

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA PRÁVNICKÁ**

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

*Mezinárodní a vnitrostátní finančně právní aspekty  
dvojího zdanění*

**Zpracoval: David Novotný**

**Plzeň, 2014**

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **David NOVOTNÝ**  
Osobní číslo: **R09M0196P**  
Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**  
Studijní obor: **Právo**  
Název tématu: **Mezinárodní a vnitrostátní finančně právní aspekty dvojího zdanění**  
Zadávací katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Pojem vnitrostátního a mezinárodního dvojího zdanění
2. Opatření k zamezení dvojího zdanění- jednostranné, mezinárodní smlouvy
3. Vzorové modely smluv zamezující dvojí zdanění
4. Daňový rezident a nerezident podle zákona o daních z příjmů a SZDZ
5. Zdroj příjmů podle zákona o daních z příjmů
6. Metody zamezení dvojího zdanění
7. Formální zákonné podmínky pro vyloučení dvojího zdanění
8. Definiční znaky stálé provozovny podle zákona o daních z příjmů a SZDZ
9. Zdanění konkrétních příjmů- komparace ZDP a česko-německé SZDZ

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

- Bakeš a kolektiv- Finanční právo, C.H. Beck
- Sojka V.- Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákona o daních z příjmu
- Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu resp. příjmů a mejetku

Vedoucí diplomové práce:

**JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.**

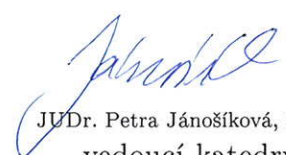
Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce: 7. ledna 2013

Termín odevzdání diplomové práce: 31. března 2014

Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.  
děkan



  
JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 13. června 2013

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Na tomto místě bych chtěl současně poděkovat paní JUDr. Petře Jánošíkové, Ph.D., vedoucí mé diplomové práce, za vstřícnost, podporu i cenné rady při zpracování této diplomové práce.

## Obsah

### Úvod

- I. Pojem vnitrostátního a mezinárodního dvojího zdanění
  - 1.1 Vymezení základních pojmů
  - 1.2 Dvojí zdanění
- II. Opatření k zamezení dvojího zdanění
  - 2.1 Jednostranné opatření
  - 2.2 Mezinárodní smlouvy
- III. Vzorové modely smluv o zamezení dvojího zdanění
- IV. Daňový rezident a nerezident
  - 4.1 Určení daňového domicilu podle zákona o daních z příjmů
  - 4.2 Určení daňového domicilu podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění
- V. Zdroj příjmů
- VI. Metody zamezení dvojího zdanění
  - 6.1 Zápočet daně (*credit system*)
  - 6.2 Vynětí (*exemption*)
  - 6.3 Uplatnění zahraniční daně ve výdajích (nákladech)
  - 6.4 Zohlednění ztrát v zahraničí
  - 6.5 Vynětí příjmů ze závislé činnosti
- VII. Formální zákonné podmínky pro vyloučení dvojího zdanění
  - 7.1 Prokazování daňového domicilu
  - 7.2 Prokazování zdanění příjmů v zahraničí
- VIII. Definiční znaky stálé provozovny
  - 8.1 Definice stálé provozovny podle zákona o daních z příjmů
  - 8.2 Definice stálé provozovny podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění
- IX. Zdanění konkrétních příjmů – komparace zákona o daních z příjmů a česko-německé smlouvy o zamezení dvojího zdanění
  - 9.1 Příjmy z nemovitého majetku
  - 9.2 Zisky podniků
  - 9.3 Lodní a letecká doprava
  - 9.4 Dividendy
  - 9.5 Úroky
  - 9.6 Licenční poplatky

9.7 Zisky ze zcizení majetku

9.8 Nezávislá povolání

9.9 Zaměstnání

9.10 Tantiémy

9.11 Umělci a sportovci

9.12 Veřejné funkce

9.13 Penze

9.14 Ostatní příjmy výslovně neuvedené

X. Závěr

Resumé v anglickém jazyce

Použité prameny

## ÚVOD

Základním projevem současného ekonomického rozvoje světa je jeho globalizace. Podnikání jednotlivců i větších celků není omezeno hranicemi jednoho státu, překračuje je. Podnik investorů jednoho státu rozšiřuje své obchodování na teritoria jiných států, investoři zvažují zahraniční investice, podniky se na mezinárodní úrovni spojují, kupují i prodávají.

Jednou ze zásadních otázek, které si investoři při zvažování zahraničních investic a při podnikání v zahraničí vůbec kladou, je otázka zdanění. Zajímá je, jak budou jejich výnosy zdaněny ve státě, kam svou investici umístí i to, jak bude vypořádáno zdanění při transferu výnosu do domovského státu. Vybírají si proto cíleně pro své podnikání a své investice jurisdikce s nízkou mírou zdanění – avšak současně i takové, kde nehrozí vysoké „dodanění“ ve státě, v němž jsou rezidenty – své investice proto směřují nejčastěji do těch států, s nimiž má jejich domovský stát uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Stejně uvažují i státy – snaží se do svých ekonomik přilákat zahraniční kapitál, i o to, aby jejich rezidenti dosahovali zisků v zahraničí a tyto zisky transferovali zpět do tuzemska. Podmínkou pro to, aby ekonomika byla atraktivní pro zahraniční investory a současně byli vlastní rezidenti motivováni k zahraničním investicím, je pak právě zamezení dvojího zdanění na smluvní bázi s co možná největším počtem států, odkud by mohli přicházet investice, nebo kam by mohli směřovat své investice rezidenti daného státu.

Vzhledem k tomu, že zamezení dvojího zdanění v oboru daně z příjmů a majetku není zatím unifikováno v rámci Evropské unie, zůstane uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, ať již s členskými státy Evropské unie či ostatními zeměmi, aktuální ještě řadu let. Vedle toho je problematika dvojího zdanění aktuální i z hlediska finančního práva. Platný zákon o daních z příjmů ve své terminologii i definicích nekoresponduje zcela se smlouvami o zamezení dvojího zdanění. I samotné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, byť i vycházejí z některých vzorových modelů, se v jednotlivostech liší. Proto považuji téma mezinárodního dvojího zdanění a zajímavé a aktuální a proto jsem se rozhodl věnovat se mu i ve své diplomové práci.

Ve své diplomové práci se nejprve zabývám teoretickými východisky problematiky právní úpravy dvojího zdanění a definicemi základních používaných pojmů. Vysvětluji, jaká opatření mohou státy k zamezení dvojího zdanění použít, a zabývám se problematikou vzorových smluvních modelů. Objasňuji pojetí daňové rezidentury ve srovnání platného zákona o daních z příjmů a smluv o zamezení dvojího zdanění a stejně postupuji u vysvětlení příjmů, které jsou zákonem o daních z příjmů považovány za příjmy ze zdrojů v tuzemsku. Pro pochopení problematiky mezinárodního dvojího zdanění je samozřejmě důležité též vysvětlení metod, jaké mohou státy k zamezení dvojího zdanění využít. Zabývám se tím, jak je možné dosáhnout vyloučení dvojího zdanění a jaké formální podmínky musí rezident pro vyloučení dvojího zdanění splnit. Velmi zajímavé jsou otázky definičních znaků stále provozovny. Na komparaci ustanovení zákona o daních z příjmů a česko-německé smlouvy o zamezení dvojího zdanění vysvětluji zdanění jednotlivých druhů příjmů. V závěru diplomové práce pak shrnuji poznatky, k nimž jsem při zpracování zvoleného tématu dospěl, i návrhy *de lege ferenda* ke stávající úpravě zákona o daních z příjmů. Prameny, z nichž jsem vycházel při zpracování této diplomové práce, jsou uvedeny v její závěrečné části.

Problematika dvojího zdanění zajímá nejen všechny zahraniční investory a tuzemské podnikatele, kteří mají zájem o podnikání v zahraničí. V souvislosti s uvolněním pohybu pracovní síly se o tyto otázky zajímají i občané, kteří by rádi v zahraničí pracovali. Přesto je odborná literatura na téma dvojího zdanění poměrně chudá. I když samozřejmě nemohu ve své diplomové práci odpovědět na všechny otázky, které si podnikatelská i nepodnikatelská veřejnost v souvislosti s mezinárodním dvojím zdaněním klade, doufám, že moje diplomová práce poskytne čtenářům alespoň základní vodítko v této problematice.

Plzeň, březen 2014



# I. POJEM VNITROSTÁTNÍHO A MEZINÁRODNÍHO DVOJÍHO ZDANĚNÍ

## 1.1 Vymezení základních pojmů

Základním pojmem, který je nutné vysvětlit při rozboru problematiky dvojího zdanění, je pojem *daň*. Můžeme se setkat s celou řadou vědeckých definic tohoto pojmu. Současné pojetí daní vychází z definice prof. Karla Engliše, který daně považoval za „příspěvky individuálních hospodářství pro hospodářství státní podle únosnosti“ nebo za „cenu, kterou platí jednotlivec za statek nebo službu, jež odebírá z kooperativního zařízení.“<sup>1</sup> Současná právní věda chápe daně jako povinné, pravidelně se opakující, zákonem stanovené platby do veřejného rozpočtu a zdůrazňuje, že „daně jsou většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována protihodnota, a zároveň platby, které mívají spíše periodický charakter.“<sup>2</sup> Daně v České republice mohou být ukládány jen na základě zákona.<sup>3</sup>

*Daňově právní vztah* (daňová konstrukce) má několik prvků – subjekt daně, objekt daně, základ daně a daňovou sazbu, ke kterým se někdy přiřazuje též splatnost daně. *Subjektem daně* je vždy ta osoba, které zákon stanoví povinnost daň platit. Pokud jde o osobu, která platí daň ze svého výnosu nebo ze své činnosti, hovoříme o *poplatníkovi daně*. Pokud za poplatníka musí daň odvést jiná osoba, jde o *plátce daně*. *Objekt daně* (někteří autoři používají termín *předmět daně*) je zpravidla definován jako „hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost.“<sup>4</sup> Pro výpočet *základu daně* musíme objekt daně převést na jednotky, z nichž je možné vypočítat daň. Zpravidla bude základ daně vyjádřen v penězích, ale v některých daních se můžeme setkat i s určením základu daně v jiných jednotkách (např. pro daň z pozemků je rozhodující výměra pozemku v metrech čtverečných). *Sazba daně* nám umožní stanovit daň z daňového základu – bývá určena zpravidla jako procentní sazba v případě, že je základ daně stanoven v penězích nebo jako peněžní částka, je-li základ daně stanoven v jiných jednotkách. *Splatnost daně* určuje zákonem stanovený termín, ve kterém je poplatník nebo plátce povinen daň zaplatit.

<sup>1</sup> Engliš, K.: *Soustava národního hospodářství*, Nakladatelství Melantrich, a.s., Praha 1938, s. 85 a 201

<sup>2</sup> Bakeš, M. a kol.: *Finanční právo*, 3. aktualizované vydání, C. H. Beck, Praha 2003, s. 87

<sup>3</sup> Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod

<sup>4</sup> Bakeš, M. a kol.: *Finanční právo*, 3. aktualizované vydání, C. H. Beck, Praha 2003, s. 190

Základní prvky daňově právního vztahu jsou poměrně snadno definovatelné v případě, že budeme aplikovat jen tuzemské daňové předpisy. Vlastimil Sojka však upozorňuje, že „zdánlivě triviální úvaha je při řešení otázek mezinárodního zdanění provázena nespočtem komplikací. Prakticky každý z výše jmenovaných pojmů může nabývat odlišný obsah podle toho, zda je zkoumáme a řešíme pouze podle tuzemských daňových zákonů, či zda jsou ustanovení těchto zákonů modifikována mezinárodními smlouvami.“<sup>5</sup>

## 1.2 Dvojití zdanění

*Dvojití zdanění* je běžně definováno jako případ, kdy je ten samý objekt daně podroben dvakrát daní stejného nebo obdobného druhu. Nejde tedy o případ, kdy by stejný předmět daně byl zatížen spotřební daní a navíc daní z přidané hodnoty. K tomu, abychom mohli hovořit o dvojitím zdanění, musí jít o daň stejnou nebo alespoň daň stejného druhu.

V praxi musíme rozlišovat vnitrostátní a mezinárodní dvojití zdanění. K *vnitrostátnímu dvojitímu zdanění* dochází v situaci, kdy dvojnásobné zdanění téhož předmětu daně ukládá přímo tuzemský právní předpis. Jako příklad vnitrostátního dvojitího zdanění se nejčastěji uvádí zdanění dividend plynoucích společníkovi ze zisku společnosti s ručením omezeným. Tento zisk je totiž v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění změn a doplňků (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), zdaňován nejprve na úrovni společnosti daní z příjmů právnických osob. Při výplatě podílu na zisku společníkovi, nejde-li o případ osvobození od daně, se dividenda daní vlastně podruhé daní se zvláštní sazbou daně.<sup>6</sup>

O *mezinárodní dvojití zdanění* jde v případě, kdy je ten samý základ daně podroben zdanění daní stejného druhu ve dvou různých státech. Abychom pochopili, proč k tomu dochází, je nutné si vysvětlit základní premisy, podle kterých státy určují, zda ten či onen příjem nebo majetek podrobí zdanění. Daňové systémy všech států totiž zásadně vycházejí ze dvou principů. První zásadou je *zdaňování všech rezidentů* daného státu, ať dosáhli svých příjmů v tuzemsku nebo v zahraničí. Druhou zásadou je *zdaňování příjmů a jiných majetkových hodnot náležejících rezidentům i nerezidentům*, pokud pocházejí ze *zdroje na území*

---

<sup>5</sup> Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojitího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. ASPI, a.s., Praha 2008, s. 12

<sup>6</sup> § 23 odst. 2 písm. a) a § 36 odst. 2 písm. b) ZDP

*daného státu.* Při plném uplatnění obou uvedených zásad se překrývají daňové systémy státu, jehož rezidentem je poplatník, a státu, z jehož zdrojů daný příjem či majetková hodnota pocházejí. Poplatník je tak nucen svůj příjem nebo majetek danit dvakrát – jednou ve státě zdroje a jednou ve státě, ve kterém má svůj daňový domicil. Příčinou mezinárodního dvojího zdanění je tedy *kolize daňových zákonů* dvou nebo více různých států. Tato kolize může dále spočívat též v tom, že daňové zákony různých států používají různá kritéria pro určení daňového domicilu poplatníka. Může se tak stát, že poplatník je podle vnitrostátních předpisů považován za daňového rezidenta více států, které jej potom nutí, aby v nich zdaňoval své celosvětové příjmy.

Mezinárodní dvojí zdanění se tedy projevuje dvojitým způsobem – především tak, že poplatník je považován za daňového rezidenta dvou států, tj. své celosvětové příjmy musí danit ve dvou státech, a dále tak, že poplatník své příjmy dosažené v zahraničí musí podrobit zdanění ve státě zdroje i ve svém domovském státě.

## II. OPATŘENÍ K ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Samozřejmou snahou všech podnikatelských subjektů je maximalizace jejich zisku. Daně pak chápou jako víceméně nevídaný nástroj, který jim jejich zisky snižuje. Pokud by v praxi státy bez jakéhokoli zmírnění důsledně uplatňovaly oba zmíněné principy zdanění – zdanění všech rezidentů a zdanění všech příjmů ze zdrojů na území daného státu – docházelo by při podnikání rezidentů jednoho státu v teritoriu druhého státu k dvojnásobnému zdanění jejich příjmů. Tento důsledek zahraničního podnikání by pak valná většina podnikatelských subjektů nepochybně považovala za demotivující a ztratila by zájem o podnikání v zahraničí. Vysvětlili jsme si, že takový přístup není ani v zájmu podnikatelů ani v zájmu států, které se naopak snaží přilákat zahraniční podnikatele a motivovat své poplatníky, aby pole svého působení rozšiřovali za hranice daného státu. To je důvodem, proč státy přistupují k opatřením, která dvojí zdanění omezí nebo je úplně vyloučí.

### 2.1 Jednostranné opatření

Státy především mohou zavést přímo ve svém zákonu nějaké *jednostranné opatření*, kterým určí metodu pro omezení dvojího zdanění jejich rezidentů a při výpočtu tuzemské daně zohlední daň zaplacenou v zahraničí. Takové jednostranné opatření bývá většinou využíváno v době, kdy stát potřebuje „nastartovat“ ekonomiku a v době, kdy je jeho ekonomika již stabilizovaná, jednostranné opatření ze svého právního řádu vypouští. Je to pochopitelné, protože jednostranné opatření je vždy pro stát nevýhodné – sám se vzdává daňových příjmů, avšak bez jakékoli recipocity ze strany ostatních států. V ZDP má prvky jednostranného opatření k omezení dvojího zdanění ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch), které poplatníkům s daňovým domicilem v tuzemsku umožňuje, aby si do nákladů zahrnuly daň z příjmů nebo darovací daň zaplacenou v zahraničí, pokud jde o daň z příjmů, které se zahrnují do základu daně nebo samostatného základu daně a to pouze v rozsahu, v jakém zahraniční daň nebyla započtena na tuzemskou daňovou povinnost.

### 2.2 Mezinárodní smlouvy

Popsaná nevýhodnost jednostranných opatření pro omezení dvojího zdanění je důvodem, proč se státy snaží uzavírat *mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění je svého

druhu kolizní normou. Snaží se zamezit kolizi daňových řádů dvou států v první řadě tím, že stanoví přesná kritéria pro určení daňového domicilu daňových poplatníků. Daňová smlouva koriguje, jaké příjmy rezidentů jednoho státu dosažených ze zdrojů druhého státu může druhý stát podrobit zdanění a v některých případech stanoví též maximální daňovou sazbu, kterou mohou být tyto příjmy v druhém státě zatíženy. Určuje rovněž metodu, jaká se uplatní pro omezení dvojího zdanění a tím tak stanoví určitý poměr, v jakém se smluvní státy o daňový výnos podělí.

Pokud jde o druh daní, ohledně kterých se smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírají nejčastěji, jednoznačně vede daň z příjmu a daň z majetku. Je to proto, že u tohoto typu daní hrozí mezinárodní dvojí zdanění nejčastěji. Výjimečně jsou uzavírány smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací – Česká republika má v současné době uzavřeny jen dvě takové smlouvy, a to se Slovenskem<sup>7</sup> a s Rakouskem<sup>8</sup>. Vzhledem k tomu, že daň dědická i darovací byly v České republice k 1. lednu 2014 zrušeny, jeví se obě smlouvy dnes již jako obsolentní.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zásadně neuzavírají u nepřímých daní, např. v oboru daně z přidané hodnoty nebo v oboru spotřebních daní. Je tomu tak proto, že většinou již vnitrostátní daňové předpisy, příp. evropská úprava, vylučují, aby došlo k tomu, že by byl jeden předmět daně zatížen daní z přidané hodnoty dvou různých států. Vyloučení dvojího zdanění při vývozu zboží do zahraničí je totiž u tohoto typu daní zakotveno ve vnitrostátním daňovém předpisu.

Je nutné si uvědomit, že smlouvy vždy vycházejí z vnitrostátních daňových systémů a ty modifikují ve vztahu k rezidentům smluvních států. Sama smlouva nikdy nemůže stanovit žádnou daňovou povinnost, kterou by poplatník neměl již na základě vnitrostátního předpisu. Pokud tedy bude smlouva o zamezení dvojího zdanění umožňovat, aby Česká republika podrobila konkrétní příjem zdanění, avšak šlo by o příjem, který ZDP nezařazuje mezi příjmy ze zdrojů na území ČR<sup>9</sup> a tudíž jej ze zdanění vyjímá, pak má přednost vnitrostátní

---

<sup>7</sup> Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací, č. 253/1993 Sb.

<sup>8</sup> Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní dědických a darovacích č. 31/2000 Sb. m. s.

<sup>9</sup> § 36 ZDP

úprava. Smlouva o zamezení dvojího zdanění tak nikdy nemůže postavení poplatníka zhoršovat oproti tomu, jaké by měl podle vnitrostátního předpisu. Obsahem smlouvy o zamezení dvojího zdanění je tedy především soubor kritérií, která umožňují jednoznačně určit stát, který má právo zdanit konkrétní druhy příjmů. Druhý stát potom musí strpět opatření k omezení dvojího zdanění, tedy v podstatě smlouvou určené opatření ke snížení jeho daňového výnosu. Cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je rovněž zabránit dvojímu nezdanění, tedy případu, kdy daný příjem není daněn ani v jednom státě, a samozřejmě též daňovým únikům.

Můžeme tedy dojít k závěru, že pro poplatníka má být smlouva z hlediska daňového zatížení neutrální a má zajišťovat objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba smluvní státy.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou zpravidla uzavírány jako *smlouvy dvoustranné*, mezi dvěma smluvními státy. Bylo by sice možné dovodit, že Česká republika je jako právní nástupce Československé socialistické republiky smluvní stranou vícestranných smluv Rady vzájemné hospodářské pomoci o zamezení dvojího zdanění;<sup>10</sup> v důsledku rozpadu tohoto uskupení v 90. letech minulého století však tyto smlouvy pozbyly jakéhokoli opodstatnění, ačkoli nebyly formálně ukončeny. Úprava zamezení dvojího zdanění s většinou členů RVHP byla nahrazena novými bilaterálními smlouvami.

Za zmínku stojí i snahy o unifikaci problematiky dvojího zdanění na úrovni Evropské unie. Zatímco v případě nepřímých daní, zejména daně z přidané hodnoty, je evropský systém možno považovat za propracovaný a jednotný, u daní důchodového typu tomu tak není. Členské státy Evropské unie si totiž poměrně přísně střeží vlastní samostatnou jurisdikci. Přesto je zvažováno vytvoření evropské konvence o zamezení dvojího zdanění, která by měla vycházet ze vzorové smlouvy OECD (viz kapitola III. této diplomové práce). Tato konvence by po svém přijetí měla nahradit stávající dvoustranné smlouvy uzavřené mezi členskými státy. Pravomoc rozhodovat spory plynoucí z konvence by pak měla být svěřena Evropskému soudnímu dvoru.

---

<sup>10</sup> Smlouva o zamezení dvojího zdanění fyzických osob č. 30/1979 Sb. a Smlouva o zamezení dvojího zdanění právnických osob č. 49/1979 Sb.

Uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění přísluší v České republice prezidentovi,<sup>11</sup> jedná se tedy o tzv. *prezidentské smlouvy*. Prezident je však oprávněn přenést pravomoc sjednávat mezinárodní smlouvu na vládu České republiky nebo s jejím souhlasem na její jednotlivé členy – v tom případě uzavírá smlouvu o zamezení dvojího zdanění obvykle ministr financí. Uzavřená smlouva podléhá souhlasu obou komor Parlamentu České republiky<sup>12</sup> a přezkoumání Ústavním soudem.<sup>13</sup> Poté smlouvu ratifikuje prezident republiky. Ratifikační listiny si smluvní státy v souladu s příslušnou smlouvou vymění. Součástí právního řádu České republiky se ratifikovaná smlouva stává publikací ve Sbírce mezinárodních smluv (starší smlouvy byly zveřejňovány ve Sbírce zákonů).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou sepsány vždy v národních jazycích smluvních států, přičemž obě jazykové verze jsou rovnocenné. V některých případech si strany zvolí ještě sepsání smlouvy ve světovém jazyce, který má pak při výkladových nejasnostech přednost před národními jazyky (např. smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Slovinskem je sepsána v jazyce českém, slovinském a anglickém a v případě rozporu mez českým a slovinským textem je rozhodující text anglický<sup>14</sup>).

Ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou je Česká republika vázána, má přednost před ustanovením zákona o daních z příjmů.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> Čl. 63 odst. 1 písm. b) Ústavy České republiky

<sup>12</sup> Čl. 49 písm. a), d) a e) Ústavy České republiky

<sup>13</sup> Čl. 87 odst. 2 Ústavy České republiky

<sup>14</sup> Čl. 29 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku č. 214/1998 Sb.

<sup>15</sup> Čl. 10 Ústavy České republiky, § 37 ZDP

### III. VZOROVÉ MODELY SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Postup států při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění je zjednodušen tím, že existují dvě vzorové smlouvy, připravené mezinárodními organizacemi, které se v praxi používají. Jedná se o vzorovou smlouvu Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (*Organisation for Economic Cooperation and Development*, OECD) a vzorovou smlouvu Organizace spojených národů (OSN). Oba vzorové modely se liší v tom, pro jaké státy jsou určeny.

První model, vzorová smlouva OECD, označená jako *Model Tax Convention on Income and Capital* je směrnicí pro uzavírání daňových smluv mezi ekonomicky rovnocennými státy. Vychází totiž z předpokladu, že pohyb investic a příjmů bude oboustranný a proto dává přednost zdanění příjmů ve státě, jehož je poplatník rezidentem.

Druhý model, tedy vzorová smlouva OSN, nazvaná *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, je, jak již napovídá její název, určena pro smluvní vztah s rozvojovými zeměmi. Zde je totiž předpokládán jednostranný tok investic (do rozvojové země) i příjmů (z rozvojové země). Tento model by měl sloužit k podpoře hospodářství rozvojových zemí – proto upřednostňuje zdanění ve státě zdroje.

Oba vzorové modely mají podobnou strukturu - obsahují ustanovení o osobním a věcném rozsahu, základní definice, pravidla pro určení daňového domicilu a pro vymezení stálé provozovny, ustanovení o zdanění jednotlivých druhů příjmů, metody pro vyloučení dvojího zdanění, ustanovení o zákazu diskriminace, pravidla pro řešení sporu cestou dohody, ujednání o výměně informací, výjimky pro členy diplomatických misí, údaje o vstupu v platnost a ustanovení o možnosti výpovědi.

Oba vzorové modely představují pro státy uzavírající smlouvu o zamezení dvojího zdanění určité vodítko, státy však nejsou nijak právně nuceny vzorový model akceptovat a převzít beze zbytku, a to ani, pokud jde o státy, které jsou členy zmíněných organizací, tedy OECD a OSN. To vede k tomu, že některé státy si vytvořily zcela vlastní vzor smlouvy o zamezení dvojího zdanění (např. USA) nebo sice používají model vytvořený některou z mezinárodních organizací, ovšem



s vlastními odchylkami. Touto cestou šla i Česká republika, která při vstupu do OECD v r. 1995 uplatnila výhrady ke vzorové smlouvě OECD. Tyto výhrady jsou obsaženy ve Sdělení Ministerstva financí ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k přímým daním.<sup>16</sup> Na základě těchto výhrad si Česká republika vytvořila *vlastní vzorový model smlouvy o zamezení dvojího zdanění*, který se od vzorové smlouvy OECD odlišuje především v těchto oblastech:

- a) Česká republika trvá na vzniku stálé provozovny při pouhém poskytování služeb po stanovenou dobu,
- b) Česká republika brání tzv. zrcadlovému narovnání daně v případě, že druhý stát nařídil úpravy základu daně z důvodu nesprávně nastavených transferových cen,
- c) Česká republika trvá na tom, že pod daňový režim licenčních poplatků budou zahrnuty též platby za programové vybavení,
- d) Česká republika dále do režimu licenčních poplatků řadí příjmy nerezidentů z užívání movitých věcí (průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení).

Při výkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění je možné využít *komentáře* k jednotlivým smluvním článkům, které byly vypracovány pro vzorové smlouvy OECD a OSN. Pro výklad smlouvy se využijí samozřejmě definice, které jsou přímo v dané smlouvě upraveny. Podpůrně se pak při výkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění postupuje podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu.<sup>17</sup> Podle obecných pravidel výkladu, zakotvených ve Vídeňské úmluvě, musí být mezinárodní smlouva vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům použitým ve smlouvě v jejich celkové souvislosti a s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy. Při výkladu se musí přihlížet i k pozdějším dohodám, jež se interpretace smlouvy týkají, praxi, kterou si smluvní strany mezi sebou zavedly i k příslušným pravidlům mezinárodního práva.

Ministerstvo financí ČR (a následně též GFŘ) zveřejňuje ve Finančním zpravodaji tzv. *pokyny k provádění smluv*. Praxe se ustálila na výkladu, že tyto pokyny nemají povahu obecně závazného právního předpisu, nicméně je pravidlem, že se jimi orgány finanční správy při svém rozhodování řídí.

---

<sup>16</sup> Finanční zpravodaj č. 41/1996 – Sdělení Ministerstva financí ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k daním přímým č.j. 251/15 082/96

<sup>17</sup> Vyhláška ministra zahraničních věcí ČSSR č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu

## IV. DAŇOVÝ REZIDENT A NEREZIDENT

Zásadní otázkou při mezinárodním zdanění fyzických i právnických osob je určení jejich *daňového domicilu*, tedy určení státu, kde jsou daňovými rezidenty. V případě správné aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění (jde-li o případ, kdy je smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi příslušnými státy uzavřena), by mělo být vyloučeno, aby táž osoba byla považována za daňového rezidenta obou smluvních států.

Pravidla pro určení daňového domicilu umožňují identifikovat daňovou příslušnost poplatníka ke konkrétnímu státu. Tím je vytvořen ústřední daňově právní vztah, na který se pak aplikují příslušná kolizní ustanovení příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pokud tedy bude mít občan Rakouské republiky trvale žijící v České republice příjmy z Rakouska a Německa, nebude jeho zdanění posuzováno podle rakousko-německé smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ale podle smlouvy česko-rakouské a česko-německé, protože z důvodu bydliště v České republice bude daná osoba daňovým rezidentem České republiky.

Při určení daňového domicilu upozorňuje odborná literatura<sup>18</sup> na rozdíly mezi rezidentem určitého státu a daňovým rezidentem. Pojem rezident se používá zpravidla v souvislosti s určením státního občanství nebo trvalého bydliště. Pojem daňový rezident je pojmem daňového práva a vymezuje se jen ve vztahu k daňové povinnosti. To, že je někdo rezidentem určitého státu, tak nemusí automaticky znamenat, že bude jeho daňovým rezidentem.

### 4.1 Určení daňového domicilu podle zákona o daních z příjmů

Pro účely mezinárodního zdanění můžeme poplatníky rozdělit (vždy z pohledu jednoho státu) na *daňové rezidenty* (tuzemce) a *daňové nerezidenty* (cizozemce). Bylo určitým kritizovaným nedostatkem ZDP, že s běžně používanými termíny „rezident“ nebo „domicil“ do poslední novelizace nepracoval. Od 1. ledna 2014 však ZDP definuje daňového rezidenta i nerezidenta jak u fyzických, tak u právnických osob.<sup>19</sup> ZDP považuje za daňového rezidenta *fyzickou osobu, která má na území naší republiky bydliště nebo se zde obvykle*

---

<sup>18</sup> Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. ASPI, a.s., Praha 2008, s. 13

<sup>19</sup> § 2 a § 17 ZDP

*zdržuje*. Termín bydliště chápe ZDP jako místo, kde má poplatník svůj stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl se trvale zdržovat v tomto bytě. Za tzv. obvyklé zdržování se v ČR je považován případ, kdy poplatník pobývá na našem území alespoň 183 dnů v kalendářním roce. Přitom je jedno, zda jde o souvislý pobyt nebo o pobyt postupně v různých obdobích. Do pobytu na území ČR se započítává každý započatý den pobytu. Daňovými nerezidenty jsou podle ZDP především ty fyzické osoby, které nenaplnují kritéria pro daňové rezidenství, tedy osoby, které nemají v ČR své bydliště ani zde nepobývají alespoň 183 dnů v roce. Toto pravidlo je dále doplněno výjimkami z daňového rezidenství – a tak i osoby, které by byly považovány za daňové rezidenty ČR, jimi nejsou a zůstávají daňovými cizozemci, pokud to o nich stanoví mezinárodní smlouva nebo pokud se v České republice zdržují jen za účelem studia nebo léčení.

*Právníkové osoby jsou podle ZDP daňovými rezidenty České republiky, pokud zde mají své sídlo nebo místo vedení. Za místo vedení je považováno místo, z něhož je poplatník (fakticky) řízen. V důsledku toho bude pro účely určení daňového domicilu poplatníka (zejména zahraniční tzv. offshore společnosti) rozhodující nejen to, v jakém státě má tento poplatník své formální sídlo, ale též určení místa, z něhož je řízen – a pokud by správce daně dospěl k závěru, že místo faktického vedení je na území České republiky, podrobil by tento subjekt neomezenému zdanění v České republice.*

Právníká osoba je v souladu se zněním ZDP daňovým nerezidentem, pokud nemá na území ČR své sídlo ani místo svého vedení nebo pokud to o ní stanoví mezinárodní smlouva.

ZDP v rámci definice daňových rezidentů, fyzických i právnických osob, upřesňuje, že daňový rezident České republiky má daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky<sup>20</sup>, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí. Naproti tomu daňový nerezident má daňovou povinnost v České republice omezenou jen na příjmy ze zdrojů na jejím území.

#### **4.2 Určení daňového domicilu podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Vzorová smlouva OECD (dále též jen „vzorová smlouva“) obsahuje definici daňového domicilu v článku 4. V této definici dává především přednost

---

<sup>20</sup> § 22 ZDP

národním režimům smluvních států a stanoví, že výraz „rezident jednoho smluvního státu“ označuje každou osobu, která je podle zákonů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného kritéria. Vzorovou smlouvou je však vyloučeno, aby byla daná osoba považována za daňového rezidenta smluvního státu jen proto, že má v tomto státě zdroj svých příjmů nebo proto, že zde má umístěn svůj majetek.

Teprve pro případ, že by se národní právní režimy při určení daňového domicilu dostaly do *kolize*, upravuje smlouva o zamezení dvojího zdanění *kritéria*, podle kterých by měla být tato kolize vyřešena.

Pro fyzické osoby je podle vzorové smlouvy prvním rozhodujícím kritériem pro určení daňového domicilu místo, kde má poplatník *stálý byt*. Pokud bude mít poplatník stálý byt jen v jednom smluvním státě, je daňovým rezidentem právě tohoto státu. Za stálý byt však není považován byt, který je pořízen jen pro účely krátkodobých pobytů, např. za účelem rekreace nebo pracovní cesty.

V případě, že by měl poplatník stálý byt v obou smluvních státech, aplikuje se druhé kritérium a daňový domicil poplatníka se určí v tom státě, ke kterému má užší osobní a hospodářské vazby, tj. v němž má *středisko svých životních zájmů*. K určení takového místa jsou uváděny různé pomůcky: „Nutno tedy brát ohled na rodinné a společenské vztahy, místo, kde má poplatník rodinu, kde je vykonáváno zaměstnání a někdy i charakter tohoto zaměstnání, místo podnikání, místo, ze kterého osoba spravuje majetek, kde má zřízeny své bankovní účty, politické, kulturní, sportovní a jiné aktivity atd. Odborná literatura uvádí také další pomocná kritéria určení daňové rezidence fyzické osoby, v široké škále od poměrně objektivních (např. podle státu, který vydal poplatníkovi řidičský průkaz či v němž se účastní voleb) až po diskutabilní, až kuriózní (např. kde chová domácí zvíře či, kde je členem golfového klubu).“<sup>21</sup>

Pokud nepomůže ani druhé kritérium, nastupuje kritérium třetí – daňový domicil poplatníka je tam, kde se *obvykle zdržuje*.

Čtvrtým kritériem, které přichází v úvahu v situaci, kdy není možné určit stát obvyklého pobytu poplatníka, je kritérium *státního občanství*.

---

<sup>21</sup> Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. ASPI, a.s., Praha 2008, s. 19

Pokud není daný poplatník občanem žádného smluvního státu, resp. je občanem obou států, musí podle vzorové smlouvy upravit otázku jeho daňového domicilu smluvní státy *vzájemnou dohodou*.

Uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění se samozřejmě mohou od vzorové smlouvy odlišovat. Odchylka je především v česko-americké smlouvě,<sup>22</sup> kde je pouze „umožněno“, aby Česká republika považovala za daňového rezidenta Spojených států občana USA nebo cizince s legálním povolením k trvalému pobytu (tj. držitele zelené karty), pokud má tato osoba podstatnou přítomnost, stálý byt nebo obvyklý pobyt v USA – je tomu tak proto, že Spojené státy považují za svého rezidenta každého svého občana a každého držitele zelené karty vždy a bez výjimky. Další odchylku obsahuje česko-japonská smlouva,<sup>23</sup> která u fyzických osob neobsahuje žádnou možnost pro řešení kolize v situaci, kdy bude mít daná osoba bydliště v obou smluvních státech – a již pro tento případ vyžaduje dohodu příslušných úřadů o určení jejího daňového domicilu.

Česko-německá smlouva o zamezení dvojího zdanění<sup>24</sup> zakotvuje pro určení daňového domicilu fyzických osob první tři shora uvedená kritéria vzorové smlouvy (tj. stálý byt, středisko životních zájmů a obvyklý pobyt).

Pokud by nastala kolize při určení daňového domicilu právnické osoby, je podle vzorové smlouvy rozhodující místo, ve kterém sídlí její skutečné vedení. I smlouvy o zamezení dvojího zdanění tak při určení daňového domicilu dávají přednost faktické situaci (místo skutečného vedení) před stavem formálním (registrované sídlo právnické osoby). Odborná literatura však upozorňuje, že „pro tuzemské daňové orgány to ovšem není snadné, neboť z logiky věci to musí být ony, kdo přicházejí s domněnkou a tvrzením, že skutečné místo vedení zahraniční právnické osoby se nachází na území ČR. V takovém případě nemohou od nikoho požadovat, aby jim tuto domněnku vyvrátil, nýbrž musí samy přinést přesvědčivé důkazy.“<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, č. 32/1994 Sb.

<sup>23</sup> Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, č. 46/1979 Sb.

<sup>24</sup> Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, č. 18/1984 Sb.

<sup>25</sup> Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. ASPI, a.s., Praha 2008, s. 21

Podobně, jako je v ZDP výjimka z povinnosti zdaňovat v ČR celosvětové příjmy stanovena pro osoby, které zde pobývají jen za účelem studia, jsou podobné výjimky často zakotveny též ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Např. česko-německá smlouva o zamezení dvojího zdanění<sup>26</sup> zachovává daňový domicil nezměněný u studentů, rezidentů jednoho státu, kteří se v druhém státě zdržují jen z důvodu studia na univerzitě, vysoké nebo jiné škole.

---

<sup>26</sup> Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, č. 18/1984 Sb.

## V. ZDROJ PŘÍJMŮ

Problematika určení státu, z něhož pocházejí zdanitelné příjmy (zdroje příjmů) má význam pro určení správné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která má být na daný případ aplikována (vždy bude aplikována smlouva mezi státem, jehož je poplatník daňovým rezidentem a státem, ve kterém leží zdroj daného příjmu).

Odborná literatura definuje *stát zdroje příjmů* jako stát, v němž se nachází zdroj dani podrobených příjmů příslušného daňového subjektu.<sup>27</sup>

Tuzemská zákonná úprava provedená ZDP,<sup>28</sup> má pak samozřejmě význam jen pro nerezidenty – rezidenti České republiky zde daní všechny své příjmy bez ohledu na to, zda pocházejí ze zdrojů na území České republiky nebo ze zdrojů v zahraničí. U zahraničních daňových rezidentů může Česká republika podrobit zdanění jen ty příjmy, které jsou v ZDP výslovně označeny za příjmy ze zdrojů na území České republiky – a rezidentů států, s nimiž máme uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, pak jen v rozsahu, v jakém to příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění umožňuje.

Příjmy, které ZDP považuje za příjmy ze zdrojů na našem území, lze rozdělit do několika skupin, a to podle kritéria, které zákonodárce použil při přiřazení daného druhu příjmu mezi příjmy ze zdrojů v ČR. Je zapotřebí si uvědomit, že níže popsané případy nelze zredukovat je na určení místa, z něhož je příjem vyplácen nebo osoby, která příjem vyplácí. Vysvětlím, že kritéria pro určení zdroje příjmů nejsou tak jednoduchá.

Prvním kritériem je *místo výkonu činnosti poplatníka*. Tak jsou zdanění v ČR podrobeny:

- a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny (blíže viz kapitola VIII. diplomové práce) a příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v majetku stálé provozovny,
- b) příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území ČR nebo na palubách lodí a letadel, které jsou provozovány tuzemskými daňovými rezidenty,

---

<sup>27</sup> Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. ASPI, a.s., Praha 2008, s. 23

<sup>28</sup> § 22 ZDP

- c) příjmy ze služeb, s výjimkou stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,
- d) příjmy z výkonu nezávislého povolání (např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového a účetního poradce apod.) vykonávaného na území České republiky,
- e) příjmy z osobně vykonávané činnosti veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob na území České republiky nebo zde zhodnocované, bez ohledu na to, komu příjmy plynou a z jakého právního vztahu.

Druhým kritériem je *umístění majetku, z něhož příjmy pochází*. Proto jsou za příjmy ze zdrojů na území ČR považovány:

- a) příjmy z prodeje nemovitých věcí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených,
- b) příjmy z užívání nemovitých věcí nebo bytů umístěných na území České republiky,
- c) příjmy z užívání movité věci umístěné na území ČR, pokud je jejich plátcem tuzemský daňový rezident,
- d) příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky,
- e) příjmy z prodeje obchodního závodu umístěného na území České republiky.

Podle třetího kritéria jsou zdanění v ČR podrobeny *příjmy, které vyplácí daňový rezident ČR, resp. stálá provozovna nerezidenta*, a to konkrétně:

- a) náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů, výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
- b) náhrady za poskytnutí práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,
- c) podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi; za podíly na zisku se



přítom považuje i zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu<sup>29</sup> při porušení závazných pravidel pro sjednávání transferových cen (cen mezi spřízněnými osobami) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj z důvodu porušení pravidel o nízké kapitalizaci nebo úroky závislé na zisku dlužníka<sup>30</sup> (toto pravidlo neplatí pro případy, kdy jsou hrazeny daňovému rezidentovi jiného členského státu EU, než je ČR nebo daňovému rezidentu Norska, Islandu nebo Švýcarska); nově je podílem na zisku též plnění ze zisku svěřenského fondu,

- d) úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrových finančních nástrojů a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle předpisů upravujících podnikání na kapitálovém trhu,
- e) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou,
- f) příjmy z majetkových práv registrovaných na území České republiky,
- g) výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
- h) výživné a důchody,
- i) příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,
- j) příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením,
- k) sankce ze závazkových vztahů,
- l) příjmy ze svěřenského fondu,
- m) bezúplatné příjmy (tedy příjmy nabyté z darování).

Jakýkoli jiný příjem nerezidenta, než příjem výslovně uvedený v § 22 ZDP, zdanění v České republice nepodléhá. Určení, že konkrétní příjem je podle ZDP považován za příjem ze zdrojů v České republice, je jen prvním krokem k určení toho, zda daňový nerezident musí svůj příjem v České republice zdanit. Druhým krokem je zjištění, zda se na daný příjem nebude aplikovat osvobození od zdanění podle § 4 ZDP (pro fyzické osoby) nebo § 19 a 19b ZDP (pro

---

<sup>29</sup> § 23 odst. 7 ZDP

<sup>30</sup> § 25 odst. 1 písm. w) a zl)

právnícké osoby; od 1. ledna 2015 též podle § 19a ZDP) nebo podle předpisů komunitárního práva.<sup>31</sup>

Jako další je nutné zjistit, jak k danému druhu příjmu přistupuje příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění se státem, v němž má poplatník svůj daňový domicil. Smlouva o zamezení dvojího zdanění totiž může především určit, že daný příjem nepodléhá zdanění ve státě zdroje. I když smlouva zdanění ve státě zdroje dovolí, může omezit daňovou sazbu, kterou je možné ve státě zdroje příjem podrobit zdanění.

Na druhé straně může dojít též k případu, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění umožňuje státu, ve kterém má daný příjem zdroj, i zdanění takového příjmu, který v ustanovení § 22 ZDP nenalezneme. Takový příjem nemůže být zdanění v České republice podroben. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění totiž obsahují ve svém závěru ustanovení o zásadě rovného nakládání, které smluvnímu státu zakazuje, aby rezidentu druhého státu uložil daně, které by neuložil osobám, které mají daňový domicil ve státě, s nímž smluvní stát smlouvu o zamezení dvojího zdanění neuzavřel.<sup>32</sup> Jinými slovy, žádná smlouva o zamezení dvojího zdanění nemůže postavení poplatníka zhoršovat a ukládat mu nad rámec národních daňových předpisů nějaké další daňové povinnosti.

Ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění dále zjistíme, jakou metodu vyloučení dvojího zdanění budeme u konkrétního druhu příjmu aplikovat (blíže vid kapitola VI. diplomové práce).

Následně je zapotřebí znovu se vrátit k ZDP a zjistit, kdo a jakým způsobem je povinen platit daň. ZDP totiž v některých případech<sup>33</sup> určuje, že daň z daného příjmu musí při úhradě příjmu poplatníkovi srazit plátce. Poplatník pak obdrží příjem netto (po zdanění) a nemusí podávat přiznání k dani z příjmu. Hovoříme o tzv. dani se zvláštní sazbou nebo o tzv. srážkové dani. Takový postup

---

<sup>31</sup> Směrnice Rady 2009/90/435 EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES a směrnice Rady 2006/98/ES; Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění); Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES a směrnice Rady 2006/98/ES

<sup>32</sup> Např. článek 24 odst. 1 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, č. 18/1984 Sb.

<sup>33</sup> § 36 ZDP

je jednoduchý jak pro poplatníka (nemusí podávat daňové přiznání, zajišťovat si poradce, který by mu pomohl při jeho sestavení, zjišťovat si informace o lhůtě pro podání daňového přiznání a termínu splatnosti daně apod.), tak i pro stát, který má v podobě tuzemského plátce daně partnera odpovědného za sražení a odvedení daně – a tudíž i jednodušší situaci při vymáhání event. daňového nedoplatku. Pokud daný druh příjmu není podřazen pod příjmy podléhající zvláštní sazbě daně, nezbyvá poplatníkovi nic jiného, než aby sám splnil povinnosti vyplývající z daňových předpisů, především řádně podal daňové přiznání a daň z příjmů v zákonné lhůtě též uhradil.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva, k níž v České republice došlo s účinností k 1. lednu 2014 a o které se často hovoří jako o právní revoluci, se můžeme zamyslet nad tím, jak tato rekodifikace (a zda vůbec) ovlivnila problematiku mezinárodního dvojího zdanění. Je třeba vycházet z toho, že daňové zákony jsou normami veřejného práva a jako takové nemohou být zásadně ovlivněny normami práva soukromého – s konkrétními výjimkami. Tyto výjimky dokládá zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „ZOZDZ“. V první řadě jde o terminologické přizpůsobení daňových zákonů, ZDP nevyjímaje, které musí korespondovat s termíny soukromého práva, konkrétně zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „NOZ“). Tak bylo nutné v ZDP nahradit termín „pronájem“ termínem „nájem“ nebo slovo „půjčka“ slovem „zápůjčka“. Úprava zdanění právnických osob se musela přizpůsobit jak NOZ, tak též zákonu č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákonu o obchodních korporacích). V oblasti právní úpravy příjmů, které jsou považovány za příjem ze zdrojů na území České republiky, byly tyto příjmy rozšířeny o příjmy ze svěřenského fondu a bezúplatné příjmy. V prvním případě jde o nový institut NOZ – svěřenský fond, který je úplnou novinkou jak v oblasti soukromého práva, tak v oblasti daňové. Druhý případ nesouvisí až tak s rekodifikací soukromého práva, ale spíše se zrušením zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, kdy příjem dříve podléhající dani dědické a dani darovací byl „přesunut“ do zákona o daních z příjmů a podroben dani z příjmů, zatímco daň z převodu nemovitostí byla nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí ve smyslu zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Pokud se soustředíme na bezúplatné příjmy, které jsou nově zařazeny do ZDP a jsou považovány i za příjem

ze zdrojů na území ČR, je třeba si uvědomit, že může jít zásadně jen o příjmy z darování. V případě dědictví totiž došlo k úplnému osvobození fyzických i právnických osob od zdanění.<sup>34</sup>

Pokud jde o darování, uplatní se osvobození pro dary u fyzických osob, které je obdržely od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, rodiče manžela nebo manžela rodičů nebo od osoby, se kterou žil příjemce daru nejméně po dobu jednoho roku před poskytnutím daru ve společné domácnosti. Obdobně jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny příležitostné dary do 15 000 Kč. Poměrně podrobně je zpracováno též osvobození od daně z příjmů u obmyšleného, pokud jde o bezúplatné plnění plynoucí ze svěřenského fondu.

V souvislosti s tím, co bylo shora řečeno, je nutné prověřit, jak dalece připouští zdanění bezúplatných příjmů, ať jde o příjem ze svěřenského fondu nebo o příjem z darování, smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Je třeba počítat s tím, že v drtivé většině smluv nebudou tyto případy výslovně vůbec upraveny a nebude možné je ani podřadit pod některé z příjmů upravených v příslušných člancích smlouvy. V takovém případě by se pak mělo aplikovat pravidlo, podle kterého příjmy, které nejsou smlouvou o zamezení dvojího zdanění výslovně upraveny, podléhají zdanění jen ve státě, ve kterém má daňový domicil jejich příjemce.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> § 4a písm. a) a § 19b odst. 1 písm. a) ZDP

<sup>35</sup> Srov. např. čl. 21 smlouvy mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku č. 18/1984 Sb.

## VI. METODY ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

V praxi se ustálily tři metody zamezení dvojího zdanění – zápočet daně, vynětí příjmů ze zdanění a uplatnění daně zaplacené v zahraničí jako výdaje (nákladu), snižujícího základ daně.

### 6.1 Zápočet daně (*credit system*)

Metoda zápočtu daně má v praxi dvě formy – prostý zápočet a úplný zápočet. Pokud má být použita metoda zápočtu, musí poplatník zahrnout své zahraniční příjmy do svého základu daně pro zdanění v tuzemsku. Od výsledné daně potom odečte daň zaplacenou v zahraničí.

Pokud je odečítána celá zahraniční daň, hovoříme o *úplném zápočtu (full credit)*, který definuje § 38f odst. 2 ZDP. Prakticky žádná smlouva o zamezení dvojího zdanění neumožňuje českým rezidentům, aby uplatnili plný zápočet – je to logické, v případě, že bude zahraniční sazba vyšší (což je v současné době celkem standardní situace), připravoval by se úplným zápočtem český stát o část daní, které mají být zaplacený z českých příjmů; jinými slovy, nejen, že by poplatník ze zahraničních příjmů neodvedl žádnou daň, ale ještě by si v důsledku daně v zahraničí snížil daň ze svých českých příjmů. Přesto existuje jeden případ, kdy je povolen úplný zápočet daně. Není však upraven smlouvou o zamezení dvojího zdanění, ale přímo ZDP<sup>36</sup> v návaznosti na komunitární úpravu<sup>37</sup> a týká se zdanění příjmů úrokového charakteru u fyzických osob. V tomto případě ZDP umožňuje úplný zápočet zahraniční daně.

*Prostý zápočet* definuje rovněž § 38f odst. 2 ZDP jako snížení daňové povinnosti o daň zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů, vypočtenou podle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Při uplatnění prostého zápočtu tedy tuzemský rezident zahrne do základu daně jak své tuzemské příjmy, tak příjmy ze zahraničí a takto vypočte celkovou daňovou povinnost. Zpětně (podle poměru jednotlivých příjmů) určí, jaká část celkové daňové povinnosti připadá na příjmy plynoucí ze zahraničí – a tato částka představuje maximální částku, do jejíž výše je možné od výsledné daňové povinnosti odečíst daň zaplacenou v zahraničí. Pokud je v zahraničí daňová sazba

<sup>36</sup> § 38f odst. 12 ZDP

<sup>37</sup> Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, rozhodnutí Rady 2004/587/ES a směrnice Rady 2006/98/ES

stejná jako v České republice, je výsledek pro poplatníka neutrální. Pokud je v zahraničí daňová sazba vyšší, musí se smířit s tím, že část zahraniční daně nemůže v ČR uplatnit. Pokud by byla daňová sazba v zahraničí nižší než česká daň, musel by poplatník zbývající část daně v tuzemsku uhradit.

Pokud bude poplatník uplatňovat metodu prostého zápočtu u více příjmů plynoucích z různých států, ukládá mu ZDP,<sup>38</sup> aby prostý zápočet uplatnil za každá stát. Je tak vyloučeno tzv. kumulativní započtení všech zahraničních daní, kdy by poplatník mohl využít výhody rozdílných daňových sazeb v různých státech.

## 6.2 Vynětí (*exemption*)

Druhou, historicky starší, metodou je metoda vynětí. Tato metoda spočívá v tom, že se příjmy ze zdrojů v zahraničí vyjímají ze základu daně pro účely zdanění v tuzemsku. Při tzv. *úplném vynětí (full exemption)* podle § 38f odst. 6 ZDP dochází k tomu, že se příjmy ze zahraničí v plné výši vyjímají ze základu daně (před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně). Znamená to, že příjmy ze zahraničí žádným způsobem neovlivní tuzemskou daňovou povinnost.

Při použití metody *vynětí s výhradou progrese (exemption with progression)* se sice příjmy ze zahraničí rovněž vyjímají z tuzemského základu daně, ale zohlední se při stanovení progresivní sazby daně, kterou bude zdaněn zbývající základ daně. Je samozřejmé, že metoda vynětí s výhradou progrese má význam jen tam, kde je stanovena progresivní sazba daně z příjmů. V České republice tak nebude relevantní u poplatníků daně z příjmů právnických osob a uplatnění najde jen u těch fyzických osob, které podléhají solidárnímu zvýšení daně,<sup>39</sup> kterým byla určitá progrese do našeho daňového systému zavedena.

Teorie rozeznává dvě varianty metody vynětí s výhradou progrese, které se liší ve způsobu výpočtu výsledné daňové sazby, které daňový poplatník podléhá. U *metody vrchního dílku (top slicing)* jsou tuzemské příjmy nadřazeny nad zahraniční. Pro názornost si můžeme tuto metodu objasnit na příkladu: Daňová sazba činí u základu daně do 100.000,- Kč 10 %, u příjmů nad 100.000,- Kč 20 %; poplatník měl příjmy ze zahraničí 110.000,- Kč a příjmy z tuzemska 90.000,- Kč

---

<sup>38</sup> § 38f odst. 8 ZDP

<sup>39</sup> § 16a ZDP

(pro zjednodušení neuvažujeme o nákladech). Při metodě vrchního dílku by se zvažovalo, že na prvních 100.000,- Kč vyňatých příjmů připadá sazba 10 %, na zbývajících 10.000,- Kč vyňatých příjmů sazba 20 % a příjmy z tuzemska jsou tak daněny sazbou 20 %. Výsledná daň bude činit 18.000,- Kč.

Metoda vrchního dílku se v tuzemské praxi nepoužívá a nevyskytuje se zásadně ani v uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění. V souladu s ustanovením § 38f odst. 7 ZDP se aplikuje *metoda zprůměrování (averaging)*. Podle tohoto ustanovení se ze základu daně (před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně) vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí a z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyňaté příjmy. Definice je formulovaná komplikovaně a proto ji můžeme vysvětlit na stejném příkladu, jaký byl použit pro objasnění metody vrchního dílku. Při metodě zprůměrování by se sečetli vyňaté příjmy a příjmy tuzemské a z nich by se vypočetla výsledná daň. Ve shora popsaném případě by tato daň činila 30.000,- Kč, tj. z celkového základu daně 200.000,- Kč by činila 15 %. Touto výslednou daňovou sazbou by se zdanili nevyňaté příjmy, tedy ze základu daně 90.000,- Kč by výsledná daň činila 13.500,- Kč. Na první pohled vidíme, že metoda zprůměrování je pro poplatníka výhodnější než metoda vrchního dílku.

### **6.3 Uplatnění zahraniční daně ve výdajích (nákladech)**

Prostor pro uplatnění daně zaplacené v zahraničí jako výdajové (nákladové) položky snižující základ daně z příjmů tuzemských daňových rezidentů poskytuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Podle tohoto ustanovení se za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, považuje daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí, avšak pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně (tj. nikoli u vyňatých příjmů) a pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP. Pokud jde o období uplatnění tohoto výdaje, stanoví zmíněné ustanovení ZDP, že se tento výdaj uplatní ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, jehož se týká zahraniční daň – tj. pokud se zahraniční daň platí z příjmů roku 2013 v roce 2014, je nákladem v ČR ve zdaňovacím období roku 2014.

#### 6.4 Zohlednění ztrát v zahraničí

Základním praktickým problémem, který neodstraní žádná smlouva o zamezení dvojího zdanění, je případ, kdy poplatník nebude mít v zahraničí příjem, tedy zdanitelný základ daně, ale ztrátu. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela, totiž neumožňují uplatnění zahraniční ztráty proti tuzemským zdanitelným příjmům. Zákon o daních z příjmů navíc vylučuje, aby si poplatník jako náklad pro účely zdanění v České republice uplatnil výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy.<sup>40</sup> Přitom některé jurisdikce takovou možnost připouštějí.

V této souvislosti je často zmiňován průlomový rozsudek Evropského soudního dvora,<sup>41</sup> který se týkal případu, kdy britský daňový úřad zamítl žádost společnosti Marks & Spencer o snížení daně ze zisku ve Velké Británii z důvodu ztrát vzniklých v jejích dceřiných společnostech se sídlem v Belgii, Německu a Francii. Evropský soudní dvůr dospěl k závěru, že v případě, kdy

- a) dceřiná společnost vyčerpala možnosti zohlednění ztráty, které existují ve státě jejího sídla, a
- b) neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny ve státě jejího sídla v rámci budoucích zdaňovacích období,

bylo by vyloučení možnosti mateřské společnosti odečíst ztráty realizované jejími dceřinými společnostmi z jejího zisku rozpor se svobodou usazování vyjádřenou v člancích 43 a 48 Smlouvy ES.

Zmíněný rozsudek ESD však není aplikovatelný na případy tuzemských mateřských společností. Jeho použití totiž přichází v úvahu jen v případě, kdy má mateřská společnost sídlo ve státě, který na národní úrovni umožňuje skupinové zdanění, tedy odpočet ztrát dceřiných společností se sídlem ve stejném státě, jako mateřská společnost – a takovým státem Česká republika není. Znamená to, že v ČR neexistuje cesta, jak ztráty, které má rezident v zahraničí, uplatnit pro daňové účely v tuzemsku, což považuji za nedostatek našeho daňového systému.

---

<sup>40</sup> § 25 odst. 1 písm. i) ZDP

<sup>41</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 13. prosince 2005 ve věci C-446/03 – Marks & Spencer plc. v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)



## 6.5 Vynětí příjmů ze závislé činnosti

Zásadně platí, že pro omezení dvojího zdanění u příjmů plynoucích ze zahraničí uplatní rezident tu metodu zamezení dvojího zdanění, kterou u daného typu příjmu stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění. ZDP však obsahuje jednu odchylku od tohoto pravidla.<sup>42</sup>

Pokud má totiž rezident – fyzická osoba příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, se kterými Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, může podle ZDP uplatnit nárok na vynětí těchto příjmů (s výhradou progrese) ze zdanění v České republice. Postup podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění se v tomto konkrétním případě bude na poplatníka aplikovat jen tehdy, pokud by byl pro poplatníka výhodnější.

---

<sup>42</sup> § 38f odst. 4 ZDP

## VII. FORMÁLNÍ ZÁKONNÉ PODMÍNKY PRO VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Poplatník, který hodlá čerpat výhod, které mu poskytuje smlouva o zamezení dvojího zdanění, musí prokázat, že tyto výhody nárokuje oprávněně. Zatímco daňový nerezident tedy musí doložit, že je skutečně daňovým nerezidentem a ve kterém státě má daňový domicil, daňový rezident musí doložit zdroj příjmů v zahraničí i zdanění v zahraničí a je-li zahraničním občanem, zpravidla též doklad k prokázání daňového domicilu v ČR.

### 7.1 Prokazování daňového domicilu

Prokazování daňového domicilu nerezidenta nabylo na významu od 1. ledna 2013, kdy bylo do ZDP zařazeno ustanovení od zvýšené daně se zvláštní sazbou (35 %) z příjmů, z nichž je jinak uplatněna standardní srážková daň (15 %), a to pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty jiného členského státu Evropské unie nebo dalšího státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, ani třetího státu nebo jurisdikce, s nimiž má Česká republika platnou a účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.<sup>43</sup>

K tomuto ustanovení vydalo Generální finanční ředitelství informaci k prokázání daňové rezidence fyzických a právnických osob.<sup>44</sup> Podle této informace prokazují fyzické osoby daňový domicil v ČR zpravidla dokladem totožnosti, ve kterém je uvedeno jejich bydliště v České republice. Rezidenti – právnické osoby dokládají svůj daňový domicil výpisem z veřejného rejstříku (zejm. obchodní rejstřík), ve kterém je registrováno jejich sídlo v ČR. Oba důkazní prostředky je možné nahradit čestným prohlášením poplatníka.

Pokud jde o daňového nerezidenta, který prokazuje daňový domicil v jiném členském státu EU nebo státu Evropského hospodářského prostoru, požaduje informace opět průkaz totožnosti nebo čestné prohlášení (obdobně by se dal u právnických osob využít výpis z obchodního rejstříku).

---

<sup>43</sup> § 36 odst. 1 písm. c) ZDP

<sup>44</sup> Informace Generálního finančního ředitelství k prokázání daňové rezidence u fyzických a právnických osob pro účely stanovení srážkové daně dle zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1.1.2013 č.j. 50098/12-3130-11042

Má-li poplatník daňový domicil ve státu, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, odkazuje zmíněná informace na Pokyn D-286 Ministerstva financí ČR.

Podle uvedené informace leží důkazní břemeno k prokázání daňového domicilu na poplatníkovi. Pokud poplatník neprokáže, že je rezidentem ČR, EU, Evropského hospodářského prostoru nebo státu, s nímž má ČR uzavřenou platnou a účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je považován za rezidenta mimosmluvního státu a v případech zákonem stanovených se u něj uplatní zvýšená sazba srážková daně.

Podle zmíněného pokynu D-286<sup>45</sup> se především zkoumá nejen to, kdo je formálním příjemcem příjmu – pokyn výslovně stanoví, že to pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nepostačuje. Rozhodující je, kdo je skutečným vlastníkem těchto příjmů – přitom je požadováno, aby i druhý smluvní stát považoval dané příjmy za příjmy této osoby (tj. pro druhý smluvní stát bude daná osoba poplatníkem daně z těchto příjmů). Vedle toho musí být splněny ostatní podmínky pro přiznání výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (např. daná osoba musí být společníkem společnosti vyplácející dividendu s rozhodným podílem na základním kapitálu této společnosti).

Pokyn D-286 ukládá povinnosti nikoli přímo zahraničním poplatníkům, ale především plátcům, kteří při výplatě daného příjmu a sražení daně postupují podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Plátce daně si tak musí vyžádat od poplatníka doklady k prokázání jeho daňového domicilu, zejména:

- a) potvrzení o daňovém rezidenství v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem, a
- b) prohlášení dané osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem, a
- c) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění nebo ZDP.

Uvedené je doplněno pro případ, že příjemcem daného příjmu je tzv. transparentní entita, tedy subjekt, který v domovském státu není daňovým

---

<sup>45</sup> Pokyn D-286 Ministerstva financí ČR ke zdaňování příjmů nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR ze dne 13. 10. 2005 č. j. 49/85 663/2005-493

poplatníkem – tím jsou jeho společníci – např. německá veřejná obchodní společnost (*Offene Handelsgesellschaft, OHG*). V takovém případě se prokázání daňového domicilu vyžaduje obdobně jako v předchozím případě po jednotlivých společnicích. Může se tak stát, že se v daném případě nebude aplikovat smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a státem, v němž má transparentní entita své sídlo, ale se státem, v němž má sídlo společník transparentní entity (skutečný vlastník příjmů). Pokud je takových společníků více a jsou z různých států, může v praxi dojít k tomu, že se na daný příjem (po rozdělení mezi jednotlivé společníky transparentní entity) bude aplikovat více smluv o zamezení dvojího zdanění. Pokud je např. společníkem v české společnosti s ručením omezeným německá veřejná obchodní společnost a jejími společníky jsou Brit a Nizozemec, bude se u části příjmu náležející britskému společníkovi postupovat podle česko-britské smlouvy o zamezení dvojího zdanění a u části příjmu náležející nizozemskému společníkovi podle česko-nizozemské smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Pro případ transparentních entit ukládá zmíněný pokyn doložení:

- a) potvrzení o daňovém rezidentství společníka v daném státě vydané zahraničním daňovým úřadem,
- b) prohlášení společníka, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za jeho příjem, a
- c) důkazní prostředky obsahující údaje o tom, jaká konkrétní část příjmu vypláceného daňově transparentní entitě připadá na daného společníka,
- d) důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, popř. ZDP.

K Pokynu D-286 je nutno poznamenat, že stejně jako informace Generálního finančního ředitelství není normativním právním aktem a neznamená nic více, než metodický návod, jak postupovat při prokázání daňového domicilu. Nic proto nemůže bránit poplatníkovi, aby svůj daňový domicil prokázal i jiným způsobem, zejména za situace, kdy např. jeho domovský daňový úřad nebude vydávat potvrzení o daňovém domicilu. Na druhé straně je možné tyto pokyny a informace považovat za základ správní praxe, kterým jsou orgány daňové správy vázány a nemohou se od nich odchýlit v neprospěch poplatníka. K této otázce se vyjadřoval též Nejvyšší správní soud, který dospěl k závěru, že „Jestliže se

správní praxe vytvořila, nemůže se od ní správní orgán v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový postup byl libovůlí, která je v právním státě nepřípustná.<sup>46</sup>

## 7.2 Prokazování zdanění příjmů v zahraničí

Tuzemského daňového rezidenta vedle nutnosti prokázat svůj daňový domicil v České republice stíhá též důkazní břemeno k prokázání toho, že jeho zahraniční příjmy, u nichž uplatňuje postup podle některé ze smluv o zamezení dvojího zdanění, byly skutečně ve smluvním státě zdaněny.

Podrobnosti upravuje ZDP.<sup>47</sup> Ten především upravuje prokázání zaplacení daně v zahraničí a vyžaduje, aby jej poplatník doložil potvrzením zahraničního správce daně. V této souvislosti ZDP konstatuje, že tento důkazní prostředek lze vyžadovat nejdříve o třiceti dnech od doručení potvrzení zahraničního správce daně daňovému subjektu. V odůvodněných případech lze daň zaplacenou v zahraničí prokazovat i potvrzením plátce příjmu nebo depozitáře o sražení daně – tak tomu bude v praxi nepochybně u příjmů ze závislé činnosti, kde bude zaplacení daně prokazováno potvrzením zaměstnavatele nebo u úrokových příjmů z vkladů u bank, kde bude potvrzení o sražení dani vydávat banka.

Může se však stát, že v důsledku odlišné délky zdaňovacího období nemá poplatník ve lhůtě pro podání přiznání k dani z příjmů ještě doklady od zahraničního správce daně k dispozici, a to zejména v případě odlišného začátku nebo délky zdaňovacího období v zahraničí. Pro tento případ umožňuje ZDP, aby poplatník v daňovém přiznání uvedl předpokládanou výši příjmů ze zdrojů v zahraničí nebo daně, připadající na dané zdaňovací období. O rozdíl mezi částkou uvedenou v daňovém přiznání a částkou uvedenou v následném potvrzení zahraničního daňového úřadu upraví poplatník základ daně za zdaňovací období, ve kterém doklad od zahraničního daňového úřadu obdrží.

Nárok na vyloučení dvojího zdanění uplatňuje poplatník podle ZDP na základě seznamu všech potvrzení, která měl v zákonné lhůtě pro podání daňového přiznání a tento seznam k daňovému přiznání přiloží. Jednotlivé položky tohoto seznamu musí obsahovat údaje o zahraničním správci daně (resp. zahraničním plátcu nebo depozitáři), stát zdroje, z něhož zahraniční příjmy pochází, částku zaplacené daně v místní měně a v přepočtu na českou měnu a výši příjmu ze

<sup>46</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2006, sp. zn. 2 Ans 1/2005

<sup>47</sup> § 38f odst. 5, 9 a 10 ZDP

zdrojů v daném státě. Povinnou součástí uvedeného seznamu je též přehled zahraničních správců daně, jejichž doklady nemá poplatník ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dispozici – s uvedením údajů o státu zdroje příjmů, předpokládané výši příjmů a daně uplatněné v daňovém přiznání. Na výzvu správce daně je pak poplatník uplatnění postupu podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění povinen doložit výše zmíněnými potvrzeními.

## VIII. DEFINIČNÍ ZNAKY STÁLÉ PROVOZOVNY

*Stálá provozovna* je jedním z nejsložitějších institutů mezinárodního daňového práva. Důvodem je nejen skutečnost, že její znaky jsou odlišně vymezeny v jednotlivých národních daňových předpisech, ale i to, že se liší i konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Příjmy z výkonu podnikatelské činnosti jsou považovány za příjmy ze zdrojů na území toho státu, ve kterém je podnikatelská činnost vykonávána. Pokud však podnik vykonává svou činnost ve státě, s nímž má jeho domovský stát uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, pak daní v zahraničním státě jen příjmy, které dosáhl prostřednictvím stálé provozovny umístěné v tomto státě.

Stálou provozovnu si můžeme představit jako virtuální podnikatelský útvar, jehož prostřednictvím daňový subjekt dosahuje příjmů z podnikání v zahraničí. Stálou provozovnou se pak tento útvar stává při splnění podmínek stanovených zákonem, resp. smlouvou o zamezení dvojího zdanění, zcela bez vůle poplatníka. Stálou provozovnu tudíž nelze zřídit ani zrušit, ta vzniká při splnění stanovených podmínek *ex lege* a při zániku stanovených podmínek bez dalšího zaniká. Stálá provozovna se tím liší od tzv. organizačních složek zahraničních osob (obdobně podle úpravy nového občanského zákoníku odštěpný závod), jejichž zápis do obchodního rejstříku byl nutnou podmínkou pro možnost výkonu podnikatelské činnosti v tuzemsku. Příslušná organizační složka však mohla a nemusela být současně daňovou stálou provozovnou. Odborná literatura se ustálila na tom, že „pojem „stálá provozovna“ není žádnou institucionální formou podnikání, nýbrž pouze označením pro existující povinnost daňového nerezidenta na dani z příjmů. Vzniká výhradně z důvodu splnění zákonných kritérií určité činnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje. Pokud pak hovoříme o registraci stálé provozovny, nejde opět o nic jiného než o splnění registrační povinnosti daňového nerezidenta, neboť mu vznikla daňová povinnost.“<sup>48</sup>

Odlišnosti v jednotlivých národních daňových předpisech i jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění vedou k problémům při bližším teoretickém vymezení stálé provozovny. Znaky stálé provozovny je tak nutno definovat vždy podle konkrétní situace, tedy určit zákonné znaky stálé provozovny i definiční znaky stálé provozovny podle smlouvy o zamezení

---

<sup>48</sup> Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. ASPI, a.s., Praha 2008, s. 57

dvojitého zdanění. Na základě toho můžeme určit, zda konkrétní podnikatelský útvar nebo konkrétní podnikatelská činnost v daném místě naplňuje znaky stálé provozovny jak podle zákona, tak současně i podle smlouvy o zamezení dvojitého zdanění a zda tedy v daném případě vznikla daňovému nerezidentovi daňová povinnost. Stálá provozovna tedy nemá právní osobnost, ale z hlediska daňového na ni hledíme tak, jako by byla daňovým poplatníkem.

Pro vysvětlení rozdílu v pojetí stálé provozovny můžeme srovnat právní definici obsaženou v ZDP a pojetí stálé provozovny ve Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojitého zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, č. 18/1984 Sb. (dále jen „česko-německá smlouva“.

### **8.1 Definice stálé provozovny podle zákona o daních z příjmů**

ZDP vymezuje stálou provozovnu v ustanovení § 22 odst. 2. Definuje ji jako *místo k výkonu činnosti nerezidentů umístěné na území České republiky*. V demonstrativním výčtu případů stálé provozovny jsou obsaženy dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště) nebo staveniště. U staveniště je vznik stálé provozovny podmíněn tzv. časovým testem – lhůtou, po kterou musí činnost nerezidenta trvat, aby ke vzniku stálé provozovny došlo. ZDP určuje, že se staveniště stejně jako místo provádění stavebně montážních projektů považuje za stálou provozovnu, přesáhne-li doba jejich trvání šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Zde je nutné upozornit na to, že každé staveniště či stavebně montážní projekt se pro účely časového testu posuzuje samostatně. Pokud tedy nerezident provádí stavbu tři měsíce ve Strakonících a bezprostředně nato jinou stavbu čtyři měsíce v Plzni, nevznikla mu stálá provozovna, přestože jeho stavební činnost trvala v součtu v ČR sedm měsíců. Odborná literatura však upozorňuje, že „tento znak není u stavebních a montážních projektů porušen v případě, že jde o stavbu, která je svým charakterem postupující (např. dálnice, plynovod).<sup>49</sup>

Specifikem ZDP pak je vymezení stálé provozovny časovým testem při poskytování služeb, z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky a při výkonu nezávislé činnosti např. architekta, lékaře, inženýra,

---

<sup>49</sup> Pelech, P., Pelc, V.: Daně z příjmů s komentářem, Nakladatelství ANAG, Olomouc 2008, s. 300



právnicka, vědce, učitele, umělce, daňového a účetního poradce nebo obdobných profesí.<sup>50</sup> Pokud tyto činnosti provádí nerezident nebo jeho zaměstnanci či osoby pro něj pracující opět po dobu delší než šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti kalendářních po sobě jdoucích měsíců, považuje se za stálou provozovnu. Z textu zákonné definice je tedy zřejmé, že při poskytování služeb (někteří autoři hovoří o tzv. službové provozovně) vzniká stálá provozovna prostým výkonem zákonem určených činností daňovým nerezidentem, aniž by musela mít nějaké hmotné vyjádření. Zásadní otázkou, kterou si odborná literatura v této souvislosti klade, je oprávněnost celého konceptu vzniku stálé provozovny, která podle zákona o daních z příjmů vznikne jen na základě výkonu určitých, zákonem specifikovaných činností po stanovenou dobu.<sup>51</sup>

V ZDP je dále výslovně stanoveno, že stálou provozovnu má v České republice nerezident, jestliže má v ČR zástupce, který zde má a obvykle vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou pro daného nerezidenta závazné. Stálá provozovna se pak vztahuje ke všem činnostem, které zástupce pro nerezidenta na území České republiky provádí.

## 8.2 Definice stálé provozovny podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Významné je ustanovení v článku 5 odst. 1 česko-německé smlouvy, podle kterého výraz stálá provozovna označuje *trvalé zařízení pro podnikání*, v němž podnik (tedy nerezident) vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. V článku 5 odst. 2 jsou příkladmo uvedeny případy stálé provozovny – místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, lom nebo jiné místo, kde se těží přírodní zdroje, staveniště nebo montáž, pokud trvají déle než 12 měsíců. Česko-německá smlouva dále v odst. 3 článku 5 uvádí případy, kdy stálá provozovna – přesto, že je ve smluvním státě umístěno trvalé zařízení pro podnikání rezidenta druhého smluvního státu (podniku) – nevzniká. Za stálou provozovnu se proto nepovažuje:

- a) zařízení, které se využívá pouze k uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku,
- b) zásoba zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání,

---

<sup>50</sup> § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1

<sup>51</sup> Srov. Tůma, J. – Báča, J.: Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, Management Press, Praha 1994, s. 24 a násl.

- c) zásoba zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem,
- d) trvalé zařízení sloužící podnikání, které je využíváno pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik,
- e) trvalé zařízení sloužící podnikání, které je využíváno pro podnik pouze za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckých rešerší nebo podobných činností, které mají přípravný nebo pomocný charakter.

Obdobně jako ZDP stanoví i česko-německá smlouva v článku 5 odst. 3, že za stálou provozovnu se považuje též zmocněný zástupce, který v jednom státě jedná za podnik druhého státu, pokud je vybaven plnou mocí, která mu dovoluje uzavírat smlouvy jménem podniku a kterou v tomto státě zástupce též obvykle využívá. To neplatí jednak v případě, kdy je plná moc využívána jen za účelem nákupu zboží pro zahraniční podnik anebo v případě, že zahraniční podnik vykonává v druhém státě činnost prostřednictvím nezávislého zástupce – makléře, komisionáře apod., pokud jde o osoby, které jednájí v rámci své běžné činnosti. Vztah ovládnutí, který známe z obchodního práva, je česko-německou smlouvou výslovně vyloučen jako důvod vzniku stálé provozovny.

Pokud si srovnáme definici stálé provozovny podle ZDP a podle česko-německé smlouvy, dojdeme k následujícím rozdílům:

- a) česko-německá smlouva definuje v první obecné definici stálou provozovnu jako *trvalé zařízení pro podnikání*,
- b) česko-německá smlouva obsahuje případy, kdy stálá provozovna nevzniká, přestože zahraniční podnik má v druhém státě trvalé zařízení pro podnikání, upravuje tedy *výjimky* z definice stálé provozovny,
- c) u staveniště nebo montáží prodlužuje časový test na *dvanact měsíců*,
- d) neobsahuje definici službové stálé provozovny.

Pokud jde o rozdíl uvedený pod písm. b), kdy stálá provozovna nevzniká, přesto, že rezident z jednoho státu má v druhém státě umístěno trvalé zařízení pro podnikání, nejedná se o zásadní interpretační problém. Jde nejčastěji o případy tzv. obchodní reprezentace. Ta je odbornou literaturou definována jako „reprezentace, nejčastěji v podobě kanceláře, jejíž činnost, resp. činnost jejích pracovníků se omezuje výlučně na různé formy prezentace výrobků zřizovatele, provádění průzkumu trhu, shromažďování informací apod. Musí jít vždy o činnost

přípravnou a vedlejší ve vztahu hlavnímu předmětu činnosti (výroba a služby) zřizovatele a současně se pracovníci obchodní reprezentace nesmějí žádným způsobem podílet na sjednávání konkrétních podmínek případných dovozních nebo vývozních kontraktů s odběrateli (tj. lhůty dodávek, ceny, kvalita apod.).<sup>52</sup>

Výraznější problémy vznikaly v praxi při řešení konfliktu požadavku na trvalé zařízení k podnikání a tzv. službové stálé provozovny. Daňová správa a s ní i část odborné literatury se přiklání k závěru, že „není důvod k tomu, aby byla zpochybňována existence stálé provozovny v souvislosti se smlouvami o zamezení dvojího zdanění zpracovanými na základě vzorové smlouvy OECD“ a „vzhledem k výkonu činnosti na konkrétním místě (většinou v prostorách nebo zařízeních speciálně k tomuto účelu poskytnutých tuzemským odběratelem služby), se záměrem opakovaně a dlouhodobě tuto činnost vykonávat, je možno považovat za splněnou i podmínku pevného místa výkonu činnosti ve smyslu článku 5 vzorové smlouvy OECD, jejíž splnění je v některých případech bráno v potaz a diskutováno.“<sup>53</sup> S tímto názorem není možné souhlasit. Tam, kde smlouva o zamezení dvojího zdanění vyjadřuje pro vznik stálé provozovny podmínku existence trvalého zařízení pro podnikání, není možné při absenci této podmínky dovozovat vznik stálé provozovny, a to bez ohledu na to, že takovou možnost ZDP připouští.

Shora popsaný nesprávný názor byl překonán ustálenou judikaturou. Za první a průlomový rozsudek je považován rozsudek Krajského soudu v Plzni, který konstatoval: „Za situace, kdy smlouva nevytváří fikci stálé provozovny za podmínek uvedených v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů ... ke vzniku stálé provozovny ve smyslu článku 5 smlouvy nestačí, pokud pracovníci zahraniční firmy za účelem poskytování poradenských služeb dojíždějí, byť delší dobu, do české firmy.“<sup>54</sup> Městský soud v Praze se např. přiklonil k závěru, že „upravuje-li mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut včetně institutu stálé provozovny odlišně od zákona České republiky, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a teprve poté zákon České republiky. Skutečnost, že některé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují otázku tzv. službové stálé provozovny odlišně,

<sup>52</sup> Tůma, J. – Báča, J.: Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, Management Press, Praha 1994, s. 27

<sup>53</sup> Tůma, J. – Báča, J.: Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, Management Press, Praha 1994, s. 32

<sup>54</sup> Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 9. 1997 sp. zn. 30 Ca 41/95

znamená, že podle sídla subjektu poskytujícího takovou službu je třeba zvolit aplikaci té které mezinárodní smlouvy. Definicí stálé provozovny pak upravuje čl. 5 citované smlouvy, který vyčerpávajícím způsobem definuje institut stálé provozovny, avšak který na rozdíl od tzv. nových smluv o zamezení dvojího zdanění nezná existenci stálé provozovny vznikající poskytováním služeb včetně poradenských nebo manažerských, a to v závislosti na splnění tzv. časového testu, který bývá i v tzv. nových smlouvách odlišný a je ho třeba podle vztahu k tomu či onomu smluvnímu partneru aplikovat.<sup>55</sup>

Lze souhlasit též se soudním rozhodnutím Krajského soudu v Plzni, podle něhož „vzhledem k tomu, že smlouva má svoji vlastní definici „stálé provozovny“, nemůže správní orgán vycházet z definice uvedené v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a to ani podpůrně, neboť kritéria pro kvalifikaci určité činnosti jako stálé provozovny obě normy stanoví naprosto odlišně; takový postup je nezákonný.“<sup>56</sup>

Ke shora citované ustálené judikatuře lze doplnit též aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu, který se ztotožnil s tím, že podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění může být vznik stálé provozovny podmíněn existencí trvalého zařízení pro podnikání, avšak dospěl k závěru, že „provozovna nemusí být zařízením ve vlastnictví podnikatele, může být součástí výrobních prostor jiného subjektu.“<sup>57</sup> Toto rozhodnutí je možné označit za průlomové, mám však obavy, aby nebylo daňovou správou využito v rozporu se smyslem a „duchem“ smluv o zamezení dvojího zdanění. Daňová správa by totiž poměrně snadno mohla dojít k závěru, že je vlastně u každého poskytování služeb dáno nějaké trvalé zařízení pro podnikání a že je tedy lhotečné, komu toto zařízení patří a v jakém právním vztahu je s poskytovatelem služeb. Přikláněl bych se proto k závěru, aby smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které obsahují, podobně jako citovaná česko-německá smlouva, podmínku trvalého zařízení pro podnikání jako definiční znak stálé provozovny, vykládány spíše intenzivně a aby bylo vždy najisto postaveno, že je to opravdu takové trvalé zařízení, ve kterém zahraniční podnik vykonává svou činnost, v souladu s dikcí smluv o zamezení dvojího zdanění.

---

<sup>55</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2005, sp. zn. 10 Ca 39/2004

<sup>56</sup> Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 6. 1997, sp. zn. 30 Ca 41/95

<sup>57</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2012 sp. zn. 2 Afs 29/2012

## **IX. ZDANĚNÍ KONKRÉTNÍCH PŘÍJMŮ – KOMPARACE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ A ČESKO-NĚMECKÉ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ**

Podobně, jako při definici stálé provozovny, se smlouva o zamezení dvojího zdanění liší od ZDP i při vymezení příjmů, které podléhají zdanění ve státě zdroje. Pokusil jsem se proto vymezit shody a rozdíly v úpravě ZDP a česko-německé smlouvy. Srovnání doplňuji též způsobem zdanění podle ZDP a metodou vyloučení dvojího zdanění, která se na konkrétní příjem bude podle česko-německé smlouvy aplikovat.

### **9.1 Příjmy z nemovitého majetku**

Podle § 22 odst. 1 písm. e) ZDP podléhají zdanění v České republice příjmy nerezidentů z užívání nemovitých věcí nebo bytů umístěných na území České republiky.

Podle článku 6 odst. 1 česko-německé smlouvy mohou být příjmy z nemovitého majetku zdaněny ve smluvním státě, v němž je takový majetek umístěn. Článek 6 odst. 3 a 4 česko-německé smlouvy pak doplňuje, že za tyto příjmy jsou považovány příjmy z přímého užívání, nájmu, pachtu a každého jiného způsobu užívání nemovitého majetku, včetně příjmů z nemovitého majetku podniku a příjmy z nemovitého majetku užívaného k výkonu svobodného povolání.

Můžeme tedy uzavřít, že smlouva o zamezení dvojího zdanění odpovídá tuzemské právní úpravě. Zdanění příjmů německých rezidentů plynoucích z užívání nemovitých věcí či bytů umístěných v České republice, je tedy v souladu se ZDP i česko-německou smlouvou.

Z ustanovení § 36 nevyplývá, že by tento druh příjmu podléhal dani se zvláštní sazbou (srážkové dani). Znamená to, že zahraniční poplatník (nerezident) musí v ČR podat standardní daňové přiznání, sám si daň vypočítat a v zákonném termínu odvést. U fyzických osob se bude jednat o příjem podle § 9 ZDP (příjmy z pronájmu), u právnických osob o zdanitelný příjem podle § 18 odst. 1 ZDP. Tento postup je logický, u příjmů z nájemného za užívání nemovitých věcí lze očekávat, že poplatník (pronajímatel) vynaloží na dosažení zdanitelných příjmů též výdaje, o které si může základ daně z příjmů snížit, fyzická osoba dokonce bez

prokázání výše výdajů může uplatnit tzv. výdajový paušál (tzn. snížit základ daně o 30 % z příjmů, nejvýše o 600 000,- Kč<sup>58</sup>).

Po zdanění v ČR bude německý rezident v Německu uplatňovat postup podle článku 23 odst. 1 písm. a) česko-německé smlouvy, tedy metodu vynětí s výhradou progrese.

## **9.2 Zisky podniků**

Zákon o daních z příjmů nepodrobuje zdanění v České republice příjmy z veškeré podnikatelské činnosti vykonávané na jejím území, ale pouze příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny (§ 22 odst. 1 písm. a) ZDP) a příjmy ze služeb, s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky (§ 22 odst. 1 písm. c) ZDP).

Česko-německá smlouva o zamezení dvojího zdanění však konstatuje, že zisky podniku jednoho smluvního státu mohou být zdaněny jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém státě prostřednictvím stálé provozovny. Je tedy možné dovodit, že zatímco u jiných nerezidentů (z bezesmluvních států) podléhá zdanění každý příjem ze služeb nebo poradenství vymezeného v § 22 odst. 1 písm. c) ZDP, jsou-li poskytovány na území ČR, u rezidenta Německa by takový příjem podléhal zdanění v ČR, jen pokud by byl dosažen prostřednictvím stálé provozovny zde umístěné. Rozdíly mezi pojetím stálé provozovny podle ZDP a česko-německé smlouvy jsme si přitom již vysvětlili v kapitole VIII. této diplomové práce.

Ustanovení § 36 ZDP neobsahuje žádnou úpravu tzv. srážkové daně stálé provozovny. Zdaněné stálé provozovny tak probíhá na základě daňového přiznání nerezidenta, kterému stálá provozovna v ČR vznikla. Německý rezident si poté příjmy dosažené prostřednictvím stálé provozovny a zdaněné v ČR vyjímá ze zdanění v Německu s výhradou progrese v souladu s ustanovením čl. 23 odst. 1 písm. a) česko-německé smlouvy.

---

<sup>58</sup> § 9 odst. 4 ZDP

### 9.3 Lodní a letecká doprava

V ustanovení § 22 ZDP nenalezneme zmínku, že by v ČR podléhaly zdanění příjmy z lodní a letecké mezinárodní dopravy provozované nerezidenty. Tomu odpovídá i článek 8 česko-německé smlouvy. Podle tohoto ustanovení se zisky plynoucí z provozování námořních lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě daní jen ve státě, ve kterém je sídlo (rozuměj místo skutečného vedení podniku). Podobně i zisky z provozování člunů ve vnitrozemské plavbě mohou být zdaněny jen ve státě sídla provozovatele. Česko-německá smlouva dále upřesňuje pro případ, že místo skutečného vedení podniku je umístěno na palubě lodi nebo člunu, považuje se za umístěné v tom státě, ve kterém je domovský přístav této lodi nebo tohoto člunu.

Můžeme tedy uzavřít, že ZDP i česko-německá smlouva o zamezení dvojího zdanění shodně ponechávají příjmy nerezidenta z provozování lodní a letecké mezinárodní dopravy na zdanění ve státě, ve které má nerezident daňový domicil. Odborná literatura upozorňuje, že se musí skutečně jednat o mezinárodní dopravu: „Za mezinárodní přepravu se přitom považuje přemístění zboží nebo osob z území jednoho státu na území jiného státu. Je-li prováděna přeprava mezi místem nakládky i vykládky na území druhého státu, nejde-jíž o mezinárodní přepravu. Na takovéto dopravní služby se pak vztahují obecná pravidla pro vznik stálých provozoven při poskytování služeb.“<sup>59</sup>

### 9.4 Dividendy

Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP podléhají zdanění v České republice příjmy nerezidentů vyplácených jako podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku o zdanění vyplácená tichému společníkovi. Pod termín „podíly na zisku“ podřazuje ZDP i zjištěný rozdíl mezi sjednanou a obvyklou cenou při nedodržení pravidel pro transferové ceny mezi spojenými podniky a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj z důvodu podkapitalizace dlužníka, s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu EU.

---

<sup>59</sup> Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání. ASPI, a.s., Praha 2008, s. 115

Ustanovení článku 5 odst. 4 česko-německé smlouvy definuje dividendy jako příjem z akcií, poživacích práv nebo požitkových listů, kuksů, podílů na zisku, nebo jiných práv – s výjimkou pohledávek – s účastí na zisku a příjem z jiných podílů na společnosti, který je podle daňových předpisů státu, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy, postaven na roveň příjmu z akcií, včetně příjmu tichého společníka z účasti na živnosti, příjmu z obligací nebo půjček spojených s účastí na zisku a včetně výplat na podílové listy společnosti pro ukládání kapitálu (*investmentfonds*). Definice dividend podle česko-německé smlouvy odkazem na vnitrostátní úpravu v podstatě připouští, aby za dividendu bylo považováno vše, co jako dividendu (podíl na zisku) podrobuje zdanění ZDP.

Pokud jde o úroky překvalifikované na dividendu, je postup podle ZDP připuštěn ustanovením článku 11 odst. 4 česko-německé smlouvy. Ten stanoví pro případ, že by částka placených úroků přesahovala v důsledku zvláštních vztahů mezi věřitelem a dlužníkem míru obvyklých úroků, vztahuje se způsob zdanění stanovený pro úroky jen na úroky v obvyklé výši. Úroky přesahující tuto částku mohou být zdaněny podle právních předpisů smluvního státu – česko-německá smlouva tak pro tento případ připouští překvalifikaci na dividendy.

Ustanovení článku 10 odst. 1 a 2 umožňuje, aby dividendy byly zdaněny jak ve státě, kde má domicil příjemce dividend (stát rezidenta), tak ve státě, kde má sídlo společnost, která je vyplácí (stát zdroje). Daň ve státě zdroje však nesmí přesáhnout 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společností, která vlastní přímo nejméně 25 % jmění společnosti vyplácející dividendy, resp. 15 % hrubé částky dividend v ostatních případech.

Podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP podléhají dividendy srážkové dani v sazbě 15 %. V souladu s česko-německou smlouvou se tato sazba tedy uplatní vždy, kromě případu, že příjemcem je společnost, která vlastní přímo nebo nepřímo nejméně 25 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy.

Nemůžeme však bez dalšího říci, že je-li příjemcem dividendy vyplácené českou společností německému společníkovi – společnosti, která má alespoň 25% podíl na české společnosti, bude zdaněn srážkovou daní v sazbě 5 %. V úvahu



totiž musíme vzít též evropskou úpravu pro osvobození,<sup>60</sup> jejímž odrazem je osvobození od daně z příjmů v případě upraveném § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. ZDP. Pokud totiž dividendu vyplácí kapitálová společnost (dceřiná společnost) se sídlem v Evropské unii svému společníkovi – rovněž kapitálové společnosti (mateřská společnost) se sídlem v EU, pak je dividenda osvobozena od daně za podmínky, že mateřská společnost drží alespoň 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na dceřiné společnosti. Pokud se tedy podíváme na znění článku 10 odst. 2 česko-německé smlouvy, pak ve valné většině případů se zvýhodněná sazba 5 % u srážkové daně neuplatní, neboť budou splněny podmínky pro osvobození. Pouze v případě, že by mateřská společnost měla sice nejméně 25% podíl, ale nedržela jej po předepsanou dobu 12 měsíců nepřetržitě, uplatnila by se zvýhodněná sazba podle česko-německé smlouvy.

Z principu srážkové daně pak vyplývá, že daň srazí a správci daně odvede společnost, která podíl na zisku vyplácí. Německý společník poté postupuje podle článku 23 odst. 1 tak, že standardně se u dividend použije metoda započtení, tj. daň sražená v České republice se započte na daňovou povinnost německého společníka v Německu. Výjimka je stanovena pro dividendy, jejichž příjemcem je německá kapitálová společnost, která má alespoň 25% podíl na české dceřiné společnosti spojený s hlasovacími právy. V takovém případě, pokud nebudou splněny podmínky pro osvobození, se uplatní metoda vynětí s výhradou progresu.

## 9.5 Úroky

Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP podléhají zdanění v České republice úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrových a finančních nástrojů a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a investičních nástrojů podle předpisů upravujících podnikání na kapitálovém trhu.

Česko-německá smlouva definuje v článku 11 odst. 2 termín úroky jako příjem z veřejných půjček, z dlužních úpisů, i když jsou zajištěny zástavním právem na nemovitosti nebo poskytují právo na účast na zisku, a z pohledávek jakékoli povahy, jakož i všechny jiné příjmy, které jsou podle daňových předpisů státu, ve kterém je jejich zdroj, postaveny na roveň příjmu z půjček – česko-německá smlouva se tak opět ve zbytkové definici úroků vrací k národním

---

<sup>60</sup> Směrnice Rady 2009/90/435 EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES a směrnice Rady 2006/98/ES

zákonům. Můžeme tedy konstatovat, že úroky vymezené ZDP jsou v souladu s česko-německou smlouvou.

Rozdíl je ve zdanění. Zatímco tím, že zákonodárce zahrnul úroky do příjmů podle § 22, podrobil je zdanění v ČR, pokud je tuzemský dlužník hradí zahraničnímu rezidentovi. Česko-německá smlouva však výslovně v článku 11 odst. 1 konstatuje, že úroky mající zdroj v jednom státě a vyplácené rezidentovi druhého státu, mohou být zdaněny pouze v tomto druhém státě. Úroky, které český dlužník platí německému věřiteli, tak mohou být zdaněny jen v Německu (a obdobně úroky placené německým dlužníkem českému věřiteli mohou být zdaněny jen v Německu).

Pro účely zdanění německého rezidenta tak již nemusíme prověřovat, jakým způsobem se úroky daní (tj. zda je aplikována zvláštní sazba daně ve smyslu § 36 ZDP), neboť tento příjem nepodléhá zdanění v České republice, a z logiky věci odpadá i nutnost zkoumání metody pro zamezení dvojího zdanění. Z tohoto důvodu není nutné ani zkoumat, zda jsou naplněny podmínky pro osvobození podle evropské úpravy.<sup>61</sup>

## 9.6 Licenční poplatky

U zdanění licenčních poplatků je velmi významné objasnění jejich definice. Licenční poplatky jsou totiž zákonem a často též smlouvou o zamezení dvojího zdanění definovány nejen jako platba za užívání nějakého nehmotného statku, jak je licenční poplatek obecně vnímán, ale obvykle též jako platba za užívání nějaké movité věci (průmyslového, vědeckého apod. zařízení), tedy v podstatě nájemné.

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 1., 2. a 5. ZDP podrobuje zdanění v České republice příjmy z úhrad daňových rezidentů (plátců), a to:

- a) náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětů průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
- b) náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,

---

<sup>61</sup> Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES a směrnice Rady 2006/98/ES

c) příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky.

Česko-německá smlouva definuje v článku 12 odst. 3 licenční poplatky jako platy jakéhokoli druhu, placené za užití nebo za právo na užití autorských práv k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů, patentů, ochranných známek, návrhů nebo modelů, plánů, tajných vzorců nebo postup, nebo za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.

Pokud obě definice porovnáme, dojdeme k závěru, že se vcelku shodují. Co v definici česko-německé smlouvy chybí, jsou počítačové programy (software). To samozřejmě v praxi působí značné problémy. Výkladové stanovisko Generálního finančního ředitelství<sup>62</sup> pouze stručně konstatuje, že se (ve smyslu § 22 ZDP) za příjmy ze zdrojů na území ČR nepovažují příjmy plynoucí z poskytnutí počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (tzv. krabicový software). V tomto směru tedy stanovisko GFŘ metodicky vysvětluje ustanovení ZDP, nedává nám však odpověď na otázku, zda jiný software (tedy jiný než krabicový) je možné podřadit pod definici licenčního poplatku ve smyslu česko-německé smlouvy. Ministerstvo financí se tuto situaci pokusilo řešit ve sdělení z roku 1993 tím, že software je pro účely ZDP chápán jako specifické „know-how“, tedy že jde vlastně o analogii technického postupu, dle kterého se projektuje, vyrábí, distribuuje, plánuje, účtuje, eviduje ve výrobním či obdobném procesu.<sup>63</sup> Odborná literatura ale správně upozorňuje na to, že „tato interpretace ovšem trpí celou řadou věcných a logických nedostatků, vyplývajících ze samostatných a podstatně odlišných definic pojmů software a know-how ve vazbě na pojem „tajný vzorec“. Nelze totiž odhlédnout od skutečnosti, že ZDP v ustanovení § 22 vymezuje software jako zvláštní a samostatný zdroj příjmů vedle know-how. Z toho lze celkem přesvědčivě dovodit, že úmyslem zákonodárce nebylo oba pojmy ztotožnit, nýbrž naopak, respektovat

---

<sup>62</sup> Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6, č. j. 32320/11-3, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

<sup>63</sup> Opatření Ministerstva financí č. j. 251/17117/93 – Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky

jejich odlišný obsah. Pak by ovšem mělo být podstatné a určující, zda-li příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění zdanění softwaru výslovně připouští.<sup>64</sup>

K uvedenému závěru bych se přikláněl i já. Rovněž zastávám názor, že podřazení poplatků za software k pojmu know-how není správné a není v souladu se zněním ZDP. V souladu se zásadou *in dubio mitius*, podle které je při dvojitým výkladu právní normy daňového práva rozhodující vždy ten, který je pro poplatníka příznivější, bych připustil zdanění software (s výjimkou krabicového software ve smyslu pokynu GFŘ) pouze u těch zahraničních příjemců, kteří jsou rezidenty nesmluvního státu nebo rezidenty takového státu, u nějž smlouva o zamezení dvojího zdanění výslovně zdanění software připouští. Znamená to tedy, že příjem německého rezidenta z poplatků za software užívaného českým rezidentem by neměl podléhat zdanění v České republice.

Příjmy, které jsou česko-německou smlouvou definované jako licenční poplatky, mohou být podle článku 12 odst. 2 česko-německé smlouvy zdaněny i ve státě zdroje.

Příjmy, podřaditelné pod definici licenčních poplatků ve smyslu ZDP i smlouvy, pak podléhají u daňových nerezidentů zdanění v ČR jen za podmínky, že jsou placeny českým rezidentem. Podle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP pak podléhají dani se zvláštní sazbou ve výši 15 % z příjmů. Česko-německá smlouva však v článku 12 odst. 2 umožňuje daň ve státě zdroje maximálně ve výši 5 % z hrubé částky licenčních poplatků. Německému rezidentu tak nemůže plátce příjmů srazit vyšší daň než uvedených 5 %.

Obdobně jako u dividend je však zapotřebí vzít v úvahu i evropskou úpravu pro osvobození<sup>65</sup>, která byla inkorporována do ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP. Na základě této úpravy jsou osvobozeny od zdanění licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem ČR nebo stále provozovny daňového rezidenta jiného členského státu EU, umístěné na území České republiky. Z vysvětlení pak vyplývá, že za uvedené obchodní korporace jsou považovány kapitálové společnosti.

---

<sup>64</sup> Sojka, Vlastimil, Sojková, Lenka: Mezinárodní zdanění úhrad za software, Daňový expert 2007/4

<sup>65</sup> Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES a směrnice Rady 2006/98/ES

Je tedy možno uzavřít, že příjmy z licenčního poplatků plynoucí z České republiky do Německa, budou při splnění podmínek evropské úpravy osvobozeny od zdanění; v ostatních případech budou podrobeny zdanění v ČR v sazbě 5 %. Daň zaplacenou v ČR si může německý rezident započítat na daň placenou v Německu, neboť v souladu s článkem 23 odst. 1 písm. b) se u licenčních poplatků uplatní metoda započtení.

## **9.7 Zisky ze zcizení majetku**

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. d) ZDP podrobuje zdanění příjmy nerezidentů plynoucí z prodeje nemovitých věcí umístěných na území ČR a práv s nimi spojených. Z ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 7. ZDP plyne zdanění příjmů nerezidentů z úhrad rezidentů za prodej movitých věcí (jsou-li v obchodním majetku stálé provozovny), investičních nástrojů podle předpisů o podnikání na kapitálovém trhu a majetkových práv registrovaných na území ČR. A konečně podle § 22 odst. 1 písm. h) a j) ZDP jsou za příjem ze zdrojů na území České republiky považovány příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území ČR a příjmy z prodeje obchodního závodu umístěného na území ČR.

Podle článku 13 česko-německé smlouvy mohou být zdaněny ve státě zdroje zisky ze zcizení nemovitého majetku, který je v tomto státě umístěn, zisky ze zcizení movitého majetku, který je provozním majetkem stálé provozovny v daném státě a zisky ze zcizení podílů na společnosti mající sídlo v daném státě. Článek 13 česko-německé smlouvy pak v odst. 4 výslovně stanoví, že zisky ze zcizení jiného majetku, než majetku vyjmenovaného v článku 13, mohou být zdaněny jen ve státě, ve kterém má domicil zcizitel. Z uvedeného je možné dovodit, že česko-německá smlouva neumožňuje zdanění příjmů z investičních nástrojů podle předpisů o podnikání na kapitálovém trhu (nejde-li o příjem z převodu podílu na společnosti), majetkových práv registrovaných v ČR (pokud nejde o příjem z prodeje práv, která by bylo možné podřadit pod licenční poplatky) a příjmy z prodeje obchodního závodu, pokud nejde o nemovitý majetek nebo majetek stálé provozovny umístěné na území ČR.

ZDP v § 36 neobsahuje pro výše uvedené příjmy zvláštní sazbu daně. Česko-německá smlouva také neobsahuje žádná zvláštní omezení, pokud jde o daňovou sazbu. V úvahu tak budeme muset vzít jen osvobození podle § 19 odst. 1

písm. ze) bod 2. ZDP, podle kterého jsou osvobozeny příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, pokud je mateřská společnost rezidentem členského státu EU. Pokud jde o pojmy mateřská společnost a dceřiná společnost, platí vymezení popsané v části 9.4 této kapitoly. Pokud osvobození nebude uplatněno, bude výše uvedené příjmy (po odečtení nákladů vynaložených na jejich dosažení) danit fyzická osoba jako tzv. ostatní příjmy podle 10 odst. 1, písm. b) a c) ZDP a právnická osoba podle § 18 odst. 1 ZDP na základě podaného daňového přiznání.

Německý rezident bude poté při zdanění v Německu postupovat podle článku 23 odst. 1 písm. a) česko-německé smlouvy metodou vynětí s výhradou progrese, kromě zdanění příjmů z převodu podílu na společnosti, u něhož se uplatní metoda započtení podle článku 23 odst. 1 písm. b) česko-německé smlouvy.

## **9.8 Nezávislá povolání**

Příjmy z tzv. nezávislých povolání jsou příjmy fyzických osob. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. f) bod 1. ZDP je definuje jako příjmy z nezávislé činnosti a příkladmo uvádí činnost architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového nebo účetního poradce a podobných profesí. Pokud tyto činnosti vykonává nerezident na území České republiky, podléhají podle zmíněného ustanovení ZDP zdanění v ČR.

Česko-německá smlouva obsahuje podobnou definici v článku 14 a za tzv. svobodné povolání považuje zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelské, nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů a zubních lékařů. Na rozdíl od ZDP však umožňuje příjmy fyzických osob ze svobodného povolání nebo jiné nezávislé činnosti podobné povahy danit jen ve státě, jehož je daná osoba rezidentem. Výjimkou je případ, kdy má daná osoba v druhém smluvním státě tzv. stálou základnu k výkonu své činnosti. V takovém případě příjmy, které lze přičíst této stálé základně, podléhají zdanění ve státě, ve kterém je tato stálá základna umístěna.

Stálou základnu již česko-německá smlouva nedefinuje, můžeme však využít definice obsažené v § 37 ZDP, podle kterého je výraz stálá základna používán v mezinárodních smlouvách totožný s výrazem stálá provozovna. Můžeme tedy konstatovat, že stálou základnou k výkonu nezávislého povolání by

mělo být nějaké trvalé zařízení, ve kterém bude fyzická osoba vykonávat toto povolání.

Pokud by německému rezidentovi vznikla v ČR stálá základna, znamenalo by to pro něj povinnost příjmy přičitatelné této stálé základně danit v České republice. Protože ustanovení § 36 ZDP neobsahuje žádnou daň se zvláštní sazbou pro tento druh příjmu, musel by nerezident danit své příjmy v ČR na základě svého daňového přiznání jako zdanitelné příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP. Pro účely zdanění v Německu by se pak uplatnila v souladu s článkem 23 odst. 1 písm. a) česko-německé smlouvy metoda vynětí s výhradou progresse.

## **9.9 Zaměstnání**

ZDP v § 22 odst. 1 písm. b) ZDP považuje za příjmy ze zdrojů na území ČR, které zde podléhají zdanění, příjmy ze závislé činnosti (ze zaměstnání), která je vykonávána na území ČR nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány tuzemskými rezidenty. Jde tedy o další příjem, který mohou pobírat výhradně fyzické osoby.

Podle česko-německé smlouvy se daní ve státě, v němž má poplatník svůj domicil, příjmy ze zaměstnání i tehdy, je-li zaměstnání vykonáváno v druhém smluvním státě, ovšem při kumulativním splnění následujících podmínek:

- a) příjemce se nezdržuje v druhém státě během příslušného kalendářního roku déle než 183 dnů, a
- b) odměny jsou vypláceny osobou nebo za osobu, která není rezidentem druhého státu, a
- c) odměny nejdou k tíži stálé provozovny umístěné v druhém státě.

Jakmile jedna z uvedených podmínek není splněna, znamená to, že příjemce musí svou mzdu nebo plat ze zaměstnání danit v tom státě, kde činnost vykonává.

V případě německého rezidenta by tak podléhaly zdanění příjmy ze zaměstnání, vykonávaného v ČR, pokud by se zde zdržoval v daném roce déle než 183 dnů, nebo v případě, že by byl zaměstnán u českého zaměstnavatele nebo by jeho odměnu vyplácela stálá provozovna jeho zahraničního zaměstnavatele umístěná v ČR. V takovém případě by příjemce danil mzdu (plat) v souladu s § 6 ZDP a buď by při splnění zákonných podmínek požádal zaměstnavatele o roční

zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti podle § 38ch ZDP nebo by podával vlastní daňové přiznání.

### **9.10 Tantiémy**

Jako tantiému označujeme odměnu člena statutárního nebo jiného orgánu obchodní korporace, družstva nebo jiné právnické osoby. Pokud takovou odměnu nerezidentovi vyplácí česká právnická osoba, podléhá tato odměna zdanění v ČR v souladu s ustanovením § 22 odst. 1 písm. g) bod 6. ZDP.

Rovněž článek 16 česko-německé smlouvy umožňuje, by odměny členů dozorčí a správní rady a podobné platy byly zdaněny ve státě, ve kterém má sídlo společnost, která je vyplácí. Můžeme tedy uzavřít, že se česko-německá smlouva od úpravy ZDP neodchyluje.

Pro daňové nerezidenty se u tantiém uplatní zvláštní sazba daně ve výši 15 % v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP. Srážkovou daň tak srazí přímo právnická osoba, která tantiému vyplácí, a odvede ji příslušnému správci daně.

Pro vyloučení dvojího zdanění se u německého rezidenta bude aplikovat metoda započtení v souladu s článkem 23 odst. 1 písm. b) česko-německé smlouvy.

### **9.11 Umělci a sportovci**

Specifické postavení mají umělci a sportovci. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. ZDP podrobuje zdanění v ČR příjmy z činností osobně vykonávaných na území ČR nebo zhodnocované, pokud jde o činnost veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, a to bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu. To znamená, že je lhostejné, zda zde umělec vystupuje jako nezávislá osoba nebo jako zaměstnanec nějakého souboru apod.

Obdobně článek 17 odst. 1 a odst. 2 česko-německé smlouvy umožňuje zdanění příjmu, který pobírají umělci z povolání, jako divadelní, filmoví, rozhlasoví nebo televizní umělci a hudebníci jakož i sportovci z této své osobní činnosti, zdaněn ve smluvním státě, ve kterém jsou tyto činnosti vykonávány, a to bez ohledu na to, zda jde o příjem ze svobodného povolání nebo zaměstnání.



Důsledky jsou zajímavé. Pokud v ČR např. odehraje přátelský zápas německé fotbalové mužstvo placený pořadatelskou agenturou v ČR, budou příjmy hráčů (vycházíme-li z toho, že mají daňový domicil v Německu a bude se tedy na ně aplikovat česko-německá smlouva o zamezení dvojího zdanění) daněny v České republice.

Výjimka z daného pravidla platí jen pro případ, jestliže umělec nebo sportovec z jednoho smluvního státu vystupuje v druhém státu v rámci kulturní výměny dohodnuté mezi vládami České republiky a Spolkové republiky Německo.

Pro příjmy podle § 22 odst. 1 písm. f) ZDP se uplatní u nerezidentů srážková daň podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP. Daň z příjmu tedy srazí plátce (zpravidla pořadatelská agentura, produkční společnost apod.).

Pro vyloučení dvojího zdanění uplatní německý rezident metodu započtení v souladu s článkem 23 odst. 1 písm. b) česko-německé smlouvy.

## **9.12 Veřejné funkce**

Příjmy z veřejných funkcí označuje ZDP jako funkční požitky<sup>66</sup> a zahrnuje je mezi příjmy ze závislé činnosti. Jako takové potom podléhají zdanění v ČR, pokud jde o činnost vykonávanou na našem území v souladu s § 22 odst. 1 písm. b) ZDP. ZDP tedy nečiní rozdíl mezi příjmem za zaměstnání a funkčním požitkem (příjmem z veřejné funkce).

Naproti tomu česko-německá smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje pro příjmy z veřejných funkcí samostatnou úpravu v článku 18. Za příjmy z veřejných funkcí považuje platy (včetně penzí), které jsou vypláceny některým smluvním státem nebo územní korporací tohoto státu přímo nebo z fondu zřízeného tímto státem nebo touto územní korporací fyzické osobě za služby prokázané tomuto státu nebo územní korporací při výkonu veřejných funkcí. Tyto odměny sice mohou být zdaněny ve státě, který je vyplácí (resp. kde leží územní korporace, která ji vyplácí), ovšem za podmínky, že příjemce odměny nemá ve druhém státě své stálé bydliště. Znamená to, že pokud by plynuly příjmy z veřejné funkce německému rezidentovi, nemohly by být podrobeny zdanění v České republice, a to ani tehdy, pokud by zde byla daná činnost vykonávána.

---

<sup>66</sup> § 6 odst. 10 ZDP

Vzhledem k tomu, že podle česko-německé smlouvy nedaní německý rezident příjem z veřejné funkce v ČR, není zapotřebí zkoumat ani zvláštní sazbu daně podle § 36 ZDP ani metodu vyloučení dvojího zdanění podle článku 23 česko-německé smlouvy.

### **9.13 Penze**

Důchody, které vyplácí nerezidentovi český rezident, podléhají podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 9. ZDP zdanění v České republice.

Podle článku 19 česko-německé smlouvy se však penze a podobné platy poukazované z důvodu dřívějšího zaměstnání rezidentovi některého smluvního státu, podléhají zdanění jen ve státě, kde má příjemce daňový domicil. Výjimkou jsou jen penze, které jsou vypláceny přímo smluvním státem nebo územní korporací tohoto státu nebo z fondu zřízeného státem/územní korporací fyzické osobě z titulu veřejné funkce. V takovém případě se postupuje podle článku 18 česko-německé smlouvy (viz část 9.12 této kapitoly).

Pokud by tedy německý rezident pobíral důchod (penzi) z České republiky, danil by tuto penzi jen v Německu. Odpadá tedy nutnost zkoumat event. aplikaci srážkové daně i metodu pro vyloučení dvojího zdanění.

### **9.14 Ostatní příjmy výslovně neuvedené**

Všechny příjmy, u kterých česko-německá smlouva neumožňuje výslovně zdanění ve státě zdroje, mohou být bez ohledu na úpravu § 22 ZDP zdaněny výhradně ve státě, ve kterém má jejich příjemce daňový domicil (článek 21 česko-německé smlouvy). Aplikace § 22 na německé rezidenty je tak vyloučena např. u výher v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 8. ZDP) nebo výživného (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 9. ZDP).

## X. ZÁVĚR

Mezinárodní dvojí zdanění je ve světě pokračující ekonomické globalizace neustále aktuální tématikou. Pokud jde o hodnocení stávající úpravy *de lege lata*, rozlišil bych mezi tuzemskou úpravou provedenou v ZDP a úpravou provedenou mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění.

Domnívám se, že úprava v ZDP je dost nepřehledná, především vlivem častých novelizací. Jde především o systematické rozdělení ustanovení do jednotlivých paragrafů, odstavců a především písmen, kdy pro pododstavce mnohdy nestačí ani všechna písmena abecedy. Výkladovým problémům se snaží Ministerstvo financí i Generální finanční ředitelství předejít metodickými pokyny a stanovisky, nicméně je zapotřebí si uvědomit, že nejde o právní předpis a jeho dodržování si daňová správa nemůže vynucovat – konečné slovo bude mít vždy správní soud, potažmo Ústavní soud, který posoudí soulad daného pokynu se zněním zákona, resp. s ústavním pořádkem. Je nepochybně mnoho oblastí, v nichž by bylo možné *de lege ferenda* zákon o daních z příjmů vylepšit a především jej učinit více srozumitelným. Domnívám se, že úkolem daňových předpisů v oblasti mezinárodního zdanění je m. j. též přilákat zahraniční investory. Dalším návrhem je zavedení konceptu skupinového zdanění, který by mateřským společností umožňoval si od zdanitelného zisku odečítat ztráty dceřiných společností. Přesto nezastávám názor, že by právě v oblasti mezinárodního zdanění měl hrát tuzemský daňový zákon hlavní roli. Tou by měly být mezinárodní smlouvy.

Za základní problém mezinárodních smluv považuji především to, že není jednotný „vzor“, a to ani v rámci Evropské unie. Důsledkem je to, že každý stát používá svůj vlastní model v jednotlivostech odlišný od vzorového modelu OECD, což jednak prodlužuje vyjednávání o uzavření smlouvy, jednak pak činí interpretační a aplikační problémy spočívající v tom, že každý stát smluvní ustanovení vykládá jinak. Právě v souvislosti s pokračujícími integračními procesy v rámci Evropské unie mě proto až zaráží, že se mezinárodní zdanění omezilo na dílčí směrnice upravující společné zdanění mateřských a dceřiných společností nebo zdanění příjmů z licenčních poplatků a že členské státy nepřijaly jednotnou úpravu alespoň některých stěžejních institutů mezinárodního daňového práva.

*De lege ferenda* bych byl určitě pro jednotné vymezení pojmu „stálá provozovna“ a konečné uzavření polemiky, zda a v jakých případech může z poskytování služeb na území jednoho státu podnikatelem z druhého státu stálá provozovna vzniknout. Vždyť na obsahu pojmu provozovna pro účely jednotného systému daně z přidané hodnoty se členské státy dohodnout dokázaly.

Za správný krok v rámci integračního procesu považují též plánované zavedení společného systému pro výpočet základu daně podniků provozujících činnost v EU, což je jedním z úkolů projektu „Strategie Evropa 2020“. Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob by podnikatelským subjektům umožnil využít výhody jediného kontaktního místa pro podání daňového přiznání a konsolidovat všechny zisky a ztráty, které jim vznikly v rámci EU. Principem je, že by si právnická osoba sestavila jeden základ daně z příjmů a ten by pak rozdělila ve stanoveném poměru na jednotlivé členské státy, ve kterých svou podnikatelskou činnost vykonávala. Odpadla by tak komplikovaná problematika stálé provozovny a určení příjmů, které daná právnická osoba dosáhla prostřednictvím této stálé provozovny.

Ať jde o vnitrostátní úpravu nebo o mezinárodní smlouvu, vždy by měly mít státy na paměti základní myšlenku Karla Engliše, že daň nemá ničit zdroje, z nichž plyne.<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> Engliš, K.: Národní hospodářství, Nakladatelství Fr. Borový, Praha 1928, s. 347

## *Resumé v anglickém jazyce*

### *Abstract*

The present thesis deals with international and national aspects of double taxation from the perspective of finance law.

Double taxation and the avoidance or the limitation of double tax liability rank among the chief considerations of investors who contemplate investing or doing business abroad. This issue is interesting not just from the economic but also from the legal perspective. In spite of the fascinating complexity of the international double taxation from the viewpoint of legal theory, the actual research on the topic is somewhat scarce.

International double taxation is the levying of tax on the same declared income, asset or financial transaction by two jurisdictions. The duty to pay the tax locally and then pay again in the country in which the gain was made usually comes to arise as a consequence of a conflict in the taxation system of different countries. To mitigate this inequity, many countries choose to enter into bilateral double taxation avoidance agreements.

Two basic model treaties exist for bilateral double taxation agreements, one based on the OECD Model Tax Convention, and one based on the UN Model Double Taxation Convention. The Czech Republic uses a proprietary model treaty for the avoidance of double taxation that is derived from the OECD model.

The most fundamental concept of the international double taxation is the concept of the tax residence of the respective tax payer, i.e. the identification of the country in which the tax payer is liable to tax his global income, and the accompanying principle that in all other countries in which the tax payer is not resident, the tax payer is liable to tax only to the extent of the income generated from sources in that particular country. Under the Czech Income Taxes Act, an individual is a tax resident of the Czech Republic if he has permanent home address or habitual abode in the Czech Republic. A body corporate or any other entity treated as a body corporate for tax purposes is the tax resident of the Czech Republic insofar as it has its registered office or the place of management in the Czech Republic. The double taxation avoidance treaties set out in detail the

criteria for dealing with conflicts between national laws (identification of the permanent home, centre of vital interests).

As for tax non-residents, they are liable to tax in the Czech Republic only on the income from sources in the Czech Republic, as specified in the Income Taxes Act, and even then only to the extent permitted by the appropriate double taxation avoidance agreement made with the country, in which the tax payer is a tax resident, which agreement also usually stipulates the maximum tax rate to which the tax payer is liable.

The three most common methods used to eliminate double taxation include the credit method, which is usually subdivided into two types, “full credit” and “ordinary credit,” the tax exemption method – whether by way of full exemption or the exemption with progression, and finally the deduction method, which allows a tax payer to deduct the foreign tax liability from its taxable income.

Where a tax payer wishes to eliminate double taxation under the applicable treaty, it must first satisfy the Czech tax administration as to its tax residence, the country that is the source of its income and the country in which it is liable to tax. This condition applies irrespective of whether the tax payer is a Czech tax resident or a foreign tax resident.

Another essential concept of the international tax law is the concept of permanent establishment. The thesis analyzes the differences in defining the permanent establishment under the Czech Income Taxes Act and the Double Taxation Avoidance Agreement between the Czech Republic and Germany. The thesis also examines the process of taxation of different types of income on the part of tax non-residents under the Czech Income Taxes Act and the Double Taxation Avoidance Agreement between the Czech Republic and Germany.

In its conclusion, the thesis sums up the principal problems of the international double taxation, including, but not limited to, the inadequate statutory regulation of the basic concepts of the international tax law at the EU level, such as in the way of long-contemplated Common Consolidated Corporate Tax Base, or in the way of a unified definition and treatment of the permanent establishment. With a view to the future law, the thesis brings forward a proposal to adopt the tax consolidation regime or to allow parent companies deduct the loss sustained by their subsidiaries from the taxable income.

## **Použité prameny**

### **Právní předpisy**

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění změn a doplňků

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění změn a doplňků

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění změn a doplňků

Vyhláška ministra zahraničních věcí ČSSR č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu

### **Mezinárodní smlouvy**

Vyhláška ministra zahraničních věcí ČSSR č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, č. 46/1979 Sb.

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, č. 18/1984 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací, č. 253/1993 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku, č. 32/1994 Sb.

Smlouvy mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku č. 214/1998 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní dědických a darovacích č. 31/2000 Sb. m. s.

## **Literatura**

*Bakeš, Milan a kol.:* Finanční právo, 3. aktualizované vydání, C. H. Beck, Praha 2003, 750 s., ISBN: 80-7179-667-0

*Engliš, Karel:* Národní hospodářství, 1. vydání, Nakladatelství Fr. Borový, Praha, 1924, 614 s.

*Engliš, Karel:* Soustava národního hospodářství, 2 svazky, 1. vydání, Nakladatelství Melantrich a.s., Praha 1938, 1617 s.

*Pelech, Petr, Pelc Vladimír:* Daně z příjmů s komentářem, Nakladatelství ANAG, Olomouc 2008, 901 s., ISBN: 978-80-7263-471-2

*Sojka, Vlastimil:* Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních příjmů, 2. vydání, ASPI, a.s., Praha 2008, 328 s., ISBN: 978-80-7357-354-6

*Sojka, Vlastimil, Sojková, Lenka:* Mezinárodní zdanění úhrad za software, Daňový expert 2007/4

*Tůma, Jan – Báča, Jan:* Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, Management Press, Praha 1994, 191 s., ISBN: 80-85603-58-6

## **Ostatní**

Opatření Ministerstva financí č. j. 251/17117/93 – Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky

Sdělení Ministerstva financí ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k daním přímým č. j. 251/15 082/96, publikované ve Finančním zpravodaji č. 41/1996

Pokyn D-286 Ministerstva financí ČR ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR ze dne 13. 10. 2005, č. j. 49/85 663/2005-493

Informace Generálního finančního ředitelství k prokázání daňové rezidence u fyzických a právnických osob pro účely stanovení srážkové daně dle zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2013, č. j. 50098/12-3130-11042

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., č. j. 32320/11-31