

ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA, O.P.S.

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T138 Globální podnikání a finanční řízení podniku

MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ A KOMPARATIVNÍ ANALÝZA METOD U VYBRANÝCH SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Bc. Aneta Tocháčková

Vedoucí práce: JUDr. Ing. Hana Skalická, BA, Ph.D.

Tento list vyjměte a nahrad'te zadáním diplomové práce

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury pod odborným vedením vedoucího práce.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná a v práci jsem neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Mladé Boleslavi dne 1. 1. 2017

Na tomto místě bych ráda poděkovala JUDr. Ing. Haně Skalické, BA, Ph.D. za odborné vedení mé diplomové práce, poskytování cenných připomínek, rad a informačních podkladů, a za projevovaný vstřícný přístup.

Obsah

Seznam použitých zkratk a symbolů	7
Úvod.....	8
1 Úvod do problematiky dvojího zdanění a vymezení základních pojmů.....	10
1.1 Dvojí zdanění	10
1.1.1 Vnitrostátní dvojí zdanění.....	11
1.1.2 Mezinárodní dvojí zdanění	11
1.2 Vymezení základních pojmů	13
1.2.1 Daň, daňový poplatník a plátce daně	13
1.2.2 Daňový rezident a nerezident.....	14
1.2.3 Zdroj příjmu	21
1.2.4 Skutečný vlastník příjmů	22
2 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění a jejich význam	23
2.1 Historie modelových smluv.....	23
2.2 Modelová smlouva OECD	25
2.3 Modelová smlouva OSN.....	28
2.4 Hlavní rozdíly mezi modelovými smlouvami OECD a OSN.....	31
2.5 Význam modelových smluv	33
3 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	35
3.1 Základní aspekty a důvody vzniku mezinárodních SZDZ.....	35
3.2 Postavení mezinárodních SZDZ v právním řádu ČR a jejich vývoj	36
3.3 Druhy smluv	38
3.3.1 Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	39
3.3.2 Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	39
3.3.2.1 Severská smlouva	39
3.3.2.2 CARICOM.....	39
3.3.2.3 Multilaterální smlouva EU	40
3.4 Iniciativa EU ve vztahu k mezinárodním SZDZ	40
3.5 Zákaz diskriminace.....	42
4 Metody zamezení dvojího zdanění	44
4.1 Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění	45
4.1.1 Metoda zápočtu (Credit system)	46

4.1.2	Metoda vynětí (Exemption)	47
4.2	Metody zamezení dvojího zdanění podle české legislativy	49
4.2.1	Metoda zápočtu.....	50
4.2.2	Metoda vynětí.....	51
4.2.3	Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně.....	52
5	Analýza metod u vybraných smluv uzavřených Českou republikou.....	53
5.1	Vybrané smlouvy uzavřené Českou republikou	53
5.2	Komparativní analýza metod zamezení dvojího zdanění u vybraných SZDZ	54
5.2.1	Metoda zamezení dvojího zdanění ve smlouvě s Rakouskem.....	55
5.2.2	Metoda zamezení dvojího zdanění ve smlouvě s Německem.....	55
5.2.3	Metoda zamezení dvojího zdanění ve smlouvě se Slovenskem	56
5.2.4	Metoda zamezení dvojího zdanění ve smlouvě s Polskem	57
5.2.5	Zhodnocení metod zamezení dvojího zdanění.....	58
6	Porovnání metod na praktickém příkladu.....	60
6.1	Praktický příklad č. 1	60
6.1.1	Metoda úplného zápočtu	60
6.1.2	Metoda prostého zápočtu	61
6.1.3	Metoda úplného vynětí	62
6.1.4	Metoda vynětí s výhradou progresu	62
6.2	Praktický příklad č. 2	65
6.3	Porovnání metod a jejich využití.....	66
	Závěr	71
	Seznam literatury	74
	Seznam obrázků a tabulek.....	77
	Seznam příloh	78

Seznam použitých zkratk a symbolů

CARICOM	Caribbean Community
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
ČR	Česká republika
ČSSR	Československá socialistická republika
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MFCR	Ministerstvo financí České republiky
MS OECD	Modelová smlouva OECD
MS OSN	Modelová smlouva OSN
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OEEC	Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci
OSN	Organizace spojených národů
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SR	Slovenská republika
SRN	Spolková republika Německo
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
UK	United Kingdom
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
ZDP	Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Za jeden z hlavních fenoménů dnešní doby je považována globalizace, která pozměnila mezi jednotlivými státy mezinárodní vztahy spojené s obchodem, investicemi, ale i technologiemi natolik, že se vývoj světové ekonomiky mění ze dne na den. Z celosvětového hlediska je globalizace chápána pozitivně, neboť podporuje propojování ekonomik jednotlivých států, ale i samotných společností na mezinárodní úrovni, což vede k rostoucímu mezinárodnímu obchodu a k přílivu zahraničních investic. K tomu by však nemohlo dojít bez podpory jednotlivých států v různých formách a jednou z nich je právě často řešená a diskutovaná problematika mezinárodního dvojího zdanění.

Mezinárodní dvojí zdanění představuje překážku v mezinárodním obchodě a v oblasti investic. Vzájemná odlišnost různých daňových systémů jednotlivých států ještě více prohlubuje tento nepříznivý efekt, proto vznikl koncept bilaterálních modelových smluv, které mezinárodnímu dvojímu zdanění zabraňují, popř. jeho dopad zmírňují. Znalost této problematiky se stala nezbytná jak pro podnikatele, investory a účastníky mezinárodního obchodu, tak i pro veřejný sektor vzhledem k tomu, že daně jsou jedním z nejdůležitějších zdrojů financování. V zájmu každého státu je maximalizace daňových příjmů do veřejných rozpočtů, tedy podpora podnikatelské činnosti na mezinárodní úrovni a ztraktivnění ekonomiky pro zahraniční investory. Naopak proti státu stojí zájem jednotlivce, který se snaží státu odvést na daních minimální část svého příjmu. Stejně tak investoři při zvažování investic v zahraničí řeší zdanění, vybírají si cíleně státy s nízkou mírou zdanění. Daňová zátěž je jedním ze zásadních faktorů, které ovlivňují zahraniční aktivity.

Mezinárodní dvojí zdanění reprezentuje velmi dynamickou, specifickou a širokou škálu působnosti, která sebou přináší mnoho otázek, nejasností a problémů. Toto téma je považováno za zajímavé a neustále aktuální vzhledem k měnícím se legislativám jednotlivých států, což je jedním z důvodů pro výběr tohoto tématu za účelem zpracování diplomové práce. Nicméně tato práce nemůže komplexně pojmut všechny aspekty, a proto se bude zabývat především srdcem této problematiky, tedy smlouvami a metodami, které zamezují dvojímu zdanění. Jediný funkční koncept zamezující mezinárodnímu dvojímu zdanění představují

zmíněné bilaterální modelové smlouvy, které jsou vzorem pro vznik jednotlivých smluv mezi smluvními státy a v nichž jsou definovány jednotlivé metody. Vedle bilaterálních smluv existují výjimečně i multilaterální smlouvy, avšak sjednávání mnohostranné spolupráce je nesmírně obtížné a komplikované.

Cílem této diplomové práce je především vymezení metod včetně jejich specifikace a provedení komparativní analýzy metod o zamezení dvojího zdanění u vybraných smluv, které byly uzavřené Českou republikou. V závěru pak porovnat metody na konkrétních příkladech a nastínit jejich využití v praxi. Za dílčí cíle lze považovat představení problematiky mezinárodního dvojího zdanění a porovnání nejvýznamnějších modelových smluv, jimiž jsou modelová smlouva OECD a OSN.

Práce je rozdělena do šesti kapitol, přičemž první kapitola vysvětluje základní teoretická východiska nezbytná k porozumění problematiky dvojího zdanění. Tedy vymezuje vnitrostátní a mezinárodní dvojí zdanění, dále objasňuje základní definice pojmů podle české legislativy a zároveň u některých pojmů srovnání jejich odlišného obsahu ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Druhá kapitola pojednává o základních konceptech modelových smluv, jimiž jsou modelové smlouvy OECD a OSN. Uvádí základní struktury jednotlivých modelů a jejich porovnání, následně pak význam modelových smluv.

Třetí kapitola se zaměřuje na základní aspekty mezinárodního dvojího zdanění, důvody jeho vzniku a jeho postavení v české legislativě. Dotýká se také iniciativ EU.

Ve čtvrté kapitole jsou představená samotná opatření, která jsou rozdělená do tří skupin – vnitrostátní, dvoustranná a mnohostranná. Detailně pak tato kapitola rozebírá dvoustranná opatření, přičemž se jedná především o metodu zápočtu a metodu vynětí, z pohledu ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění a následně podle české legislativy.

Pátá kapitola rozebírá již konkrétní vybrané smlouvy uzavřené Českou republikou – jedná se o sousední státy ČR, tedy Rakousko, Německo, Slovensko a Polsko. Po krátkém představení vybraných smluv následuje komparativní analýza metod, jejich zhodnocení a využití ve smlouvách.

V poslední závěrečné kapitole je provedena praktická aplikace metod na konkrétní příklady, jejich porovnání a shrnutí získaných poznatků.

1 Úvod do problematiky dvojího zdanění a vymezení základních pojmů

Problematika samotného zdanění je jednou ze zásadních otázek, které si pokládá každý stát. Daně tvoří jeden z nejdůležitějších zdrojů příjmů do státního rozpočtu, např. v roce 2015 tvořily daňové příjmy (i s pojistným SZ) 81,1% veškerých příjmů státního rozpočtu České republiky (MFCR, 2016). Každý stát má tedy zájem získat na výběru daní co nejvíce finančních prostředků pro financování svého veřejného sektoru.

Daňové systémy, jejichž prostřednictvím dochází k výběru daní, jsou závislé na dlouhodobém hospodářském a politickém vývoji jednotlivých států. *„Základním principem daňového systému je zásada spravedlnosti, tzn., že daň postihuje všechny poplatníky, na které se vztahuje, a kteří vykazují shodné skutečnosti rozhodné pro vyměření daně. Dani se proto podrobují všechny příjmy, jež podle právních předpisů daného státu podléhají zdanění, a které vznikají na území daného státu, a to bez ohledu na to, zda příjmy plynou tuzemským osobám nebo zahraničním osobám. Stát takto podrobuje zdanění nejen příjmy svých občanů, společností a jiných právnických osob, ale podrobuje zdanění také příjmy cizích státních příslušníků a zahraničních firem, pokud ze zdrojů na území daného státu pobírají zdanitelné příjmy,“* jak uvádí ve své knize Ing. Zuzana Rylová, Ph.D. (2012, s. 11). Může tedy dojít ke skutečnosti, že některé osoby splní daná kritéria pro zdanění svých příjmů ve více státech, tedy **k mezinárodnímu dvojímu zdanění**.

1.1 Dvojí zdanění

Ke dvojímu (popř. vícenásobnému) zdanění dochází v situaci, kdy je stejný předmět daně zdaněn dvakrát (či vícekrát) daní stejného nebo obdobného druhu. Naopak o dvojí zdanění se nejedná v případě, kdy je jedna transakce podrobena více daním. Tedy při prodeji nemovitosti v ČR je nutné, aby prodávající uhradil daň z příjmu, a zároveň vzniká daňová povinnost z titulu daně z převodu nemovitosti¹, nově s účinností od 1. 1. 2014 daně z nabytí nemovitých věcí – předměty daně se liší, i když se vážou na stejnou nemovitost. Naopak při zdanění příjmu

¹ Zákon č.357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí byl zrušen k 1. 1. 2014 a byl nahrazen zákonným opatřením Senátu č.340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Tuto daň nově hradí kupující.

podnikatele ve dvou různých státech a to daní z příjmů, tj. stejnou daní, dochází ke dvojímu zdanění.

Dvojí zdanění může tedy nastat buď v rámci jednoho daňového systému, pak se jedná o **vnitrostátní dvojí zdanění**, anebo v rámci více daňových systémů různých států současně, pak se jedná o **mezinárodní dvojí zdanění**.

1.1.1 Vnitrostátní dvojí zdanění

K vnitrostátnímu dvojímu zdanění zásadně dochází v rámci daňových předpisů uvnitř jednoho státu. Nejčastěji uváděným příkladem tohoto zdanění je zdanění dividend neboli podílu na zisku společnosti v souladu se zákonem č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen: „ZDP“), který upravuje daň z příjmů fyzických a právnických osob. Společnost nejprve zdaní zisk na úrovni daně z příjmu právnických osob a následně příjem z výplaty podílu na zisku společnosti je zdaněn podruhé příjemcem (spadá do jeho daňového základu), a to zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. b) ZDP. V tomto případě se jedná o daňovou povinnost u dvou různých poplatníků, označuje se jako **dvojí zdanění ekonomické**.

Dvojí zdanění u jednoho poplatníka je v České republice zcela vyloučeno v souladu s § 23 odst. 4 písm. d) ZDP. Nicméně v některých státech je běžné díky víceúrovňové organizaci veřejné správy – zatížení zisku daní na úrovni státu a dále daní na úrovni nižších územně správních jednotek, pak se jedná o **dvojí zdanění právní**.

1.1.2 Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění označuje situaci, kdy je zdaněn stejný základ daně daní stejného druhu ve dvou a více různých státech. OECD (2014, s. 7)² obecně definuje mezinárodní dvojí zdanění jako **uvalení srovnatelných daní ve dvou nebo více státech u téhož daňového poplatníka na stejný předmět zdanění za stejné období**. Od vnitrostátního dvojího zdanění se liší především svým vznikem, kdy se nejedná o přímý úmysl zákonodárce, ale naopak o neúmyslný důsledek kolize daňových předpisů dvou a více států.

² Organisation for Economic Co-operation and Development je mezinárodní vládní organizace ekonomicky nejrozvinutějších států na světě, jejímž cílem je napomáhat k dalšímu rozvoji mezinárodních ekonomických vztahů a mezinárodního obchodu.

K mezinárodnímu dvojímu zdanění dochází při všech možných způsobech přeshraničního podnikání a stává se tak zásadní překážkou pro rozvoj ekonomických vztahů mezi konkrétními státy. Např. podnikatel, který podniká na území dvou států, je považován za daňového rezidenta v obou státech, čímž si oba státy nárokují právo na zdanění všech jeho příjmů. Stejný podnikatel u odlišného druhého státu může být považován za daňového nerezidenta, tento stát si tedy bude nárokovat pouze částečné zdanění jeho příjmů, nicméně toto zdanění nebude v prvním státě (kde je označen za rezidenta) uznáno a podnikatel si nebude moci snížit svou daňovou povinnost.

Vznik mezinárodního dvojího zdanění vychází tedy ze dvou principů:

- a) daňový poplatník je považován **za daňového rezidenta obou států**, čímž mu vzniká dvojí daňová povinnost v obou státech,
- b) daňový poplatník je považován v druhém státě za nerezidenta a tento stát si nárokuje zdanění příjmů tohoto nerezidenta dosažených v tomto státě **z titulu získání příjmů ve státě zdroje** (vysvětleno v podkapitole 1.2.3 této práce), avšak i domovský stát si nárokuje daňovou povinnost tohoto poplatníka z titulu rezidenta.

Mezinárodní dvojí zdanění s sebou přináší **nadměrné daňové zatížení**, které snižuje zisk, což negativně ovlivňuje mezinárodní podnikání a zájem o rozvoj ekonomických aktivit v zahraničí. Zároveň působí i proti snahám jednotlivých vlád daných států podporovat podnikání v zahraničí a přilivu investorů ze zahraničí, což může následně i vést k izolaci národních ekonomik. Kritérium daňového zatížení patří tedy mezi zásadní otázky pro investory, kteří podle něho vybírají nejvýhodnější lokalitu pro umístění svých investic. Z tohoto důvodu dochází ke vzniku mezinárodních smluv, které by měly dvojímu zdanění zamezit, tedy tzv. **smluv o zamezení dvojího zdanění** (dále jen: „SZDZ“).

S problematikou nadměrného daňového zatížení souvisí i **vyhýbání se daňové povinnosti**, v krajních případech může docházet i k **daňovým únikům**, což je dalším důvodem vzniku mezinárodních smluv. Každý jednotlivec, stejně jako všechny ekonomické subjekty, se přirozeně chová racionálně a snaží se maximalizovat svůj zisk, tedy minimalizovat své daňové náklady. Jedním ze způsobů, jež samotná legislativa nabízí a dovoluje, je tzv. **vyhýbání se daňové**

povinnosti³ bez porušení zákona (např. *forma zvýhodněného daňového režimu* – využití paušálních výdajů, *využití mezery v daňovém systému* – daňový poplatník si vybere nejméně zdaněný způsob provedení). K porušení legislativy však dochází při neplacení daní, což je označováno jako tzv. **daňové úniky** (např. zatajování příjmů, manipulace s účetními daty v účetních výkazech, využití daňových rájů). Daňové úniky jsou velmi rozsáhlou, zkoumanou a obtížnou problematikou, která však není předmětem této diplomové práce.

1.2 Vymezení základních pojmů

K pochopení problematiky dvojího zdanění je vhodné definovat základní pojmy z oblasti daňové problematiky a mezinárodního dvojího zdanění. Národní předpisy se mohou v mezinárodním měřítku navzájem lišit, proto pak jednotlivé pojmy v různých státech mohou být vykládány odlišně. Níže bude uvedena základní daňová terminologie podle české legislativy a zároveň u některých pojmů srovnání jejich odlišného obsahu ve SZDZ.

1.2.1 Daň, daňový poplatník a plátce daně

Každý svrchovaný stát má právo ukládat svým daňovým poplatníkům a plátcům daně v rámci svého teritoria daňové povinnosti, a to bez ohledu na daňové systémy jiných států.

Mezi základní termíny daňové problematiky tedy patří **daň**, kterou lze formulovat pomocí odborné literatury jako „*pojmem ekonomický i právní, avšak v našem právním řádu není nijak přesně definován. Finanční teorie definuje daň jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného rozpočtu*“ (Mrkývka, 2006, s. 5). Současná právní věda říká, že pojem daň představuje **povinnou, zákonem uloženou, nedobrovolnou, nenávratnou a neekvivalentní platbu** (tj. ukládá se jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu, velikost podílu jednotlivce na příjmu státu z daní neurčuje velikost podílu, kterým se bude podílet na spotřebě veřejných statků). Dále se jedná o **zpravidla**

³ Anti-avoidance rules, tedy pravidla proti vyhýbání se daním, která lze rozdělit na obecná a speciální. Do obecných se řadí: princip obsahu nad formou a dále zneužití práva. Do kategorie speciálních se pak řadí nízká kapitalizace, převodní ceny a CFC pravidla.

neúčelovou platbu, která je příjmem do veřejného rozpočtu a je pravidelně vybírána v určité periodicitě. Významnou roli hrají konstrukční prvky daně, které určují tzv. míru dopadu daňové povinnosti na jednotlivé subjekty, mezi které patří:

- „*daňový subjekt,*
- *předmět daně,*
- *osvobození od daně,*
- *základ daně a zdaňovací období,*
- *odpočty od základu daně,*
- *sazba daně*
- *a slevy na dani*“ (Vančurová, Láchová, 2016).

Daňový subjekt označuje osobu, které vzniká ze zákona daňová povinnost. Může se jednat buď o **poplatníka daně**, anebo o **plátce daně**. U daňového poplatníka podléhají zdanění jeho příjmy a majetek, tedy vzniká mu daňová povinnost přímo. V případě plátce daně se jedná pouze o osobu, která zdanitelný příjem vyplácí, tedy vzniká mu daňová povinnost nepřímo. Je zodpovědný za odvedení daně správci daně za poplatníka pod svou majetkovou odpovědností. **Předmět daně** definuje, který příjem a majetek podléhá zdanění, obvykle je zřejmý z názvu zákona, např. zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dále podle předmětu daně se stanoví správným postupem, který je v souladu s konkrétním daňovým zákonem, **základ daně, způsob výpočtu a sazba daně**. Základ daně může být snížen o **odpočty**, které si může daňový subjekt odečíst od základu daně v souladu s § 15 ZDP u fyzické osoby a s § 20 ZDP u právnické osoby (bezúplatná plnění). ZDP určuje také **osvobození od daně a slevy na dani**.

1.2.2 Daňový rezident a nerezident

Při řešení otázek mezinárodního zdanění příjmů je prvořadou otázkou jednoznačné určení **daňového rezidentství** (popř. daňového domicilu subjektu), od kterého se následně odvíjí daňové povinnosti daňového subjektu (tedy daňověprávní vztah) k danému státu. Vymezení pojmů daňový rezident⁴

⁴ Někdy také označován za daňového tuzemce. Daňový rezident státu a rezident státu nelze brát jako totožné pojmy. Za rezidenta státu je považována osoba v souvislosti s určením státní

a daňový nerezident⁵ řeší jak národní legislativa každého státu, tak i SZDZ a to s tím, že úprava ve SZDZ má vždy přednost před úpravami jednotlivých daňových zákonů konkrétních států. Nicméně určit rezidentství pouze na základě SZDZ nelze. Při stanovování daňového rezidentství je nutné vycházet z národní legislativy daného státu za využití konkrétních ustanovení SZDZ, které se této problematice týkají.

Daňový rezident ve srovnání s daňovým nerezidentem má neomezenou daňovou povinnost a zdaňuje tak ve státě svého rezidentství své celosvětové příjmy. Naopak daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost, která se týká pouze příjmů podléhajících zdanění z titulu státu zdroje. Daňovým rezidentem i nerezidentem může být fyzická i právnická osoba.

Daňový rezident a nerezident podle ZDP

Úvodem je třeba zmínit, že v souladu s § 1 ZDP tento zákon zapracovává příslušné předpisy EU a upravuje jak daň z příjmů fyzických osob⁶, tak i daň z příjmů právnických osob⁷. § 2 ZDP definuje poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Za **daňového rezidenta (fyzickou osobu)** dle ustanovení tohoto zákona je označena taková osoba, která má na území ČR své *bydliště* (tj. místo, kde je umístěn stálý byt poplatníka a to za okolností, z nichž lze usoudit jeho úmysl se zde trvale zdržovat), nebo která se zde *obvykle zdržuje* (tj. alespoň 183 dnů v daném kalendářním roce, může souvisle či v několika obdobích). Daňoví rezidenti ČR mají daňovou povinnost vztahující se na jejich celosvětové příjmy, tedy jednak příjmy plynoucí ze zdrojů ČR, tak i příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. V aktuálním znění pro rok 2016 ustanovení § 2 odst. 2 a odst. 4 definuje rezidenta následovně:

„(2) Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí

příslušnosti a pobyt na určitém území. Daňový rezident se používá pouze v souvislosti s plněním daňové povinnosti.

⁵ Někdy také označován za daňového cizozemce.

⁶ § 2-16 b ZDP

⁷ § 17-21a ZDP

ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“

„(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“

Tedy za předpokladu, že by osoba jiného státu neměla v ČR sice bydliště, ale zdržovala by se zde více než 183 dní jednoho kalendářního měsíce, a zároveň by s daným státem ČR neuzavřela SZDZ, pak by se stala daňovým rezidentem. Vznikla by jí povinnost podat daňové přiznání, které by zároveň podávala i ve svém státě bydliště. Došlo by ke klasickému případu mezinárodního dvojího zdanění.

Daňový nerezident (fyzická osoba) je negativně vymezen ustanovením § 2 odst. 3 ZDP jako osoba, kterou nelze označit za daňového rezidenta podle § 2 odst. 2 v aktuálním znění:

„(3) Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.“

Daňová povinnost daňových nerezidentů se vztahuje pouze na příjmy, které byly získány ze zdrojů na území ČR.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob definuje § 17 ZDP. Za **daňového rezidenta (právnickou osobu)** dle ustanovení tohoto zákona je označena taková osoba, která má na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení, tedy aktuální znění odst. 3:

„(3) Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa

místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“). Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Pokud je poplatník, který není právnickou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů ČR, má se za to, že má na území České republiky sídlo.“

Ministerstvo financí vydalo sdělení⁸ upřesňující pojem „místo vedení“, které je považováno za místo, kde jsou prováděna klíčová řídicí a zároveň obchodní rozhodnutí nezbytná k činnosti podniku jako celku. Obvykle se jedná o místo vedení, kde ředitel společnosti či skupina hlavních představitelů přijímá svá rozhodnutí. Komentář OECD (2014, s. 90-91) definuje „místo vedení“ podobně: *„The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time“*. Tento pojem je zásadním kritériem pro správce daně v boji proti daňovým únikům, kdy se daný subjekt zaregistruje v jiném místě (obvykle v zemích tzv. „daňových rájů“) než skutečně působí a to za účelem daňového zvýhodnění.

Daňoví nerezidenti (právnícké osoby) jsou negativně vymezení ustanovením § 17 ZDP odst. 4 v aktuálním znění:

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

Daňový rezident a nerezident podle SZDZ

Postup pro určení daňového rezidentství podle SZDZ se s definicí uvedenou v ZDP téměř shoduje. Ve SZDZ uzavřených podle Modelové smlouvy OECD

⁸ Podrobný výklad nalezneme ve Sdělení čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 1/2001.

se upravuje rezidentství ve čl. 4 označeném jako **Rezident**, ve starších smlouvách např. s Německem, pak **Daňový domicil**.

Pro určení **rezidentství fyzické osoby** je ve článku 4 modelové smlouvy OECD odst. 1 uvedeno: *„Pro účely této smlouvy označuje výraz „rezident jednoho smluvního státu“ každou osobu, která je podle zákonů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a zahrnuje také tento stát, jeho nižší správní útvar nebo místní úřad. Tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena dani v tomto státě pouze z příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo z majetku v tomto státě umístěného.“*

V první části tohoto článku smlouva vymezuje daňového rezidenta podle národních legislativ opírajíc se o bydliště, místo vedení či podobné kritérium. V případě, že na základě legislativy smluvního státu nevzniká poplatníkovi daňová rezidence, nemůže mu vzniknout ani prostřednictvím SZDZ. V praxi se však paradoxně řeší spíše opačná situace, kdy je poplatník rezidentem dvou smluvních států než neexistence daňového rezidentství. V konfliktních situacích se za účelem správného určení rezidentství u fyzických osob využívá postupu a kritérií, které stanovila Modelová smlouva OECD. Rezidentství dané osoby určují následující kritéria v této posloupnosti:

- **STÁLÝ BYT** – má se za to, že je osoba rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt, tzn. s úmyslem si byt udržet (může se jednat i o pronajatou nemovitost),
- **STŘEDISKO ŽIVOTNÍCH ZÁJMŮ** – jestliže má osoba k dispozici stálý byt v obou státech, má se za to, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a ekonomické vztahy, tedy má zde tzv. středisko životních zájmů (rodinné, společenské vztahy, volnočasové a politické aktivity apod.),
- **STÁT, VE KTERÉM SE OBVYKLE ZDRŽUJE** – pokud nemůže být určen stát, ve kterém má stálý byt a středisko životních zájmů, má se za to, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje (zde rozhoduje již skutečná délka pobytu),
- **STÁTNÍ PŘÍSLUŠNOST** – pakliže se zdržuje v obou státech, má se za to, že rozhodujícím kritériem je státní příslušenství,

- **DOHODA** – jestliže je státním příslušníkem obou států, pak je posledním rozhodujícím kritériem vzájemná dohoda, tedy na otázku rezidentství odpoví příslušné úřady smluvních států dohodou.

Příklad 1: Postup při určování daňové rezidence poplatníka v souladu s SZDZ se SR

Poplatník je občanem ČR a na jejím území má i stálý byt. Poplatník se téměř celý rok (tedy více než 183 dní v roce) zdržuje na území Slovenska, kde pracuje. Nicméně celá jeho rodina žije v ČR.

Postup:

1. Česká republika má se Slovenskem uzavřenou SZDZ, proto se postupuje dle článku 4 Rezident s ohledem na ZDP. § 2 ZDP určuje daňového rezidenta kritériem *bydliště* nebo kritériem, že se zde poplatník *obvykle zdržuje*. SZDZ má však přednost, proto je rozhodujícím kritériem bydliště.



2. Poplatník má tedy bydliště jak v ČR, tak i v SR vzhledem k tomu, že zde téměř celý rok pracuje. Tedy je považován v obou státech za rezidenta a postupuje se podle dalších kritérií, které určuje SZDZ. Čl. 4 odst. 2:



- a) **STÁLÝ BYT** – stálý byt má poplatník jak v ČR, tak i v SR, následuje další kritérium



- b) **STŘEDISKO ŽIVOTNÍCH ZÁJMŮ** – zdroj příjmu má v Německu, nicméně jeho rodina žije v ČR, opět se nedá jednomyslně rozhodnout



- c) **STÁT, VE KTERÉM SE OBVYKLE ZDRŽUJE** – rozhodující kritérium, vzhledem k tomu, že většinu roku tráví na Slovensku



DAŇOVÝ REZIDENT SLOVENSKA

Příklad 2: Postup při určování daňové rezidence poplatníka státu bez SZDZ s ČR

Poplatník státu, s nímž ČR nemá uzavřenou SZDZ se zdržoval na území ČR 210 dní.

Postup:

1. V tomto případě podle § 2 ZDP vzniká tomuto poplatníkovi na území ČR neomezená daňová povinnost a zároveň má povinnost i v jeho státě, neboť tam má své bydliště. Dochází tedy k mezinárodnímu dvojímu zdanění poplatníka.



DAŇOVÝ REZIDENT OBOU STÁTŮ

Pro určení **rezidentství právnické osoby** je ve článku 4 modelové smlouvy OECD odst. 3 uvedeno: *„Jestliže podle ustanovení odstavce 1 osoba jiná než fyzická je rezidentem obou smluvních států, bude se předpokládat, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se nachází sídlo jejich skutečného vedení.“* Tedy téměř shodné s ustanovením § 17 ZDP.

K určení rezidentství právnických osob je důležitá průkaznost místa skutečného vedení společnosti, odkud jsou prováděna klíčová rozhodnutí vedení společnosti. Místo či sídlo **skutečného vedení** je prosazováno v SZDZ právě kvůli předcházení úmyslnému zakládání společností v zemích s výrazně nižší daňovou povinností, zatímco vedení společnosti by bylo zcela v jiné zemi. Dvěma z klíčových judikátů, kde byla v obou případech předmětem sporu daňová rezidence společnosti, jsou dva známé soudní případy – R a další vs. Holden (2004), Wood v. Holden (2006); Laerstate BV vs. HMRC (2009)⁹. Jedná se v obou případech o společnost, která byla registrovaná v Nizozemsku, avšak řízena z Velké Británie, což bylo místo skutečného vedení.

⁹ Společnost Laerstate BV byla sice založena v Nizozemsku, nicméně pro daňové účely byla rezidentem UK vzhledem k tomu, že jeden z jejích jednatelů (rezident UK) činil svá rozhodnutí (týkající se strategie, politiky společnosti a řízení) především z UK. Společnost byla tedy považována jak za rezidenta UK, tak i Nizozemí. Rozhodovala tedy SZDZ, dle které rozhoduje místo skutečného vedení. Tedy byla rezidentem UK.

1.2.3 Zdroj příjmu

Pro správný výběr SZDZ, která má být na konkrétní případ aplikována, je nesmírně důležitá problematika určení **státu zdroje příjmu**, tedy státu, z něhož pocházejí dané příjmy ke zdanění. Příjmy poplatníka, který je daňovým rezidentem ČR, jsou do jeho daňového přiznání zahrnovány všechny, tedy včetně zahraničních příjmů bez ohledu na to, zda se jedná o příjmy ze zdroje na území ČR či ze zdroje na území jiného státu. Výjimku pak tvoří příjmy od daně osvobozené, anebo příjmy, které byly vyloučeny ze základu daně. Naopak, jednalo-li se o poplatníka, který je daňovým nerezidentem ČR, je nutné určit **příjmy ze zdrojů na území České republiky**. Tyto příjmy podléhají zdanění a v české legislativě jsou taxativně vymezeny v § 22 ZDP (např. příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, příjmy ze závislé a nezávislé činnosti vykonávaných na území ČR, příjmy z prodeje nemovitých věcí umístěných na území ČR, apod.).

Nesmíme však opomenout vztah mezi tuzemskou legislativou a SZDZ, které opravňují státy ke zdanění příslušného příjmu. Nicméně ke zdanění nedojde v případě, kdy daný stát právo ke zdanění příslušného příjmu nezakotvil ve své legislativě. Tedy např. Česká republika má právo příslušný příjem zdanit dle SZDZ, ale nezakotví-li tento příjem v § 22 ZDP jako zdroj příjmu, pak tento příjem zdanit nemůže. SZDZ definují ve svém závěrečném ustanovení tzv. zásadu rovného nakládání, např. SZDZ se Slovenskou republikou čl. 23. *„Státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni ve druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo jakýmkoliv povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým mohou být podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou, zejména s ohledem na rezidenci, ve stejné situaci.“*

Při určování zdroje příjmů se v ČR postupuje dle ustanovení § 22 ZDP, který určuje následující kritéria: **místo vykonávání činnosti** (odst. 1 písm. a) až c), f)); **místo umístění či využívání majetku, ze kterého plynou příjmy** (odst. 1 písm. d), e), h) a g) body 1,2,5 a 7), a kritérium **kdo tento příjem vyplácí** (odst. 1 písm. g)). **Stát zdroje příjmů** je tedy takový stát, k jehož území se vztahuje výkon dané činnosti (Sojka, 2013, s. 25).

1.2.4 Skutečný vlastník příjmů

Pro praktickou aplikaci článků 10, 11 a 12 SZDZ je zásadní pojem **skutečný vlastník příjmů**, který zatím není vymezen žádným ustanovením Vzorového modelu smlouvy OECD ani jejím Komentářem, nicméně je součástí některých ustanovení SZDZ. Příkladem může být SZDZ s Rakouskem, která ve článku 10 Dividendy uvádí následující, „*tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 10% hrubé částky dividend.*“

Při řešení konkrétní situace je důležité rozlišit **skutečného vlastníka příjmů** od **okamžitého příjemce**. Okamžitý příjemce (zprostředkovatel) nemusí být vždy konečným, tedy skutečným vlastníkem příjmů, který je povinen příjem zdanit (příp. využít daňových úlev či osvobození). V české legislativě je tento pojem vymezen v ZDP, a to v ustanovení § 19 odst. 6: „*Příjemce podílu na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového finančního nástroje a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.*“ K této problematice se vyjádřilo i Ministerstvo financí, které vydalo sdělení¹⁰ upřesňující vymezení pojmu skutečného vlastníka příjmů a dále Metodický pokyn D-286¹¹.

¹⁰ Sdělení čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 1/2001.

¹¹ Pokyn ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, v jehož článku č. 2 přímo označuje za skutečné vlastníky příjmu společníky zahraničních osobních společností.

2 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění a jejich význam

Tato kapitola diplomové práce pojednává o základních konceptech modelových SZDZ. V úvodu bude nastíněn historický vývoj modelových smluv, dále struktury základních modelů a jejich porovnání. Snahy eliminovat mezinárodní dvojí zdanění vznikaly již v meziválečném období nejprve na poli OSN a následně i na poli OECD s cílem vytvořit integrovaný model smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který by výrazně zjednodušil orientaci v této problematice sjednocením terminologie a postupů.

2.1 Historie modelových smluv

Historie vzniku prvních mezinárodních SZDZ je datována do roku 1843 (ještě před vznikem integračních uskupení a organizací), kdy byla uzavřena první smlouva týkající se spolupráce v oblasti výběru daní mezi Francií a Belgií (United Nations, 1979, s. 29). Za první smlouvu týkající se již přímo dvojího zdanění lze považovat smlouvu, která byla uzavřena v roce 1899 mezi Rakouskem a Pruskem (Nerudová, 2016). Největší boom uzavírání SZDZ nastal po první světové válce s rozvojem mezinárodních vztahů. Ve 20. letech 20. století vzešla hlavní iniciativa od Německa, které se snažilo upravit daňové vztahy se sousedními státy, včetně Československa.

V téže době se problematikou mezinárodního dvojího zdanění začíná zabývat Společnost národů (od roku 1945 OSN). V roce 1923 byla vypracována odborná studie *Zpráva o dvojím zdanění*, na jejímž základě byla v roce 1928 zveřejněna první modelova bilaterální smlouva, která byla založena na principu zdanění v zemi rezidentství (Nerudová, 2016). Tento model bylo nutné dále rozvíjet a revidovat. Zpočátku se smlouvy uzavíraly bez jednotné koncepce, nicméně praxí se ukázal opak. Potřeba jednotné daňové terminologie, jednotných postupů a řešení kolizních situací, položila základní kořeny k vytvoření tzv. **Modelových smluv**. Uskutečnilo se několik konferencí, z nichž nejvýznamnější byla v Mexiku (1943) a následně v Londýně (1946), ze kterých vzešel tzv. mexický a londýnský model. Tyto modely však nebyly celosvětově akceptovány.

V roce 1955 aktivně navázala na řešení problému mezinárodního dvojího zdanění Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (OEEC, od roku 1961 OECD)

přijetím prvního doporučení, které se týkalo této problematiky. Dále byl vypracován „*Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku* (OECD, 2014),“ podle kterého byly v roce 1963 revidovány již uzavřené SZDZ mezi členskými zeměmi OECD. Tato modelová smlouva je považována za první verzi Modelové smlouvy OECD, k níž byl připojen i Komentář. Následně byla smlouva několikrát revidována, nejvýznamněji v roce 1977¹² a 1997¹³, kdy proběhly nejrozsáhlejší změny. Poslední aktualizace modelové smlouvy proběhla v roce 2014.

Současně nezůstává pozadu ani OSN, která se projevuje především v 60. letech s cílem podpořit tok zahraničních investic do rozvojových zemí a jejíž první modelová smlouva byla zveřejněna v roce 1980 – „*Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi*“ (Nerudová, 2016).

V současné době tedy existují **dvě základní akceptované modelové konvence**, podle kterých státy uzavírají SZDZ a které se liší kritériem, podle něhož se stanoví stát, jež má právo na zdanění příjmu:

- **model OECD** – upřednostňuje zdanění příjmů ve státě, ve kterém je poplatník daňovým rezidentem, určen pro smluvní vztahy mezi státy na srovnatelné hospodářské úrovni;
- **model OSN** - upřednostňuje zdanění příjmů ve státě zdroje, určen pro smluvní vztahy s rozvojovými zeměmi.

Vedle těchto dvou konceptů existuje ještě další specifický model SZDZ, a to **smlouva uzavíraná s USA**. Tento model smlouvy vychází z odlišného pojetí rezidentství poplatníka, tedy rezidentství je založeno na státní příslušnosti, nikoliv na trvalém pobytu.

Otázkou statistik, informací a seznamů států s jejich SZDZ se zabývá organizace UNCTAD¹⁴ a zároveň i Evropská komise. UNCTAD na svých webových

¹² Připomínky na základě revidování smluv členských zemí OECD od roku 1963 a zároveň vývoj zahraničního obchodu dal podnět k aktualizaci původního modelu.

¹³ Zrevidování modelu na základě připomínek nečlenských zemí OECD.

¹⁴ United Nations Conference on Trade and Development, tedy Konference OSN o obchodu a rozvoji je odbornou organizací OSN, která se zabývá otázkami hospodářské a obchodní spolupráce.

stránkách¹⁵ zveřejňuje kompletní přehled SZDZ daného státu se smluvními státy, nicméně tento stav u všech zemí byl naposledy aktualizován k datu 1. 6. 2011. V přehledu každého státu nalezneme jeho smluvní partnery, typ smlouvy (k jakému typu daní se vztahuje) a datum podpisu smlouvy (viz. Příloha č. 1). Evropská komise zveřejňuje na svých webových stránkách¹⁶ kompletní přehled členských zemí a u každé z nich odkaz, který odkazuje na přehled jejich smluvních partnerů, s nimiž má uzavřenou SZDZ. V přehledu opět nalezneme smluvní stát, datum podpisu a především odkaz přímo na SZDZ.

2.2 Modelová smlouva OECD

Prvním modelem je vzorová smlouva OECD, tedy **Model Tax Convention on Income and Capital**¹⁷. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku podle OECD (dále jen: „MS OECD“) je uzavírána mezi vyspělými státy na hospodářsky srovnatelné úrovni. Hlavním principem tohoto modelu, kterým se odlišuje od modelu OSN, je zdanění příjmů ve státě residence. Model OECD se stal vzorem nejen pro členské země OECD.

Struktura modelu OECD

V úvodu modelové smlouvy je pro smluvní státy nabízena možnost volby názvu dohody, a to buď *k zamezení dvojímu zdanění*, anebo *k zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovým únikům*. Po zvolení názvu je začleněna preambule smlouvy, která pokud je, musí být vypracována v souladu s ústavní legislativou obou smluvních států. MS OECD se člení do sedmi základních kapitol, které se dále člení do několika článků (OECD, 2014):

¹⁵ UNCTAD. *Country-specific Lists of Double Taxation Treaties*, 2011. Dostupné z URL <[http://unctad.org/en/Pages/DIAE/International%20Investment%20Agreements%20\(IIA\)/Country-specific-Lists-of-DTTs.aspx?Do=51,50](http://unctad.org/en/Pages/DIAE/International%20Investment%20Agreements%20(IIA)/Country-specific-Lists-of-DTTs.aspx?Do=51,50)>.

¹⁶ European Commission. *Taxation and customs union. Treaties for the avoidance of double taxation concluded by Member States*, 2016. Dostupné z URL <http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/treaties-avoidance-double-taxation-concluded-member-states_en>.

¹⁷ Nejaktuálnější plná verze na stránkách OECD (2014): <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>>.

Název a preambule

Kapitola 1

Rozsah smlouvy

- | | |
|----------|-------------------------------------|
| Článek 1 | Osoby, na které se smlouva vztahuje |
| Článek 2 | Daně, na které se smlouva vztahuje |

Kapitola 2

Definice

- | | |
|----------|--------------------|
| Článek 3 | Všeobecné definice |
| Článek 4 | Rezident |
| Článek 5 | Stálá provozovna |

Kapitola 3

Zdanění příjmů

- | | |
|-----------|--|
| Článek 6 | Příjmy z nemovitého majetku |
| Článek 7 | Zisky podniků |
| Článek 8 | Mezinárodní doprava |
| Článek 9 | Sdružené podniky |
| Článek 10 | Dividendy |
| Článek 11 | Úroky |
| Článek 12 | Licenční poplatky |
| Článek 13 | Zisky ze zcizení majetku |
| Článek 14 | Nezávislá povolání (článek vypuštěn v roce 2000) |
| Článek 15 | Příjmy ze zaměstnání |
| Článek 16 | Tantiémy |
| Článek 17 | Umělci a sportovci |
| Článek 18 | Penze |

Článek 19 Veřejné funkce

Článek 20 Studenti

Článek 21 Ostatní příjmy

Kapitola 4

Zdanění kapitálu

Článek 22 Majetek

Kapitola 5

Metody k eliminaci dvojího zdanění

Článek 23 A Vyloučení dvojího zdanění – Metoda vynětí

Článek 23 B Vyloučení dvojího zdanění – Metoda zápočtu

Kapitola 6

Speciální ustanovení

Článek 24 Zákaz diskriminace

Článek 25 Řešení případů dohodou

Článek 26 Výměna informací

Článek 27 Pomoc při výběru daní

Článek 28 Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů

Článek 29 Územní působnost

Kapitola 7

Závěrečná ustanovení

Článek 30 Vstup v platnost

Článek 31 Výpověď

Nezbytnou součástí modelové smlouvy je rozsáhlý **Komentář k Modelové smlouvě OECD** (dále jen: „komentář“), který představuje významný interpretační nástroj při výkladu nejednoznačných či dvojsmyslných smluvních ujednání. Nejedná se však o závazný právní předpis, ale spíše o výkladový prostředek

ve smyslu čl. 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu¹⁸, který má doporučující charakter. Stejně tak nejsou právně vázány ani nečlenské země OECD, se kterými byla uzavřena SZDZ podle modelu. Naopak pro mezinárodní smlouvy platí čl. 10 Ústavy ČR a § 37 ZDP, které potvrzují jejich přednost před národní úpravou.

Správným postupem je vždy pečlivě vyhodnotit obsah konkrétního ustanovení příslušné SZDZ a v případě nejasnosti se následně obrátit na podrobný výklad komentáře, nicméně pouze na ten, který odpovídá dané modelové smlouvě. Tedy nelze aplikovat výklad v komentáři na libovolnou verzi modelové smlouvy. Vždy je nutné přihlídnout k takovému znění komentáře, které v okamžiku uzavření SZDZ bylo platné. Což je pro uživatele SZDZ komplikované, neboť si musí při řešení kolizní situace vždy obstarat takový komentář, který byl platný ke konkrétní modelové smlouvě v době jejího sjednávání. Naopak, kdyby se postupovalo vždy podle nejaktuálnějšího komentáře, mohlo by dojít ke změnám v daňových povinnostech, což by bylo v rozporu s Ústavou ČR.

Toto potvrdila i judikatura¹⁹ Nejvyššího správního soudu a to následujícím tvrzením: *„Leží-li posouzení daňové povinnosti na daňovém subjektu (ten je povinen daň sám vypočítat a uhradit), musí být daňová povinnost stanovena jednoznačně. Nelze předpokládat a po daňovém subjektu požadovat jako chování právním řádem předepsané, že daňový subjekt bude sledovat a respektovat „pozdější dohody“, pokud se nestanou součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována (a tedy nebudou vnitrostátně právně závazné), či „pozdější praxí“ závazně nevyjádřenou a navíc v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách.“*

2.3 Modelová smlouva OSN

Druhým významným modelem je vzorová smlouva OSN, nazvaná **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**²⁰. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi (dále jen: „MS OSN“) je modelem, který slouží k podpoře

¹⁸ Vyhláška č.15/1988 Sb., Vyhláška ministra zahraničních věcí o Vídeňské úmluvě o smluvním právu, oddíl 3, článek 31.

¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, č. j. 2 Afs 108-2004. Dostupné z URL <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0108_2Afs_0400106A_prevedeno.pdf>.

²⁰ Nejaktuálnější plná verze na stránkách OSN (2011): <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>.

hospodářsky méně rozvinutých zemí. Princip zdanění je postaven tak, aby právo zdanit příjem bylo ponecháno státu zdroje. Revize této smlouvy se odvíjela od historicky mladšího modelu OECD, poslední úpravy proběhly v roce 2011.

Struktura modelu OSN

MS OSN se stejně jako MS OECD člení do sedmi základních kapitol, které se dále člení do několika článků (OSN, 2011):

Název a preambule	
Kapitola 1	
Rozsah smlouvy	
Článek 1	Osoby, na které se smlouva vztahuje
Článek 2	Daně, na které se smlouva vztahuje
Kapitola 2	
Definice	
Článek 3	Všeobecné definice
Článek 4	Rezident
Článek 5	Stálá provozovna
Kapitola 3	
Zdanění příjmů	
Článek 6	Příjmy z nemovitého majetku
Článek 7	Zisky podniků
Článek 8	Mezinárodní doprava – alternativa 8A a 8B
Článek 9	Sdružené podniky
Článek 10	Dividendy
Článek 11	Úroky
Článek 12	Licenční poplatky

Článek 13	Zisky ze zcizení majetku
Článek 14	Nezávislá povolání (na rozdíl od MS OECD nebyl vypuštěn)
Článek 15	Závislá činnost
Článek 16	Tantiémy
Článek 17	Umělci a sportovci
Článek 18	Penze
Článek 19	Veřejné funkce
Článek 20	Studenti
Článek 21	Ostatní příjmy

Kapitola 4

Zdanění kapitálu

Článek 22	Majetek
-----------	---------

Kapitola 5

Metody k eliminaci dvojího zdanění

Článek 23 A	Vyloučení dvojího zdanění – Metoda vynětí
Článek 23 B	Vyloučení dvojího zdanění – Metoda zápočtu

Kapitola 6

Speciální ustanovení

Článek 24	Zákaz diskriminace
Článek 25	Řešení případů dohodou
Článek 26	Výměna informací
Článek 27	Pomoc při výběru daní
Článek 28	Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů

Kapitola 7

Závěrečná ustanovení

Článek 29	Vstup v platnost
-----------	------------------

MS OSN disponuje prvky, které zdůrazňují ochranu daňových příjmů smluvního státu, který má nesrovnatelně nižší hospodářskou výkonnost (Sojka, 2013), přesto v posledních letech ztrácí na významu a do popředí se dostává především její konkurent, tedy MS OECD. I tento model je doplněn svým komentářem.

2.4 Hlavní rozdíly mezi modelovými smlouvami OECD a OSN

Hlavním rozdílem je, že MS OECD je uzavírána mezi vyspělými státy se zdaněním příjmů ve státě rezidence, naopak MS OSN mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi s principem zdanění příjmů ve státě zdroje.

Struktura a obsah obou modelů jsou velmi podobné už jenom z důvodu, že MS OSN vychází z MS OECD. Porovnání struktury modelů je součástí této diplomové práce – Příloha č. 2. Některé články jsou obsahově naprosto totožné. Naopak v některých člancích se vyskytují rozdíly, nejvýznamnější z nich:

- článek 5 Stálá provozovna;
- článek 7 Zisky podniků;
- článek 10 Dividendy;
- článek 11 Úroky;
- článek 12 Licenční poplatky;
- článek 14 Nezávislá povolání;
- článek 21 Ostatní příjmy;
- článek 29 Územní působnost.

ČLÁNEK 5

MS OECD ve článku 5 Stálé provozovny v odstavci 3 uvádí, že za stálou provozovnu mimo jiné lze považovat staveniště, stavební či konstrukční projekt trvající déle než 12 měsíců. MS OSN se v této definici liší dobou trvání, a to snížením na poloviční dobu, tedy déle než 6 měsíců. MS OSN zahrnuje navíc v odstavci 3 pod pojmem stálé provozovny i stavební dozor, a dále poskytování

služeb nebo konzultantství v rámci smluvního státu avšak za předpokladu, že jsou tyto činnosti vykonávány v úhrnu více než 183 dní v jakémkoli dvanáctiměsíčním období. MS OSN tedy poskytuje širší vymezení stálé provozovny, což může být výhodné, a zároveň i nevýhodné, pro daňové poplatníky.

Rozdílné je i ustanovení týkající se vykonávání činnosti prostřednictvím nezávislého zástupce, tzv. komisionáře (odstavec 6 v MS OECD a odstavec 7 v MS OSN).

ČLÁNEK 7

MS OSN umožňuje oproti MS OECD ve státě rezidence zdanění nejen zisků, které připadají stálé provozovně jako samostatnému podniku. V odstavci 1 článku 7 MS OSN je formulováno, že kromě zdanění zisků připadajících stále provozovně (a), lze zdanit také zisky podniku za ostatní prodeje a aktivity²¹, které lze přisoudit této stálé provozovně (b-c). Zde je vidět, že smlouva poskytuje širší možnosti zdanění na území daného státu v případě stálé provozovny, což potvrzuje i cíl MS OSN, a to ochranu hospodářsky méně rozvinutých zemí.

ČLÁNEK 10

Ve článku 10 Dividend nabízí MS OSN jednu výhodu ve formě „volných“ sazeb srážkové daně. Ponechává stanovení sazeb srážkové daně na bilaterální dohodě smluvních států. Podmínkou pro stanovení nižší sazby je přímý podíl na kapitálu dané společnosti, která dividendy vyplácí, a to nejméně 10% (odstavec 2 (a)). Naproti tomu MS OECD stanovuje přímo výše sazeb srážkové daně - nižší na 5% a vyšší na 15%. Zároveň u nižší sazby daně vyžaduje 25% podíl na kapitálu dané společnosti vyplácející dividendy (odstavec 2 (a)). Nicméně tyto sazby lze mezi smluvními státy upravit vzájemnou dohodou.

ČLÁNEK 11

Pro stanovení sazby srážkové daně při zdaňování úroků ve státě zdroje MS OSN poskytuje též smluvní volnost obou stran. Naopak MS OECD v odstavci 2 tohoto článku definuje maximální výši sazby daně na 10 % hrubé částky úroků.

²¹ Jedná se o prodeje či aktivity stejného či podobného druhu jako obchodní aktivity či prodeje zboží stálé provozovny.

ČLÁNEK 12

U licenčních poplatků podle MS OECD platí, že mohou být zdaněny pouze ve státě, jehož je příjemce rezidentem. Naopak MS OSN umožňuje i zdanění ve státě zdroje za předpokladu, že srážková daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky licenčních poplatků, které si též smluvní státy ujednají v odstavci 2 tohoto článku.

ČLÁNEK 14

Článek 14 Nezávislá povolání byl z MS OECD při posledním revidování vypuštěn, přesto se tento článek stále vyskytuje v mnoha smlouvách uzavřených ČR. Zahrnuje nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, učitelské, činnosti lékařů, právníků, architektů, účetních apod.

ČLÁNEK 21

Ostatní příjmy, které nejsou uvedeny v předchozích článcích, podle MS OECD mohou být zdaněny pouze ve státě rezidence. MS OSN umožňuje i ve státě zdroje.

ČLÁNEK 29

Článek 29 je nově součástí MS OECD oproti MS OSN, v níž ho nenalezneme. Upravuje územní působnost smlouvy. Lze však předpokládat, že u jednotlivých smluv územní působnost vyplývá přímo ze smluvních stran.

2.5 Význam modelových smluv

Modelové smlouvy představují pro státy významný nástroj, kterým mohou eliminovat problematiku dvojího zdanění, a kterým mohou dosáhnout spravedlivého a objektivního rozdělení daňových výnosů.

Jedná se tedy o možný návod pro státy, které mají zájem efektivně řešit vzájemné daňové vztahy. Tento návod má sloužit jako základní východisko pro vznik jednotlivých SZDZ, které vedou k optimalizaci daňové zátěže. Důležitou podporu pro modelové smlouvy poskytují jejich komentáře, které ačkoliv nejsou právně závazné, i přesto slouží jako důležitý uznávaný výkladový prostředek. Při sjednávání SZDZ není tedy závazné vycházet z modelů a jejich komentářů, je možné se od ustanovení modelových smluv odchýlit a vzájemně se dohodnout podle potřeb smluvních států s ohledem na vývoj aktuální světové ekonomiky. Například většina SZDZ s ČR sice vychází z modelu OECD, nicméně díky odborné veřejnosti byly vymezeny ze strany ČR výhrady, které vedly ke vzniku

vlastního upraveného modelu OECD se specifiky pro ČR. Výhrady byly publikovány ve Finančním zpravodaji z roku 1996²² a z roku 2002²³. Nejdůležitější z nich:

- **článek 5** – ČR si vyhrazuje právo na vymezení stálé provozovny pomocí časového testu;
- **článek 9** – ČR si vyhrazuje dále právo do SZDZ nezačleňovat do článku 9 odstavec 2, čímž zabrání možnosti „zrcadlových“ úprav základu daně v situaci, kdy ho daňové orgány smluvního státu zvyšují z důvodu zjištění nesprávně nastavených převodních cen (Sojka, 2013);
- **článek 12** – ČR si vyhrazuje zdaňovat licenční poplatky i u zdroje, a zároveň pod ně zařazovat i právo užití počítačového softwaru, který se bude lišit od autorského práva;
- **článek 14** – před rokem 2000, než byl článek zrušen, si ČR vyhrazovala právo na zdanění poplatníka provádějícího profesionální služby, bude-li přítomen min 183 dní, i když nebude mít k dispozici stálou provozovnu.

Postupným vývojem s ohledem na praxi dochází k revidování smluv (i jejich komentářů), k modifikaci některých ustanovení, a tím i ke vzniku výhodnějších a jednodušších podmínek pro daňové poplatníky, což vede k usnadnění a podpoře mezinárodních aktivit. Zároveň modelové smlouvy napomáhají ke snižování nákladů spjatých s rozsáhlou administrativou, právě z důvodu odlišností národních daňových systémů, jejichž výklad některých ustanovení smluv doplňují, a tím pomáhají i k vyšší transparentnosti. Modelové smlouvy mají smluvním státům pomoci při řešení nejednoznačných kolizních situací a to právě jednotnou jasnou metodikou, postupy a principy.

²² Sdělení MF ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, č.j. 251/15 082/96. *Finanční zpravodaj*. Dostupné z URL <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/FZ_4-1996.pdf>.

²³ Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002, č.j. 494/1 173/2003. *Finanční zpravodaj*. Dostupné z URL <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/FZ_1-1-2003.pdf>.

3 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V současné době narůstá intenzita rozvoje mezinárodního obchodu a globalizace, díky níž dochází k propojování světových trhů a národních ekonomik. S rozvojem mezinárodního obchodu významně vzrostl význam mezinárodních SZDZ.

3.1 Základní aspekty a důvody vzniku mezinárodních SZDZ

Při sjednávání SZDZ, a následně pro jejich správnou aplikaci v praxi, je nutné rozlišovat dva základní aspekty smluv - **nabytí platnosti** a **nabytí účinnosti**. Platnost smlouvy nastává po výměně ratifikačních listin smluvních států, následně dochází k jejímu zveřejnění ve Sbírce mezinárodních smluv, a to prostřednictvím sdělení Ministerstva zahraničních věcí. Účinnost nastává obvykle prvním dnem kalendářního roku, který následuje po roce vstupu smlouvy v platnost, pokud není stanoveno jinak (např. zpětná účinnost jako tomu bylo u smlouvy se Švýcarskem). Tedy datum účinnosti určuje, od kdy jsou daná ustanovení konkrétní SZDZ již aplikovatelná. Ve SZDZ nalezneme článek **Vstup v platnost**, který neurčuje přesné datum, kdy smlouva vstoupí v platnost. Článek stanoví postup, který toto datum určí.

Bez povšimnutí nelze ponechat ani jazykovou stránku SZDZ. Většina smluv je uzavírána v jazykové verzi smluvních států, pouze v případě sporu se využívá anglické verze. Ve Sbírce mezinárodních smluv pak nalezneme překlad (např. smlouva s Norskem, Čínou, Belgií, apod.).

Důvodů pro uzavření mezinárodních SZDZ je celá řada, některé již byly zmíněné v předešlých kapitolách. SZDZ se snaží na jedné straně zabránit dvojímu zdanění, ale na druhé straně také zajistit veškeré příjmy z daňových systémů smluvních států tak, aby nevznikaly mezery a nedošlo tak k nezdanění některých příjmů. SZDZ nezavádějí nové typy daní, ale pouze upravují či doplňují ustanovení národních daňových systémů. Mezi **základní důvody** vzniku mezinárodních SZDZ lze zahrnout následující (Nerudová, 2016):

- zamezení dvojího zdanění;
- zamezení dvojího nezdanění;
- zabránění či snížení možnosti daňových úniků;

- ochrana daňových poplatníků a právní jistota při realizaci mezinárodních transakcí;
- zabezpečení objektivního a spravedlivého rozdělení výnosu mezi smluvní státy;
- podpoření hospodářských, politických a kulturních vztahů mezi státy (např. investice, rozvoj mezinárodního obchodu);
- umožnění spolupráce daňových správ smluvních států a vzájemné výměny informací mezi nimi (článek 26 Výměna informací).

Mezinárodní SZDZ mají tedy zaručit zdanění daného příjmu pouze jednou a naopak vyloučit možné situace, v nichž by nedošlo ke zdanění vůbec. Základní metodou je tzv. **princip prioritního práva**, podle něhož má přednost zdanit daný příjem stát zdroje. Stát rezidence pak při stanovení daňové povinnosti zaplacenou daň v zahraničí zohlední. Zatížení daňových subjektů by mělo být rovnoměrné a uzavřená smlouva neutrální.

3.2 Postavení mezinárodních SZDZ v právním řádu ČR a jejich vývoj

Mezinárodní SZDZ patří mezi tzv. **prezidentské smlouvy**. Čl. 63 odst. 1 písm. b) Ústavy potvrzuje, že prezident republiky má pravomoc sjednávat a ratifikovat mezinárodní smlouvy, zároveň jejich sjednávání může převést na vládu, popř. s jejím souhlasem na jednotlivé členy. V ČR tyto smlouvy v praxi sjednává a podepisuje ministr financí.

Mezinárodní SZDZ se řídí principy a zásadami Vídeňské úmluvy o smluvním právu²⁴. Články 31-33 této úmluvy upravují pravidla výkladu smluv. Článek 31 vymezuje obecná pravidla výkladu, podle něhož musí být smlouva „*vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy.*“ V ČR zajišťuje výklad mezinárodních SZDZ Ministerstvo financí

²⁴ Vyhláška č.15/1988 Sb., Vyhláška ministra zahraničních věcí ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu, přijatá dne 23. května 1969.

za pomoci Ministerstva zahraničních věcí, a to prostřednictvím tzv. sdělení a pokynů²⁵.

V souladu se zákonem č.309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, dochází k vyhlášení mezinárodní SZDZ a daná smlouva se tak stává součástí právního řádu ČR. To potvrzuje i článek 10 Ústavy, který říká: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“ Z tohoto ustanovení je také zřejmé, že mezinárodní SZDZ má vždy přednost před aplikací ustanovení zákona o daních z příjmů. Přímě § 37 ZDP říká, že „*ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.*“²⁶ Mezinárodní SZDZ jsou tedy nadřazeny zákonu nikoliv však Ústavě ČR, která představuje předpis vyšší právní síly. SZDZ by neměly zhoršit postavení daňového poplatníka ve vztahu k vnitrostátní úpravě.

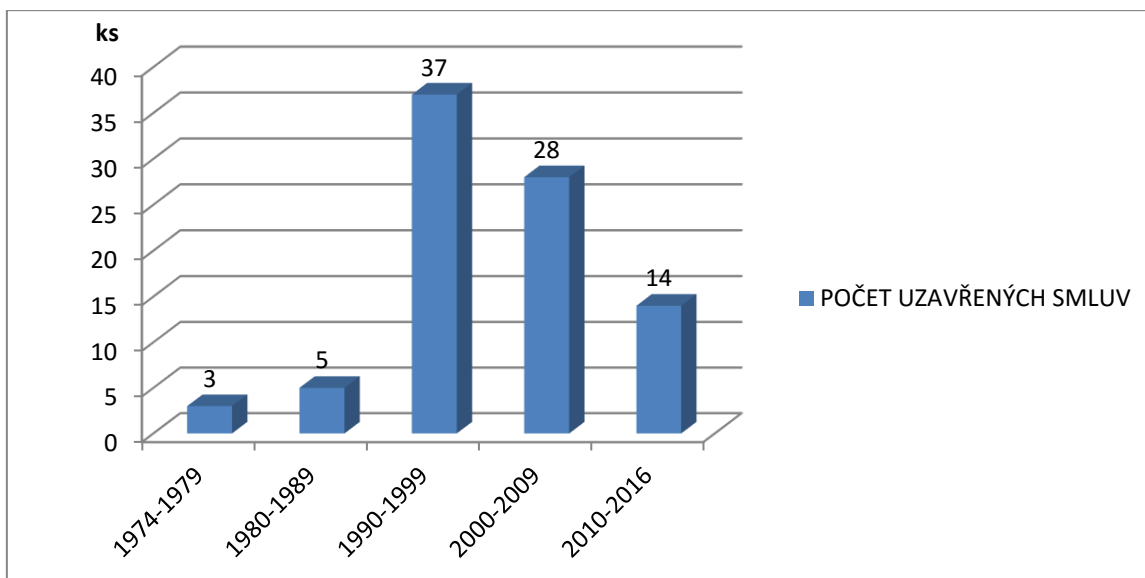
V současné době uzavřela ČR mezinárodní SZDZ s více než 80 státy, k datu 12. 11. 2016 s 87 státy. Kompletní přehled aktuálně platných SZDZ zveřejňuje Ministerstvo financí na svých internetových stránkách a je také Přílohou č. 3 této diplomové práce. Na obrázku 1 je znázorněn graf, který zachycuje počty pouze aktuálně platných SZDZ v rozmezí daných období, ve kterých byly uzavřeny, nikoliv vývoj počtu všech smluv uzavřených v jednotlivých obdobích.

Nejstarší SZDZ v současnosti platná byla uzavřena ČR v roce 1974 s Nizozemskem. Naopak nejnovější SZDZ byla uzavřena s Íránem dne 4. 8. 2016. Z obrázku je patrné, že nejvíce smluv z aktuálně platných bylo uzavřeno v letech 1990-2009²⁷.

²⁵ Ministerstvo financí ČR. *Přehled pokynů a sdělení. Souhrnný přehled pokynů a sdělení v oblasti mezinárodních daňových vztahů a smluv o zamezení dvojího zdanění.* Dostupné z URL <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-pokynu-a-sdeleni#2014>>.

²⁶ Judikát Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 2 Afs 108/2004 – 106 potvrdil nadřazenost mezinárodní smlouvy nad zákonem. V sedmém odstavci rozsudku říká, že se použije ustanovení § 37 ZDP, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, nestanoví jinak. Dostupné z URL <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0108_2Afs_0400106A_prevedeno.pdf>.

²⁷ V roce 1989 došlo k pádu komunistického režimu, což byl jeden z významných odrazových můstků vedoucích k otevření české ekonomiky vůči zahraničním investorům. Zároveň vstoupila i do některých mezinárodních organizací (např. 1995 OECD, 1993 OSN, 2004 EU), což vedlo k rozvoji mezinárodního obchodu.



Zdroj: Zpracováno podle *Přehledu platných smluv* na stránkách MFCR.

Obr. 1 Vývoj uzavírání SZDZ ČR mezi lety 1974 – 2016 (pouze aktuálně platné SZDZ)

V období od roku 2010 je vidět mírný pokles. Domnívám se, že je to především z důvodu revidování některých smluv, aby vyhovovaly aktuálním podmínkám a požadavkům smluvních států. Dále ČR již disponuje SZDZ téměř se všemi vyspělými státy, které jsou pro ČR významné. Z tohoto důvodu lze očekávat, že se ČR začne orientovat na uzavírání smluv s menšími státy s méně vyspělými ekonomikami, které nejsou pro ČR tolik zásadní.

3.3 Druhy smluv

Mezinárodní SZDZ se podle rozsahu příjmů, které jsou předmětem daně, rozdělují na **omezené a komplexní**. Komplexní smlouvy se týkají všech druhů příjmů, i majetku, které jsou předmětem daně. Naopak omezené smlouvy pokrývají pouze úzký okruh specifických příjmů, např. příjmy týkající se mezinárodní přepravy – letecké, silniční či lodní.

Mezinárodní SZDZ se zpravidla uzavírají jako **smlouvy bilaterální**, tedy mezi dvěma smluvními státy. Naopak méně obvyklé jsou **smlouvy multilaterální** uzavřené větším počtem států, neboť je poměrně složité sjednotit vnitrostátní daňové systémy několika států.

3.3.1 Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Bilaterální smlouvy jsou nejčastějším typem, kterým se řeší problematika dvojího zdanění mezi dvěma státy. Tím, že jsou uzavřeny pouze mezi dvěma státy, umožňují vzájemnou dohodu podle aktuálních potřeb smluvních států. Efektivním způsobem reagují na odlišné národní daňové systémy a legislativu smluvních států. Základní modely bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění popisuje kapitola 2 této diplomové práce. Nutno podotknout, že existují státy, které mají svou vlastní koncepci SZDZ, např. USA.

3.3.2 Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní SZDZ nemusí být uzavírány pouze na bilaterální úrovni, ale též i na méně obvyklé multilaterální úrovni. Z čehož vyplývá, že vytvoření jednotné modelové koncepce o zamezení dvojího zdanění platné pro sjednávání mnohostranné spolupráce je nesmírně obtížné a komplikované. Mezi nejznámější multilaterální smlouvy patří smlouva severská a CARICOM. Snahy o vytvoření mnohostranné smlouvy projevila i EU.

3.3.2.1 Severská smlouva

Vzor multilaterální smlouvy v Evropě představuje tzv. severská smlouva (Nordic Treaty), která byla uzavřena mezi severskými státy 23. 9. 1996 – Dánskem, Finskem, Norskem, Švédskem, Islandem a Faerskými ostrovy (Nerudová, 2014, s. 176). Severské státy jsou typické úzkou hospodářskou spoluprací, a proto i přes mnohačetné revize s ohledem na změny v národních legislativách, je jedinou fungující multilaterální smlouvou v Evropě. Ustanovení této smlouvy vychází z větší části z modelové konvence OECD. Obsahuje však speciální úpravu problematiky stálé provozovny. Úprava je zaměřená především s ohledem na nejdůležitější zdroj ekonomiky, a to těžbu přírodních zdrojů.

3.3.2.2 CARICOM

Za další multilaterální smlouvu je považována smlouva o daních z příjmů CARICOM (Caribbean Community), která byla uzavřena státy v karibské oblasti v roce 1994 (Nerudová, 2014, s. 176). Základem této smlouvy je striktní princip zdanění ve státě zdroje, jednoznačně zakazuje zdaňování celosvětových příjmů

ve státě zdroje. Investoři se tedy musí seznámit pouze s postupem zdanění ve státě zdroje, což relativně usnadňuje administrativu.

3.3.2.3 Multilaterální smlouva EU

S rozvojem globalizace se objevila i snaha EU vytvořit multilaterální smlouvu, která by nahradila bilaterální SZDZ všech členských zemí a zároveň by zjednodušila problematiku dvojího zdanění v rámci jednotného evropského trhu. V roce 2002 EU navrhla tzv. EU Model Tax Convention, na jehož základě by členské státy podepsaly pouze jedinou multilaterální SZDZ. Model evropské multilaterální smlouvy by měl splňovat následující (Skalická, 2016):

- místo členských států by EU vyjednávala nové SZDZ;
- zahrnovala by pouze taková ustanovení, která by byla nezbytná pro zajištění souladu s právem EU;
- obsahovala by rozhodčí doložku, tedy rozhodčím orgánem by byl SDEU;
- výhody, které by vyplývaly z této smlouvy, by se měly vztahovat na všechny rezidenty z členských států EU, zároveň i na stálé provozovny za předpokladu jejich lokalizace v některém členském státě;
- měla by být aplikována pouze jedna metoda zamezení dvojího zdanění (metoda vynětí);
- zahrnovala by ustanovení, která by znemožňovala zneužití smlouvy.

Tento model smlouvy zatím nebyl přijat vzhledem k rozdílným názorům jednotlivých států. Model by musel být přijat zřejmě ve formě směrnice, což by pro přijetí znamenalo, že by všechny členské státy musely vyslovit jednomyslný souhlas. Domnívám se, že vzhledem k náročnosti problematiky tento model jen tak přijat nebude.

3.4 Iniciativa EU ve vztahu k mezinárodním SZDZ

Evropská komise se k problematice mezinárodního dvojího zdanění vyjádřila v dokumentu COM(2001) 582²⁸, v němž se zabývala především odstraňováním

²⁸ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *COM(2001) 582 – Towards an Internal Market without tax obstacles in Brussels.*

přeshraničních daňových problémů v rámci EU a strategií, a jak společně zajistit konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob.

Jedním z hlavních cílů EU je dosažení fungujícího vnitřního trhu za podmínek neporušení základních svobod - volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. Od toho se následně odvíjí rozhodovací činnost EU. Důležitým nástrojem k dosažení tohoto cíle je také harmonizace daní. V rámci EU se podařilo dosáhnout určité úrovně harmonizace, a to především **v oblasti nepřímých daní**, jejichž nejdůležitější směrnice jsou:

- Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty,
- Směrnice Rady 2008/9/ES, kterou stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty,
- Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní, apod.

V oblasti přímých daní harmonizace nedospěla ještě takové úrovně jako u nepřímých daní. Snaha o harmonizaci daňového systému v oblasti přímých daní v rámci členských zemí EU se projevila představením návrhu směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob (CCCTB²⁹) v roce 2011. Společnosti, které podnikají na území EU, by mohly na základě této směrnice podávat pouze jediné konsolidované daňové přiznání v rámci celé EU.

Nicméně se členské státy na této směrnici neshodly a z tohoto důvodu na původní návrh směrnice CCCTB z roku 2011 navázala v roce 2016 nová směrnice Rady **o společném základu daně (CCTB)³⁰ a společném konsolidovaném základu daně (CCCTB)³¹ z příjmu právnických osob**, tzv. **CC(C)TB**. Nový návrh je rozdělen na dvě výše uvedené části, kdy v první fázi se jedná pouze o společný základ daně a až ve druhé fázi o konsolidaci. Tento balíček návrhů směrnice obsahuje 3 základní aspekty uváděné na stránkách daňových reforem EU:

²⁹ Common Consolidated Corporate Tax Base, v návrhu směrnice Rady COM(2011) 121 v konečném znění/2.

³⁰ EVROPSKÁ KOMISE. *COM(2016) 685 final – Návrh směrnice Rady o společném základu daně z příjmu právnických osob*. Dostupné z URL <http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF>.

³¹ EVROPSKÁ KOMISE. *COM(2016) 685 final – Přílohy návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob*. Dostupné z URL <http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_2&format=PDF>

- „jednotný soubor pravidel pro výpočet základu daně z příjmu právnických osob,
- jednotné místo pro podání daňového přiznání (tzv. one-stop-shop),
- rozdělení zdanitelných příjmů mezi členské státy, které je pak zdaní svou národní sazbou daně (Prášilová, 2016).“

V původním návrhu bylo uvedeno, že společný konsolidovaný základ daně bude pouze dobrovolný, nicméně po jednání Komise EU v říjnu roku 2016 bylo rozhodnuto, že systém bude povinný pro velké nadnárodní společnosti³².

Nesmí být opomenut ani **Balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem ECO/405**, tzv. Anti Tax Avoidance Package, který obsahuje zastřešující sdělení zahrnující hospodářské, politické a mezinárodní souvislosti boje proti agresivnímu daňovému plánování. Zásadní prvky balíčku podle odstavce 2 článku 2.2 tohoto dokumentu tvoří: „*návrh směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem, návrh směrnice, kterou se mění směrnice o správní spolupráci, doporučení Komise týkající se daňových úmluv a sdělení o vnější strategii EU týkající se spolupráce s třetími zeměmi při řádné správě v oblasti daní.*“

Aktuálně v oblasti přímých daní byly vydány následující směrnice:

- Směrnice Rady 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států;
- Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků;
- Směrnice Rady 2009/133/ES o fúzích, rozděleních, ...;
- Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní.

3.5 Zákaz diskriminace

Každá mezinárodní SZDZ obsahuje článek 24 označený zákaz diskriminace, kterým zajišťuje a podporuje rovné zacházení pro všechny, ať se jedná o rezidenty či nerezidenty. Podstata spočívá v tom, že při vyměřování daní daňový subjekt jako nerezident nebude podroben tíživějšímu zdanění než v případě, kdyby byl rezidentem daného státu. Zákaz diskriminace dal základní stavební kámen vzniku

³² CC(C)TB je povinný pro společnosti s globálním ziskem nad 750 mil. EUR.

mezinárodním SZDZ za účelem ochrany daňových subjektů. Tato zásada je podpořena i několika judikáty, mezi nejznámější patří:

- Judikát Evropského soudního dvora č. C-279/93 v řízení Rolanda Schumackera proti Německu³³, který bude rozebrán níže,
- Judikát Evropského soudního dvora č. C-383/05 v řízení Raffaele Talotta proti Belgickému státu³⁴.

Judikát Evropského soudního dvora (dále jen: „SDEU“) č. C-279/93 v řízení Rolanda Schumackera proti Německu

Pan Roland Schumacker byl občanem Belgie, kde měl i trvalé bydliště. Nechal se zaměstnat v Německu, z něhož mu plynul jediný příjem. Nadále však bydlel s manželkou a s dětmi v Belgii. Manželka byla nezaměstnaná a z tohoto důvodu chtěl převést část svého příjmu na ni (tzv. splitting). Pan Schumacker byl v Německu považován za nerezidenta - podle mezinárodní SZDZ podléhal celý příjem pana Schumackera zdanění v Německu jako mzda daňového poplatníka s omezenou povinností. Z tohoto důvodu mu nebyl umožněn splitting, přerozdělením svého příjmu i na manželku by si výrazně snížil svou daňovou povinnost. Ve výsledku to však způsobilo jeho vyšší daňové zatížení jako nerezidenta, než kdyby byl rezidentem. Následně se kauza dostala až k SDEU, na něhož se obrátil Nejvyšší finanční soud s otázkou, zda nedošlo k porušení volného pohybu osob, služeb a kapitálu. SDEU rozhodl, že rozsudek je porušením čl. 39 smlouvy o ES³⁵. Čl. 39 odst. 2 požaduje, aby nedocházelo k diskriminaci pracovníků z členských států, především v souvislosti se zaměstnáváním a odměnou za práci. S občany jiné země by se mělo zacházet rovnocenně jako s rezidenty dané země, v opačném případě se jedná o formu nezákonné diskriminace.

³³ Rozhodnutí dostupné z URL <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/%20LexUriServ.do?uri=CELEX:61993CJ0279:DE:PDF>>.

³⁴ Rozhodnutí dostupné z URL <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d61017427b220d43118feae8997fe0f430.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuOb3r0?docid=62311&pageIndex=0&doclang=CS&dir=&occ=first&part=1&cid=410380>>.

³⁵ Smlouva o založení Evropského společenství, článek 39, odst. 2. Dostupné z URL <http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf>.

4 Metody zamezení dvojího zdanění

Každý daňový subjekt uvažuje racionálně, z čehož plyne jeho snaha maximalizovat zisky. Z tohoto důvodu jsou daně chápány jako negativně působící nástroj sloužící ke snižování zisku. Za předpokladu neexistence žádných opatření by byly zdaňovány příjmy dvojmo, což by vedlo k demotivaci podnikání v zahraničí. Státy tedy přistupují k různým opatřením, které mají zamezit mezinárodnímu dvojímu zdanění. Tato opatření lze rozdělit do tří skupin:

- vnitrostátní (někdy také označována jako jednostranná) opatření,
- dvoustranná (bilaterální) opatření,
- mnohostranná (multilaterální) opatření.

Vnitrostátní opatření

Opatření, která jsou zakotvena ve vnitrostátních předpisech, jsou označena jako vnitrostátní, popř. jednostranná. Dvojímu zdanění zabraňují tak, že svým rezidentům umožní zápočet daně, kterou zaplatili v zahraničí, popř. jim umožní zahraniční příjmy od daně osvobodit. V ZDP tuto problematiku řeší § 38f. Dále podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, které říká: *„Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku,“* lze za vnitrostátní opatření považovat zahrnutí daně uhrazené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů.

Dvoustranná opatření

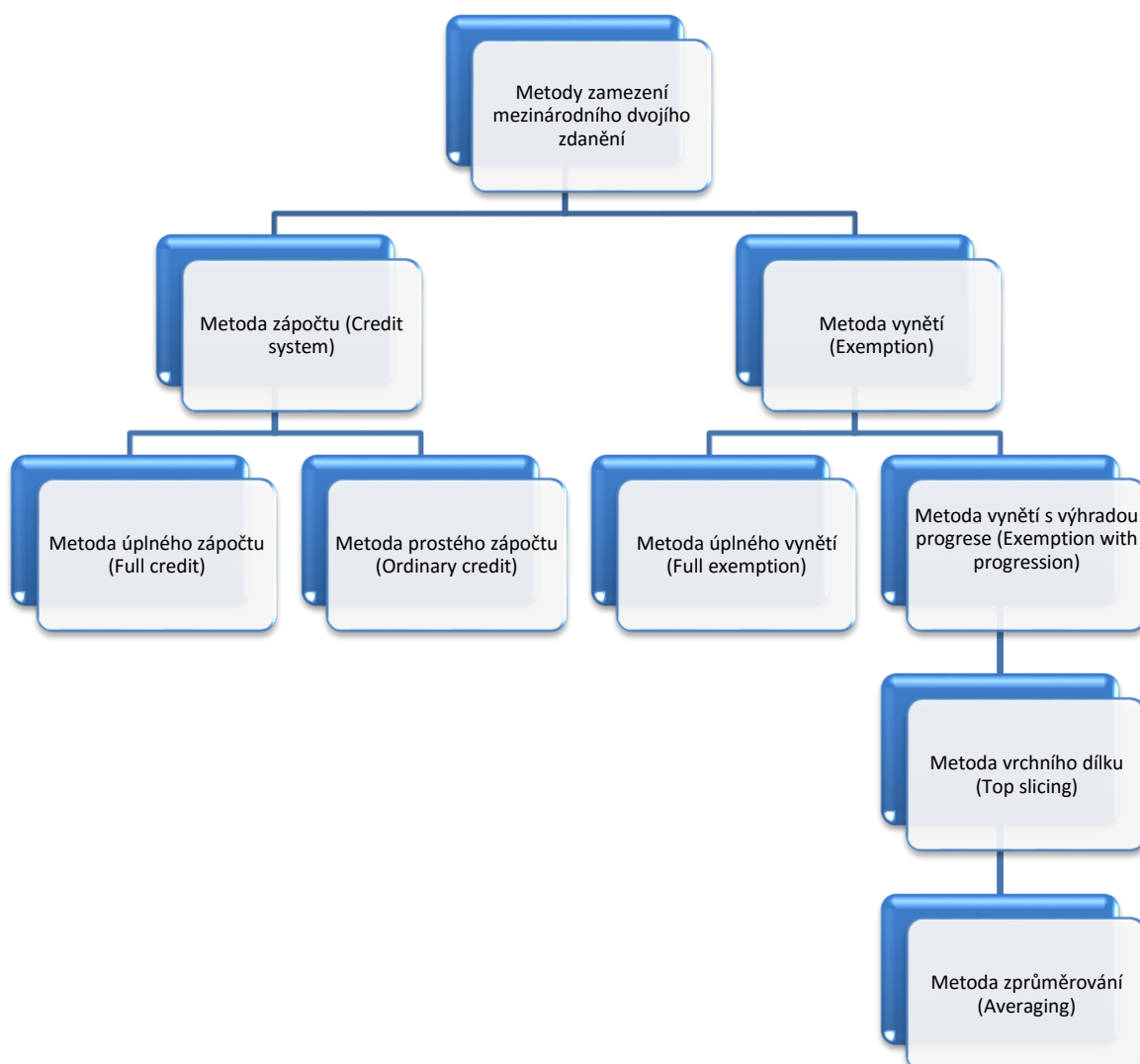
Na dvoustranná opatření je kladen největší důraz vzhledem k tomu, že se jedná o nejvyužívanější bilaterální smlouvy. Stanovují pravidla, podle kterých má právo na zdanění příjmů či majetku pouze jeden ze smluvních států nebo vznikne dohoda, na jejímž základě dojde k rozdělení výnosu mezi oba státy. Povinnost daňového subjektu se stane závaznou, jakmile dojde k zakotvení v národní legislativě. V modelové smlouvě OSN i OECD ve článku 23 jsou vymezena dvoustranná opatření – metoda zápočtu, metoda vynětí.

Mnohostranná opatření

Za mnohostranná opatření jsou považovány smlouvy multilaterální, kterým byla věnována kapitola 3.3.2 této diplomové práce. Jedná se především o snahy mezinárodní harmonizace daňových systémů.

4.1 Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění

Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění jsou obvykle vymezené v Mezinárodních smlouvách ve článku 23 a definují, jakým způsobem bude zaplacená daň v zahraničí zohledněna ve státě rezidentství. Základní přehled metod je vymezen na následujícím schématu.



Zdroj: Zpracování podle Sojky (2013)

Obr. 2 Základní schéma metod zamezení mezinárodního dvojího zdanění

Mezinárodní SZDZ poskytují daňovým rezidentům i nerezidentům možnost zmírnění své daňové povinnosti použitím některé z výše uvedených metod zakomponovaných ve smlouvě. Jak je znázorněno na schématu, rozlišují se dvě základní metody - metoda zápočtu a metoda vynětí. Metoda zápočtu se zabývá výší daně zaplacené v zahraničí, naopak metoda vynětí přímo příjmem.

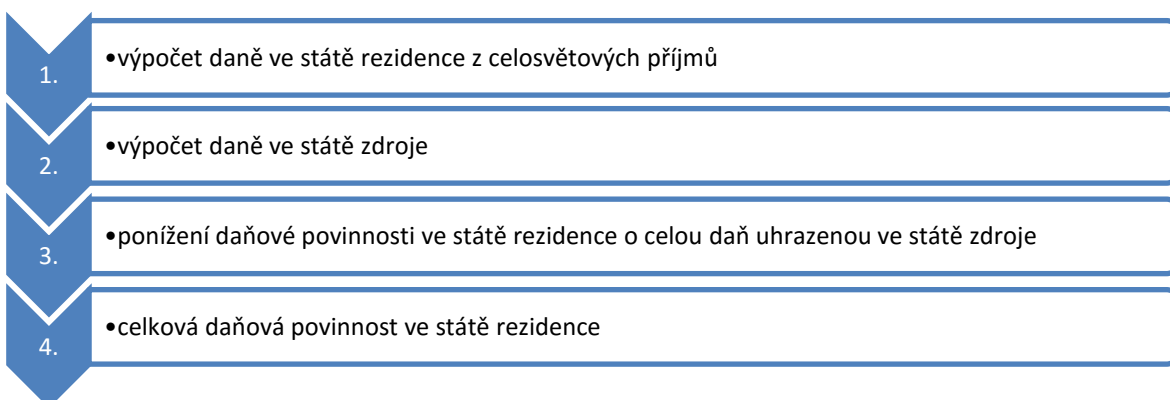
4.1.1 Metoda zápočtu (Credit system)

Metoda zápočtu je nejvyužívanější metodou v mezinárodních SZDZ. Její princip spočívá v tom, že daňový rezident zahrne do svého celosvětového příjmu všechny příjmy bez ohledu na stát zdroje, ze kterého bude vypočítána daň. Následně daň, kterou daňový rezident prokazatelně odvedl v zahraničí, bude započtena oproti daňové povinnosti ve státě rezidence. Dochází tím k zápočtu daně zaplacené v zahraničí s daní vypočtenou ve státě rezidence, která je vypočítána z celosvětového příjmu. U daňového subjektu je tak snížena daňová povinnost o to, co již jednou zaplaceno bylo. V praxi rozlišujeme dvě základní metody:

- prostého zápočtu,
- úplného zápočtu.

Metoda úplného zápočtu (Full credit)

Jedná se o metodu zamezení dvojího zdanění, která sníží daňovou povinnost daňového rezidenta o celou výši daně zaplacené v zahraničí.



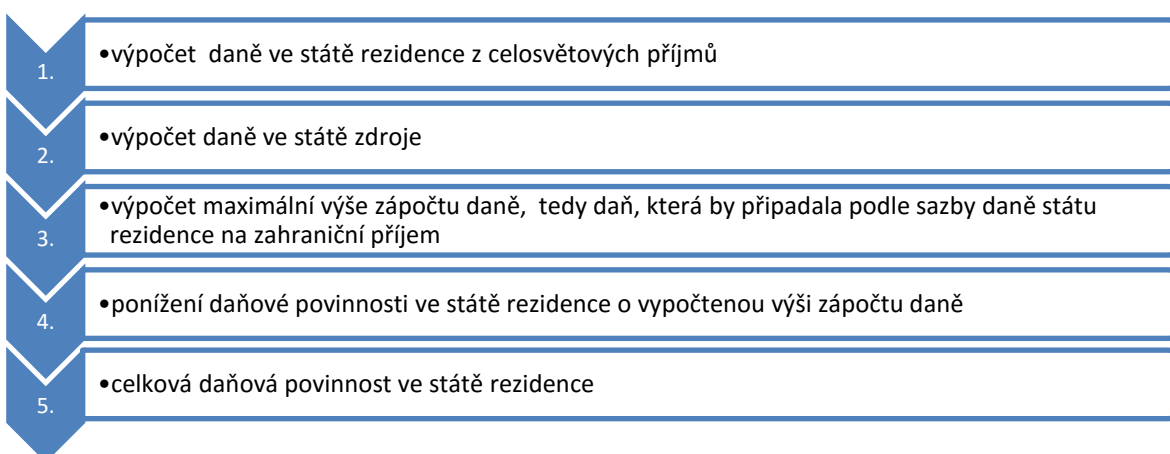
Obr. 3 Schéma výpočtu daně metodou úplného zápočtu

Smluvní státy tedy navzájem musí akceptovat celou daň zaplacenou ve státě zdroje, přičemž zahraniční sazba může být vyšší. V praxi pak vyšší zahraniční sazba může způsobit, že odečet daně (uhrazené ve státě zdroje) sníží ve státě

rezidenta i daň připadající na jeho příjmy (Sojka, 2013). Ve výsledku by tedy stát rezidence získal nižší výnos z daní. Z tohoto důvodu se do SZDZ častěji zahrnuje následující metoda prostého zápočtu.

Metoda prostého zápočtu (Ordinary credit)

Vychází též z předpokladu, že se daň zaplacená v zahraničí započte na daňovou povinnost v tuzemsku. Metoda prostého zápočtu však zabraňuje tomu, aby příliš vysoké zdanění zahraničního smluvního státu neúměrně snižovalo daňový výnos v tuzemsku. Při její aplikaci dojde ke snížení daňové povinnosti poplatníka o daň zaplacenou v zahraničí avšak pouze do té výše, která by odpovídala dani tuzemské. Podle odborné literatury: „metoda prostého zápočtu limituje tento zápočet poměrnou výší daně, která by na příslušný zahraniční příjem připadala z celkové daňové povinnosti poplatníka (Sojka, 2013).“



Obr. 4 Schéma výpočtu daně metodou prostého zápočtu

4.1.2 Metoda vynětí (Exemption)

Metoda vynětí je méně využívanou metodou, která se vyskytuje především ve starších smlouvách jako např. ve SZDZ s Německem³⁶. Princip této metody spočívá v tom, že stát rezidence příjmy dosažené ve státě zdroje vyjme a nepodrobí je žádnému zdanění (tedy nevstupují do základu daně ve státě rezidence). Neuplatňuje se vůči příjmům z dividend, licenčních poplatků a úroků (Sojka, 2013). V praxi rozlišujeme dvě základní metody:

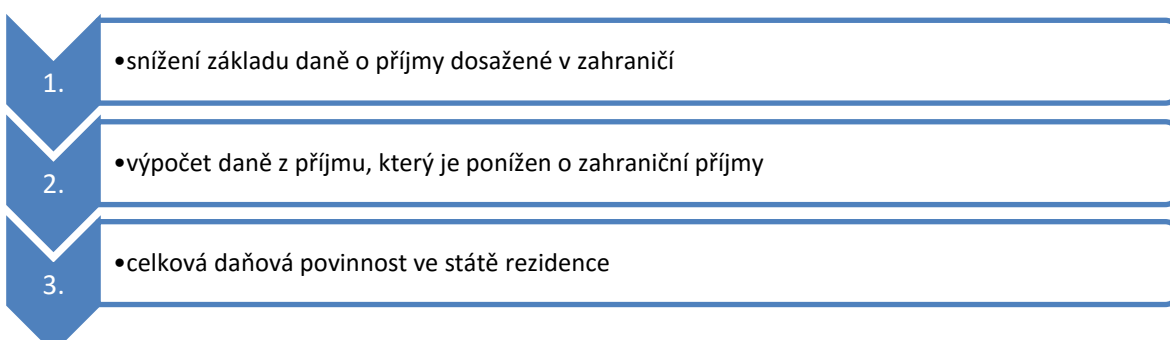
- úplného vynětí,

³⁶ Smlouva o zamezení dvojího mezinárodního zdanění s Německem 18/1984 Sb.

- vynětí s výhradou progrese.

Metoda úplného vynětí (Full exemption)

Jedná se o metodu zamezení dvojího zdanění, která vůbec nebere v potaz příjem dosažený v zahraničí a zcela ho vyjme. Dani pak tyto příjmy podléhají pouze v zahraničí. Vzhledem k tomu, že zahraniční příjem není uváděn v daňovém priznání, může dojít k dvojímu nezdanění. Zjišťování, zda daň z příjmů dosažených v zahraničí byla či nebyla uhrazena, je nesmírně obtížné. Zájmem státu je daň vybírat, proto se domnívám, že se tato metoda ve SZDZ vyskytuje velmi výjimečně.



Obr. 5 Schéma výpočtu daně metodou úplného vynětí

Metoda vynětí s výhradou progrese (Exemption with progression)

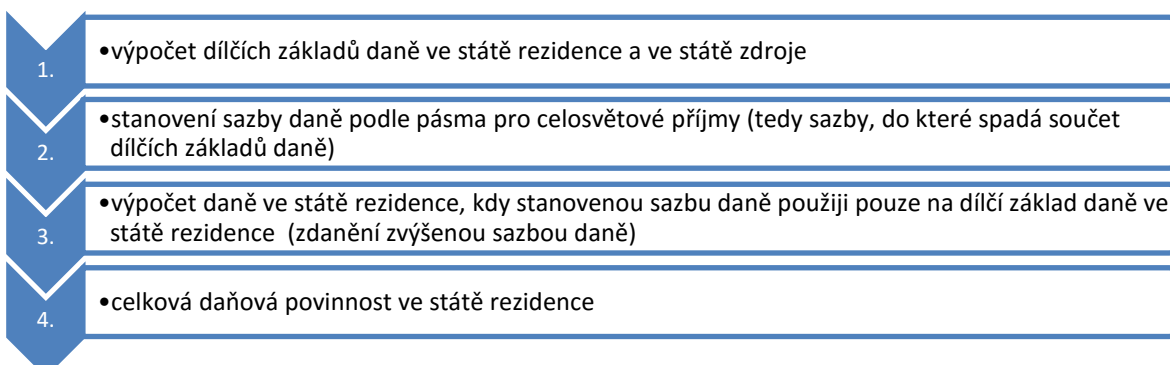
Při uplatnění metody vynětí s výhradou progrese³⁷ se ve státě rezidence vyňaté příjmy sice nezahrnou do základu daně, přesto se však k nim přihlédnou při stanovení míry zdanění ostatních příjmů (Sojka, 2013). Využití této metody dává smysl pouze ve státech, ve kterých se využívá progresivní zdaňování příjmů³⁸. V opačném případě, kdy v dané daňové legislativě není uplatňováno solidární zvýšení daně, by metoda ztrácela na významu a docházelo by ke stejným výsledkům jako při použití metody úplného vynětí. Při zdanění pomocí této metody lze postupovat dvěma způsoby:

- metoda vrchního dílku (top slicing),
- metoda zprůměrování (averaging).

³⁷ Někdy označována jako metoda vynětí s progresí.

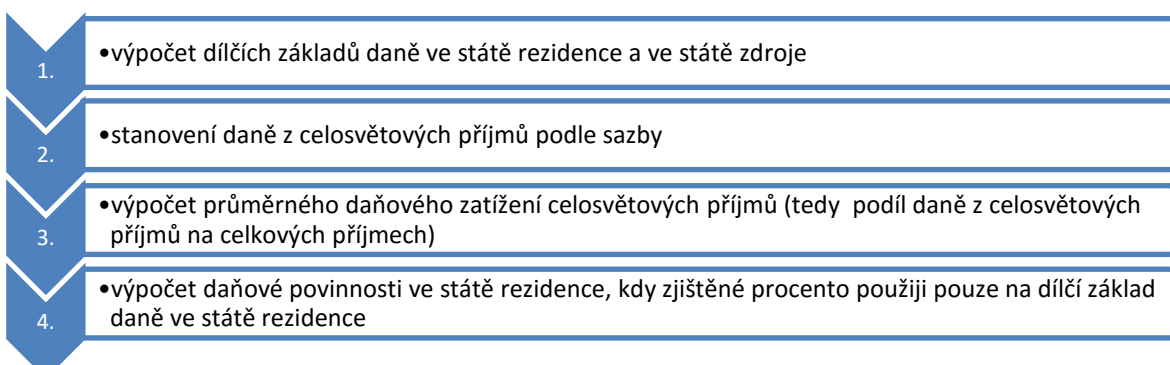
³⁸ Tedy s rostoucím příjmem roste také daňové zatížení poplatníka (sazba daně), tzv. solidární zdanění vyšších příjmů. Zohledňuje majetkovou situaci poplatníků.

Při zdaňování tuzemských příjmů s využitím **metody vrchního dílku** dochází ke stanovení tzv. daňového pásma³⁹, na jehož základě dojde ke stanovení sazby daně, která zatíží pouze příjmy dosažené v státě rezidence. Princip tedy spočívá v zařazení tuzemských příjmů nad příjmy zahraniční, čímž dochází k navýšení příjmů pro stanovení sazby podle daňového pásma pro celosvětové příjmy.



Obr. 6 Schéma výpočtu daně metodou vrchního dílku (typ metody vynětí)

Druhou metodou je **metoda zprůměrování**, která se vyskytuje v SZD o trochu více než metoda vrchního dílku a pro daňové poplatníky se zdá být výhodnější. Princip spočívá ve výpočtu průměrného daňového zatížení, které připadá na celosvětové příjmy, a následně se takto zjištěné procento využije ke zdanění pouze příjmů dosažených ve státě rezidence (Sojka, 2013).



Obr. 7 Schéma výpočtu daně metodou zprůměrování (typ metody vynětí)

4.2 Metody zamezení dvojího zdanění podle české legislativy

V české legislativě se metodám zamezení dvojího zdanění věnuje především **ZDP § 38 písm. f) Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí.**

³⁹ Každému daňovému pásmu odpovídá určitá sazba daně.

Odstavec 1 § 38 písm. f) ZDP potvrzuje, že se při vyloučení dvojího zdanění postupuje podle příslušných ustanovení SZDZ, jimiž je ČR vázána. Níže jsou popsány jednotlivá ustanovení § 38 písm. f) ZDP, která se týkají metod zamezení dvojího mezinárodního zdanění.

4.2.1 Metoda zápočtu

V odstavci 2 § 38 písm. f) ZDP nalezneme definovanou metodu zápočtu, a to v obou jeho formách - prostého i úplného. „ (2) *Při použití metody úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí. Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle tohoto zákona, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně. Započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti.*“ Poslední věta tohoto ustanovení je ochranou proti situaci, kdy by stát měl daňovému poplatníkovi vrátet přeplatek na dani z důvodu jeho vyšší daňové povinnosti v zahraničí. Tedy daň zaplacená v zahraničí by byla po zápočtu vyšší⁴⁰ než daňová povinnost poplatníka ve státě residence.

Metoda úplného zápočtu se v české legislativě využívá v souvislosti se zdaněním úroků v návaznosti na směrnici Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru (Sojka, 2013). V ZDP nalezneme ustanovení § 38 písm. f) odst. 12⁴¹.

V případě, že poplatník bude uplatňovat metodu prostého zápočtu u více příjmů z různých států (s nimiž ČR uzavřela SZDZ), pak se provede podle odst. 8 § 38 písm. f) ZDP zdanění metodou prostého zápočtu samostatně za každý stát.

⁴⁰ V současnosti je vyšší sazba daně v zahraničí celkem běžnou situací.

⁴¹ Byla-li poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 2 z příjmů úrokového charakteru v zahraničí sražena daň vyšší, než jaká je uvedena v příslušné mezinárodní smlouvě, lze o ni snížit daňovou povinnost, pokud tato daň byla v zahraničí sražena v souladu s právním předpisem Evropských společenství. Je-li celková daňová povinnost nižší než daň sražena v souladu s právním předpisem Evropských společenství, vznikne poplatníkovi ve výši rozdílu přeplatek.

4.2.2 Metoda vynětí

Metodu vynětí vysvětluje odstavec 6 a 7 § 38 písm. f) ZDP, a to následovně:
„(6) Při použití metody úplného vynětí se ze základu daně (daňové ztráty) u poplatníků uvedených v § 17 odst. 3 a z úhrnu dílčích základů daně podle § 6 až 10 sníženého o úhrn ztrát podle § 5 u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí.“

„(7) Při použití metody vynětí s výhradou progresse se z úhrnu dílčích základů daně podle § 6 až 10 sníženého o úhrn ztrát podle § 5, před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.“

V ČR právnické osoby a od roku 2008 i fyzické osoby nemají sazbu daně, která by byla upravována podle výše daňového základu, tzn., že u nich dochází k úplnému vynětí zahraničních příjmů pokaždé za předpokladu, že je tato metoda ukotvena v ustanovení konkrétní SZDZ.

Daňový systém ČR daňovou progresí v minulosti obsahoval v daňové úpravě platné do konce roku 2007. V podmínkách tzv. rovné daně, nemá vynětí s výhradou progresse žádný význam, protože se rovná metodě úplného vynětí. Lze jen podotknout, že od roku 2013 byla zavedena specifická forma progresse - bylo zavedeno solidární zvýšení daně z příjmů, ale pouze u fyzických osob ve výši 7 % podle § 16a ZDP (Sojka, 2013). Avšak podle oficiálního stanoviska GFŘ⁴² nedopadá na příjmy ze zahraničí, které smlouva vyjímá ze zdanění v ČR. Na stránkách finanční správy je toto potvrzeno následujícím tvrzením: *„Při aplikaci metody vynětí za účelem zamezení dvojímu zdanění příjmů se podle § 38f zákona o daních z příjmů vyjímají příjmy ze zahraničí pro účely výpočtu daňové povinnosti podle §16 zákona o daních z příjmů, jejíž součástí je solidární zvýšení daně podle §16a tzn., že z ostatních příjmů tj. z příjmů po vynětí se vypočte daň podle §16 včetně případného solidárního zvýšení daně, pokud ostatní příjmy splní podmínku pro uplatnění §16a.“*

⁴² Finanční správa ČR. Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015. [online]. Dostupné z URL <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzickych-osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob-za-zdanovaci-obdobi-2015-7005>>.

4.2.3 Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně

Vedle zmíněných metod lze zmínit významné vnitrostátní opatření, kterým je podle již zmíněného § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP možnost zahrnutí zaplacené daně v zahraničí do daňově uznatelných nákladů ve státě residence. Daň lze zahrnout do nákladů za předpokladu, že se jedná o příjmy, které se zahrnují do základu daně (Sojka, 2013). Při aplikaci tohoto opatření sice nedochází k úplnému odstranění dvojího zdanění, ale alespoň k jeho zmírnění. Tento způsob zmírnění dvojího zdanění se využívá především v situaci, kdy ČR nemá uzavřenou SZDZ s druhým státem.

5 Analýza metod u vybraných smluv uzavřených Českou republikou

Tato kapitola se blíže věnuje metodám zamezení dvojího zdanění u konkrétních smluv uzavřených Českou republikou – konkrétně se jedná o sousední státy ČR, tedy Rakousko, Německo, Slovensko a Polsko. Po krátkém představení vybraných SZDZ následuje komparativní analýza metod, dále jejich zhodnocení a využití ve smlouvách.

5.1 Vybrané smlouvy uzavřené Českou republikou

Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen: „Smlouva s Rakouskem“)

Smlouva s Rakouskem byla podepsána dne 8. června 2006 a nahradila tak původní Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku⁴³ z roku 1979. Nová smlouva s Rakouskem vstoupila v platnost dne 22. března 2007 v souladu s ustanovením uvedeném v odst. 1 článku 27 této smlouvy. Vyhlášena byla v českém i anglickém jazyce a je členěna do 28 článků. Její nedílnou součástí tvoří i protokol, který obsahuje dodatky k některým ustanovením konkrétních článků. Ve Sbírce mezinárodních smluv byla publikována pod č. 31/2007.

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen: „Smlouva s Německem“)

Smlouva s Německem byla podepsána dne 19. prosince 1980 a vstoupila v platnost dne 17. listopadu 1983 na základě svého článku 29 odst. 2. Aktuálně z platných SZDZ uzavřených ČR se řadí mezi nejstarší smlouvy. Ve sbírce zákonů ČR byla publikována pod č. 18/1984 a je členěna do 30 článků.

⁴³ Původní smlouva byla podepsána ve Vídni 7. března 1978 a vyhlášena pod č. 48/1979 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen: „Smlouva se Slovenskem“)

Smlouva se Slovenskem byla podepsána dne 26. března 2002 a nahradila tak původní Smlouvu mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku⁴⁴ z roku 1993. Nová smlouva se Slovenskem vstoupila v platnost dne 14. července 2003 v souladu s ustanovením odst. 2 článku 27 této smlouvy. Tvoří ji 28 článků. Ve Sbírce mezinárodních smluv byla publikována pod č. 100/2003.

Smlouva Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (dále jen: „Smlouva s Polskem“)

Smlouva s Polskem byla podepsána dne 13. září 2011 a nahradila tak původní Smlouvu mezi vládou České republiky a vládou Polské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku⁴⁵ z roku 1994. Nová smlouva s Polskem vstoupila v platnost dne 11. června 2012 na základě ustanovení odst. 1 článku 26 této smlouvy. Vyhlášena byla v českém i anglickém jazyce a je členěna do 27 článků. Ve Sbírce mezinárodních smluv byla publikována pod č. 102/2012. Ve srovnání s předešlými smlouvami se jako jediná zabývá pouze daněmi z příjmů právnických a fyzických osob, nikoliv daněmi z nemovitých věcí, atd.

5.2 Komparativní analýza metod zamezení dvojího zdanění u vybraných SZDZ

ČR při sjednávání SZDZ postupuje podle vzorového modelu smlouvy OECD se zahrnutými vlastními výhradami. MS OECD je pouze jakýmsi návodem, který slouží ke zjednodušení sjednávání SZDZ. Z tohoto důvodu nemusí články uzavřených SZDZ ČR přesně korespondovat s články v MS OECD jak je uvedeno dále. Metody zamezení dvojího zdanění jsou obvykle popsány ve článku 22-23 SZDZ, který je označen jako **Vyloučení dvojího zdanění**. V následujících podkapitolách budou blíže specifikovány a analyzovány metody u konkrétních

⁴⁴ Původní smlouva byla podepsána v Bratislavě 23. listopadu 1992 a vyhlášena pod č. 257/1993 Sb.

⁴⁵ Původní smlouva byla podepsána ve Varšavě 24. června 1993 a vyhlášena pod č. 31/1994 Sb. a doplněna č. 64/1994 Sb.

vybraných SZDZ. Pokud nebude zmíněno jinak, budou metody vysvětlovány z pohledu rezidenta ČR.

5.2.1 Metoda zamezení dvojího zdanění ve smlouvě s Rakouskem

Ve smlouvě s Rakouskem se Vyloučení dvojího zdanění nachází ve článku 22. V prvním odstavci se pojednává o vyloučení dvojího zdanění v případě rezidenta Rakouska, ve druhém odstavci pak z pohledu rezidenta ČR.

ČLÁNEK 22 odst. 2: Vyloučení dvojího zdanění v případě rezidenta ČR ve SZDZ s Rakouskem

„Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do daňového základu, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmu nebo majetku, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny v Rakousku, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené v Rakousku. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, které poměrně připadá na příjem nebo majetek, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn v Rakousku.“

Podle článku 22 odst. 2 je zřejmé, že smlouva s Rakouskem obsahuje **metodu prostého zápočtu**. Tedy popisuje, že je možné zahrnout do daňového základu rezidenta i jeho zahraniční příjmy a následně odečíst maximálně takovou výši daně, která připadá na příjem ze zahraničí podle domácích sazeb daně.

Ve článku 22 odst. 3 je uvedené osvobození od daně s výhradou progrese, tedy metoda vynětí s výhradou progrese. Logickou podmínkou této metody však je, že ve státě rezidence poplatníka je zavedena progresivní sazba daně, což však není případem ČR. Lze tedy předpokládat, že tato metoda nebude v praxi téměř využívána.

5.2.2 Metoda zamezení dvojího zdanění ve smlouvě s Německem

Smlouva s Německem ve článku 23 Vyloučení dvojího zdanění též rozlišuje zdanění v případě rezidenta Německa a nerezidenta Německa (tedy ve vztahu k ČR rezidenta ČR).

ČLÁNEK 23 odst. 2: Vyloučení dvojího zdanění v případě rezidenta ČR ve SZDZ s Německem

„Osobě, která má bydliště či sídlo v Československé socialistické republice (dále jen: „ČSSR“), se daň stanoví takto:

*a) příjmy pocházející ze Spolkové republiky Německa (dále jen: „SRN“) – s výjimkou příjmů spadajících pod ustanovení písmene b) – a majetkové hodnoty umístěné v SRN, které mohou být zdaněny podle této smlouvy v SRN, se v ČSSR **vyjímají ze zdanění**. ČSSR však může při stanovení daně z ostatního příjmu nebo z ostatního majetku této osoby **použít sazbu daně, která by se použila, kdyby příslušný příjem nebo majetek nebyl ze zdanění vyňat**.*

*b) Při vyměřování československých daní se do daňového základu zahrnou příjmy ze SRN, které podle článků 10, 12, 13 odstavce 3, 16 a 17 mohou být zdaněny v SRN. Daň zaplacená v SRN podle těchto článků se **započte na daň** vybíranou v ČSSR z těchto příjmů. Částka, která se započte, však nemůže překročit takovou část daně vypočtené před započtením, která **poměrně připadá na tyto příjmy podléhající zdanění v SRN**.“*

V tomto článku 23 odst. 2 písm. a) je popsána **metoda vynětí s výhradou progresu**, která se použije u jednotlivých druhů příjmů (nezávislá povolání, zaměstnání, ...). Metoda popisuje, že dosažené příjmy v Německu se vyjmou ze zdanění, tedy nebude se z nich platit daň. Nicméně se k nim přihlédne při výpočtu sazby daně, jako kdyby vyňaté nebyly, což znamená, že u příjmů dosažených v ČR bude použita vyšší sazba daně.

U příjmů uvedených ve člancích 10 (dividendy), 12 (licenční poplatky), 13 odst. 3 (zisky ze zcizení podílů na společnosti se sídlem v Německu), 16 (tantiémy) a 17 (umělci a sportovci) se použije **metoda prostého zápočtu**.

5.2.3 Metoda zamezení dvojího zdanění ve smlouvě se Slovenskem

Ve smlouvě se Slovenskem se Vyloučení dvojího zdanění nachází ve článku 22.

ČLÁNEK 22 odst. 1: Vyloučení dvojího zdanění v případě rezidenta ČR ve SZDZ se Slovenskem

„Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjem nebo vlastní majetek, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn ve druhém smluvním státě, prvně zmíněný stát povolí:

a) **snížit daň z příjmů** tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z příjmů zaplacené v tomto druhém státě,

b) **snížit daň z majetku** tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z majetku zaplacené v tomto druhém státě.

Částka, o kterou se daň sníží, však v žádném případě nepřesáhne tu část daně z příjmů nebo daně z majetku, vypočtené před jejím snížením, která **poměrně** připadá, podle toho o jaký případ jde, na příjmy nebo majetek, které mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“

Ve smlouvě se Slovenskem je pro případ rezidentů obou zemí zakotvena **metoda prostého zápočtu**. Daň zaplacená v zahraničí se započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše daně připadající poměrně na zahraniční příjem v tuzemsku.

Též podobně jako ve smlouvě s Rakouskem v odst. 2 článku 22 nalezneme uvedenou metodu vynětí s výhradou progrese minimálně využívanou.

5.2.4 Metoda zamezení dvojího zdanění ve smlouvě s Polskem

Ve smlouvě s Polskem se Vyloučení dvojího zdanění nachází ve článku 21. V prvním odstavci se pojednává o vyloučení dvojího zdanění v případě rezidenta Polska, ve druhém odstavci s výhradou ustanovení právních předpisů ČR pak z pohledu rezidenta ČR.

ČLÁNEK 21 odst. 2: Vyloučení dvojího zdanění v případě rezidenta ČR ve SZDZ s Polskem

„a) Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům **zahrnout do daňového základu**, ze kterého se takové daně ukládají, **části příjmu**, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny v Polsku, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené v Polsku. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, které **poměrně** připadá na příjem, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn v Polsku.“

Ve smlouvě s Polskem ve článku 21 odst. 2 nalezneme popsanou opět **metodu prostého zápočtu**. Lze tedy provést zápočet daně zahraniční s tuzemskou, max. však takovou výši zahraniční daně, která připadá na příjem ze zahraničí podle tuzemské sazby daně.

V témže odstavci pod písm. b) je připojená i metoda vynětí s výhradou progrese. Platí totéž, co pro smlouvu s Rakouskem. Jedná se pouze o příjmy, které budou u rezidentů ČR podléhat zdanění pouze v Polsku (např. příjmy z veřejných funkcí), tedy zcela výjimečně.

5.2.5 Zhodnocení metod zamezení dvojího zdanění

Z výše uvedeného je zřejmé, že ve SZDZ nejsou metody zamezení dvojího zdanění přesně pojmenované, ale pouze detailně popsané. Pro správné použití metod ke zdanění příjmů, je tedy nutné z textu přesně rozpoznat, o jakou metodu zamezení dvojího zdanění se jedná. Následující tabulka 1 demonstruje metody zamezení dvojího zdanění u vybraných smluvních států z pohledu rezidenta ČR.

Tab. 1 Metody vyloučení dvojího zdanění u vybraných smluv uzavřených ČR z pohledu zahraničních příjmů daňového rezidenta ČR

SMLUVNÍ STÁT	ČLÁNEK SMLOUVY	ODSTAVEC ČLÁNKU	METODA PROSTÉHO ZÁPOČTU	METODA VYNĚTÍ S VÝHRADOU PROGRESE
Rakousko	22	2	všechny druhy příjmů	osvobozené příjmy dle smlouvy
	Německo	23	2	dividendy
licenční poplatky				
zisky ze zcizení podílů a společnosti v Německu				
tantiémy umělci a sportovci				
Slovensko	22	1	všechny druhy příjmů	osvobozené příjmy dle smlouvy
Polsko	21	2	všechny druhy příjmů	osvobozené příjmy dle smlouvy

Zdroj: Zpracováno podle SZDZ Rakouska, Německa, Slovenska a Polska

Rezident ČR k vyloučení dvojího zdanění použije ve většině případů metodu prostého zápočtu, která je v současné době nejvyužívanější. Eliminuje povinnost státu snížit daňovou povinnost o celou zaplacenou daň v zahraničí a to tak, že daňový základ lze snížit pouze o takovou částku, která by byla zaplacená, kdyby se daň platila na jeho území. V případě metody úplného zápočtu za předpokladu vyšší zahraniční sazby daně by pak došlo ke snížení daňové povinnosti na úkor státu rezidence.

Uplatnění metody vynětí s výhradou progresu není dnes již tak časté. Z vybraných smluv tuto metodu nalezneme pouze ve smlouvě s Německem a dokonce je zřetelné, že se nevyužívá pro všechny typy příjmů. Domnívám se, že je to právě z důvodu, že se jedná o starší⁴⁶ smluvní ujednání. ČR již tuto metodu ve svých SZDZ nevyužívá. Navíc metoda vynětí s výhradou progresu v ČR nemá již význam, protože plní efekt metody úplného vynětí kvůli absenci progresivních sazeb daně od roku 2008.

Článek Vyloučení dvojího zdanění u smluv s Rakouskem, Slovenskem a Polskem nabízí i možnost osvobození od daně s výhradou progresu u příjmů pobíraných rezidentem ČR. ČR může při výpočtu daně ze zbývajících příjmů rezidenta vzít v úvahu příjem osvobozený. Nicméně jak již bylo zmíněné, logickou podmínkou je zavedení progresivní sazby daně ve státě rezidence poplatníka. Tento odstavec se týká minimálních druhů příjmů (např. článek Veřejné funkce), tedy v praxi se tato metoda téměř nevyužije.

Závěrem lze říci, že ve SZDZ dominuje metoda prostého zápočtu. Metoda vynětí s výhradou progresu v současném světě nehraje příliš významnou roli, což bude potvrzeno v poslední části této diplomové práce. Názorná ukázka na praktických příkladech potvrdí, zda je výhodnější metoda zápočtu či metoda vynětí. Také porovná jejich využití v praxi.

⁴⁶ SZDZ s Německem nebyla jako jediná z vybraných SZDZ zrevidována.

6 Porovnání metod na praktickém příkladu

Na následujících dvou praktických příkladech si demonstrujeme jednotlivé metody zamezení dvojího zdanění. V následném porovnání pak uvedeme výhody a nevýhody, a zároveň jejich využití v praxi. První příklad č. 1 se týká daňového poplatníka, který má příjmy ze státu residence i ze státu zdroje. Ve druhém příkladu č. 2 se jedná o společnost, která podniká též v zahraničí prostřednictvím dvou stálých provozoven.

6.1 Praktický příklad č. 1

Pro praktickou aplikaci všech metod nám poslouží následující jednotné zadání:

Daňový poplatník je rezidentem ČR a má příjmy z podnikání v ČR ve výši 800.000,-Kč. Dále vykonává zaměstnání v zahraničí, z něhož pobírá příjem ve výši 300.000,-Kč. Daňová sazba v zahraničí činí 19% a v tuzemsku dle § 16 pak 15%. Jelikož je daňovým rezidentem ČR, má povinnost podat daňové přiznání, kde musí přiznat celosvětové příjmy. Pro zjednodušení předpokládáme, že poplatník neuplatňuje žádné nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky ani slevy na dani. ČR má se smluvním státem uzavřenou SZDZ a předpokládá se, že v dané SZDZ je zakotvena daná použitá metoda. Daň v zahraničí byla zaplacená.

6.1.1 Metoda úplného zápočtu

V kapitole 4.1.1 byl popsán výpočet celkové daňové povinnosti ve státě residence, v tomto konkrétním příkladě je jím ČR. V první fázi tedy byla vypočtená daň ve státě residence z celosvětových příjmů a daň ve státě zdroje. Následně byla daňová povinnost ve státě residence z celosvětových příjmů ponížena o celou zaplacenou daň ve státě zdroje. Výsledkem je daňová povinnost poplatníka v ČR 108.000,-Kč. Celková daňová povinnost je tedy součet daňové povinnosti v ČR a smluvním státě, tedy 165.000,-Kč.

Tab. 2 Metoda úplného zápočtu

METODA ÚPLNÉHO ZÁPOČTU	STÁT REZIDENCE (ČR)	STÁT ZDROJE (smluvní stát)
Příjmy poplatníka	800 000,00	300 000,00
Zdanitelné příjmy	1 100 000,00	300 000,00

Výpočet daně z výše uvedených příjmů:

Sazba daně	15%	19%
Daň vypočtená ze zdanitelných příjmů	165 000,00	57 000,00
Daňová povinnost	po zápočtu 108 000,00	zůstává 57 000,00
Celková daňová povinnost	165 000,00	

Při použití této metody za takto stanovených podmínek, kdy je zahraniční daň vyšší než daň tuzemská, vzniká státu rezidence újma na daňovém výnosu ve výši 12.000,-Kč. Rozdíl aktuálně vypočtené daně s vyšší sazbou a maximální výše daně, která by poměrně připadala na zahraniční příjem ve státě rezidence. Tato situace se zdá být ekonomicky nelogická, a proto se v praxi uplatňuje mnohem více metoda prostého zápočtu.

6.1.2 Metoda prostého zápočtu

Metoda prostého zápočtu limituje zápočet daně, a to maximálně do výše daně, která by poměrně připadala podle sazby daně státu rezidence na zahraniční příjem, v tomto konkrétním příkladě daň k zápočtu činí 45.000,-Kč.

Tab. 3 Metoda prostého zápočtu

METODA PROSTÉHO ZÁPOČTU	STÁT REZIDENCE (ČR)	STÁT ZDROJE (smluvní stát)
Příjmy poplatníka	800 000,00	300 000,00
Zdanitelné příjmy	1 100 000,00	300 000,00
Výpočet daně z výše uvedených příjmů:		
Sazba daně	15%	19%
Daň vypočtená ze zdanitelných příjmů	165 000,00	57 000,00
Maximální výše zápočtu daně* (částka neuznaná k zápočtu)	45 000,00 (12 000,00)	- -
Daňová povinnost	po zápočtu 120 000,00	zůstává 57 000,00
Celková daňová povinnost	177 000,00	

* Výpočet maximální výše zápočtu daně = celková daň před zápočtem * zahraniční příjmy / celosvětové příjmy.

Výsledkem je daňová povinnost poplatníka v ČR po zápočtu ve výši 120.000,-Kč. Celková daňová povinnost činí 177.000,-Kč. Tedy rozdíl 12.000,-Kč,

o něhož je celková daňová povinnost větší než u metody úplného zápočtu, představuje vyšší daňový výnos ve prospěch státu rezidence – ČR.

6.1.3 Metoda úplného vynětí

Další metodou je metoda úplného vynětí, jejíž princip spočívá ve vynětí zahraničních příjmů ze zdanění, tedy ze zdanitelných příjmů ve státě rezidence. Zahraniční příjmy nemají vůbec vliv na daň ve státě rezidence a není podstatné, zda byla daň ze zahraničního příjmu zaplácena. Tedy celkové příjmy ke zdanění ve státě rezidence činí pouze 800.000,-Kč, ačkoliv celosvětové příjmy činí 1.100.000,-Kč.

Tab. 4 Metoda úplného vynětí

METODA ÚPLNÉHO VYNĚTÍ	STÁT REZIDENCE (ČR)	STÁT ZDROJE (smluvní stát)
Příjmy poplatníka	800 000,00	300 000,00
Zdanitelné příjmy	800 000,00	300 000,00
Výpočet daně z výše uvedených příjmů:		
Sazba daně	15%	19%
Daň vypočtená ze zdanitelných příjmů	120 000,00	57 000,00
Daňová povinnost	zůstává 120 000,00	zůstává 57 000,00
Celková daňová povinnost	177 000,00	

Výsledkem je daňová povinnost poplatníka v ČR ve výši 120.000,-Kč. Celková daňová povinnost činí 177.000,-Kč.

6.1.4 Metoda vynětí s výhradou progrese

Metoda vynětí s výhradou progrese má význam pouze s využitím progresivních sazeb daně. Vzhledem k tomu, že podle ustanovení § 16 ZDP činí sazba daně jednotně 15%, doplníme zadání o progresivní sazby daní, které byly využívány v ČR před rokem 2008.

Rok	Základ daně		Daň	Ze základu přes v Kč
	od v Kč	do v Kč		
	0	121 200	12%	-
2006-2007	121 200	218 400	14 544 Kč + 19 %	121 200
	218 400	331 200	33 012 Kč + 25 %	218 400
	331 200	a více	61 212 Kč + 32 %	331 200

Zdroj: Podle Speciálních analýz ČSAS.

Obr. 8 Sazby DPFO v ČR v letech 2006-2007

U metody vynětí s výhradou progrese se vyjímáný zahraniční příjem sice nezahrne do základu daně, nicméně přesto ovlivňuje stanovení míry zdanění daňové povinnosti poplatníka. Při jejím výpočtu se použije taková sazba daně, která vychází ze souhrnu všech příjmů včetně zahraničních. Tedy při celosvětovém příjmu 1.100.000,-Kč se použije sazba daně z daňového pásma – odpovídá sazbě 32%. Rozlišujeme dva možné způsoby metody vynětí s výhradou progrese, a to metodu vynětí zprůměrování a metodu vrchního dílku.

Při metodě vrchního dílku dochází tedy ke stanovení sazby daně podle pásma na základě součtu zahraničních a tuzemských příjmů. V tomto konkrétním případě se jedná o celosvětový příjem 1.100.000,-Kč, tedy pásmo 331.200 a více, ve kterém sazba daně činí 32%.

Tab. 5 Metoda vrchního dílku

METODA VRCHNÍHO DÍLKU	STÁT REZIDENCE (ČR)	STÁT ZDROJE (smluvní stát)
Příjmy poplatníka	800 000,00	300 000,00
Zdanitelné příjmy	800 000,00	300 000,00
Výpočet daně z výše uvedených příjmů:		
Sazba daně (při 1.100.000,-)	32%	19%
Daň vypočtená ze zdanitelných příjmů	256 000,00	57 000,00
Daňová povinnost	256 000,00	57 000,00
Celková daňová povinnost	313 000,00	

Výsledná daňová povinnost v ČR činí 256.000,-Kč, přičemž celková daňová povinnost pak v souhrnu 313.000,-Kč. Při neexistenci progresivní sazby daně by byly příjmy zdaněny jednotnou sazbou daně, tedy 15%, a metoda vrchního dílku by se shodovala s metodou úplného vynětí.

Tab. 6 Metoda vrchního dílku při jednotné sazbě daně

METODA VRCHNÍHO DÍLKU	STÁT REZIDENCE (ČR)	STÁT ZDROJE (smluvní stát)
Příjmy poplatníka	800 000,00	300 000,00
Zdanitelné příjmy	800 000,00	300 000,00
Výpočet daně z výše uvedených příjmů:		
Sazba daně (při 1.100.000,-)	15%	19%
Daň vypočtená ze zdanitelných příjmů	120 000,00	57 000,00
Daňová povinnost	120 000,00	57 000,00
Celková daňová povinnost	177 000,00	

Druhou metodou vynětí s výhradou progrese je metoda vynětí zprůměrováním, kdy se nejprve stanoví daň z celosvětových příjmů podle sazeb v pásmech. Následně se vypočte průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů, tedy podíl vypočtené daně na celosvětových příjmech. Zjištěným procentem se pak stanoví daňová povinnost pouze z příjmů ve státě rezidence.

Tab. 7 Metoda vynětí zprůměrování

METODA VYNĚTÍ ZPRŮMĚROVÁNÍ	STÁT REZIDENCE (ČR)	STÁT ZDROJE (smluvní stát)
Příjmy poplatníka	800 000,00	300 000,00
Zdanitelné příjmy	800 000,00	300 000,00
Daň z celosvětových příjmů podle sazby v daňovém pásmu	307 228,00	
Výpočet daně z výše uvedených příjmů:		
Sazba daně	zprůměrováním 27,93%	v zahraničí 19%
Daň vypočtená ze zdanitelných příjmů	223 440,00	57 000,00
Daňová povinnost	223 440,00	57 000,00
Celková daňová povinnost	280 440,00	

Výsledná daňová povinnost v ČR je stanovena ve výši 223.440,-Kč. Celková daňová povinnost včetně daně odvedené v zahraničí činí 280.440,-Kč. Při jednotné sazbě daně, by i při metodě zprůměrování nastala shoda s metodou úplného vynětí.

6.2 Praktický příklad č. 2

Společnost s.r.o. sídlí v ČR a zároveň podniká v zahraničí prostřednictvím dvou stálých provozoven – v Německu a na Slovensku. Podle SZDZ s Německem se použije metoda vynětí s výhradou progrese, která vzhledem k jednotné sazbě v ČR odpovídá metodě úplného vynětí. SZDZ se Slovenskem stanoví metodu prostého zápočtu, tedy max. do výše daně, která by připadala podle sazby daně státu rezidence na zahraniční příjem.

Tab. 8 Zadání příkladu č. 2 a jeho výpočet

Stát zdroje příjmu	Výnosy	Daňové náklady	Zaplacená daň
ČR	10 000 000,00	8 400 000,00	VÝPOČET
Německo	12 000 000,00	10 000 000,00	800 000,00
Slovensko	6 000 000,00	5 000 000,00	210 000,00
Celkem	28 000 000,00	23 400 000,00	1 010 000,00

VH před zdaněním	4 600 000,00
Vynětí příjmů podléhajících zdanění v zahraničí (v Německu)	2 000 000,00
ZD po vynětí (v ČR vynětí s výhradou progrese odpovídá úplnému vynětí - jednotná sazba daně)	2 600 000,00
SAZBA DPPO v % podle § 21 odst. 1 a 6 ZDP	19,00%
ZD před zápočty	494 000,00
Prostý zápočet daně zaplacené v zahraničí – na Slovensku (494 000*1 000 000/2 600 000)	190 000,00
Celková daňová povinnost v ČR	304 000,00

Zdroj: Zpracováno podle webové publikace Daně a právo v praxi

Podle § 38f odst. 8 ZDP pokud mají být použity obě metody, tedy metoda zápočtu i vynětí, provede se v prvním kroku nejprve metoda vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí a až následně metoda zápočtu. U metody prostého zápočtu

je zřetelné, že částka neuznaná k zápočtu činí 20.000,-Kč. Pokud by byla stanovena metoda úplného zápočtu, pak by o tuto částku byl stát rezidence na daňových výnosech znevýhodněn. Celková daňová povinnost ve státě rezidence činí 304.000,-Kč. Daňovou povinnost z celosvětových příjmů tvoří daně odvedené v jednotlivých státech, tedy v tomto příkladě celkem 1.314.000,-Kč.

6.3 Porovnání metod a jejich využití

V praxi si daňový poplatník nemůže vybrat mezi metodami zamezení dvojího zdanění, neboť jsou dány SZDZ nebo zákonem. Metody se liší jednak podle druhu příjmů a dále podle konkrétní SZDZ se smluvním státem. Jak již bylo řečeno, podle české legislativy, konkrétně ZDP § 38f odst. 1, je stanoveno, že čeští rezidenti mají při vyloučení dvojího zdanění postupovat podle konkrétních ustanovení daných SZDZ.

Je nutné zmínit, že § 38f odst. 4 umožňuje daňovým rezidentům za předpokladu, že je se smluvním státem uzavřena SZDZ, u příjmů ze závislé činnosti uplatnit metodu vynětí ve všech situacích: *„Příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, plynoucí poplatníkům, uvedeným v § 2 odst. 2 od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stálé provozovny umístěné ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o tyto vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí. V případě, že je to pro poplatníka výhodnější, použije se i u těchto příjmů ustanovení odstavce 1.“*

Tuto možnost mají tedy i ti poplatníci, kteří mají příjmy ve smluvních státech, v jejichž SZDZ je sjednána metoda zápočtu, a kteří splňují uvedené podmínky. Musí jít o příjmy, které byly již ve smluvním státě zdaněny a musí být se smluvním státem uzavřena SZDZ.

K porovnání metod byly všechny vypočtené výsledky z příkladu č. 1 uvedeny do souhrnné tabulky:

Tab. 9 Souhrnná tabulka výsledků metod

METODA ÚPLNÉHO ZÁPOČTU	
Daň ve státě rezidence	108 000,00
Daň ve státě zdroje	57 000,00
Celkem daň	165 000,00

METODA PROSTÉHO ZÁPOČTU	
Daň ve státě rezidence	120 000,00
Daň ve státě zdroje	57 000,00
Celkem daň	177 000,00

METODA ÚPLNÉHO VYNĚTÍ	
Daň ve státě rezidence	120 000,00
Daň ve státě zdroje	57 000,00
Celkem daň	177 000,00

METODA VRCHNÍHO DÍLKU	
Daň ve státě rezidence	256 000,00
Daň ve státě zdroje	57 000,00
Celkem daň	313 000,00

METODA VYNĚTÍ ZPRŮMĚROVÁNÍM	
Daň ve státě rezidence	223 440,00
Daň ve státě zdroje	57 000,00
Celkem daň	280 440,00

Daňový poplatník má v tomto konkrétním příkladě vyšší příjmy ve státě rezidence než ve státě zdroje, přičemž daňová sazba je ve smluvním státě 19% a v ČR 15%. Výjimku tvoří metoda vynětí s výhradou progrese, u které pro názornost byla použita daňová sazba podle pásma platného do konce 2007. Při sazbě 15% by se jinak chovala jako metoda úplného vynětí. V opačné situaci či jiné mohou být výsledky pozměněny.

Při srovnávání metod je možný dvojitý pohled, jednak ze strany poplatníka a jednak ze strany státu. Metoda, která je výhodná pro poplatníka, již nemusí být tolika přínosná pro stát z hlediska výnosů z daňové povinnosti poplatníka. V závislosti na konkrétních podmínkách jako daňových sazeb, celkové výše zaplacené daně v zahraničí, metod výpočtu daňového základu v zahraničí, apod., může být každá metoda více či méně výhodná v porovnání s druhou metodou.

Při použití **metody úplného zápočtu** neplatí daňový poplatník více, než mu stanoví jeho celková daňová povinnost z celosvětových příjmů. Tedy pro daňového poplatníka je výhodná, nicméně z pohledu státu tomu tak již být nemusí. Vlivem rozdílných sazeb daní dochází k přerozdělení daňových výnosů mezi oba smluvní státy. V případě, že stát zdroje má stanovenou vyšší sazbu daně, jak je tomu v tomto příkladě č. 1, pak dochází k ponížení daňové povinnosti v neprospěch státu rezidence. Ve srovnání s metodou úplného vynětí při vyšším daňovém zatížení v zahraničí je výhodnější též metoda úplného zápočtu, při níž daňový poplatník odvede o 12.000,-Kč méně. V opačné situaci, kdy by zahraniční sazba daně byla nižší, by docházelo k vyšší úspoře na celkové dani v případě použití metody vynětí příjmů. Tedy za předpokladu, že sazba daně ve státě zdroje by činila např. 10%, pak by při stanovených podmínkách daňový poplatník ve státě rezidence odvedl:

- při použití metody úplného zápočtu – 135.000,-Kč
- při použití metody úplného vynětí – 120.000,-Kč.

Metoda prostého zápočtu je oproti metodě úplného zápočtu výhodnější pro stát rezidence než pro daňového poplatníka. Stát nepřichází o výnosy z daňové povinnosti a to z důvodu, že k zápočtu dochází pouze o tu část daně, která připadá na zahraniční příjem podle sazby daně státu rezidence. Poplatník si tak nemůže uplatnit k zápočtu celou výši uhrazené daně v zahraničí a uhradí o 12.000,-Kč více. Pokud však splní zákonné podmínky, je možné, aby si rozdíl uplatnil v dalším zdaňovacím období jako náklad snižující základ daně. Výpočet daňové povinnosti podle této metody závisí především na sazbě a výši zaplacené zahraniční daně, a dále na poměru mezi příjmem ze státu rezidence a ze státu zdroje. V případě vyšší sazby daně, jak je tomu v tomto příkladě č. 1, daňový poplatník zaplatí v souhrnu více než by byla jeho daňová povinnost, avšak stát naopak nepřichází o výnosy z daní. Ve srovnání s metodou úplného vynětí je výpočet totožný. Neboť při výpočtu v metodě úplného vynětí se nezahrnují do výpočtu zahraniční příjmy vůbec a bere se v potaz pouze příjem ve státě rezidence a v metodě prostého zápočtu se sice počítá i s těmito příjmy, nicméně se následně započítává zahraniční daň do výše podle sazby státu rezidence. V opačném případě, kdy by sazba daně v zahraničí byla nižší, např. 10%, pak by při stanovených podmínkách daňový poplatník ve státě rezidence odvedl:

- při použití metody prostého zápočtu – 135.000,-Kč (stejně jako při použití metody úplného zápočtu),
- při použití metody úplného vynětí – 120.000,-Kč.

Metoda prostého zápočtu by se chovala jako metoda úplného zápočtu a tím by byla výhodnější opět metoda úplného vynětí.

Metody vynětí jsou specifické v tom, že u nich na rozdíl od metod zápočtů nehraje roli, zda byla zahraniční daň odvedená či ne. Zahraniční sazby daně nemají vliv na to, kolik daňový poplatník zaplatí.

U **metody úplného vynětí** nezáleží na výši daně, ale pouze na příjmech ve státě rezidence (po vynětí všech zahraničních příjmů), které podléhají zdanění podle sazby v tomto státě. Tato metoda představuje neutrální způsob zdanění jak pro poplatníka, tak i pro stát. Nelze z ní čerpat žádné výhody ani nevýhody.

Poslední metodu představuje **metoda vynětí s výhradou progresse**, kterou lze uplatnit dvěma způsoby – vynětí vrchního dílku a vynětí zprůměrováním. Nicméně jak již bylo výše uvedeno, jedná se o metodu, která má význam pouze za předpokladu existence progresivních sazeb daně. V opačném případě při jednotné sazbě daně se rovná efektu metody úplného vynětí (postup znázorněn např. v tab. 6). Tuto metodu považují za nevýhodnou pro daňového poplatníka a výhodnou pro stát rezidence, neboť zahraniční příjem poplatníka má vliv na stanovení sazby daně. Čím více zahraniční příjem navýší tuzemský příjem, tím vyšší sazba daně bude stanovena pro výpočet daňové povinnosti – jedná se o tzv. solidární zdanění s ohledem na majetkovou situaci poplatníka. Vyšší příjem daňového poplatníka tedy znamená vyšší daňové zatížení.

Při uplatnění **metody vrchního dílku** dochází k navýšení příjmu ve státě rezidence o zahraniční příjmy, avšak pouze pro stanovení sazby daně, která bude použita pro výpočet daňové povinnosti ve státě rezidence. Zahraniční příjmy se řadí pod příjmy dosažené ve státě rezidence, čímž v příkladě č. 1 navýšili tuzemské příjmy do pásma 32% daně. V legislativě ČR ani v uzavřených SZDZ není tato metoda vůbec uplatňována, ani upravena. Při této metodě by daňový poplatník odváděl největší daň ve státě rezidence, což by sice bylo pro stát pozitivní, nicméně by to neodpovídalo ekonomické logice.

Výhodnější a používanější metodou je **princip metody zprůměrování**, při kterém by poplatníkovi vznikala nižší daňová povinnost než při předešlé metodě. Záleží na výpočtu průměrného daňového zatížení, které připadá na celosvětové příjmy za využití progresivního zdanění.

S ohledem na výše uvedené se domnívám, že nejdůležitější metodou je metoda prostého zápočtu, která má také nejširší využití v praxi. Tuto metodu nalezneme nejčastěji ve SZDZ uzavřených ČR, ale i ve světě. Z pohledu státu rezidence se jedná o spravedlivý princip výpočtu daňové povinnosti daňových poplatníků, kdy stát nepřijde o své výnosy z jejich daňové povinnosti. Dokonce i v případě, kdy je stanovená sazba zahraniční daně nižší než ve státě rezidenta, získá stát i výnosy, které připadají na zahraniční příjmy.

Nicméně z pohledu poplatníka je výhodnější metoda úplného zápočtu, která se však téměř nevyužívá z důvodu snížení daňového výnosu ve státu rezidence při vyšší sazbě daně v zahraničí. Nicméně vyšší sazby jsou v dnešní době ve srovnání s ČR téměř ve všech vyspělých ekonomikách států. Podle statistik KPMG evropský průměr daňového zatížení k datu 11. 12. 2016 činí 39,9%.

Metoda vynětí s výhradou progrese se využívá především ve starších smlouvách, jako ve SZDZ s Německem. Nicméně vzhledem k tomu, že od roku 2008 byla v ČR zavedena jednotná sazba daně podle § 16 ZDP u fyzických osob a podle § 21 ZDP u právnických osob, došlo k zásadní změně ve využívání této metody. Jednotná sazba způsobila, že mezi metodami vynětí úplné a vynětí s výhradou progrese není rozdíl. V celkovém výsledku se vždy jedná o vynětí úplné, které se ve výsledku při vyšší sazbě v zahraničí shoduje s výsledkem metody prostého zápočtu.

Závěr

Ke dvojímu zdanění dochází v situaci, kdy je stejný předmět daně zdaněn dvakrát daní stejného nebo obdobného druhu, což může nastat v rámci jednoho státu, pak se jedná o vnitrostátní dvojí zdanění, ale častěji v rámci více států. Právě mezinárodním dvojím zdaněním se zabývá tato diplomová práce, jejímž cílem bylo především zmapování základních metod, které zamezují mezinárodnímu dvojímu zdanění včetně jejich specifikace a následně provedení komparativní analýzy metod o zamezení dvojího zdanění u vybraných smluv, které byly uzavřené Českou republikou. V návaznosti byla provedena praktická aplikace metod na konkrétní příklady, jejich porovnání a nastínění využití metod v praxi. Za dílčí cíl lze považovat seznámení s problematikou dvojího zdanění a porovnání nejvýznamnějších modelových smluv.

Tato diplomová práce prokázala, že téma mezinárodního dvojího zdanění a samotných metod při současných tendencích liberalizace mezinárodního obchodu představuje neustále a široce diskutovanou problematiku, kterou se zabývají nejen státy, ale i jednotlivé právnické a fyzické osoby. Za nejúčinnější nástroje v oblasti mezinárodního daňového práva, které zamezují mezinárodnímu dvojímu zdanění či dopad daňové zátěže zmírňují, jsou považovány v současnosti bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejichž součástí jsou i zmíněné metody. Hrají ve světě rostoucí globalizace, propojování světových ekonomik a neustálého vývoje finančního světa nezastupitelnou roli. Mezi nejvýznamnější koncepty modelových smluv se řadí MS OECD a MS OSN, od kterých se odvíjí SZDZ řady států. Jedná se o modely, které jsou vyzkoušené několikaletou praxí a neustále revidované v závislosti na aktuálních potřebách států, popř. doplňované komentářem jednotlivých smluv. Vedle nich je nezbytné neopomenout unikátní modelovou smlouvu USA a multilaterální smlouvy, které zatím nejsou tolik rozšířené, nicméně je možné, že v budoucnu předčí současná očekávání. K problematice mezinárodního dvojího zdanění se vyjádřila i EU, která má snahu vytvořit jednotnou multilaterální smlouvu pro členské státy EU, která by nahradila bilaterální SZDZ všech členských zemí a zároveň by zjednodušila problematiku dvojího zdanění v rámci jednotného evropského trhu. Vzhledem k nejednotnosti států a rozdílných názorů zatím nebyla schválena a otázkou zůstává, zda vůbec bude.

Hlavní problematiku této práce představuje vymezení metod dvojího zdanění, přičemž se jedná o metodu zápočtu a metodu vynětí, které se dále člení. Vedle těchto dvou metod je zmíněná i třetí možnost, a to vnitrostátní opatření, které spočívá v zahrnutí zaplacené daně v zahraničí do daňově uznatelných nákladů (nejedná se o úplné zamezení, avšak pouze o zmírnění). Čtvrtá kapitola detailně rozebírá a přibližuje jednotlivé metody dvojího zdanění z pohledu SZDZ a také z pohledu české legislativy.

Tento detailní rozbor pak přispívá ke komparativní analýze metod na konkrétních vybraných smlouvách uzavřených Českou republikou. Vybrány byly sousední státy ČR, tedy Rakousko, Německo, Slovensko a Polsko. Při analýze bylo zjištěno, že metody nejsou ve SZDZ výslovně pojmenované, nýbrž popsáné, a je tedy třeba metodu správně rozpoznat.

Ve většině případů se využívá k vyloučení dvojího zdanění metoda prostého zápočtu, která je v současné době nejvyužívanější a pomocí níž lze daňový základ státu snížit pouze o takovou částku, která by byla zaplacená, kdyby se daň platila na jeho území. V případě metody úplného zápočtu za předpokladu vyšší zahraniční sazby daně by pak došlo ke snížení daňové povinnosti na úkor státu rezidence. Z tohoto důvodu v naprosté většině smluv uzavřených ČR nalezneme metodu prostého zápočtu. Metoda vynětí v současném světě nehraje příliš významnou roli a téměř ze smluv vymizela. Metoda úplného vynětí vyjímá příjmy dosažené v zahraničí ze zdanění zcela, zahraniční příjmy nehrají žádnou roli při stanovování daňového základu. Nicméně v zájmu každého státu je daň vybírat, z čehož vyplývá, že se tato metoda ve SZDZ vyskytuje velmi výjimečně. Při uplatnění metody vynětí s výhradou progrese se ve státě rezidence vyňaté příjmy sice nezahrnou do základu daně, přesto se však k nim přihlédne při stanovení míry zdanění ostatních příjmů. Nicméně tato metoda má smysl pouze při využití progresivních sazeb daně. V opačném případě se metoda rovná efektu úplného vynětí.

V poslední části diplomové práce byly metody dvojího zdanění aplikovány na praktické příklady, které při srovnávání metod poukázaly na možný dvojitý pohled, jednak ze strany poplatníka a jednak ze strany státu. Metoda, která je výhodná pro poplatníka, již nemusí být tolika přínosná pro stát z hlediska výnosů z daňové povinnosti poplatníka. V závislosti na konkrétních podmínkách

jako např. daňových sazeb, může být každá metoda více či méně výhodná v porovnání s druhou metodou.

Závěrem lze říci, že nejvýznamnější metodou je metoda prostého zápočtu, což potvrdily i praktické příklady a vybrané SZDZ, která má také nejširší využití v praxi. Z pohledu státu rezidence se jedná o spravedlivý princip výpočtu daňové povinnosti daňových poplatníků, kdy stát nepřijde o své výnosy z jejich daňové povinnosti. Nicméně z pohledu poplatníka je výhodnější metoda úplného zápočtu, která se však téměř nevyužívá z důvodu snížení daňového výnosu ve státu rezidence při vyšší sazbě daně v zahraničí. Metoda vynětí s výhradou progresu se využívá především ve starších smlouvách, např. SZDZ s Německem. Nicméně v ČR byla stanovena jednotná sazba daně a díky tomu se v celkovém výsledku vždy jedná o vynětí úplné, které se ve výsledku při vyšší sazbě v zahraničí shoduje s výsledkem metody prostého zápočtu.

Vzhledem k výše uvedenému je patrné, že cíle této diplomové práce se podařilo splnit, a dále objasnit složitou a neustále se měnící problematiku mezinárodního dvojího zdanění s důrazem na metody, jejichž hlavním cílem je zamezení dvojího zdanění (snížení daňové zátěže) a též i nezdanění. Diplomová práce může dále sloužit jako informační podklad pro studenty, i širokou veřejnost, který se zabývá problematikou mezinárodního zamezení dvojího zdanění.

Seznam literatury

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *COM(2001) 582 – Towards an Internal Market without tax obstacles*. Brusel. [online] 23. 10. 2001 [cit. 26. 11. 2016]. Dostupné z URL <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>>.

COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS. *Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries*. New York, 1979. [online] 1998-2011 [cit. 29. 10. 2016]. Dostupné z URL <un.org/esa/ffd/tax/manual.htm>.

DĚRGEL, M. *Daně a právo v praxi 2016/3. Zdaňování příjmů ze zahraničí*. Praha [online] 1. 3. 2016 [cit. 5. 12. 2016]. Dostupné z URL <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d53061v64899-zdanovani-prijmu-ze-zahranici/#f1>>.

EUROPEAN COMMISSION. *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. [online] Last update 26. 11. 2016 [cit. 26. 11. 2016]. Dostupné z URL <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en>.

EUROPEAN COMMISSION. *Taxation and customs union. Treaties for the avoidance of double taxation concluded by Member States, 2016*. [online]. Dostupné z URL <http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/treaties-avoidance-double-taxation-concluded-member-states_en>.

EVROPSKÁ KOMISE. *COM(2016) 685 final – Návrh směrnice Rady o společném základu daně z příjmu právnických osob*. Štrasburk [online] 25. 10. 2016 [cit. 22. 12. 2016]. Dostupné z URL <http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF>.

EVROPSKÁ KOMISE. *COM(2016) 685 final – Přílohy Návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob*. Štrasburk [online] 25. 10. 2016 [cit. 22. 12. 2016]. Dostupné z URL <http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_2&format=PDF>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015*. Praha [online] 11. 1. 2016 [cit. 28. 11. 2016]. Dostupné z URL <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzicky-ch-osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzicky-ch-osob-za-zdanovaci-obdobi-2015-7005>>.

KOZELSKÝ, Z. *Speciální analýzy. Osobní daně v Evropské unii*. Praha [online] květen 2013 [cit. 30. 11. 2016]. Dostupné z URL <http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_osobni_dane_v_evropske_unii.pdf>.

KPMG. *Individual income tax rates table*. [online] 2016 [cit. 11. 12. 2016]. Dostupné z URL <<https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Přehled platných smluv. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku*. Praha [online] 8. 11. 2016 [cit. 12. 11. 2016]. Dostupné z URL <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Přehled pokynů a sdělení. Souhrnný přehled pokynů a sdělení v oblasti mezinárodních daňových vztahů a smluv o zamezení dvojího zdanění*. Praha [online] 18. 3. 2015 [cit. 14. 11. 2016]. Dostupné z URL <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-pokynu-a-sdeleni#2014>>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Schodek státního rozpočtu za rok 2015 je o 37. mld. nižší než plánovaný*. Praha [online] 5. 1. 2016 [cit. 9. 10. 2016]. Dostupné z URL <<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/schodek-statniho-rozpocetu-za-rok-2015-je-23541>>.

MRKÝVKA, P. *Finanční právo a finanční správa: 2. díl*. 1. dotisk 1. vyd. Brno: Masarykova universita, 2006. ISBN 80-210-3579-X.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

NERUDOVÁ, D. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s [online] 2016 [cit. 29. 10. 2016]. Dostupné z URL <[http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojihho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=\\$index=802](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojihho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=$index=802)>.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Condensed version 15 July 2014. Paris: OECD Publishing, 2014. ISBN 978-92-64-21115-5.

PRÁŠILOVÁ, P. *Stručně a jasně: Společný (konsolidovaný) základ daně z příjmu právnických osob*. [online] 8. 11. 2016 [cit. 22. 12. 2016]. Dostupné z URL <<http://www.danovereformy.eu/korporatni-dane/articles/strucne-a-jasne-spolecny-konsolidovany-zaklad-dane-z-prijmu-pravnicky-ch-osob>>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR, č. j. 2 Afs 108-2004. Brno. [online] 10. 2. 2005 [cit. 30. 10. 2016]. Dostupné z URL <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0108_2Afs_0400106A_prevedeno.pdf>.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktual. vyd. ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002, č.j. 494/1 173/2003. Finanční zpravodaj. [online] 7. 1. 2003 [cit. 30. 10.

2016]. Dostupné z URL <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/FZ_1-1-2003.pdf>.

Sdělení MF ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, č.j. 251/15 082/96. Finanční zpravodaj. [online] 1996 [cit. 30. 10. 2016]. Dostupné z URL <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/FZ_4-1996.pdf>.

SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2016. ISBN 978-80-7552-400-3.

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Vyhláška č.15/1988 Sb., Vyhláška ministra zahraničních věcí ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu, přijatá dne 23. května 1969.

UNCTAD. *Country-specific Lists of Double Taxation Treaties*, 2011. [online] Dostupné z URL <[http://unctad.org/en/Pages/DIAE/International%20Investment%20Agreements%20\(IIA\)/Country-specific-Lists-of-DTTs.aspx?Do=51,50](http://unctad.org/en/Pages/DIAE/International%20Investment%20Agreements%20(IIA)/Country-specific-Lists-of-DTTs.aspx?Do=51,50)>.

UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Version 2011. New York: United Nations 2012. ISBN 978-92-1-159102-6.

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

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1 Vývoj uzavírání SZDZ ČR mezi lety 1974 – 2016 (pouze aktuálně platné SZDZ).....	38
Obr. 2 Základní schéma metod zamezení mezinárodního dvojího zdanění	45
Obr. 3 Schéma výpočtu daně metodou úplného zápočtu	46
Obr. 4 Schéma výpočtu daně metodou prostého zápočtu	47
Obr. 5 Schéma výpočtu daně metodou úplného vynětí	48
Obr. 6 Schéma výpočtu daně metodou vrchního dílku (typ metody vynětí)	49
Obr. 7 Schéma výpočtu daně metodou zprůměrování (typ metody vynětí)	49
Obr. 8 Sazby DPFO v ČR v letech 2006-2007	63

Seznam tabulek

Tab. 1 Metody vyloučení dvojího zdanění u vybraných smluv uzavřených ČR z pohledu zahraničních příjmů daňového rezidenta ČR	58
Tab. 2 Metoda úplného zápočtu	60
Tab. 3 Metoda prostého zápočtu	61
Tab. 4 Metoda úplného vynětí	62
Tab. 5 Metoda vrchního dílku	63
Tab. 6 Metoda vrchního dílku při jednotné sazbě daně	64
Tab. 7 Metoda vynětí zprůměrování	64
Tab. 8 Zadání příkladu č. 2 a jeho výpočet	65
Tab. 9 Souhrnná tabulka výsledků metod	67

Seznam příloh

Příloha č. 1 UNCTAD – seznam smluvních států ČR.....	79
Příloha č. 2 Porovnání struktury modelů OECD a OSN	81
Příloha č. 3 Kompletní přehled SZDZ uzavřené ČR k datu 12. 11. 2016	83

Příloha č. 1 UNCTAD – seznam smluvních států ČR

CONFÉRENCE DES NATIONS UNIES SUR LE
COMMERCE ET LE DÉVELOPPEMENT



UNITED NATIONS CONFERENCE ON
TRADE AND DEVELOPMENT

Total number of Double Taxation Agreements concluded, 1 June 2011

Reporter	Partner	Type of agreement	Date of signature
Czech Republic	Albania	Income and Capital	22-Jun-95
	Armenia	Income and Capital	6-Jul-08
	Australia	Income and Capital	28-Mar-95
	Austria	Income and Capital	8-Jun-06
	Azerbaijan	Income	24-Nov-05
	Bahrain	Income	24-May-11
	Belgium	Income and Capital	19-Jun-75
	Bosnia and Herzegovina	Income and Capital	20-Nov-07
	Brazil	Income and Capital	26-Aug-86
	Bulgaria	Income and Capital	9-Apr-98
	Canada	Income and Capital	30-Aug-90
	China	Income	28-Aug-09
	China	Income and Capital	11-Jun-87
	Croatia	Income and Capital	22-Jan-99
	Cyprus	Income	28-Apr-09
	Cyprus	Income and Capital	15-Apr-80
	Denmark	Income and Capital	11-Sep-92
	Egypt	Income and Capital	19-Jan-95
	Estonia	Income and Capital	24-Oct-94
	Ethiopia	Income	25-Jul-07
	Finland	Income and Capital	2-Dec-94
	France	Income and Capital	1-Jun-73
	Georgia	Income and Capital	23-May-06
	Germany	Income and Capital	19-Dec-80
	Greece	Income and Capital	23-Oct-86
	Hungary	Income and Capital	14-Jan-93
	Iceland	Income and Capital	18-Jan-00
	India	Income and Capital	1-Oct-98
	Indonesia	Income and Capital	4-Oct-94
	Ireland	Income and Capital	14-Nov-95
	Israel	Income and Capital	8-Dec-93
	Italy	Income and Capital	5-May-81
Japan	Income and Capital	11-Oct-77	
Jordan	Income	10-Apr-06	
Kazakhstan	Income and Capital	9-Apr-98	
Korea, DPR	Income and Capital	2-Mar-05	
Korea, Republic	Income	27-Apr-92	
Latvia	Income and Capital	25-Oct-94	

Lebanon	Income and Capital	28-Aug-97
Lithuania	Income and Capital	27-Oct-94
Luxembourg	Income and Capital	18-Mar-91
Malaysia	Income and Capital	8-Mar-96
Malta	Income and Capital	21-Jun-96
Mexico	Income and Capital	4-Apr-02
Moldova Republic	Income and Capital	12-May-99
Mongolia	Income and Capital	27-Feb-97
Netherlands	Income and Capital	14-Mar-74
New Zealand	Income	26-Oct-07
Nigeria	Income and Capital	31-Aug-89
Norway	Income and Capital	19-Oct-04
Philippines	Income and Capital	13-Nov-00
Poland	Income and Capital	24-Jun-93
Portugal	Income and Capital	24-May-94
Romania	Income and Capital	8-Nov-93
Russian Federation	Income and Capital	17-Nov-95
Serbia	Income and Capital	11-Nov-04
Singapore	Income and Capital	21-Nov-97
Slovakia	Income and Capital	15-Apr-02
Slovenia	Income and Capital	13-Jun-97
South Africa	Income and Capital	11-Nov-96
Spain	Income and Capital	8-May-80
Sri Lanka	Income and Capital	26-Jul-78
Sweden	Income and Capital	16-Feb-79
Switzerland	Air Transport	26-Apr-60
Switzerland	Income and Capital	4-Dec-95
Syria	Income	18-May-08
Thailand	Income and Capital	12-Feb-94
Tunisia	Income and Capital	14-Mar-90
Turkey	Income and Capital	12-Nov-99
Ukraine	Income and Capital	30-Jun-97
United Arab Emirates	Income and Capital	30-Sep-96
United Kingdom	Income and Capital	5-Nov-90
United States	Income and Capital	16-Sep-93
United States	Social Security	7-Sep-07
Uzbekistan	Income and Capital	2-Mar-00
Venezuela	Income and Capital	26-Apr-96
VietNam	Income and Capital	23-May-97

Příloha č. 2 Porovnání struktury modelů OECD a OSN

STRUKTURA MODELŮ	MS OECD	MS OSN
Název a preambule	Název a preambule	Název a preambule
Kapitola 1 - Rozsah smlouvy		
Článek 1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	Osoby, na které se smlouva vztahuje
Článek 2	Daně, na které se smlouva vztahuje	Daně, na které se smlouva vztahuje
Kapitola 2 - Definice		
Článek 3	Všeobecné definice	Všeobecné definice
Článek 4	Rezident	Rezident
Článek 5	Stálá provozovna	Stálá provozovna
Kapitola 3 - Zdanění příjmů		
Článek 6	Příjmy z nemovitého majetku	Příjmy z nemovitého majetku
Článek 7	Zisky podniků	Zisky podniků
Článek 8	Mezinárodní doprava	Mezinárodní doprava – alternativa 8A a 8B
Článek 9	Sdružené podniky	Sdružené podniky
Článek 10	Dividendy	Dividendy
Článek 11	Úroky	Úroky
Článek 12	Licenční poplatky	Licenční poplatky
Článek 13	Zisky ze zcizení majetku	Zisky ze zcizení majetku
Článek 14	Nezávislá povolání (článek vypuštěn v roce 2000)	Nezávislá povolání (na rozdíl od MS OECD nebyl vypuštěn)
Článek 15	Příjmy ze zaměstnání	Závislá činnost
Článek 16	Tantiémy	Tantiémy
Článek 17	Umělci a sportovci	Umělci a sportovci
Článek 18	Penze	Penze
Článek 19	Veřejné funkce	Veřejné funkce
Článek 20	Studenti	Studenti
Článek 21	Ostatní příjmy	Ostatní příjmy
Kapitola 4 - Zdanění kapitálu		
Článek 22	Majetek	Majetek
Kapitola 5 - Metody k eliminaci dvojího zdanění		

Článek 23 A	Vyloučení dvojího zdanění – Metoda vynětí	Vyloučení dvojího zdanění – Metoda vynětí
Článek 23 B	Vyloučení dvojího zdanění – Metoda zápočtu	Vyloučení dvojího zdanění – Metoda zápočtu
Kapitola 6 - Speciální ustanovení		
Článek 24	Zákaz diskriminace	Zákaz diskriminace
Článek 25	Řešení případů dohodou	Řešení případů dohodou
Článek 26	Výměna informací	Výměna informací
Článek 27	Pomoc při výběru daní	Pomoc při výběru daní
Článek 28	Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů	Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů
Článek 29	Územní působnost	
Kapitola 7 - Závěrečná ustanovení		
Článek 30	Vstup v platnost	Vstup v platnost
Článek 31	Výpověď	Výpověď

Příloha č. 3 Kompletní přehled SZD uzavřené ČR k datu 12. 11. 2016

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	10.04.2012	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, č. 4/2015	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	12.05.2010	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	17.12.2012	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	
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. 11-12/2006	
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007, č. 3/2010	

Hongkong	24.01.2012	49/2012 Sb.m.s.	č. 4/2012	
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, č. 4/2014	
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	07.11.2007	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 demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
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.
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	25.02.2013	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	10.08.1994	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	

Slovensko	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	
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	

ANOTAČNÍ ZÁZNAM

AUTOR	Bc. Aneta Tocháčková		
STUDIJNÍ OBOR	6208T138 Globální podnikání a finanční řízení podniku		
NÁZEV PRÁCE	Mezinárodní dvojí zdanění a komparativní analýza metod u vybraných smluv o zamezení dvojího zdanění		
VEDOUCÍ PRÁCE	JUDr. Ing. Hana Skalická, BA, Ph.D.		
KATEDRA	KFMU - Katedra finančního a manažerského účetnictví	ROK ODEVZDÁNÍ	2017
POČET STRAN	78		
POČET OBRÁZKŮ	8		
POČET TABULEK	9		
POČET PŘÍLOH	3		
STRUČNÝ POPIS	<p>Diplomová práce se zabývá vybranou oblastí mezinárodního dvojího zdanění a jeho zamezení prostřednictvím bilaterálních mezinárodních smluv, přičemž mezi nejvýznamnější modely smluv se řadí smlouva OSN a OECD. V každé smlouvě jsou zakotvené metody dvojího zdanění, obvykle ve článku č. 23, které zabraňují dvojímu zdanění, ale i nezdanění.</p> <p>Cílem této práce je vymezení těchto metod z pohledu SZDZ, ale i z pohledu české legislativy, následně zpracování komparativní analýzy metod u vybraných smluv uzavřených ČR. Výstupem je aplikace získaných poznatků na praktické příklady. V závěru jsou pak porovnány jednotlivé metody, uvedeny jejich pozitiva i negativa z pohledu státu, ale i jednotlivce. Při srovnání metod je zjištěno, že za nejvyužívanější a nejspravedlivější metodu je považována metoda prostého zápočtu, zatímco metoda vynětí s výhradou progresu ztrácí na významu.</p>		
KLÍČOVÁ SLOVA	Mezinárodní dvojí zdanění, Modelová smlouva OECD, Modelová smlouva OSN, Komentář, Rezident, Nerezident, Stát zdroje, Metody dvojího zdanění, Metoda úplného zápočtu, Metoda prostého zápočtu, Metoda úplného vynětí, Metoda vynětí s výhradou progresu		
PRÁCE OBSAHUJE UTAJENÉ ČÁSTI: Ne			

ANNOTATION

AUTHOR	Bc. Aneta Toháčková		
FIELD	6208T138 Corporate Finance Management in the Global Environment		
THESIS TITLE	International double taxation and comparative analysis of methods in selected agreements on double taxation avoidance		
SUPERVISOR	JUDr. Ing. Hana Skalická, BA, Ph.D.		
DEPARTMENT	KFMU - Department of Financial and Managerial Accounting	YEAR	2017
NUMBER OF PAGES			
	78		
NUMBER OF PICTURES			
	8		
NUMBER OF TABLES			
	9		
NUMBER OF APPENDICES			
	3		
SUMMARY	<p>The diploma thesis focuses on selected area of the international double taxation and taxation avoidance through bilateral international contracts. OSN and OECD contracts are the most significant models. In each of them can be found methods of double taxation, usually in the article no. 23 which prevent double taxation and also non-taxation.</p> <p>The aim of this thesis is to define these methods from the perspective of double taxation avoidance agreements, but also from the perspective of Czech law. Subsequently, comparative analysis of the methods of selected contracts, which are agreed by the Czech republic, is processed. As an output, the methods are applied to practical examples. In conclusion, the methods are compared and their positives and negatives introduced, both from the perspective of the state and individuals. Based on comparison of the methods, ordinary credit method is considered the fairest and the most frequently used, while the method of exemption with progression is losing its importance.</p>		
KEY WORDS	International double taxation, Model Tax Convention on Income and Capital, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, Commentary, Resident, Non-resident, State of resources, Methods of double taxation, Full credit, Ordinary credit, Full exemption, Exemption with progression		
THESIS INCLUDES UNDISCLOSED PARTS: No			

