice obsahují koncept službové stálé provozovny, avšak v jiné podobě, je zřejmé, že z pohledu poplatníků je výhodnější v souvislosti s jejich daňovou povinností vůči České republice praktická aplikace konceptu tak, jak je naformulován OSN modelem. Důvodem je zcela jistě to, že OSN model tedy v tuto chvíli omezuje aplikaci službové stálé provozovny, na „tentýž nebo související projekt“, čímž nepochybně omezuje právo státu zdroje příjmů, tj. státu, kde je činnost vykonávána, na vybrání daně z příjmů od zahraničních nerezidentů.

Protože výběr daně z příjmů je v případě daňových rezidentů těchto tří členských států G-20 v České republice v návaznosti na aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, resp. domácího zákona, u daných příjmů v tomto případě zakázán, právo vybrat daň náleží pouze státům daňového domicilu poplatníků, tj. Austrálii, Indonésii a Spojeným státům americkým. Mezinárodní dvojí zdanění těchto příjmů je vyloučeno samo o sobě tím, že Česká republika nebude daň z příjmů, vybírat. Režim zdaňování těchto příjmů v těchto druhých státech se bude odvíjet výlučně od vnitrostátních právních předpisů těchto států, neboť tedy v těchto zemích nebude v souladu s jednotlivými smlouvami co započíst, neboť daň zaplacená v České republice, bude nulová. Celková daňová povinnost tedy bude vypořádána v zemi daňového rezidentství poplatníka, dodavatele služby.

I v případě těchto tří smluv platí, že z hlediska poplatníků, je jejich existence velmi důležitá, byť v konečném důsledku v jejich domovské zemi nebude docházet k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů.

Smlouvy odpovídající OECD modelu

Další skupinou smluv o zamezení dvojího zdanění se státy G-20 jsou smlouvy, ve kterých se, např. na rozdíl od bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění sjednaných dle OSN modelu, nezmiňuje nic o konceptu službové stálé provozovny. Lze tedy na první pohled konstatovat, že se jedná o smlouvy sjednané podle OECD modelu. Konkrétně jde tedy o daňové smlouvy s Itálií, Japonskem, Korejskou republikou, Německem a Velkou Británií (viz Tabulka č. 2 červeně označené státy). Jde tedy o smlouvy, které byly sjednány ještě v rámci bývalého Československa a které doposud nebyly samostatnou Českou republikou renegociovány, tzn. zcela přejednány. Rovněž tak k nim nebyl doposud dojednán doplňující protokol, který by mohl koncept službové stálé provozovny do existující smlouvy výslovně zahrnout.

Koncept službové stálé provozovny je od roku 2008 uveden pouze v komentáři k OECD modelu, a to jako tzv. alternativní ustanovení, a to v následující podobě (která neodpovídá příslušnému ustanovení článku 5 OSN modelu):

Bez ohledu na ustanovení odstavců 1, 2 a 3 platí, že v případech, kdy podnik jednoho smluvního státu poskytuje služby na území druhého smluvního státu

a) prostřednictvím fyzické osoby, která je přítomna ve druhém státě po jedno nebo více časových obdobích přesahujících v úhrnu 183 dní v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období, a více než padesát procent hrubých výnosů přičitatelných aktivním podnikatelským činnostem tohoto podniku během této doby nebo časových období plyne ze služeb poskytnutých v tomto druhém státě prostřednictvím této osoby, nebo

b) po jedno nebo více časových obdobích přesahujících v úhrnu 183 dní v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období a tyto služby jsou poskytovány pro účely stejného projektu nebo pro účely spojených projektů prostřednictvím jedné nebo více fyzických osob, které jsou přítomny a vykonávají tyto služby v tomto druhém státě,

se činnosti vykonávané v tomto druhém státě při poskytování těchto služeb považují za činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny podniku nacházející se v tomto druhém státě, pokud nejde o činnosti uvedené v odstavci 4, které by při jejich poskytování prostřednictvím stálého místa podnikání nevedly ke vzniku stálé provozovny ve smyslu ustanovení tohoto odstavce. Pro účely tohoto odstavce platí, že služby poskytované fyzickou osobou jménem jednoho podniku se nepovažují za služby poskytnuté druhým podnikem prostřednictvím této fyzické osoby, pokud druhý podnik nedohlíží, neřídí nebo nekontroluje způsob, jakým jsou tyto služby fyzickou osobou poskytnuty (2).

Je třeba poznamenat, že doposud se takováto podoba konceptu službové stálé provozovny a s tím souvisejícího smluvního ustanovení neobjevila v žádné z českých smluv o zamezení dvojího zdanění.

Komentář k OECD modelu v souvislosti s tímto alternativním ustanovením a obecně v návaznosti na problematiku zdaňování příjmů z poskytování služeb uvádí, že se přístup k této problematice v různých členských státech OECD liší a že toto alternativní ustanovení představuje rozšíření definice stálé provozovny, které umožňuje podrobit zdanění příjmy ze služeb poskytnutých nerezidentními podniky (2) a navíc tedy, že toto ustanovení vede k tomu, že se má za to, že stálá provozovna existuje i v případech, kdy by jinak stálá provozovna na základě definice uvedené v odstavci 1 nevznikla (2).

Ve prospěch zemí, které nechtějí, aby docházelo ve státě zdroje ke zdaňování těchto příjmů resp. zisků, komentář k OECD modelu uvádí argumenty např. toho druhu, že v takovém případě dochází ke zvyšování nákladů podniků i administrativní zátěži daňových orgánů, a to zejména u služeb poskytovaných nepodnikatelům (2). Dále se v komentáři v tomto kontextu uvádí, že vzhledem k tomu, že jsou pravidla typicky vytvořená pro tento účel založena na délce doby strávené v určitém státě, vytvářejí tyto případy zvláštní problémy s vyvolanými náklady, neboť je po podnicích požadováno, aby retroaktivně splňovaly celou řadu administrativních požadavků spojených se stálou provozovnou (2) a komentář proto stanovuje, že zdaňování zisků ze služeb poskytovaných na území státu nutně nepředstavuje optimální politiku v oblasti daňových smluv (2), a to i ve světle toho, že mohou vznikat problémy i při stanovování zisků takových stálých provozoven.

V tomto bodě je však třeba připomenout např. tu skutečnost, že samotný OECD model obsahuje rovněž ustanovení o stálé provozovně (vznikající v návaznosti na vykonávání stavební činnosti), kdy rovněž jde o poskytování služeb po určitou dobu a kdy by tedy mohly vznikat naprosto stejné problémy, jako v případě jiných druhů služeb (manažerské, zprostředkovatelské apod.). V návaznosti na zmíněné problémy spojené s retroaktivním plněním daňových povinností lze uvést, že obdobné problémy může vyvolávat samotný OECD model v souvislosti s povinnostmi zaměstnanců zdaňovat jejich mzdu ve státě, kde vykonávají závislou činnost, a to rovněž v ustanovení, kde OECD model přináší časový test 183 dnů fyzické přítomnosti zaměstnanců na území státu zdroje příjmů.

OECD model je tedy postaven na zásadě, že v případě poskytování služeb de facto nevzniká stálá provozovna v souladu s odstavcem 1 článku 5. Komentář toto potvrzuje i např. v části, která hovoří o přístupu zemí, které mají za to, že by se dané příjmy měly ve státě zdroje zdaňovat. Některé státy se zdráhají přijmout zásadu podrobit takové služby, které nelze přičíst stálé provozovně nacházející se na území daného státu, ale které jsou na jeho území poskytnuty, zdanění výlučně ve státě residence a navrhují změny tohoto článku (2), či, tyto státy jsou toho názoru, že by měl mít stát, ve kterém jsou služby poskytovány, právo na zdaňování, a to i když tyto služby nelze přičíst stálé provozovně definované v článku 5 (2).

Ve světle výše uvedeného a v návaznosti na OECD komentář lze tedy konstatovat, že pokud konkrétní smlouva o zamezení dvojího zdanění výslovně neobsahuje koncept službové stálé provozovny, měly by být zisky z poskytování služeb na území jednoho smluvního státu podnikem druhého smluvního státu zdaněny jen v tomto druhém státě, protože je nelze přičíst stálé provozovně existující v prvně zmíněném státě (pravidlo obsažené v odst. 1 čl. 7 smluv). Jde tedy o situace oněch jednorázových, „nahodilých“ kontraktů, protože asi nikdo nikdy nezpochybní, že např. kadeřnický salón vytváří stálou provozovnu pro podnikatele, který jeho prostřednictvím poskytuje různé druhy služeb.

Komentář k OECD modelu k uvedenému alternativnímu ustanovení, tuto skutečnost potvrzuje v bodě 42.25, kde je uvedeno, že pokud se ukáže, že podnik má stálou provozovnu ve smyslu odstavců 1 a 2, není nutné pro vznik stálé provozovny toto ustanovení aplikovat (2).

Jedna věc je komentář k OECD modelu a druhá věc je však přístup České republiky k této problematice, to je tedy k situacím, kdy konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění neobsahují žádnou zmínku o konceptu službové stálé provozovny.

Přístup České republiky lze jednoduše vyjádřit následující citací: „Skutečnost, že v některých jiných smlouvách, např. s V. Británií, Rakouskem, SRN apod., není v článku 5 zmínka o této provozovně neznamena v žádném případě, že by poskytovatelům služeb z těchto států stálá provozovna nevznikala. Vzniká obecně po uplynutí šesti měsíců, neboť takováto stálá provozovna splňuje požadavky a náležitosti na ni kladené ve smyslu obecné definice tak, jak je uvedena v odst. 1 článku 5 daňových smluv (8).“

Tento přístup je následně potvrzen i výhradami České republiky, které učinila v rámci OECD modelu. Česká republika vyjádřila řadu vysvětlení a výhrad ke zprávě nazvané Otázky vznikající na základě článku 5 Modelové smlouvy OECD. Česká republika zejména nesouhlasí s výkladem uvedeným v bodě 5.3 (první část bodu) a 5.4 (první část bodu). Podle pozice České republiky by tyto příklady měly být považovány za situace zakládající vznik stálé provozovny, pokud jsou služby poskytovány na jejím území po významné časové období (2).

Jedná se o příklady malíře (ve smyslu malíře pokojů) a poradce. V souladu s přístupem OECD, pokud malíř pracuje v jedné konkrétní rozlehlé kancelářské budově postupně na základě několika nesouvisejících kontraktů pro řadu nezávislých klientů, a nelze tak říci, že existuje jeden celkový projekt na vymalování budovy, by budova neměla být pro účely jeho práce považována za jednotné místo podnikání, tudíž by nemělo dojít ke vzniku stálé provozovny. Avšak v odlišném příkladě, pokud malíř na základě jednoho kontraktu vykonává práci v budově pro jednoho klienta, se z pohledu malíře jedná o jednotný projekt a budova jako celek může být pro účely této práce považována za jednotné místo podnikání, jelikož za těchto okolností představuje jednotný ekonomický a geografický celek (2).

Dále pak komentář OECD uvádí příklad, kdy je naplněna podmínka jednotného místa z hlediska ekonomického, tj. existuje jeden obchodní kontrakt, avšak není naplněna podmínka z hlediska geografického. Pokud tedy poradce v rámci jednoho projektu vyškolování zaměstnanců banky pracuje v jednotlivých pobočkách na různých místech v

daném státě, musí být každá pobočka podle OECD komentáře posuzována samostatně. Avšak pokud se konzultant pohybuje v rámci jedné pobočky z jedné kanceláře do druhé, mělo by se na něj pohlížet způsobem, že se stále zdržuje na stejném místě podnikání. Jedna jednotlivá pobočka se vyznačuje geografickou soudržností, která však chybí v případě, kdy se poradce pohybuje mezi pobočkami na různých místech (2).

Česká republika tedy s takovouto interpretací problémů nesouhlasí a její přístup je vysvětlen ve výhradách k výše zmíněné OECD zprávě Otázky vznikající na základě článku 5 Modelové smlouvy OECD, jejíž příloha číslo 2 obsahuje výlučně české výhrady.

V souvislosti s výše uvedenými příklady malíře a konzultanta se tam uvádí, že Česká republika nesouhlasí s tvrzením, že rozlehlá kancelářská budova nepředstavuje stálou provozovnu v případě, kdy malíř pracuje postupně na základě nesouvisejících kontraktů pro řadu nezávislých klientů. Zdá se to být absurdní a ekonomicky nepodložené. Takovýto přístup otevírá prostor pro zneužívání a Česká republika je toho názoru, že daný přístup přináší určité dvojznačnosti a rozpory, protože např. určitá ulice by mohla podle této zprávy vytvořit stálou provozovnu pro někoho, kdo pravidelně otevírá stánek na této ulici, i když stánek není trvale fixován a přesné umístění stánku se může v čase měnit. Musí být přeci jasné, že v tomto případě musí být kontrakty, klienti atd. v každém momentu také nesouvisející (3).

Rovněž tak Česká republika nesouhlasí s tvrzením, že každá pobočka by měla být pro účely vzniku stálé provozovny posuzována odděleně v případě, kdy poradce pracuje na různých pobočkách v různých místech na základě jednoho projektu, a to za účelem poskytování školení zaměstnancům banky. Česká republika se domnívá, že v takových případech je skutečnost, že práce není prováděna na jednom konkrétním místě, nepodstatná. Činnosti prováděné v každé jednotlivé pobočce jsou součástí jednoho projektu a takového projektu je třeba považovat za vedoucí ke stálé provozovně, pokud trvá déle než dostatečně dlouhé časové období (3).

Z těchto praktických výhrad lze tedy usuzovat na to, že přístup České republiky vychází z následujícího. Není nejspíše pochyb o tom, že konkrétní služba je zahraničním daňovým rezidentem vždy poskytována na konkrétním místě. Může se přitom jednat o prostor, který patří odběrateli služby (např. výše uvedené příklady malíře, popř. poradce).

Konkrétní místo se vždy bude samozřejmě vázat na charakter služby, přičemž je zřejmé, že na tomto místě zahraniční subjekt vykonává svoji činnost a že toto místo v žádném případě zahraniční dodavatel služby nemusí vlastnit. Stačí, že je mu dáno k dispozici (viz odst. 4 Komentáře OECD modelu k článku 5). Je tedy zřejmé, že v případě poskytování služeb vždy existuje určitý prostor, určité místo pro vykonávání činnosti zahraničního daňového rezidenta.

Zda toto místo, které tedy samo o sobě v případě poskytování služeb vždy existuje, resp. místa v případě více kontraktů, je či jsou ve smyslu definice stálé provozovny uvedené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění tzv. trvalá, Česká republika evidentně posuzuje v návaznosti na dobu trvání dané činnosti na území České republiky. Česká republika při tom považuje za přiměřené období až období minimálně šesti měsíců, kdy je již zřejmé, že činnost není vykonávána pouze krátkodobě nebo přechodně (3).

V momentu, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění neobsahuje výslovnou zmínku o konceptu službové stálé provozovny, má tedy Česká republika za to, že nic nebrání tomu, aby docházelo k praktické aplikaci vnitrostátně nastavených pravidel, a to zcela v souladu i s ustanoveními smluv obsaženými v jejich článku 3, ze kterých vyplývá, že pokud nějaký výraz není smlouvou přímo definován, použije se právě definice uvedená ve vnitrostátních právních předpisech, přičemž by samozřejmě mělo platit, že význam daný konkrétnímu výrazu podle daňových zákonů musí převažovat nad významem daným výrazu podle jiných právních předpisů. Zde je třeba na obhajobu postupu české daňové správy dodat i to, že žádná ze smluv o zamezení dvojího zdanění přímo nedefinuje slovní spojení „trvalé místo k výkonu činnosti“ a že v této souvislosti tedy nejde, z pohledu České republiky, o žádné rozšíření definice výrazu „stálá provozovna.“ Území státu se navíc jeví jako dobrý příklad „jednotného ekonomického a geografického celku“.

Současně je však třeba upozornit na to, že k tomuto přístupu české daňové správy a k problematice službové stálé provozovny se několikrát vyjadřovaly české soudy. Již v roce 1997 Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 23. 9. 1997, sp. zn. 30 Ca 41/95, ve věci poskytování služeb zaměstnanci německé společnosti na území České republiky (tedy podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem, která definici službové stálé provozovny výslovně neobsahuje), vyslovil názory, že smlouva o zamezení dvojího zdanění má svoji vlastní definici pojmu stálá provozovna, správní orgán tak nemůže

vycházet z definice uvedené v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a to ani podpůrně. Dále v rozsudku uvedl, že opora v definici § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmu je v rozporu s § 37 zákona o daních z příjmů, který stanoví aplikační přednost mezinárodních smluv před zákonem o daních z příjmů. Dále, že nestačí, aby byly služby poskytovány na území České republiky po určitou dobu, ke vzniku stálé provozovny mohlo dojít, pokud by služby byly poskytovány z trvalého zařízení umístěného na území České republiky. Krajský soud v Plzni také uvedl, že správní orgán se nezaměřil na naplnění definice pojmu stálé provozovny obsažené v článku 5 odst. 1 až 3, namísto toho nesprávně zkoumal pouze naplnění definice v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů (22).

Rovněž Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 22. 4. 2005, čj. 10 ca 39/2004-97, vztahující se k již neexistující smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Rakouskem (publikovaná ve Sbírce zákonů pod č. 48/1979), která rovněž neobsahovala ustanovení o službové stálé provozovně, se vyjádřil k tomuto tématu argumenty, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají aplikační přednost před ustanoveními zákona o daních z příjmů podle čl. 10 Ústavy České republiky. Následně argumentoval, že upravuje-li mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut, včetně institutu stálé provozovny, odlišně od zákona o daních z příjmů, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu a teprve poté zákon. Dalším názorem byla skutečnost, že některé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují otázku tzv. službové stálé provozovny odlišně (tedy obsahují definici), avšak to neznamená, že by se ustanovení těchto smluv aplikovalo na vztahy mezi Českou republikou a Rakouskem, která ji neobsahuje. Také uvedl, že definice stálé provozovny pro oblast česko-rakouských vztahů upravoval článek 5 smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Rakouskem vyčerpávajícím způsobem, na rozdíl od tzv. nových smluv o zamezení dvojího zdanění, však neznal existenci stálé provozovny vznikající poskytováním služeb, včetně poradenských nebo manažerských, a to v závislosti na splnění tzv. časového testu. V daném případě nebylo tvrzeno, že by služby byly poskytovány v trvalém místě, proto službová stálá provozovna nevznikla (23).

Stejně stanovisko zaujal i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2011, čj. 9 Afs 66/2010-189, když konstatoval ve věci aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Rakouskem platné do konce roku 2007, která, jak je uvedeno výše, neobsahovala

ustanovení o konceptu tzv. službové stálé provozovny, že s ohledem na skutečnost, že smlouva obsahuje v článku 5 vlastní definici stálé provozovny, pak v podmínkách, kdy tzv. službová stálá provozovna není v této smlouvě výslovně upravena, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že lze o vzniku stálé provozovny hovořit pouze při splnění podmínky existence trvalého místa (24).

V rámci prvních dvou soudních rozhodnutí však nelze přehlédnout, že v těchto soudních sporech se finanční správa soustředila výhradně na otázku vzniku stálé provozovny poskytováním služeb, aniž by bylo posuzováno, zda s tím nebylo spojené také určité pevné zařízení poskytovatele. Zůstává otázkou, k jakému výsledku by soud došel, jestliže by předmětem řízení byly také důkazy osvědčující to, že služby byly poskytovány ve stálé kanceláři či s pomocí jiného pevného zařízení (5).

Je tedy evidentní, že na tuto problematiku existují rozdílné odborné názory, nicméně oficiálně nadále platí, že česká daňová správa dovozuje vznik službové stálé provozovny i u států, se kterými příslušná zvláštní úprava ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění není sjednána. Finanční orgány přitom vycházejí z právního názoru ministerstva financí vyjádřeného v metodickém Pokynu D-154, podle kterého vznikne stálá provozovna při poskytování služeb vždy po šesti měsících, pokud smlouva nestanoví delší časový test (5). Pokyn D-154 nadále existuje a v praxi by měl být respektován.

Pokud se tedy vezme do úvahy výše uvedené, mělo by se řešení případové studie v rámci těchto smluv o zamezení dvojího zdanění s výše uvedenými pěti státy G-20 odvíjet v České republice následovně.

Ve všech těchto případech daňových rezidentů daných pěti státy G-20 by v České republice vznikla z titulu takto poskytovaných služeb službová stálá provozovna, protože dobu trvání výkonu činnosti v délce deseti měsíců považuje Česká republika za dostačující k tomu, aby stálá provozovna zahraničním daňovým rezidentům při poskytování služeb na jejím území vznikla.

Zdroj příjmů na území České republiky by byl následně definován v souladu s ustanovením § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Ve svém důsledku by vlastně daňová povinnost těchto zahraničních daňových rezidentů v České republice odpovídala povinnostem, které jsou uvedeny výše v návaznosti na smlouvy o zamezení dvojího zdanění se státy, se kterými daňová smlouva výslovně obsahuje koncept službové stálé provozovny v podobě, která odpovídá českému přístupu. Stejně tak postavení a povinnosti plátců daně by byly, z logiky věci, naprosto totožné.

Rezidenti Itálie, Německa, Velké Británie, Japonska a Korejské republiky by tedy měli povinnost své příjmy dosahované z titulu poskytování předmětných poradenských služeb zdanit i na území České republiky, a to v rámci obecné sazby devatenácti procent.

Z hlediska plátců daně, samozřejmě jako u vztahu k již zmíněnému daňovému rezidentovi Francie, by bylo třeba vzít v úvahu, že vůči rezidentům členských států EU (v dané souvislosti tedy Itálie, Německo a stále ještě Velká Británie) se v České republice neprovádí zajištění daně, a i v těchto případech by bylo nutné současně samozřejmě respektovat Pokyn D-286.

Pokud by v daných pěti státech došlo k problémům na straně poplatníka souvisejících s tím, že by jim domovský stát odmítnul vyloučit mezinárodní dvojí zdanění příjmů pobíraných z České republiky (s výjimkou Německa, kde by měla být aplikována metoda vynětí, se jedná o metodu zápočtu) s poukazem na to, že Česká republika nepostupovala v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, poplatníci by měli neprodleně využít článků těchto smluv, které umožňují zahájit proces tzv. řešení případů dohodou (ve všech případech těchto pěti smluv se jedná o článek 25, s výjimkou smlouvy s Velkou Británií, kdy tento článek nese označení číslo 24).

Technické služby

V rámci českých smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených s členskými státy G-20 je možné rozlišit ještě druhou skupinu smluv, které v tuto chvíli neodrážejí ani ustanovení OECD modelu, ani modelu OSN.

Kromě smluv uvedených v části Smlouvy neodpovídající OECD modelu ani OSN modelu jde konkrétně ještě o dvě smlouvy o zamezení dvojího zdanění s členskými státy G-20, kterými je v současné době Česká republika vázána. Tyto dvě smlouvy výslovně

neupravují koncept službové stálé provozovny, avšak upravují zdaňování příjmů pobíraných z titulu poskytování tzv. technických služeb. Jedná se tedy konkrétně o daňové smlouvy s Indií a s Brazílií (viz Tabulka č. 2 žlutě označené státy).

V obou těchto smlouvách (v případě smlouvy s Brazílií je to zajištěno protokolem k ní) mají tyto příjmy nastaven stejný daňový režim jako tzv. licenční poplatky. To kromě jiného znamená, že zdroj těchto příjmů se neodvíjí od skutečnosti, v jakém státě je poskytována služba, nýbrž od skutečnosti, kdo je plátcem příjmů. To tedy má za následek, že ve smyslu těchto smluv by Česká republika mohla zdaňovat i příjmy rezidentů těchto druhých smluvních států z titulu služeb jimi poskytovaných českým daňovým rezidentům mimo území našeho státu. Takové zdanění však není umožněno zákonem o daních z příjmů, takže takováto možnost zdaňování příjmů daná mezinárodní daňovou smlouvou v České republice nenajde naplnění, neboť takovýto příjem zahraničních daňových rezidentů není definován jako příjem ze zdrojů na území České republiky podle § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Takovýto přístup České republiky k této problematice je zcela v souladu i s komentářem k OECD modelu, kde je uvedeno, že všechny členské státy OECD, které chtějí zdaňovat na svém území příjmy z poskytování služeb, souhlasí s tím, že by stát neměl mít právo na zdanění u zdroje příjmu plynoucího ze služeb poskytnutých nerezidentem mimo tento stát. Z daňových smluv vyplývá, že zisky z prodeje zboží, které je pouze dovezeno rezidentem určité země a které v této zemi není vyrobeno ani distribuováno prostřednictvím stálé provozovny, zde nepodléhají zdanění a stejný princip by se měl uplatnit i u služeb. Pouhá skutečnost, že osoba poskytující protiplnění za služby je rezidentem určitého státu nebo, že toto protiplnění jde k tíži stálé provozovny nacházející se na území daného státu nebo, že výsledek služeb je využit v daném státě, nepředstavuje významnou souvislost, na základě níž by mělo být tomuto státu přiznáno právo na zdanění příjmů (2). To je zcela jasné vysvětlení.

Další problém, který vyplývá z daných ustanovení článků 12 smluv o zamezení dvojího zdanění s Indií a s Brazílií spočívá v tom, že tyto smlouvy umožňují zdaňování hrubých příjmů pobíraných z titulu poskytování služeb, nikoliv tedy příjmů po odečtení výdajů a nákladů na ně vynaložených. Jak opět vyplývá z OECD komentáře, obecná shoda mezi smluvními státy spočívá v tom, že u služeb by měly být podrobeny zdanění pouze

zisky plynoucí z těchto služeb. Ustanovení, která jsou někdy použita v bilaterálních smlouvách a která státu umožňují zdanit hrubou částku poplatku zaplaceného za určité služby, se nezdají vhodným způsobem pro zdanění služeb, a to z toho důvodu, že tato pravidla umožňují zdanit hrubé částky plateb za služby, a nikoliv zisky z těchto služeb (2).

V neposlední řadě se jako problém jeví skutečnost, že není příliš zřejmé, jaké druhy služeb lze pod pojem „technické služby“ zařadit. Ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Indii vyplývá, že výraz „poplatky za technické služby“ označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za prokázání jakýchkoliv manažerských, technických nebo poradenských služeb, včetně poskytnutí služeb technickými nebo jinými pracovníky, avšak nezahrnuje platby za služby uvedené v článcích 14 a 15 této smlouvy (25). Problém tedy spočívá v tom, že se jedná o jakousi definici v kruhu, protože poplatky za technické služby, kromě jiného, zahrnují i náhrady za prokázání technických služeb.

Ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Brazílií „příjem za poskytování technické pomoci a technických služeb“ definován není vůbec.

Při řešení zadané případové studie je tedy zřejmé, že Česká republika by měla právo vybrat na svém území daň z příjmů, a to ať již od rezidenta Indie či od rezidenta Brazílie.

V první fázi, to je tedy v momentu realizace prvního uzavřeného kontraktu na poskytování poradenských služeb (které by zcela jistě byly charakterizovány jako „technické“ služby i v případě smlouvy s Brazílií), by odběratel služby měl povinnost aplikovat srážkovou daň, a to tedy ve výši deset procent hrubé částky poplatků za technické služby v případě rezidenta Indie a ve výši patnáct procent hrubé částky příjmů za poskytnutí technických služeb v momentu, kdy by poskytovatelem služby byl daňový rezident Brazílie. V této chvíli totiž není příjem těchto zahraničních rezidentů ještě alokovatelný v České republice existující stálé provozovně a předmětný příjem má zdroj na území České republiky v souladu s ustanoveními § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Omezení sazby daně na deset resp. patnáct procent vyplývá z článků 12 obou těchto smluv.

Na rozdíl od situace poskytování služeb rezidentem Indonésie, která je popsána výše, nedochází v této situaci v České republice k diskriminaci daňových rezidentů Indie či Brazílie, neboť se v této chvíli nejedná o zdaňování zisků jejich stálých provozoven umístěných na území České republiky. Plátce daně tak musí naplnit svou povinnost a srazit daň, na kterou má Česká republika v souladu s mezinárodní smlouvou právo.

Vzhledem ke skutečnosti, že poskytování služeb na základě následně uzavřeného kontraktu by již vedlo ke vzniku stálé provozovny na území České republiky jak pro indického, tak i pro brazilského daňového rezidenta, tento druhý plátce příjmů by nerealizoval srážkovou daň, nýbrž tzv. zajištění daně, a to tedy ve výši deset procent. Daňová povinnost těchto nerezidentů by tedy byla v konečné fázi v České republice splněna na základě podání daňového přiznání, v rámci kterého by muselo dojít k zohlednění nejen uplatněného zajištění daně, nýbrž i dříve již sražené daně (první kontrakt), kdy by v České republice muselo být v této souvislosti bráno na zřetel ustanovení článku 12 odst. 4 a článku 25 odst. 2 smlouvy s Indií a ustanovení článku 12 odst. 5 a článku 24 odst. 2 smlouvy s Brazílií.

Tito zahraniční daňoví rezidenti by tak v konečném důsledku realizovali příjem ze zdrojů na území České republiky, a to v souladu s ustanovením § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, přičemž i v těchto případech tyto obě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění potvrzují právo České republiky vybrat si za takových podmínek daň z příjmů, a to v rámci obecné sazby devatenácti procent.

Vzhledem ke vzniku stálých provozoven na území České republiky je dopad předmětných ustanovení o zdaňování příjmů z poskytování technických služeb v tomto případě nulový, neboť v konečné fázi bude v České republice daň vybrána naprosto ve stejné výši, jako kdyby tyto dvě smlouvy obsahovaly standardní ustanovení o službové stálé provozovně v souladu s českým přístupem (viz část Smlouvy neodpovídající OECD modelu ani OSN modelu). Jde o to, že se ani v jednom případě těchto dvou smluv za daných okolností nebude nakonec uplatňovat článek 12, ale článek 7 těchto smluv.

Reálný dopad a rozdíl by však vznikl v situaci, kdyby docházelo k realizaci jen prvního kontaktu, kdy by tedy Česká republika mohla dané příjmy daňových rezidentů Indie či Brazílie zdanit aplikací srážkové daně, kdežto v případě již např. zmiňovaného

daňového rezidenta Ruské federace by celá daňová povinnost byla splněna jen v Ruské federaci, neboť Česká republika by neměla právo na daň z příjmů. Důvodem by byla skutečnost, že realizovaný kontrakt by nepřesáhl časový test šesti měsíců, tedy dobu potřebnou pro vznik stálé provozovny ruského daňového rezidenta na území České republiky.

V souvislosti s naznačenými povinnostmi plátců daně samozřejmě platí, že i v případě relace k Indii či Brazílii je třeba respektovat Pokyn D-286, a to tedy i např. v souvislosti s vyšší sazby daně vybírané srážkou v momentu realizace prvního kontraktu. Druhý odběratel služby by měl nahlašovací povinnost, neboť uzavření jeho kontraktu a jeho následná realizace má za následek vznik stálé provozovny zahraničního rezidenta umístěné na území České republiky.

Jak v Indii, tak i v Brazílii by mělo dojít k eliminaci mezinárodního dvojího zdanění příjmů, a to tedy konkrétně metodou zápočtu. Ani jedna z těchto zemí vůči těmto příjmům neuplatňuje v rámci smlouvy aplikovatelné s Českou republikou metodu vynětí, viz článek 24 smlouvy s Indií a článek 23 smlouvy s Brazílií.

4.3 Výsledky a diskuze

Z celkem osmnácti existujících smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je v současné době Česká republika vázána vůči členským státům G-20, jich v souvislosti se zkoumanou problematikou službové stálé provozovny pouze pět odráží současnou podobu OECD modelu a jen tři z nich podobu modelu OSN.

Pokud by se nebral do úvahy výše uvedený přístup České republiky k této problematice, je zřejmé, že dopady na zdaňování příjmů poskytovatelů služeb se v návaznosti na tyto modely mohou velmi výrazně lišit.

V souladu s OECD modelem a komentářem k němu se totiž předpokládá, že takovéto poskytování služeb tak, jak je uvedeno v případové studii, nevede ke vzniku stálé provozovny a tudíž země, ve které jsou služby poskytovány, nemá právo vybírat daň z příjmů podle článku 7 smluv. Z hlediska státu zdroje jde tedy o situaci, kdy se zcela vzdává práva na výběr daně výlučně ve prospěch země, kde je poskytovatel služby daňovým

rezidentem. To jednoznačně odráží již uvedenou zásadu, že OECD model klade důraz na zdaňování spíše ve státě residence.

Naproti tomu OSN model pro dané účely jednoznačně definuje stálou provozovnu, a to i pomocí stanovení rozhodného časového testu výkonu činnosti. Je tedy zřejmé, že podle OSN modelu, za splnění všech stanovených předpokladů, může dojít ke vzniku stálé provozovny a stát residence dodavatele služby tak není jediným státem, který má právo na vybrání daně, přičemž tento stát tedy musí vyloučit případné mezinárodní dvojí zdanění příjmů v situaci, kdy jsou příjmy zdaněny i ve státě jejich zdroje. Zde se tedy odráží a potvrzuje zásada, že na rozdíl od OECD modelu, model OSN klade důraz na zdaňování spíše ve státě zdroje příjmů.

Nelze však v této souvislosti opomenout fakt, že model OSN v této souvislosti rovněž určitým způsobem omezuje právo státu zdroje na daň z příjmů, a to z toho důvodu, že vznik stálé provozovny v případě poskytování služeb v tuto chvíli váže na tentýž nebo související projekt. Právě tato skutečnost, jak je již výše uvedeno, má v rámci řešení případové studie ten efekt, že stejně jako v případě aplikace OECD modelu (bez českého přístupu) nedochází ve státě zdroje, to je tedy v tomto případě v České republice, ke zdaňování předmětných příjmů. Efekt obou modelů je tedy v tomto případě a za těchto okolností zcela totožný.

Nicméně samozřejmě platí, že kdyby se v reálné situaci jednalo o poskytování poradenských služeb v celkové délce deseti měsíců, a to aniž by se jednalo o dva nezávislé kontrakty, ale jednalo by se pouze o jeden kontrakt, z hlediska aplikace OSN modelu by ke zdaňování příjmů ve státě zdroje docházelo. Stálá provozovna by nepochybně tedy vznikala a v takovém případě je rozdílnost v daňových povinnostech stanovených podle obou modelů zřejmá.

Vezme-li se do úvahy uvedený přístup České republiky, lze dospět k zajímavému závěru, neboť z něj vyplývá, že v momentu aplikace OSN modelu Česká republika nemá právo za dané situace zdaňovat příjmy zahraničních daňových rezidentů daných států, avšak v situaci, kdy smlouva výslovně neobsahuje koncept stálé provozovny a svým textem tak odráží OECD model, Česká republika příjmy rezidentů těchto zemí zdaňovat

bude. I na tomto „paradoxu“ je vidět, že omezení na tentýž nebo související projekt může mít velké dopady na právo státu zdroje zdaňovat takovéto příjmy.

V návaznosti na tyto skutečnosti lze uvést, že na půdě OSN je v tuto chvíli diskutována reálná možnost toto omezení z OSN modelu zcela vypustit, a to v rámci jeho připravované aktualizace, která by měla být zveřejněna ještě v průběhu tohoto roku (13).

Zaměříme-li se na problematiku konceptu službové stálé provozovny, která nepochybně představuje, ne-li největší, tak rozhodně jeden z největších rozdílů mezi oběma modely a na přístupy České republiky k této problematice, je zřejmé, že relevance obou modelů v kontextu tohoto konceptu není v České republice příliš vysoká. Česká republika jednak nesouhlasí s výklady zveřejňovanými na úrovni OECD, učinila vůči nim řadu výhrad, a rovněž tak alternativní ustanovení obsažené v komentáři k OECD modelu v tuto chvíli v rámci svých smluv doposud nikterak neuplatnila. Při jednáních prosazuje podobu konceptu službové stálé provozovny, která ale neodpovídá ani současnému textu OSN modelu, neboť neomezuje vznik službové stálé provozovny pouze na tentýž nebo související projekt.

Trend přístupu České republiky k této problematice je zcela evidentní, neboť v tuto chvíli má Česká republika v platnosti 87 smluv o zamezení dvojího zdanění, z nichž pouze 16 neobsahuje konkrétní ustanovení o službové stálé provozovně. Kromě výše uvedených sedmi smluv s členskými státy G-20, to je Brazílií (44), Indií (25), Itálií (39), Německem (33), Japonskem (40), Korejskou republikou (51) a Velkou Británií (41), se jedná o smlouvy s Nigérií (42), Nizozemím (38), Řeckem (36), Srí Lankou (37), Malajsií (48), Španělskem (35), Švédskem (34), Švýcarskem (49) a Tuniskem (49). To jsou smlouvy sjednané v převážné většině na úrovni ještě bývalého Československa a na expertní úrovni dojednané nejpozději v polovině devadesátých let minulého století. Všechny pozdější české smlouvy o zamezení dvojího zdanění koncept službové stálé provozovny výslovně zmiňují a obsahují.

5 Závěr

Nemůže být sporu o tom, že oba popisované vzorové modely smluv jsou nejdůležitějšími modely smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou využívány na globální úrovni. Velká většina států světa, včetně České republiky, tyto modely při sjednávání tohoto typu dvoustranné smlouvy využívá a jejich ustanovení tak zahrnuje do svých vzorových modelů tohoto typu smlouvy. Platí, že i když konkrétní ustanovení konkrétní smlouvy není zcela v souladu s ustanovením toho či onoho modelu, jsou tato specifická ustanovení velmi často založena právě na těchto dvou modelech, které tedy nejsou pro členské státy daných mezinárodních organizací závazné, představují pouze návrh podoby různých ustanovení daňových smluv.

Základní struktura obou modelů, jak již bylo výše v práci naznačeno, je u obou modelů velmi podobná, avšak, jak je již rovněž výše prokázáno, mnoho ustanovení se výrazně v obou modelech odlišuje. To má, z logiky věci, praktické dopady na povinnosti daňových subjektů, ať se již jedná o samotné daňové poplatníky či plátce daně. Konkrétní podoba smlouvy o zamezení dvojího zdanění sjednané na základě jednoho či druhého modelu samozřejmě ovlivňuje i činnost správců daně a v neposlední řadě i daňový výnos připadající na jednotlivé zúčastněné státy. Toto jednoznačně potvrzuje i zpracování řešení zadané případové studie.

Z provedené komparace vyplývá, že OSN model klade důraz na zdaňování příjmů spíše ve státě zdroje, zatímco OECD model spíše ve státě daňového domicilu poplatníků. Tato skutečnost je tedy v práci na několika místech, v souvislosti se zdaňováním různých druhů příjmů, potvrzena.

Vzhledem k možným problémům, které jsou nastíněny v části řešící případovou studii a které vyplývají z porovnání praktických aplikací, ať OECD či OSN modelu, je konzistentní přístup České republiky v oblasti službové stálé provozovny třeba pozitivně ohodnotit. Smlouvy, které obsahují ustanovení upravující vznik službové stálé provozovny, jsou totiž z hlediska daňových subjektů, včetně daňové správy, v tomto bodu jednoznačné a přinášejí tak jistotu o tom, jakým způsobem má být daňová povinnost splněna, včetně toho, že je nezpochybnitelně zajištěno vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů v zemi

daňového rezidenství poplatníků, to je tedy v zemi, kde mají tzv. neomezenou daňovou povinnost vůči příjmům pobíraným z celého světa.

Česká republika takovýmto přístupem jednak zajišťuje příjmy státního rozpočtu v podobě výběru daní z příjmů od daňových nerezidentů, kteří na území České republiky poskytují různé druhy služeb, a současně jednoznačně deklaruje ochotu podělit se s druhým smluvním státem o celkový daňový výnos v situaci, kdy naopak český daňový rezident poskytuje své služby na území tohoto druhého konkrétního státu.

Co se týče budoucnosti obou modelů, je zřejmé, že v tuto chvíli dochází čím dál tím více k jejich sjednocování, a to především v návaznosti na, v práci již zmíněný, projekt BEPS, kdy připravované změny i do OECD modelu jistě přinesou určité rozšíření práva státu zdroje na výběr daně z příjmů, a to z toho důvodu, že projekt BEPS je zaměřen právě na to, aby docházelo ke zdaňování příjmů tam, kde byly realizovány.

Domnívám se však, že v budoucnosti nenastane situace, že by existoval pouze jediný vzorový model smlouvy, věřím totiž nadále v to, že různé státy světa budou mít stále různé zájmy a různé daňové politiky, které nebude možné včlenit pouze do jediného modelu tak důležité smlouvy, jako je smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Aktualizace obou modelů se předpokládá v průběhu roku 2017. V obou modelech tedy nejspíše opět dojde k výrazným změnám, některé z nich tedy budou zcela jistě namířeny totožným směrem, některé však přinesou zcela jistě další odlišnosti. Následné porovnání podoby obou modelů by zcela jistě přineslo další zajímavé závěry, a to i v souvislosti s přístupem České republiky k těmto novým textům obou modelů. Toto však již nemůže být předmětem této práce, avšak může se to stát inspirací pro některého z dalších studentů univerzity.

6 Seznam použité literatury

1. **Nerudová, Danuše.** *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* 4. vydání. Praha : Wolters Kluwer, a.s., 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
2. **OECD.** *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008. ISBN 978-80-7357-480-2.
3. **OECD.** *Model Tax Convention on Income an on Capital (Full Version).* Paříž : OECD Publishing, 2015. ISBN 978-92-64-23902-9.
4. **Sagit.** *Úplné znění Zákona o daních z příjmů, číslo 1164.* Ostrava : Nakladatelství Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-196-1.
5. **Sojka, Vlastimil.** *Mezinárodní zdanění příjmů, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních zpříjmů.* 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.
6. **Široký, Jan.** *Daňové teorie s praktickou aplikací.* Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-413-9.
7. **Tůma, Jan a Báča, Jan.** *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění.* Praha : Management press, 1994. ISBN 80-85603-58-6.
8. **Tůma, Jan.** Stálá provozovna v mezinárodních daních. *Finanční, daňový a účetní bulletin.* 1994, III/94.
9. **United, Nations.** *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.* New York : United Nations, 2011. ISBN 978-92-1-159102-6.
10. **Vyškovská, Magdaléna.** Službová stálá provozovna ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavíraných Českou republikou. *Komora daňových poradců Bulletin.* 2014, 3.
11. **Zíka, Václav.** Aktualizace OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v roce 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin.* 2014, 3/2014.
12. *Pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucí ze zdrojů na území ČR.* **Zíka, Václav a Pražan, Martin.** 10/1, Praha : Ministerstvo financí, 2005. ISSN-0322-9653.

Internetové zdroje

13. Financing for Development. *United Nations Department of economic and social affairs*. [Online] 9. Prosinec 2016. [Citace: 6. Březen 2017.] <http://www.un.org/esa/ffd/events/event/thirteenth-session-tax.html>.
14. **Amadeo, Kimberly**. What Does the G20 Do? *the balance*. [Online] 8. Září 2016. [Citace: 14. Únor 2017.] <https://www.thebalance.com/what-is-the-g20-3306114>.
15. G20: Members and participants. *G20*. [Online] [Citace: 14. Únor 2017.] https://www.g20.org/Webs/G20/EN/G20/Participants/participants_node.html.
16. **OECD**. OECD Home. *Exchange of information*. [Online] Leden 2017. [Citace: 16. Únor 2017.] http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.
17. Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční správa*. [Online] 10. Únor 2015. [Citace: 18. Únor 2017.] <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/legislativa-a-metodika/pokyny-d/cleneni-podle-dani/dane-z-prijmu/2015>.
18. Předkládací zpráva pro Parlament. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky*. [Online] 3. Květen 2016. [Citace: 10. Březen 2017.] <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=805&CT1=0>.
19. Přehled platných smluv. *Ministerstvo financí České republiky*. [Online] 25. Leden 2017. [Citace: 17. Únor 2017.] <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.
20. Tax Treaties. *OECD.org*. [Online] OECD. [Citace: 9. Prosinec 2016.] <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm?epslanguage=nb-NO>.
21. Ústava České republiky. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky*. [Online] 16. Prosinec 1992. [Citace: 18. Únor 2017.] <http://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html>.

Soudní rozhodnutí

22. *Rozsudek Krajského soudu v Plzni, ze dne 23.09.1997, ve věci poskytování služeb zaměstnanci německé společnosti na území ČR sp. zn. 30 Ca 41/95.*

23. *Rozsudek Městského soudu v Praze, ze dne 22.04.2005, čj. 10 Ca 39/2004 - 97.*

24. *Rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 13.01.2011, ve věci aplikace Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskem, čj. 9 Afs 66/2010-189.*

Právní předpisy a mezinárodní smlouvy

25. *Sbírka zákonů České republiky č. 301/1999 Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Indické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku.*

26. *Sbírka zákonů České republiky č. 67/1996 Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Indonéské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

27. *Sbírka mezinárodních smluv České republiky č. 83/2002 Smlouva mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

28. *Sbírka mezinárodních smluv České republiky č. 7/2003 Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.*

29. *Sbírka mezinárodních smluv České republiky č. 42/2001 Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Království Saudské Arábie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

30. *Sbírka mezinárodních smluv České republiky č. 19/2004 Smlouva mezi Českou republikou a Tureckou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

31. *Sbírka mezinárodních smluv České republiky č. 65/2011 Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

32. *Sbírka mezinárodních smluv České republiky č. 79/2005 Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.*
33. *Sbírka zákonů Československá socialistická republika č. 18/1984 Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.*
34. *Sbírka zákonů Československá socialistická republika č. 9/1981 Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Švédským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.*
35. *Sbírka zákonů Československá socialistická republika č. 23/1982 Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Španělskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.*
36. *Sbírka zákonů Československá socialistická republika č. 98/1989 Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*
37. *Sbírka zákonů Československá socialistická republika č. 132/1979 Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zbaránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.*
38. *Sbírka zákonů Československá socialistická republika č. 138/1974 Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zbaránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.*
39. *Sbírka zákonů Československá socialistická republika č. 17/1985 Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku.*
40. *Sbírka zákonů Československá socialistická republika č. 46/1979 Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu.*
41. *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky č. 89/1992 Smlouva mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku.*
42. *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky č. 339/1991 Smlouva mezi vládou Československé federativní republiky a vládou Nigérijské federativní republiky o*

zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a zisků z maje.

43. *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky č. 419/1992 Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Tuniské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku.*

44. *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky č. 200/1991 Smlouva mezi vládou Československé federativní republiky a vládou Brazilské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

45. *Sbírka zákonů České republiky č. 278/1997 Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.*

46. *Sbírka zákonů České republiky č. 32/1994 Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku.*

47. *Sbírka zákonů České republiky č. 5/1996 Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

48. *Sbírka zákonů České republiky č. 71/1998 Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Malajsie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

49. *Sbírka zákonů České republiky č. 281/1996 Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění a v oboru daní z příjmu a z majetku.*

50. *Sbírka zákonů České republiky č. 7/1998 Smlouva mezi Českou republikou a Jihoafrickou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

51. *Sbírka zákonů České republiky č. 124/1995 Smlouva mezi Českou a Slovenskou Federativní republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.*

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

7 Přílohy

Příloha č. 1 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění 2017

Příloha č. 1 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění 2017

PODLE STAVU K 25. 01. 2017

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15.07.2009	86/2009 Sb.m.s.		
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č. 2/96	
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Bahrajn	10.4.2012	59/2012 Sb.m.s.		
Barbados	06.06.2012	69/2012 Sb.m.s.		
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001 , č. 9-10/2003, č.6-7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s. Protokol č. 17/2015 Sb.m.s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98 , č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011 Sb.m.s.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.		
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.		
Čína	04.05.2011	65/2011 Sb.m.s.	č. 05/2011	
Dánsko	27.12.2012	14/2013 Sb.m.s.	č. 03/2013	
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 3/2014	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb.m.s.		
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	

PODLE STAVU K 25. 01. 2017

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č. 1/2005	
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005, č.11/12/06	
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.		
Hongkong	24.1.2012	49/2012 Sb.m.s.		
Chile	21.12.2016	5/2017 Sb.m.s.		
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010	
Írán	04.08.2016	47/2016 Sb.m.s.		
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.	č.5/98, č. 4/2009, č.2/2012	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4- 5/99, č. 1/1/2003, č.6/2010	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80, č. 3/2012	
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.		
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000, č. 4/2009	Protokol č. 43/2016 Sb.m.s
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	
KLDR (Korejská lidově	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		

PODLE STAVU K 25. 01. 2017

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
demokratická republika)				
Kolumbie	06.05.2015	39/2015 Sb.m.s.	Č. 5/2016	
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.	č. 4/2010	
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Lichtenštejnsko	22.12.2015	8/2016 Sb.m.s.		
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	31.07.2014	51/2014 Sb.m.s.		
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.	č.1/2/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004, č. 8-9/2007	
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb., Protokol č. 58/2013 Sb.m.s.

PODLE STAVU K 25. 01. 2017

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.08.2008	75/2008 Sb.m.s.	č. 4/2009	
Pákistán	30.10.2015	58/2015 Sb.m.s.		
Panama	25.2.2013	91/2013 Sb.m.s.		
Polsko	11.06.2012	102/2012 Sb.m.s.	č. 03/2013	
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s., Protokol č. 100/2012 Sb.m.s.
Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
Saúdská Arábie	01.05.2013	42/2013 Sb.m.s.	č. 2/2014	
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	Protokol č. 64/2014 Sb.m.s.
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003, č. 3/2014	
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.	č.10/1/2005, č.8-9/2007, č.1-2/2009	Protokol č. 26/2011 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.		
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	

PODLE STAVU K 25. 01. 2017

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005	redakční oprava část 5/1997 Sb., Protokol č. 99/2013 Sb.m.s.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.		
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	Protokol č. 12/2016 Sb.m.s.
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	Protokol č. 92/2012 Sb.m.s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

[zdroj: Ministerstvo financí (19)]