

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

HABILITAČNÍ PRÁCE

Obor: Ekonomika a management

Mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR

Brno, listopad 2014

Mgr. Ing. Karel BRYCHTA, Ph.D.

ABSTRAKT

Mezinárodní zdaňování příjmů je tématem velmi aktuálním a z pohledu dnešního managementu podniků tématem velmi důležitým¹. V souvislosti s odbouráváním obchodních a jiných bariér totiž dochází k tomu, že podnikatelským subjektům se otevírá nejenom širší prostor pro výkon jejich ekonomických aktivit, ale rovněž i větší spektrum možností jak optimalizovat svou daňovou zátěž (např. prostřednictvím tvorby vhodné holdingové struktury, která umožní čerpat výhody plynoucí z příslušných tuzemských úprav, vhodné sítě smluv o zamezení dvojího zdanění a/nebo výhod plynoucích z unijního práva).

Předkládaná habilitační práce se zabývá, s ohledem na širší tématu, pouze malou dílčí částí – jmenovitě problematikou mezinárodního zdaňování vybrané kategorie příjmů z pohledu jednoho státu. Hlavním cílem habilitační práce, od kterého byly následně odvozeny dílčí cíle, byla identifikace pravidel v mezinárodním zdaňování příjmů z licenčních poplatků v České republice. Jako etalon, který byl využit pro identifikaci srovnávaných prvků, byla využita úprava obsažená v tzv. *Modelových (vzorových) smlouvách o zamezení dvojího zdanění*.

Práce jako taková je vystavěna na *kvalitativním výzkumu*, zvolenými přístupy kvalitativního výzkumu byly *případová studie* a *zakotvená teorie*. Z užitých metod výzkumu sehrály stěžejní roli obsahová analýza textů (primárně textů právních předpisů) a metody vícerozměrné analýzy (jmenovitě *shluková* a *korespondenční analýza*).

Habilitační práce je koncipována jako východisko (základ) pro další navazující a rozšiřující výzkum. Tomu odpovídá i její struktura a vlastní obsah. Po obecném úvodu, v rámci kterého jsou blíže specifikovány cíle a metodika zpracování, vymezeny užití pojmy a související otázky, je věnována pozornost vývoji v oblasti zdaňování v členských státech EU (jde o srovnání za užití globálních ukazatelů poměrových ukazatelů). Následně je popsána a zhodnocena pozice ČR v kontextu její technologické platební bilance. Posléze je přiblížena právní úprava mezinárodního zdaňování příjmů v mezinárodním, unijním a tuzemském právu. Po té jsou prezentovány výsledky komparativní analýzy smluv o zamezení dvojího zdanění. Závěrečná kapitola v základních rysech seznamuje čtenáře s dosaženými výsledky a přínosy habilitační práce. Zároveň tato kapitola obsahuje vymezení dalších oblastí, které jsou zamýšleny pro navazující výzkum.

Klíčová slova

licenční poplatky, mezinárodní zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, unijní právo

¹ O rostoucí důležitosti, ale do značné míry i komplikovanosti, dané oblasti – tj. *mezinárodního zdaňování příjmů* – svědčí i rostoucí počet odborných článků a publikací věnujících se tomuto a souvisejícím tématům (a to i těch zveřejněných v prestižních databázích jako je *Web of Science* (viz www.isiknowledge.com) a *Scopus* (viz www.scopus.com).

ABSTRACT

International taxation of incomes is a very topical issue, and from the perspective of today's corporate management, a very important one². The removal of trade and other barriers results not only in providing business entities with more space for the performance of their economic activities but also in offering a wider range of possibilities on how to optimize their tax burden (e. g. by creating a suitable holding structure which will enable to benefit from advantages arising out of appropriate national regulations, a suitable network of conventions for the avoidance of double taxation and/or advantages arising out of the Union law).

This habilitation thesis is, with regard to the topic scope, focused only on a small partial part – in particular, on issues of international taxation of the income category selected from the perspective of one state. The main objective of the habilitation thesis from which partial objectives were subsequently derived was to identify the rules in international taxation of royalty incomes in the Czech Republic. Regulations included in the so called *Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation* were used as a standard, which was applied for identifying compared elements.

The thesis as such is built on *qualitative research*; a *case study* and *grounded theory method* were selected approaches of qualitative research. As for the methods used, content analysis of texts (primarily texts of legal regulations) and methods of multidimensional analysis (in particular *cluster analysis* and *correspondence analysis*) played a key role.

The habilitation thesis is outlined as a source (base) for further follow-up and more detailed studies. This is also in line with its structure and contents. Following the general introduction within which objectives and methods of elaboration are specified in more detail and the terms used and related questions are defined, attention is paid to the development in the area of taxation in the EU Member States (it is a comparison with the use of global indicators of ratio indicators). Subsequently, the position of the Czech Republic is described and assessed in the context of its technological balance of payments. Then, legislation governing international taxation of incomes in international, Union and national law is described. It is followed by the presentation of results of comparative analysis of conventions on the avoidance of double taxation. The definition of other areas, which are a basis for the follow-up studies planned, is contained in the final chapter, which acquaints readers also with the basics of the results achieved and contributions of the habilitation thesis.

Keywords

royalties, international taxation, conventions on the avoidance of double taxation, Union law

² The growing importance and, to a certain extent, complexity of the area given – i.e. *international taxation of incomes* – are evidenced by a growing number of expert articles and publications devoted to this topic and related topics (namely, those published in prestigious databases such as *Web of Science* (see www.isiknowledge.com) and *Scopus* (www.scopus.com)).

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená habilitační práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským, ve znění pozdějších předpisů).

V Brně dne 05. listopadu 2014

.....

Karel Brychta

Poděkování

Habilitační práce, která je chápána jako podklad pro zamýšlenou monografii, je dílčím výstupem řešení projektu specifického výzkumu “*Výzkum interních a externích faktorů ovlivňujících hodnotu podniku*” Interní grantové agentury Vysokého učení technického v Brně s registračním číslem FP-S-13-2064.

OBSAH

1	Mezinárodní zdaňování příjmů v širším kontextu.....	8
1.1	Vybrané aspekty relevantní v kontextu tématu habilitační práce	10
1.2	Sepětí zpracovaného tématu s oborem <i>Ekonomika a management</i>	11
2	Vymezení cílů habilitační práce	13
2.1	Základní tématické okruhy	13
2.2	Cíle habilitační práce	13
3	Metodika zpracování habilitační práce.....	16
3.1	Specifikace teoretických východisek výzkumu	16
3.1.1	<i>Základní členění výzkumu</i>	16
3.1.2	<i>Volba mezi kvantitativním a kvalitativním výzkumem – zdůvodnění volby</i>	17
3.2	Obecné metody užití při zpracování habilitační práce	17
3.2.1	<i>Párové logické metody</i>	17
3.2.2	<i>Metoda srovnávání</i>	18
3.2.3	<i>Metoda modelování</i>	18
3.3	Metody vícerozměrné analýzy dat.....	19
3.4	Aplikované metody kvalitativního výzkumu.....	19
3.5	Výzkumné otázky, předmět a objekt výzkumu	20
3.6	Formulace hypotéz (výchozích předpokladů).....	21
3.7	Zdůvodnění zvolené koncepce výzkumu.....	22
4	Vymezení východisek a specifikace zdrojů dat	24
4.1	Právní předpisy	24
4.1.1	<i>Omezení ve vztahu ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění</i>	24
4.2	Zdroje statistických dat a software užitý pro jejich zpracování.....	25
5	Vymezení užitých pojmů a souvisejících otázek.....	26
5.1	Mezinárodní zdaňování příjmů	26
5.1.1	<i>Mezinárodní dvojí zdanění příjmů</i>	26
5.1.2	<i>Eliminace dvojího zdanění příjmů</i>	27
5.2	Regulace mezinárodního zdanění příjmů – základní vymezení	28
5.2.1	<i>Vztah mezi právem mezinárodním a vnitrostátním</i>	29

5.2.2	<i>Vztah mezi právem unijním a vnitrostátním</i>	30
5.2.3	<i>Vztah mezi právem unijním a mezinárodním</i>	30
5.3	Klasifikace příjmů z pohledu mezinárodního zdaňování příjmů.....	31
5.3.1	<i>Skutečný vlastník příjmu</i>	31
5.4	Čerpání výhod plynoucích ze smluv o zamezení dvojího zdanění.....	32
5.5	Příjmy z licenčních poplatků	33
5.5.1	<i>Klasifikace příjmů z licenčních poplatků</i>	35
5.5.2	<i>Vymezení pojmu licence v českém soukromém právu</i>	35
5.6	Aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu	36
5.6.1	<i>Existence rozdílných opatření pro zamezení dvojího zdanění</i>	36
5.6.2	<i>Režim čerpání výhod ze smluv</i>	37
5.6.3	<i>Vybrané aspekty relevantní z pohledu mezinárodního zdaňování licenčních poplatků</i>	37
6	Daňové subjekty	38
6.1	Vymezení daňových subjektů v současné české právní úpravě	38
6.1.1	<i>Plátce daně</i>	39
6.1.2	<i>Poplatník</i>	40
6.2	Právnícká osoba - kategorizace.....	40
6.2.1	<i>Právnícká osoba – daňový rezident</i>	41
6.2.2	<i>Právnícká osoba – daňový nerezident</i>	42
6.2.3	<i>Právnícká osoba – řešení kolizních situací ve věci vícenásobného rezidentství</i> 42	
6.3	Aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu	42
6.3.1	<i>Závěry vybrané judikatury ESD</i>	44
7	Současné vývojové trendy ve zdaňování	47
7.1	Obecné vývojové trendy	47
7.1.1	<i>Vědecko-technický pokrok</i>	48
7.2	Vybrané trendy ve zdaňování	48
7.3	Vývoj základních globálních (souhrnných) ukazatelů.....	50
7.3.1	<i>Ukazatele zvolené k porovnání a další analýze</i>	50
7.3.2	<i>Vývoj globálních (souhrnných) ukazatelů</i>	51
7.3.3	<i>Vývoj sledovaných ukazatelů v ČR</i>	53
7.4	Daňové systémy členských států EU a jejich konvergence	55
7.4.1	<i>Shluková analýza</i>	55

7.5	Vývoj sazeb daní z příjmů právnických a fyzických osob v ČR	58
7.5.1	<i>Vývoj sazeb daně z příjmů fyzických osob</i>	59
7.5.2	<i>Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob</i>	59
7.5.3	<i>Vývoj sazeb srážkové daně z příjmů</i>	59
7.6	Vybrané aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu	61
7.6.1	<i>Zpřísnování standardů</i>	61
7.6.2	<i>Retroaktivita právní úpravy</i>	61
7.6.3	<i>Zhodnocení legislativního vývoje</i>	62
8	Technologická platební bilance ČR a otázky související.....	64
8.1	Technologická platební bilance dle dat zveřejněných Českým statistickým úřadem 64	
8.1.1	<i>Selekce relevantních dat</i>	65
8.1.2	<i>Technologická platební bilance České republiky (licenční poplatky)</i>	65
8.2	Licence – šetření a data Českého statistického úřadu.....	66
8.2.1	<i>Data zveřejňovaná Českým statistickým úřadem</i>	66
8.2.2	<i>Výsledky provedené komparace</i>	67
8.3	Mezinárodní srovnání	68
8.3.1	<i>Ukazatele vybrané pro srovnání</i>	69
8.3.2	<i>Mezinárodní srovnání – výsledky</i>	70
9	Mezinárodní zdaňování příjmů dle smluv o zamezení dvojího zdanění – obecný úvod do problematiky.....	73
9.1	Modelové smlouvy komplexních smluv o zamezení dvojího zdanění	74
9.2	Interpretace smluv o zamezení dvojího zdanění.....	74
9.2.1	<i>Interpretační pravidlo zakotvené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění</i> . 76	
9.3	Komentáře Modelové smlouvy OECD a jejich význam	77
9.4	Cíle smluv o zamezení dvojího zdanění a základní prostředky užití pro jejich dosažení	78
9.5	ČR jako smluvní strana smluv o zamezení dvojího zdanění	78
9.6	Standard v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků	79
9.6.1	<i>Licenční poplatky v Modelové smlouvě OECD</i>	79
9.6.2	<i>Licenční poplatky v Modelové smlouvě OSN</i>	80
9.6.3	<i>Licenční poplatky v Modelové smlouvě USA</i>	81
9.6.4	<i>Komparace obsahu jednotlivých modelových smluv</i>	82
9.7	Vybrané aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu	82

10 Daňové právo EU – obecný úvod do problematiky	84
10.1 Přímé daně v unijním právu.....	84
10.1.1 Zdroje unijního práva pro přímé daně.....	85
10.1.2 Primární právo EU a přímé daně.....	86
10.2 Sekundární právo EU.....	87
10.3 Judikatura ESD - obecně.....	88
10.4 Vybrané aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu	89
11 Mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v unijním právu - Směrnice Rady 2003/49/ES	90
11.1 Smysl a podstata právní úpravy obsažené ve Směrnici Rady 2003/49/ES.....	90
11.2 Pojmy užití směrnicí	91
11.2.1 Společnost členského státu, přidružená společnost a stálá provozovna.....	92
11.2.2 Skutečný vlastník licenčních poplatků	93
11.2.3 Stát zdroje	94
11.2.4 Licenční poplatky.....	94
11.3 Možnost požadovat doložení splnění požadavků osvědčením	95
11.4 Režim v případě provedení srážky ve státu zdroje	96
11.5 Klauzule zamezující daňovým únikům.....	97
12 Systém zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR.....	98
12.1 Zdaňování příjmů daňového rezidenta ČR	98
12.2 Zdaňování příjmů z licenčních poplatků v případě daňového nerezidenta ČR ..	99
12.2.1 Vymezení potenciálních variant.....	100
12.2.2 Příjem je ve státu zdroje (tj. ČR) osvobozen od daně z titulu dopadu unijního práva.....	102
12.2.3 Příjem je ve státu zdroje (tj. ČR) osvobozen z titulu pravidel zakotvených v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění.....	103
12.2.4 Příjem je ve státu zdroje (tj. ČR) při výplatě podroben nižší srážkové dani zakotvené v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění	104
12.2.5 Příjem je ve státu zdroje (tj. ČR) při výplatě podroben srážkové dani dle zákona o daních z příjmů.....	104
13 Výsledky komparativní analýzy aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění.....	107
13.1 Vymezení atributů sledovaných u smluv o zamezení dvojího zdanění ve vazbě k licenčním poplatkům.....	108

13.2	Vysoce standardizované aspekty úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.....	109
13.2.1	<i>Explicitní zakotvení práva státu rezidence příjem podrobit dani</i>	109
13.2.2	<i>Pravidla vážící se ke stálé provozovně (event. ke stálé provozovně nebo stálé základně).....</i>	109
13.2.3	<i>Výslovná specifikace státu zdroje licenčních poplatků</i>	110
13.2.4	<i>Existence pravidla pro překlasifikaci licenčních poplatků.....</i>	111
13.2.5	<i>Metody zamezení dvojího zdanění</i>	111
13.3	Aspekty úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění vykazující větší míru odlišností.....	114
13.3.1	<i>Rozlišování mezi průmyslovými a kulturními licenčními poplatky</i>	114
13.3.2	<i>Explicitní uvedení vybraných kategorií licenčních poplatků</i>	116
13.3.3	<i>Stanovení maximálních sazeb daně pro zdanění ve státu zdroje</i>	116
13.4	Speciální pravidla obsažená v platných a účinných smlouvách o zamezení dvojího zdanění	117
13.4.1	<i>Existence doložek nejvyšších výhod.....</i>	117
13.4.2	<i>Omezení výhod plynoucích ze smluv o zamezení dvojího zdanění.....</i>	119
13.4.3	<i>Výhrada ve vazbě k užití tuzemské právní úpravy.....</i>	119
13.4.4	<i>Zápočet daně osvobozené z titulu investičních pobídek.....</i>	120

14 Výsledky komparativní analýzy „předchůdců“ aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění..... 122

14.1	Vymezení atributů sledovaných u předchozích verzí smluv o zamezení dvojího zdanění ve vazbě k licenčním poplatkům	124
14.2	Specifika mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (smlouva se státy RVHP)	124
14.2.1	<i>Pravidla pro zamezení dvojího zdanění v mnohostranné smlouvě</i>	124
14.3	Vysoce standardizované aspekty úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.....	125
14.3.1	<i>Explicitní zakotvení práva státu rezidence a státu zdroje příjem zdanit.....</i>	125
14.3.2	<i>Pravidla vážící se ke stálé provozovně (event. ke stálé provozovně nebo stálé základně).....</i>	125
14.3.3	<i>Výslovná specifikace státu zdroje licenčních poplatků.....</i>	126
14.3.4	<i>Existence pravidla pro překlasifikaci licenčních poplatků.....</i>	126
14.3.5	<i>Metody zamezení dvojího zdanění</i>	126
14.4	Aspekty úpravy obsažené v předchozích smlouvách o zamezení dvojího zdanění vykazující větší míru odlišností	126
14.4.1	<i>Průmyslové a kulturní licenční poplatky – pravidla v předchůdcích současných smluv o zamezení dvojího zdanění.....</i>	127

14.4.2	<i>Speciální pravidla obsažená v předchozích smlouvách o zamezení dvojího zdanění.....</i>	127
14.4.3	<i>Zápočet daně osvobozené z titulu podpory ekonomického rozvoje.....</i>	128
15	Shluková a korespondenční analýza aktuálních verzí smluv	129
15.1	Shluková analýza	129
15.1.1	<i>Výsledky shlukové analýzy.....</i>	129
15.2	Korespondenční analýza	130
15.2.1	<i>Výsledky korespondenční analýzy.....</i>	130
16	Vybrané aktuální otázky spojené se zdaňováním licenčních poplatků	132
16.1	Prvky využívané podniky k daňové optimalizaci ve spojení s příjmy z licenčních poplatků	132
16.2	Vybrané problematické otázky ve spojení s mezinárodním zdaňováním příjmů z licenčních poplatků	132
16.3	Sporné otázky řešené ESD ve vztahu ke Směrnici 2003/49/ES	134
17	Resumé dosažených výsledků, jejich limity a nástin možného budoucího směřování výzkumné práce.....	137
17.1	Současný stav v oblasti daní a zdaňování s akcentací na situaci v Evropské unii	137
17.1.1	<i>Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti...</i>	137
17.2	Technologická platební bilance ČR (pozice ČR na poli licenčních poplatků) .	138
17.2.1	<i>Hypotéza H1 – vyhodnocení</i>	138
17.2.2	<i>Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti...</i>	138
17.3	Provedení taxonomie smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR	139
17.3.1	<i>Hypotéza H2 – vyhodnocení</i>	140
17.3.2	<i>Možné další směry výzkumu v dané oblasti</i>	140
17.4	Trend v právní úpravě obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR.....	140
17.4.1	<i>Hypotéza H3 – vyhodnocení</i>	140
17.4.2	<i>Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti...</i>	141
17.5	Aktuálnost problematiky mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků	141
17.5.1	<i>Možné směry budoucího výzkumu – syntéza závěrů rozhodnutí ESD ve vztahu k pasivním příjmům.....</i>	141
17.5.2	<i>Možné směry budoucího výzkumu – tax management nehmotného majetku</i>	142
18	Přínosy habilitační práce.....	144

18.1 Přínosy pro teorii	144
18.2 Přínosy pro praxi.....	145
18.3 Přínosy pro pedagogický proces	145
19 Závěr	146
20 Seznam tabulek a obrázků	148
20.1 Seznam tabulek	148
20.2 Seznam obrázků.....	150
21 Seznam použitých zkratk.....	151
22 Seznam použitých zdrojů.....	152
22.1 Softwarové produkty.....	152
22.2 Monografie, odborné publikace a učebnice	152
22.3 Modelové smlouvy a komentáře	154
22.4 Slovníky a komentáře	154
22.5 Závěrečné práce	155
22.6 Příspěvky v časopisech, ve sbornících z konferencí a <i>working papers</i>	155
22.7 Právní předpisy	157
22.7.1 <i>Předpisy unijního práva.....</i>	<i>157</i>
22.7.2 <i>Mezinárodní smlouvy, sdělení a pokyny k nim.....</i>	<i>157</i>
22.7.3 <i>Zákony.....</i>	<i>167</i>
22.7.4 <i>Pokyny a sdělení netýkající se přímo jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění.....</i>	<i>168</i>
22.8 Soudní rozhodnutí.....	168
22.9 Webové portály.....	168
22.10 Materiály ČSÚ a další zdroje statistických dat	168
22.11 Ostatní	169
23 Přílohy	171

1 Mezinárodní zdaňování příjmů v širším kontextu

Problematika mezinárodního zdaňování příjmů (a majetku) není záležitostí zcela novou. Nicméně problémy, se kterými bylo zapotřebí se vyrovnávat v první polovině minulého století, jsou diametrálně odlišné od těch, které je nutné řešit dnes. Rostoucí počet a komplikovanost problémů je přitom důsledkem řady navzájem se posilujících faktorů – v obecné rovině lze hovořit o vlivech společenských vývojových změn, které lze do značné míry zastřešit pojmem globalizace¹. Díky ní se svět stal, jak výstižně uvádí Owens², malým místem³ - globalizace učinila svět menším ve smyslu prostoru a času⁴.

Pro současný globalizovaný svět je typickým rysem⁵ odstraňování obchodních a dalších bariér mezi státy. To je patrné zejména v posledních desetiletích, kdy docházelo k odklonu od protekcionismu a jeho nahrazení otevíráním ekonomik⁶. Tato skutečnost způsobila, že se subjektům otevírají nové destinace, kde mohou vykonávat své ekonomické aktivity. Uvedené ovšem není spojeno pouze s pozitivy⁷. Uvolnění či dokonce absence bariér pro výkon ekonomických činností na území jiného státu (jiných států) na druhé straně vyvolávají (či jsou alespoň způsobily vyvolat) řadu souvisejících problémů, jenž se pojí mj. i s *mezinárodním zdaňováním příjmů a majetku*⁸. Ty ve více či méně zřejmých obrysech vyplývají ze srovnání atributů předchozího a současného prostředí (viz Tabulka 1-1 dále).

¹ Globalizace jako taková přitom představuje expanzi a zintezivnění sociálních, kulturních, vojenských, politických a ekonomických vztahů – je tedy nutné ji vnímat a hodnotit nejenom v ekonomickém kontextu, ale i v kontextu dimenzí politických, kulturních, vojenských a sociálních. Dle lit.: IVORRA, J. Adrian, J. Manuel BONILLA, Francisco BROTONS a Ángel GREDIAGA. European Union: New Risks from the Actual Globalization. *Journal of EU Research in Business* [online]. 2011, s. 1-7 [cit. 2014-08-03]. DOI: <http://dx.doi.org/10.5171/2011.632905>. s. 1. Daní autoři ve svém příspěvku identifikují rovněž základní výzvy, kterým v kontextu globalizace čelí Evropská unie a na něž by měla v kontextu posilování své konkurenceschopnosti reagovat.

² OWENS, Jeffrey. Globalisation: The Implications for Tax Policies. *Fiscal Studies* [online]. 1993, vol. 14, issue 3, s. 21-44 [cit. 2014-08-02].

³ Vypovídající je i označení užívané pro dnešní svět - *Global Village* (globální vesnice).

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa, Alena VANČUROVÁ a Michaela FOLTYSOVÁ. Impact of Globalization on Taxation Mixes in OECD Countries during 1965-2003. *Prague Economic Papers* [online]. 2008, vol. 17, issue 1, s. 40-53 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/pep/318>.

⁵ Samozřejmě i v tomto ohledu existují výjimky, autor habilitační práce má na mysli v zásadě pouze převládající trend.

⁶ Na druhé straně existují státy, odvětví a situace, kde je protekcionismus za určitých podmínek naopak žádoucí. Některé takové situace i při aplikaci liberálního pojetí mezinárodního obchodu uvádí např. ROZEHNALOVÁ, Naděžda. *Právo mezinárodního obchodu*. Vyd. 2., aktualiz. a dopl. Praha: ASPI, 2006, 555 s. ISBN 80-735-7196-X. s. 25 – 26.

⁷ Na straně států je jedním ze současných ožehavých problémů špatný stav veřejných financí. To se pochopitelně pojí se snahami států o eliminaci negativních jevů jako jsou daňové úniky (angl. *tax evasion*) a agresivní daňové plánování (angl. *aggressive tax planning*). Zdá se rovněž, že k potřebě zavedení příslušných protipatření přistupují i státy, které byly ještě v nedávné době benevolentními a štedrými v oblasti poskytování daňových pobídek pro zahraniční investory (blíže viz např. NG, Christina Y. M. International Tax Planning Considerations and Strategies – Investing into and out of China. *International Tax Journal* [online]. 2013, vol. 39, issue 2, s. 23-34 [cit. 2014-10-20]. Dostupné z: Databáze EBSCO). Je mimo jakoukoli debatu, že podnikový management je nucen i v kontextu předchozího uvedeného reagovat na daňové politiky států a jejich změny. Problematickou jsou do značné míry i změny právních úprav působících retroaktivně.

⁸ Pro uvedenou tezi hovoří mj. i nárůst odborných publikací zaměřených na problematiku mezinárodního zdaňování, tak i rostoucí počet soudních rozhodnutí, jejichž předmětem jsou daňové otázky s existencí mezinárodního prvku.

Aspekt	Dříve	Dnes
Mezinárodní obchod	<ul style="list-style-type: none"> omezený a značně kontrolovaný 	<ul style="list-style-type: none"> uvolněný včetně dalšího tlaku na jeho uvolňování rostoucí objem poskytovaných služeb (<i>problémy s alokací s tím souvisejících zisků</i>)
Kapitál	<ul style="list-style-type: none"> snadná (resp. snazší) identifikace původu kapitálu omezený pohyb kapitálu menší objemy kapitálu 	<ul style="list-style-type: none"> obtížnější identifikace původu kapitálu značný pohyb kapitálu (celosvětově) značné objemy kapitálu
Cestovní náklady	<ul style="list-style-type: none"> relativně vysoké 	<ul style="list-style-type: none"> pokles cestovních nákladů (<i>spolu se značným snížením času potřebného k dosažení místa určení</i>) rostoucí dopravní obslužnost (<i>negativní vliv na životní prostředí</i>)
Informace	<ul style="list-style-type: none"> omezené množství omezená dostupnost vysoká cena informací 	<ul style="list-style-type: none"> rostoucí počet informací při poklesu jejich ceny (<i>v současné době je spíše problémem přehlcení informacemi než jejich nedostatek</i>) pozitivní vliv rozvoje informačních technologií na dostupnost a cenu informací
Nadnárodní korporace	<ul style="list-style-type: none"> absence, resp. omezený počet, nadnárodních korporací - dříve společnosti standardně působily v rámci jednoho státu⁹ (<i>pochopitelně existovaly výjimky</i>) fungování vcelku bezproblémové (<i>myšleno z pohledu mezinárodního obchodu a zdaňování</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> relativně velký počet značně ekonomicky silných nadnárodních korporací¹⁰ z pohledu mezinárodního zdaňování značně problematické (<i>např. jde o problematiku transférových cen</i>¹¹)
Pracovní síla	<ul style="list-style-type: none"> nízká mobilita (<i>nicméně existence emigračních vln</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> vysoká mobilita (<i>zejména u určitých kategorií pracovníků</i>)
Spolupráce v daňové oblasti mezi státy	<ul style="list-style-type: none"> obecně nebyla, resp. se nejevila jako nutná 	<ul style="list-style-type: none"> nezbytná mj. pro zajištění plnění příslušných povinností na straně poplatníků (<i>jednostranná opatření jsou v současné době nedostačující</i>)

Tabulka 1-1: Srovnání dřívější a současné situace¹²

⁹ Státy ve snaze ochránit své trhy zatěžovaly dovozy vysokými cly či mezinárodní obchod ve snaze ochránit své producenty jinými způsoby omezovaly. Některé společnosti na uvedené reagovaly tím, že např. zřizovaly na území příslušných států své „pobočky“ a realizovaly ekonomickou činnost na území daného státu. Příkladem může být například průnik společnosti Toyota na americký trh či z příkladů prvorepublikového Československa příklad společnosti Baťa.

¹⁰ Nadnárodní korporace mají velkou vyjednávací sílu; některé z nich mají větší obrat než je HDP některých vyspělých států. Viz např.: World's Largest Companies. In: *Global Finance* [online]. 2012 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: <http://www.gfmag.com/global-data/economic-data/largest-companies>.

¹¹ Problematika transférových cen je v mezinárodním zdaňování příjmů v současnosti jednou z nediskutovanějších (a nejproblematictějších) otázek. K dané otázce přehledně viz např. Pokyn D – 332 (Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny); RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšířené vyd. Olomouc: Anag, 2012, 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9. kap. VI. PŘEVODNÍ CENY, s. 306 – 359.

Problematika transférových cen velmi úzce souvisí i s mezinárodním plánováním. Blíže viz např. SOLILOVA, Veronika a Danuse NERUDOVA. *Transfer Pricing: General Model for Tax Planning. Ekonomicky Casopis/Journal of Economics*. 2013, vol. 61, issue 6, s. 597-617.

¹² Zpracováno s využitím lit.: TANZI, Vito. *Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems. Working Paper No. 96/141* [online]. International Monetary Fund, 1996 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=883038

Jak vyplývá z výše uvedeného, existence mezinárodního prvku v daňových vztazích není a evidentně ani v budoucnu nebude ničím neobvyklým. To pochopitelně nemá vliv pouze na ekonomicky činné subjekty. Na příslušné změny celospolečenských podmínek musí pochopitelně reagovat i státy, které v tomto ohledu neoperují, a ani nemohou operovat, osamoceně a zcela nezávisle¹³.

1.1 Vybrané aspekty relevantní v kontextu tématu habilitační práce

Výčet společenských změn majících vliv na oblast mezinárodního zdaňování příjmů je značně rozsáhlý a nemůže být pochopitelně postižen pouze krátkým výčtem uvedeným výše. V kontextu zaměření habilitační práce je nicméně důležitý další aspekt – ten považuje autor habilitační práce za nutné samostatně zmínit. Je to růst „objemu¹⁴“ a důležitosti nehmotného majetku (angl. *intangible assets*; *intangible property*). Tento trend je dán technologickým vývojem, který vede k posilování důležitosti nehmotného majetku nejenom pro jednotlivé podniky, ale celé ekonomiky.

V této souvislosti bývá rovněž často zmiňována *znalostně řízená ekonomika* (angl. *knowledge based economy*). Znalosti jsou v současnosti označovány za hybnou sílu (a prostředek tvorby) konkurenceschopnosti. Spojitost s nehmotnými aktivitami je přitom zřejmá. Na ni je ostatně poukazováno i ze strany Evropské unie (dále jen EU) v souvislosti s mottem znalostně řízené ekonomiky a snahami o zvyšování konkurenceschopnosti EU a jejich členských států¹⁵.

Zájem o problematiku nehmotného majetku a otázek souvisejících je tak pochopitelný a logický. Jde přitom o oblast značně rozsáhlou, v mnoha ohledech i komplikovanou a navíc tu, která se průřezově prolíná právem¹⁶ veřejným i soukromým.

Z uvedeného komplexu se tato habilitační práce zabývá relativně malým segmentem – a to problematikou *mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků*. Jedná se tedy o

¹³ Je sice pravdou, že státy si navzájem konkurují ve svých snahách o získání daňových základů, nicméně na druhou stranu jsou nuceny i kooperovat. Úroveň této kooperace je rozdílná a může dosahovat (v závislosti na řadě faktorů) různých úrovní intenzity – od koordinace až po harmonizaci. K dané otázce viz např.:

TANZI, Vito. Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems. *Working Paper No. 96/141* [online]. International Monetary Fund, 1996 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=883038

TANZI, Vito. Globalization and the Work of Fiscal Termites. *Finance & Development* [online]. 2001, vol. 38, issue 1, s. 34-37 [cit. 2014-08-03].

Z české literatury viz např.:

NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3576-950. s. 25 – 33.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0. s. 34 – 38.

¹⁴ Autor habilitační práce tím má na mysli objem ve smyslu rostoucího počtu patentů, užitečných vzorů, atd.

¹⁵ Pro rámcové informace blíže viz např.: Intellectual property. EUROPEAN COMMISSION. *Trade* [online]. [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/trade/policy/accessing-markets/intellectual-property/index_en.htm

¹⁶ Právo je v současnosti zřejmě nejkomplexnější a nejrozsáhlejší regulační systém (právem je regulováno téměř vše). K daným otázkám viz např. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 4. upr. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 343 s. Právnícké učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-807-3800-239. Je tedy zřejmé, že právo jako takové je jedním ze základních determinantů rozhodování (a to včetně rozhodování na strategické úrovni řízení).

oblast veřejného práva a to konkrétně práva daňového, jehož znalost je jednou z klíčových pro efektivní *tax management*¹⁷.

1.2 Sepětí zpracovaného tématu s oborem *Ekonomika a management*

Současným, obecně uznávaným a respektovaným, cílem podniků je zvyšování jejich tržní hodnoty¹⁸. Ta je determinována řadou navzájem podmíněných a provázaných faktorů. Jedním z nich je, a to nad jakoukoliv pochybnost, i velikost daňové zátěže. Toho jsou si podniky vědomy a v tomto ohledu realizují více či méně standardní kroky vedoucí k její optimalizaci (může jít např. o vytváření vhodných holdingových struktur, díky kterým jsou čerpány výhody plynoucí z příslušných tuzemských právních úprav, vhodné sítě smluv o zamezení dvojího zdanění a/nebo výhody plynoucí z unijního práva¹⁹).

Management a ekonomika podniků jsou viditelně stále častěji spojovány s pojmy jako jsou *mezinárodní daňové plánování* a již výše uvedený *tax management* (a to nejenom ve spojitosti s nadnárodními korporacemi). Je to pochopitelné – podnikům²⁰ se v souvislosti s odbouráváním obchodních a dalších bariér vytváří nejenom nový prostor pro výkon ekonomických aktivit, ale nabízí se jim i nové možnosti a platformy daňové optimalizace²¹. To představuje nové výzvy a úkoly pro finanční management, resp. management podniku jako takový. Hodným zřetele je rovněž fakt, že problematika řízení daňové povinnosti je, zejména pak v případě nadnárodních korporací, jedním z klíčových úkolů finančního managementu.

Působení a chování podniků však není a nemůže být libovolné - existují pravidla a mantinely dané právem²². Je to v mnoha ohledech právě právní úprava, která je rozhodujícím faktorem determinujícím příklon k jedné či druhé formě daňové optimalizace. To z ní činí faktor, kterému je nutné věnovat zaslouženou pozornost.

¹⁷ *Tax management* je v současnosti jednou z progresivně se rozvíjejících oblastí. K vybraným otázkám viz např. *International Tax Review: Tax management in companies* [online]. London: Euromoney Institutional Investor PLC, 2006, č. 29 [cit. 2014-10-20]. ISSN 0958-7594. Dostupné z: https://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_itr29_tax_in_companies_e.pdf

¹⁸ K dané otázce viz např. REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Efektivní financování rozvoje podnikání*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 142 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-1835-4. (k obecnějším otázkám problému viz zejména kap. 1).

Vlastní generátory hodnoty je zapotřebí vnímat a hodnotit komplexně, k základnímu náhledu na problematiku viz např. STRNADOVÁ, Michaela, Michal KARAS a Mária REŽŇÁKOVÁ. Value drivers podniků zpracovatelského průmyslu České republiky v letech 2007–2011. *Value drivers podniků zpracovatelského průmyslu České republiky v letech 2007–2011*. 2013, roč. 7, č. 13, s. 91-99. Dostupné z: <http://trendy.fbm.vutbr.cz/index.php/trends/article/view/58>.

¹⁹ To pak samozřejmě (i ve spojení s předmětnou kategorií příjmů) „vytváří“ problémy jako je *treaty* či *directive shopping*. K daným otázkám blíže viz SIMADER, Karin a Elisabeth TITZ. *Limits to tax planning*. Wien: Linde, 2013, 624 s. Series on international tax law (Linde). ISBN 978-3-7073-2408-2.

²⁰ Autor habilitační práce používá termín *podnik* v obecném a v běžné mluvě silně zaužívaném pojetí jako označení podnikatelského subjektu.

²¹ K základním otázkám spojeným s problematikou mezinárodního daňového plánování viz např. RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2.

²² Jeho vznik byl ostatně dán potřebou stabilizace společenských (a tedy i ekonomických) vztahů.

Vymezení cílů a metodika zpracování habilitační práce

2 Vymezení cílů habilitační práce

V rámci koncipování a následného zpracování této práce se autor snažil brát v potaz několik různých (byť navzájem provázaných a neoddělitelných) rovin. První rovinou bylo směřovat habilitační práci na rozšíření dosavadního stavu poznání – v daném případě prezentovat materii *mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků* v širších a nových souvislostech (blíže viz text kapitoly dále).

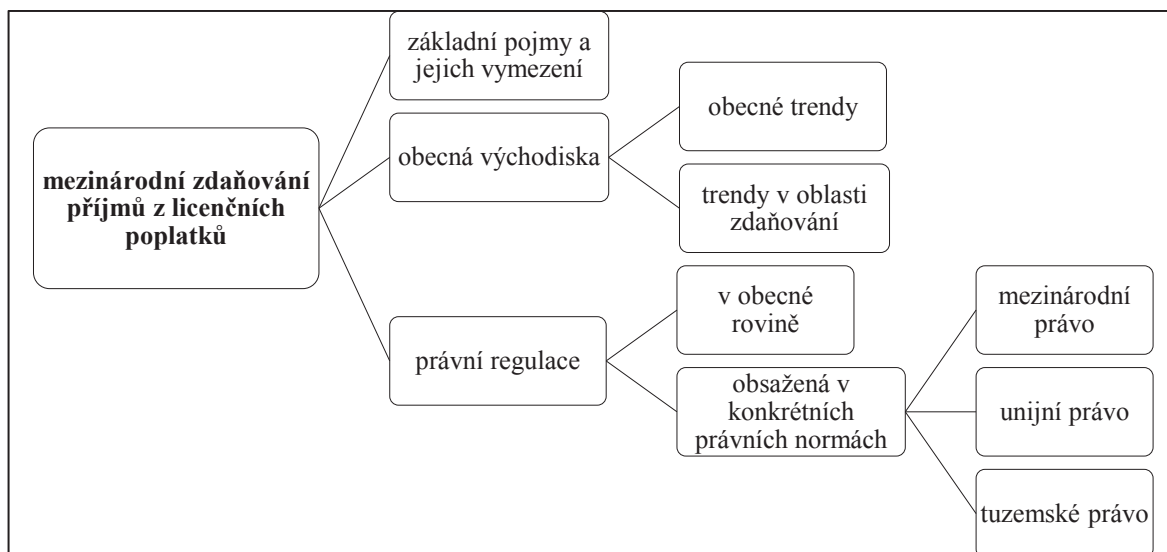
S tímto aspektem velmi úzce souvisí i následné využití této habilitační práce a to v rámci dílčích publikačních výstupů jejího autora. Opomíjet pochopitelně nelze ani rovinu neméně důležitou, kterou je oblast pedagogická. V rámci ní by rád autor zužitkoval nejenom poznatky v této práci uvedené, ale i poznatky získané v rámci samostudia v rámci procesu zpracování této práce.

Ze závěrů, ke kterým autor habilitační práce dospěl, jsou rovněž odvozeny směry potenciálního zaměření budoucího autorova výzkumu.

Habilitační práce jako taková mj. tvoří i základ připravované odborné knihy.

2.1 Základní tématické okruhy

Při určité míře abstrakce, která je nezbytná pro vymezení relevantních tématických oblastí, bylo základní téma habilitační práce stanoveno jako *mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků*. Elementární operacionalizace nosného tématu do dílčích témat, za užití kterých byly identifikovány dílčí cíle, byla provedena s využitím tzv. stromového diagramu (viz Obrázek 2-1 níže).



Obrázek 2-1: Rozpracování rámcového tématického okruhu do dílčích celků²³

Jednotlivé oblasti uvedené výše se pochopitelně prolínají, nicméně tato skutečnost nebyla na překážku pro prvotní vymezení oblastí zájmu pro provedení literární rešerše.

2.2 Cíle habilitační práce

Hlavním cílem, od kterého byly následně odvozeny dílčí subcíle, byla *identifikace pravidel pro mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v České republice*. Etalonem

²³ Vlastní zpracování.

využitým pro identifikaci srovnávaných prvků byla úprava obsažená v tzv. *Modelových (vzorových) smlouvách o zamezení dvojího zdanění* (blíže viz kap. 5.5 str. 33 a násl.). Ty představují model (standard²⁴) navržený a využívaný v procesu negociace smluv o zamezení dvojího zdanění mezi státy.

Naplnění tohoto cíle může v prvotní fázi vyvolávat jisté pochybnosti o vyhovění požadavkům kladeným na habilitační práci. Nicméně toto letmé posouzení snad postrádá svou relevanci po rozpracování základního cíle do dílčích subcílů (blíže vymezeny níže).

Formulace dílčích cílů, které mohou na první pohled působit poněkud izolovaně, souvisí s vymezeným výzkumným úkolem a snahou o dosažení toho, aby byly v habilitační práci pokryty širší souvislosti.

Dílčí cíl 1 - Popis a zhodnocení současného stavu v oblasti zdaňování pasivních příjmů s akcentací na situaci v Evropské unii

Česká republika (dále jen ČR) je členským státem Evropské unie od roku 2004²⁵ a je mimo jakoukoliv pochybnost, že její daňová soustava doznala ve spojitosti s tímto krokem značných změn. Důvodem pro volbu tohoto dílčího cíle byl záměr autora práce kvalifikovaněji vyvozovat závěry a při znalosti dosavadního vývoje poskytnout základní rámec pro usuzování na vývoj budoucí.

Dílčí cíl 2 – Technologická platební bilance ČR (pozice na poli licenčních poplatků)

I když habilitační práce akcentuje oblast zdaňování, nelze opomíjet i další aspekty. Na místě je i otázka, jaká je bilance ČR ve vztahu k tokům plateb za licenční poplatky a to nejenom v průběhu času, ale i ve vztahu k jiným státům. To pak lépe umožní hodnotit vhodnost (přiměřenost) právní úpravy obsažené v příslušných právních normách.

Dílčí cíl 3 – Provedení taxonomie smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR

Záměrem habilitační práce je zároveň rozšířit dosavadní stav poznání o provedenou taxonomii²⁶ aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění, které má ČR uzavřeny s dalšími státy, ve smyslu třídění smluv dle pravidel pro zdaňování licenčních poplatků.

²⁴ Standardem se obecně rozumí ustálená, normální míra, stupeň, který tvoří základ hodnocení něčeho. Dle KLIMEŠ, Lumír. *Slovník cizích slov*. 4. vydání. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1987, 816 s. heslo *standard*.

²⁵ Jedná se konkrétně o datum 01. 05. 2004. Spolu s Českou republikou vstoupily do EU další tři bývalé satelity SSSR (Maďarsko, Polsko, Slovensko), dále jedna bývalá jugoslávská republika (Slovinsko), dva středomořské ostrovy (Kypr a Malta) a dále bývalé sovětské republiky (Estonsko, Lotyšsko, Litva). Blíže viz: Rozšíření 2004: výzva v podobě pětadvacetičlenné EU. *EUROPA: Přehledy právních předpisů* [online]. [cit. 2014-08-07].

Dostupné z:

http://europa.eu/legislation_summaries/enlargement/2004_and_2007_enlargement/e50017_cs.htm

²⁶ Klasifikace je z pohledu analýzy (a tedy i vědecké analýzy) klíčová. Dle lit.: HUBÍK, Stanislav. *Hypotéza: metodologický nástroj výzkumu ve společenských vědách*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, Zdravotně sociální fakulta, 2006, 80 s. ISBN 80-704-0842-1. s. 45.

Dílčí cíl 4 – Identifikace trendu v právní úpravě obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR či právními předchůdci ČR

Podle názoru autora práce je na místě rovněž otázka, jaký byl vývoj relevantní právní úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Dílčí cíl 5 – identifikace problematických oblastí v mezinárodním zdaňování příjmů z licenčních poplatků

Mezinárodní zdaňování příjmů (a majetku) je oblastí, která ve stále se zvyšující míře poutá pozornost teoretiků a praktiků²⁷. To je, podle názoru autora habilitační práce, dáno jednak celospolečenskými změnami (viz *kap. 1 str. 8 a násl.*) a dále pak faktem, že současný svět je (stejně jako předchozí byl) ovlivňován do značné míry protichůdnými zájmy různých kategorií subjektů²⁸. Posledně uvedené pak i v oblasti daňové vytváří nemalý okruh problémů a sporných otázek. Autor práce si v tomto ohledu vytkl za cíl vymezit alespoň některé z nich.

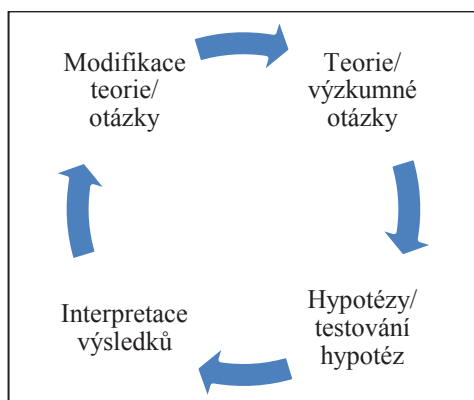
Resumé základních poznatků a závěrů ve vztahu k výše uvedeným dílčím cílům je obsaženo v *kap. 17 str. 137 a násl.*

²⁷ Pro uvedené svědčí mj. rostoucí počet odborných publikací, ale rovněž rostoucí nabídka ze strany podnikatelských subjektů nabízejících své poradenské služby v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů.

²⁸ Může se jednat např. o protichůdné zájmy států, protichůdné zájmy samotné Evropské unie a jednotlivých členských států (což je v oblasti přímých daní velmi patrné), do značné míry protichůdné zájmy států a podnikatelských subjektů, atd.

3 Metodika zpracování habilitační práce

Odborná literatura se v zásadě shoduje na tom, že výzkumný proces je nutné vnímat a zároveň k němu tak i přistupovat jako k procesu cyklickému a nikoliv lineárnímu (viz Obrázek 3-1 níže).²⁹



Obrázek 3-1: Základní model klasického výzkumného procesu³⁰

Autor práce při vědomí výše uvedeného rámce výzkumného procesu chápe výstupy této práce jako vstup pro své další výzkumné aktivity, na což je ostatně na několika místech této práce poukazováno.

3.1 Specifikace teoretických východisek výzkumu

Obsahem této podkapitoly je vymezení teoretických východisek výzkumu, které autor habilitační práce považoval za klíčové z hlediska vlastního koncipování výzkumného plánu a jeho zdůvodnění. Specifikaci konkrétních technik a metod výzkumu jsou pak věnovány následující kapitoly (viz *kap. 3.2 str. 17 a násl.*).

3.1.1 Základní členění výzkumu

Výzkum se dělí na *výzkum kvantitativní* a *kvalitativní*. Záměrem kvantitativního výzkumu je testování a validace teorií³¹ (*s akcentem kladeným na testování hypotéz*³²), smyslem kvalitativního výzkumu je především porozumět. Zatímco pro kvalitativní výzkum představuje hypotéza jeden z výstupů³³, u kvantitativního výzkumu je to právě hypotéza, která je podrobena zkoumání. Posledně uvedené je jedním z důležitých rozdílů

²⁹ VANDERSTOEP, Scott W a Deirdre D JOHNSTON. *Research methods for everyday life: blending qualitative and quantitative approaches*. 1st ed. San Francisco, CA: Jossey-Bass, c2009, xviii, 330 p. Research methods for the social sciences. ISBN 978-047-0343-531. p. 3-4.

³⁰ Vlastní zpracování dle: VANDERSTOEP, Scott W a Deirdre D JOHNSTON. *Research methods for everyday life: blending qualitative and quantitative approaches*. 1st ed. San Francisco, CA: Jossey-Bass, c2009, xviii, 330 p. Research methods for the social sciences. ISBN 978-047-0343-531. p. 3.

³¹ HENDL, Jan. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Portál, 2008, 407 s. ISBN 978-80-7367-485-4. s. 47.

³² DISMAN, Miroslav. *Jak se vyrábí sociologická znalost: příručka pro uživatele*. 4., nezměn. vyd. Praha: Karolinum, 2011, 372 s. ISBN 978-80-246-1966-8. s. 180.; hypotéza v takovém případě slouží jako prostředek interpretace – viz lit. HUBÍK, Stanislav. *Hypotéza: metodologický nástroj výzkumu ve společenských vědách*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, Zdravotně sociální fakulta, 2006, 80 s. ISBN 80-704-0842-1. s. 61.

³³ DISMAN, Miroslav. *Jak se vyrábí sociologická znalost: příručka pro uživatele*. 4., nezměn. vyd. Praha: Karolinum, 2011, 372 s. ISBN 978-80-246-1966-8. s. 299.

kvantitativního a kvalitativního výzkumu (pro srovnání dalších aspektů viz Tabulka 3-1 níže).

Kvantitativní výzkum	Kvalitativní výzkum
Hypotézy jsou testovány.	Hypotézy jsou interpretace.
Teorie jsou potvrzovány.	Teorie jsou eventuálně postupně vytvářeny.
Standardizace informací je nutná a velká.	Standardizace informací je malá nebo nemožná.
Výhodou je možnost zobecnit na populaci.	Získaná znalost nemusí být zobecnitelná na populaci a do jiného prostředí.
Relativně rychlý a přímočarý sběr dat.	Sběr i analýza dat jsou často velmi časově náročné.
Relativně rychlá analýza dat (za využití počítačů).	
Výzkumník je omezen reduktivním způsobem získávání dat.	Výhodou je podrobný popis a vhléd při zkoumání jedince, skupiny, události a fenoménu.

Tabulka 3-1: Komparace atributů kvantitativního a kvalitativního výzkumu³⁴

Výše uvedené rozdíly však pochopitelně nejsou překážkou jejich simultánního využití³⁵. Ve vědě totiž existuje jen jeden princip, který lze obhajovat za všech okolností a na všech stádiích lidského vývoje – je to princip *cokoli jde*.³⁶

3.1.2 Volba mezi kvantitativním a kvalitativním výzkumem – zdůvodnění volby

S přihlédnutím k cílům této práce, zvoleným způsobům jejich naplnění a poznatkům získaným v rámci předvýzkumu autor zvolil při zpracování této práce *výzkum kvalitativní*, který považoval za vhodnější (adresnější) záměrům této práce – tj. primárně záměru lépe pochopit předmětnou materii.

V rámci hledání odpovědí na dílčí otázky musely být pochopitelně využity kvantitativní údaje, které byly zpracovány s využitím vybraných metod statistické analýzy.

3.2 Obecné metody užití při zpracování habilitační práce

Obsahem této kapitoly je vymezení obecných metod, které byly při zpracování této práce užity. Níže uvedené metody jsou v zásadě imanentní jakémukoliv výzkumu, který vyžaduje vlastní úsudek a potřebu zjednodušeně (ale přehledně a stále vypovídajícím způsobem) popsat realitu.

3.2.1 Párové logické metody

V rámci zpracování habilitační práce byly užity párové logické metody, které jsou spojeny se sběrem, zpracováním a vyhodnocováním dat a informací. Jde konkrétně o:

- a) analýzu a syntézu,
- b) indukci a dedukci a
- c) abstrakci a konkretizaci.

³⁴ Vlastní zpracování s využitím lit.: HENDL, J. *Kvalitativní výzkum. Základní teorie, metody a aplikace*. s. 45-62.; DISMAN, Miroslav. *Jak se vyrábí sociologická znalost: příručka pro uživatele*. 4., nezměň. vyd. Praha: Karolinum, 2011, 372 s. ISBN 978-80-246-1966-8. s. 59-61.

³⁵ K některým otázkám využití kvalitativních a kvantitativních přístupů viz VANDERSTOEP, Scott W a Deirdre D JOHNSTON. *Research methods for everyday life: blending qualitative and quantitative approaches*. 1st ed. San Francisco, CA: Jossey-Bass, c2009, xviii, 330 p. Research methods for the social sciences. ISBN 978-047-0343-531.

³⁶ HUBÍK, Stanislav. *Hypotéza: metodologický nástroj výzkumu ve společenských vědách*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, Zdravotně sociální fakulta, 2006, 80 s. ISBN 80-704-0842-1. s. 78.

Analýza je procesem, kdy jsou zkoumána zjištěná data tak, aby byly objeveny souvislosti a závislosti. Jde o jednu ze základních metod poznávání objektů, resp. jevů. V rámci prováděné analýzy je zkoumaný jev (celek) dekomponován na jednotlivé části (prvky, znaky, složky, atd.) a následně jsou identifikovány zejména vzájemné vztahy (souvislosti, souvztažnosti, míry závislosti, atd.) mezi prvky celku navzájem a mezi každým prvkem a celkem. **Syntéza** naopak představuje skládání, spojování částí do celku, navazování a nacházení souvislostí.³⁷

Indukce je typem úsudku a metody zkoumání, kdy se na základě pozorování jednotlivých případů vyvozují všeobecné závěry – jde o postup od zvláštního (jednotlivého) k obecnému. **Dedukce** na druhé straně představuje myšlenkový postup od obecného pravidla k dílčímu. Jde o úsudek, ve kterém nová myšlenka vyplývá z jistých premis, které „vystupují“ v roli obecného pravidla pro všechny jevy dané třídy.³⁸

Abstrakce je myšlenkovým procesem, v rámci nějž se u různých objektů vydělují pouze jejich podstatné charakteristiky (od těch nepodstatných se odhlíží – neuvažují se). To následně vede k tomu, že se ve vědomí vytváří objekt obsahující jen společné charakteristiky či znaky. **Konkretizace** pak představuje proces vyhledávání konkrétního prvku z určité třídy objektů.³⁹

3.2.2 Metoda srovnávání

Jednou ze stěžejních metod užitých v rámci této práce, je metoda *srovnávání*. Charakteristickým atributem této metody je fakt, že při její aplikaci dochází k přímému kontaktu subjektu s objektem. Podstatným znakem této metody je rovněž to, že jsou zjišťovány shodné či rozdílné znaky u dvou či více různých předmětů, jevů či úkazů. Srovnávání může být prováděno rovněž u statistických souborů, které se liší věcně, prostorově i časově. Metoda srovnávání tak nachází své uplatnění jak při získávání poznatků a faktů, tak i při jejich následném zpracování.⁴⁰

S ohledem na vytčené cíle je zřejmé, že pro účely této práce byla stěžejní komparace právních norem.

3.2.3 Metoda modelování

Metoda modelování má souvislost s potřebou určité míry „idealizace“, která je dána složitostí zkoumaných jevů a procesů a z toho plynoucí potřebou zjednodušit v procesu poznávání zkoumanou skutečnost pro to, aby bylo možné lépe objasnit některé vlastnosti, vztahy a procesy.⁴¹

Model lze chápat jako nástroj vědeckého poznání, který pomocí symbolického nebo grafického znázornění ukazuje z určitých hledisek struktury a způsoby chování nějaké věci

³⁷ Dle lit.: KLIMEŠ, Lumír. *Slovník cizích slov*. 4. vydání. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1987, 816 s.; GEIST, Bohumil. *Sociologický slovník*. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1992, 647 s. ISBN 80-856-0528-7.

³⁸ KLIMEŠ, Lumír. *Slovník cizích slov*. 4. vydání. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1987, 816 s.

³⁹ JANÍČEK, Přemysl a Emanuel ONDRÁČEK. *Řešení problémů modelováním: téměř nic o téměř všem*. Vyd. 1. Brno: PC-DIR, 1998, 335 s. Učební texty vysokých škol (Vysoké učení technické v Brně). ISBN 80-214-1233-X.

⁴⁰ SYNEK, Miloslav. *Jak psát diplomové a jiné písemné práce*. 2. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1999, 64 s. ISBN 80-707-9131-4.

⁴¹ LIŠKA, Václav. *Doctorandus: (průvodce budoucích Ph.D.)*. 1. vyd. Praha: Professional Publishing, c2004, 149 s. ISBN 80-864-1960-6.

nebo systému. Je však nutné zohledňovat skutečnost, že model skutečnost vždy zjednodušuje a izoluje některé její aspekty. Výsledky operací s modelem jsou pomocí analogie následně přeneseny na modelem zobrazenou část reality.⁴²

3.3 Metody vícerozměrné analýzy dat⁴³

K analýze vytvořených vícerozměrných matic byly autorem využity metody vícerozměrné analýzy dat – jmenovitě *shluková* a *korespondenční* analýza. Obě uvedené analýzy patří mezi techniky tzv. *internálních analýz*, jejichž smyslem je hledání závislosti mezi proměnnými uvnitř jedné množiny proměnných.

Shluková analýza (angl. *Cluster analysis*) patří mezi: „ ... metody, které se zabývají vyšetřováním podobnosti vícerozměrných objektů (tj. objektů, u nichž je změřeno větší množství proměnných) a jejich klasifikací do tříd čili shluků. ...“.⁴⁴ Jde o metodu využívanou k analýze množiny objektů, o jejíž struktuře máme omezené informace. Strukturou se přitom rozumí: „ ... rozdělení objektů do určitého systému kategorií, jež zachycuje podobnost objektů patřících do téže kategorie na jedné straně a nepodobnost objektů patřících do různých kategorií na straně druhé.“.⁴⁵

V menší míře byla v habilitační práci využita metoda **korespondenční analýzy**. Jde o grafickou metodu sloužící k zobrazení skryté vnitřní závislosti asociace v tabulce četnosti. Od ostatních technik se liší ve své schopnosti zpracovávat nemetrická data a i nelinerární vztahy.⁴⁶

3.4 Aplikované metody kvalitativního výzkumu

Základními metodami (event. přístupy)⁴⁷ kvalitativního výzkumu jsou *případová studie*, *etnografický přístup*, *zakotvená teorie*, *fenomenologický výzkum* a *narativní výzkum*⁴⁸. Po zvážení zaměření a cílů této práce byly zvoleny jako nosné následující přístupy (viz Tabulka 3-2 níže). Tabulka obsahuje i zaměření a výzkumné otázky spojené s aplikací dané metody (přístupu).

⁴² JANDOUREK, Jan. *Sociologický slovník*. 1. vyd. Praha: Portál, 2001, 285 s. ISBN 80-7178-535-0.

⁴³ Autor habilitační práce si dovoluje poukázat na skutečnost, že teoretickým východiskům těchto metod není s ohledem na zaměření a rozsah práce věnován větší prostor. Při aplikaci těchto metod byly využity poznatky, postupy a doporučení uvedená zejména v literatuře uvedené v poznámkách pod čarou dále.

⁴⁴ MELOUN, Milan, MILITKÝ, Jiří a Martin HILL. *Statistická analýza vícerozměrných dat v příkladech*. 1. vyd. Praha: Academia, 2012, 760 s. ISBN 978-80-200-2071-0. s. 315 (blíže viz kap. 9 Analýza shluků (CLU) – s. 315 – 397).

⁴⁵ HENDL, Jan. *Přehled statistických metod: analýza a metaanalýza dat*. 4. rozš. vyd. Praha: Portál, 2012, 734 s. ISBN 978-80-262-0200-4. s. 491 – 492; blíže k metodě viz kap. 13.6 Shluková analýza (s. 491 – 498).

⁴⁶ MELOUN, Milan, MILITKÝ, Jiří a Martin HILL. *Statistická analýza vícerozměrných dat v příkladech*. 1. vyd. Praha: Academia, 2012, 760 s. ISBN 978-80-200-2071-0. s. 443 a 447 (blíže viz kap. 11 Korespondenční analýza (CA) – s. 443 - 447); blíže viz rovněž základní studijní literatura GREENACRE, Michael. *Correspondence Analysis in Practice*. 2nd ed. Chapman and Hall/CRC, 2007. ISBN 978-1-58488-616-7.

⁴⁷ Někteří autoři užívají místo označení *metoda* označení *přístup*.

⁴⁸ HENDL, Jan. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Portál, 2008, 407 s. ISBN 978-80-7367-485-4. s. 101.

Přístup	Zaměření	Výzkumná otázka
Případová studie	Podrobný popis a rozbor jednoho nebo mála případů.	Jaké jsou charakteristiky daného případu (případů)?
Zakotvená (ukotvená) teorie	Návrh teorie pomocí dat, jež výzkumník shromáždí pomocí různých metod.	Jakou teorii nebo vysvětlení lze odvodit analýzou nashromážděných dat o daném fenoménu?

Tabulka 3-2: Aplikované přístupy kvalitativního výzkumu⁴⁹

Dále byl proveden výběr techniky sběru dat. K základním technikám v kvalitativním výzkumu se řadí *pozorování*, *rozhovor (interview)* a *obsahová analýza textu*⁵⁰. Na základě zvážení záměrů a cílů této práce byla provedena selekce technik – jako vhodná (či spíše nutná) byla zvolena poslední technika – tj. *obsahová analýza textu*.

3.5 Výzkumné otázky, předmět a objekt výzkumu

Výzkumnou oblastí habilitační práce je *mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR*. Výzkumným tématem jsou *pravidla pro mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR*. Na základě poznatků získaných literární rešerší a s přihlédnutím ke stanoveným cílům byla stanovena následující strategická výzkumná otázka a základní dílčí výzkumné otázky (bližší viz Tabulka 3-3).

Strategická výzkumná otázka	Oblast zájmu	Dílčí výzkumné otázky (základní)
Jaká pravidla platí pro mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v České republice?	Obecná východiska	Jaký byl vývoj a jaký je současný stav v oblasti zdaňování příjmů v ČR (při akcentaci situace v EU se zaměřením na pasivní příjmy)?
		Do jaké kategorie států z hlediska závislosti státu na inkasu z přímých daní se zaměřením na pasivní příjmy Česká republika spadá?
	Technologická platební bilance	Jaký je vývoj technologické platební bilance České republiky se zaměřením na situaci v oblasti licenčních poplatků?
		Do jaké kategorie států Česká republika z hlediska platební bilance z titulu licenčních poplatků spadá?
	Identifikace obecného právního rámce	V jakých předpisech je problematika zdaňování licenčních poplatků regulována?
		Z jakého standardu daná úprava vychází?
	Vývoj, standard a členění smluv o zamezení dvojího zdanění	Jaká pravidla pro zdaňování příjmů z licenčních poplatků jsou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, ve kterých je ČR smluvní stranou, zakotvena?
		Do jakých logických skupin je možné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené ČR z hlediska atributů zdaňování příjmů z licenčních poplatků členit?
		Existují rozdíly mezi právní úpravou zdaňování příjmů z licenčních poplatků obsaženou v současných smlouvách o zamezení dvojího zdanění a jejími bezprostředními předchůdci?
	Identifikace problematických otázek	Kterým otázkám se v souvislosti s licenčními poplatky odborné publikace věnují?
		Které otázky v souvislosti se zdaňováním příjmů z licenčních poplatků byly, event. jsou, řešeny Soudním dvorem EU?

Tabulka 3-3: Strategická a dílčí výzkumné otázky⁵¹

⁴⁹ HENDL, Jan. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Portál, 2008, 407 s. ISBN 978-80-7367-485-4. s. 101.

⁵⁰ Hubík In KEŘKOVSKÝ Miloslav a Stanislav HUBÍK. *Metody výzkumu I (learning package)*. Studijní text BIBS (Vysoká škola) pro akademický rok 2012/2013. bez ISBN. s. 74.

⁵¹ Vlastní zpracování.

Z výše uvedených otázek pak vyloučily níže uvedené základní předměty a objekty výzkumu (viz Tabulka 3-4 dále).

Předmět výzkumu	Objekt výzkumu	Technika sběru dat	Metoda výzkumu
Trendy ve zdaňování v rámci EU	statistická data	využití statistických údajů zveřejněných Eurostatem	metoda vícerozměrné analýzy dat (<i>shluková analýza</i>)
	právní předpisy	studium písemných dokumentů (právních předpisů)	obsahová analýza textu; srovnávání textů
Technologická bilance ČR a otázky související	statistická data	využití statistických údajů zveřejněných Českým statistickým úřadem, Eurostatem a dalšími mezinárodními institucemi	srovnávání statistických údajů
Právní úprava obsažená v mezinárodním, unijním a tuzemském právu (pohled ČR)	právní předpisy	studium písemných dokumentů (právních předpisů)	metody vícerozměrné analýzy dat (<i>shluková analýza, korespondenční analýza</i>) obsahová analýza textu; srovnávání textů
Rozhodovací praxe Soudního dvora EU (dříve Evropský soudní dvůr)	rozhodnutí Soudního dvora EU (event. Evropského soudního dvora)	studium písemných dokumentů (soudních rozhodnutí)	obsahová analýza textu; srovnávání textů

Tabulka 3-4: Předměty a objekty výzkumu⁵²

3.6 Formulace hypotéz (výchozích předpokladů)

Ve vztahu k formulaci hypotéz lze podle názoru autora habilitační práce souhlasit s tvrzením, že: „... *hypotézy se mají ve výzkumu používat, je-li to vhodné, a ne z povinnosti a automaticky. Toto přesvědčení vychází z náhledu, že hypotézy mají ve výzkumu důležitou roli, pokud mohou být dedukovány z teorie nebo jsou pomocí teorie vysvětleny, takže výzkum, který je testuje, skutečně testuje teorii, která za hypotézami stojí.*“⁵³

Tato práce je zaměřena na provedení *explorační analýzy*, nikoliv statistické inference.⁵⁴ Navzdory tomu autor dospěl k názoru, že bude účelné hypotézy⁵⁵ definovat a to z dále uvedených důvodů:

- definice hypotéz, stejně tak jako nadefinování hlavního cíle a dílčích subcílů, umožňuje lépe směřovat výzkumné aktivity
- je možné využít je dále využít jako „stavební“ hypotézy v navazujícím výzkumu.⁵⁶

⁵² Vlastní zpracování.

⁵³ PUNCH, Keith. *Úspěšný návrh výzkumu*. Vyd. 1. Praha: Portál, 2008, 230 s. ISBN 978-80-7367-468-7. s. 47.

⁵⁴ Pro srovnání explorační analýzy a statistické inference viz např. HENDL, Jan. *Přehled statistických metod: analýza a metaanalýza dat*. 4. rozš. vyd. Praha: Portál, 2012, 734 s. ISBN 978-80-262-0200-4. s. 173.

⁵⁵ Hypotézy je možné pro daný případ rovněž označit jako *výchozí předpoklady*, které byly v rámci této práce podrobeny hlubšímu zkoumání.

⁵⁶ Nadto v kvalitativním výzkumu platí, že hypotéza: „... *interpretuje nejen zkoumaný jev, ale i sebe samu.*“ Dle lit.: HUBÍK, Stanislav. *Hypotéza: metodologický nástroj výzkumu ve společenských vědách*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, Zdravotně sociální fakulta, 2006, 80 s. ISBN 80-704-0842-1. s. 73

Na základě provedeného předvýzkumu byly hypotézy (výchozí předpoklady)⁵⁷ stanoveny následovně:

- Hypotéza H1:
ČR se řadí mezi státy se špatnou technologickou platební bilancí z titulu licenčních poplatků.
- Hypotéza H2:
Pravidla pro zdaňování licenčních poplatků obsažená ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou jsou standardizovaná.
- Hypotéza H3:
Pravidla pro zdaňování licenčních poplatků obsažená v renegociovaných smlouvách o zamezení dvojího zdanění se liší od pravidel obsažených ve smlouvách původních (bezprostředně předchozích).

3.7 Zdůvodnění zvolené koncepce výzkumu

Z vymezených cílů a výzkumných otázek je patrné, že stěžejní pro dosažení vytčených cílů je provedení analýzy právních předpisů a rovněž rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie (event. Evropského soudního dvora, dále jen „ESD“⁵⁸), která je obsažena v jeho rozhodnutích⁵⁹. Autor habilitační práce si dovoluje v tomto ohledu poukázat na skutečnost, že se v žádném případě nejedná o pouhý přepis právního textu, ale jeho rozsáhlejší analýzu v kontextu širších souvislostí.

Je vhodné v tomto ohledu podotknout, že resumé některých základních údajů vztahujících se ke zdaňování licenčních poplatků obsahují již existující odborné publikace⁶⁰. Nicméně uváděné údaje jsou v některých případech již zastaralé (resp. z pohledu současného stavu neúplné) a prezentovaná shrnutí obsahují pouze základní atributy. Analýza prováděna autorem je hlubší a realizovaná i se záměrem odhalit další, snad zajímavá, specifika jednotlivých smluv. Poznatky uváděné v těchto publikacích byly použity pouze jako kontrolní rámec pro výsledky získané autorem.

⁵⁷ S ohledem na explorační cíl této práce jsou termíny použité ve formulacích hypotéz (výchozích předpokladů) relativně neurčité.

⁵⁸ Od Lisabonské smlouvy bylo označení *Evropský soudní dvůr* nahrazeno pojmem *Soudní dvůr Evropské unie*. Obecně silně zaužívaná zkratka ESD pro dřívější označení je nicméně autorem užívána i pro označení *Soudního dvora Evropské unie*.

⁵⁹ V tomto ohledu nelze opomíjet důležitost významu výkladu právních předpisů, jejichž cílem je zjištění jejich významu. Za nástroje intepretace jsou označovány jednotlivé výkladové metody, kam se již tradičně řadí *metoda jazykového výkladu, metoda logického výkladu, výklad teleologický* či *komparativní*. Dle MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, xviii, 276 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-382-0. s. 78.

Výše uvedené metody našly své uplatnění v různé míře právě při obsahové analýze a intepretaci právních předpisů a rozsudků soudů.

⁶⁰ Blíže viz např. RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšíření vyd. Olomouc: Anag, 2012, 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9; SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

VÝCHODISKA A VYMEZENÍ POJMŮ UŽITÝCH V HABILITAČNÍ PRÁCI

4 Vymezení východisek a specifikace zdrojů dat

Téma *mezinárodního zdaňování příjmů*, i když je zúženo na oblast *mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR*, je stále velmi široké. Z tohoto důvodu považuje autor za vhodné poukázat mj. i na určitá východiska a omezení, ke kterým při zpracování habilitační práce přistoupil.

4.1 Právní předpisy

Tím klíčovým omezením, vyplývajícím již ze samotného tématu habilitační práce, je fakt, že pozornost je věnována v zásadě pouze právní úpravě veřejnoprávní (jmenovitě oblasti daňového práva). Autor přitom akcentuje právní úpravu pro právnické osoby.

Problematika licenčních poplatků, resp. licencování, se pojí i s dalšími oblastmi veřejného práva a rovněž i s právem soukromým – těm ovšem, s výjimkou přílohy této práce (viz *Příloha I*⁶¹), která uvádí výčet základních právních předpisů upravujících právo duševního vlastnictví v ČR, a s výjimkou *kap. 5.5.2 str. 35 a násl.* (definice pojmu *licence* v nové soukromoprávní úpravě), pozornost věnována není.

Není-li uvedeno nebo nevyplývá-li z textu samotné práce jinak, aktuálním právním stavem se rozumí stav platný a účinný k 01. 07. 2014. K získání textů právních předpisů byl využit právní informační systém ASPI⁶². Texty unijních předpisů a rozsudků ESD byly čerpány z databáze Eur-lex⁶³.

Ve věci modelových smluv o zamezení dvojího zdanění autor habilitační práce vychází v případě modelové smlouvy OECD z verze pro rok 2010⁶⁴, v případě modelové smlouvy OSN z verze pro rok 2011 a v případě modelové smlouvy USA z verze pro rok 2006 (blíže viz *kap. 5.5 str. 33 a násl.*).

4.1.1 Omezení ve vztahu ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění

Při hodnocení trendu a vývoje změn právní úpravy (pravidel) zdaňování licenčních poplatků ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění byla brána v potaz pouze bezprostředně předchozí verze⁶⁵. Pokryta tedy není právní úprava obsažená mj. v prvorepublikových předpisech⁶⁶. V potaz rovněž nejsou brány tzv. *specializované* smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které upravují (resp. upravovaly) specifickou

⁶¹ Příloha obsahuje specifikaci právního předpisu a uvedení vybraných oblastí, které předpis reguluje.

⁶² *Automatizovaný systém právních informací (ASPI)* [PC]. © Wolters Kluwer ČR, 2014.

⁶³ Dostupné v různých jazykových mutacích přes <http://eur-lex.europa.eu/>.

⁶⁴ V době zpracovávání habilitační práce byly zveřejněny informace o novelizaci modelové smlouvy (verze roku 2014). Tato práce se nicméně otázkou popisu a zhodnocení změn provedených v modelové smlouvě (ve verzi roku 2014) ve vztahu k pravidlům pro zdaňování příjmů z licenčních poplatků nevěnuje.

⁶⁵ Komparace tedy *de facto* zahrnuje smlouvy o zamezení dvojího zdanění zveřejněné v přílučné sbírce (tj. Sbírce zákonů či Sbírce mezinárodních smluv) od roku 1974.

Pozn.: Sbírka mezinárodních smluv v České republice existuje od 01. 01. 2000, kdy zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění pozdějších předpisů, nabyl své účinnosti.

⁶⁶ Příkladem prvorepublikové právní úpravy zamezení dvojího zdanění může být např. Úmluva mezi republikou Československou a královstvím Italským o zamezení dvojího zdanění a urovnání jiných otázek v oboru přímých daní (zveřejněna pod č. 21/1925 Sb.) – pro zajímavost: tato smlouva byla za italskou stranu podepsána Benito Mussolinim coby ministerským předsedou, ministrem vnitra a *per interim* zahraničních věcí.

kategorii příjmu (standardně se jedná o zdaňování příjmů a majetku v oboru mezinárodní přepravy).

Pro specifikaci smluv o zamezení dvojího zdanění jakožto právního předpisu je užito kratšího zápisu *smlouva o zamezení dvojího zdanění* plus specifikace čísla, pod kterým byla příslušná smlouva zveřejněna ve Sbírce zákonů, event. Sbírce mezinárodních smluv. Úplná specifikace názvu právního předpisu je uvedena v příloze této práce (viz *Příloha 2*). Tato příloha obsahuje rovněž specifikaci Protokolů, kterými byla daná smlouva o zamezení dvojího zdanění novelizována, a příslušných pokynů a sdělení vážících se k aktuálním verzím smluv o zamezení dvojího zdanění.

4.2 Zdroje statistických dat a software užitý pro jejich zpracování

Zdrojem statistických dat byla veřejně dostupná statistická data zveřejněná Českým statistickým úřadem⁶⁷, Evropskou Komisí (Eurostat)⁶⁸ a Organizací pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD)⁶⁹. Dále byla v menší míře využita i data zveřejněná Světovou bankou⁷⁰.

Pro zpracování získaných dat byl využit program Statistica společnosti StatSoft⁷¹.

⁶⁷ Web Českého statistického úřadu: <http://www.czso.cz/>.

⁶⁸ Web Evropské komise (Eurostat): <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>.

⁶⁹ Web OECD (angl. *Organization for Economic Co-operation and Development*): www.oecd.org.

⁷⁰ Web Světové banky (angl. *World Bank*): <http://www.worldbank.org/>

⁷¹ STATISTICA: verze 12 [PC]. © 2004 - 2014 StatSoft CR s.r.o, 2014.

5 Vymezení užitých pojmů a souvisejících otázek⁷²

Pro zajištění jednotnosti vnímání terminologie užitá v této práci jsou níže specifikovány pojmy ve smyslu chápáném pro účely této práce. Dané pojmy jsou prezentovány v širších souvislostech, které autor habilitační práce považoval za relevantní v kontextu zpracovávaného tématu.

5.1 Mezinárodní zdaňování příjmů

Pojem *mezinárodní zdaňování (event. zdanění) příjmů* je možné vymezit v zásadě intuitivně s využitím pouhého gramatického výkladu. Pojmovými znaky tohoto termínu jsou:

- *existence mezinárodního prvku* v daném právním vztahu⁷³ a
- skutečnost, že *dosažený příjem je předmětem daně z příjmů* (či jiné, svou podstatou stejné či obdobné, daně).

Mezinárodní prvek, je-li uvažováno mezinárodní zdanění příjmů fyzických a právnických osob, spočívá v tom, že právní vztah se váže alespoň ke dvěma různým státům. To v zásadě představují dvě možné situace. Buď daňový rezident příslušného státu dosahuje příjmu(ů) ze zahraničí (tj. *státu jiného či států jiných než je jeho stát daňové rezidence*) nebo daňový nerezident dosahuje příjem na území státu, který je odlišný od státu jeho daňové rezidence. V zásadě jde o stejnou situaci, nicméně nahlíženou z různých úhlů pohledu, resp. z pohledu dvou různých států – státu daňové rezidence poplatníka a státu zdroje.

Pro definice pojmů *daňový rezident* a *daňový nerezident* viz kap. 6.2 str. 40 a násl.

5.1.1 Mezinárodní dvojí zdanění příjmů

Důležitým pojmem, který je úzce spjat a spojován s mezinárodním zdaněním příjmů, je *mezinárodní dvojí zdanění*. Existence mezinárodního dvojího zdanění je v podstatě důvodem, který vede k zájmu o problematiku mezinárodního zdaňování příjmů (a majetku) jako takovou.

Dvojím zdaněním se rozumí situace, kdy je stejný předmět podrobován dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy⁷⁴. *Mezinárodní dvojí zdanění* pak představuje situaci, kdy je stejný předmět daně (tj. příjem či majetek) podroben stejné či obdobné daní alespoň ve dvou různých státech. Naopak *vnitrostátní dvojí zdanění* znamená, že jeden předmět daně je podrobován alespoň dvojnásobnému zdanění stejnou či obdobnou daní v jednom státě.

⁷² Vychází rámcově z poznatků prezentovaných v závěrečné práci autora zpracované na Právnické fakultě Masarykovy univerzity v Brně: BRYCHTA, Karel. *Mezinárodní zdanění příjmů v kontextu EU*. Brno, 2012. Diplomová práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně, Katedra mezinárodního a evropského práva. Vedoucí diplomové práce: prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.

Pozn.: práce je zaměřena na mezinárodní zdaňování příjmů ze závislé činnosti.

⁷³ Lze jej označit jako daňově-právní vztah.

⁷⁴ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 32.

K vnitrostátnímu dvojímu zdanění může docházet buď v důsledku několikanásobného zdaňování příjmu stejnou či obdobnou daní na různých úrovních (např. státní a kantonální)⁷⁵ či několikanásobného zdanění daného příjmu stejnou či obdobnou daní u různých osob⁷⁶.

Jak v rámci mezinárodního, tak i vnitrostátního, dvojího zdanění lze identifikovat dvě různé kategorie dvojího zdanění. Jde o *ekonomické dvojí zdanění* (angl. *economic double taxation*) a o *právní dvojí zdanění* (angl. *juridical double taxation*).

Ekonomické dvojí zdanění nastává v situaci, kdy dva různí poplatníci jsou zdaněni ve vztahu k totožnému příjmu; na druhou stranu *právní dvojí zdanění* odpovídá situaci, kdy je vícenásobně zdaněn jeden příjem „v rukou“ jednoho subjektu⁷⁷.

5.1.2 Eliminace dvojího zdanění příjmů

Negativní jev, kterým dvojí zdaňování příjmů bezesporu je, může být eliminován⁷⁸ řadou opatření. Ty lze třídit podle různých hledisek. Jedním z nejčastěji užívaných třídění těchto opatření je třídění na *opatření jednostranná, dvoustranná a vícestranná*⁷⁹. Jde o třídící hledisko, které zjednodušeně (a tudíž z určitého úhlu pohledu i nepřesně) vyjadřuje počet států, které příslušné opatření přijaly, resp. počet států, které se na jeho tvorbě podílely a následně jej přijaly.

Jednostranným opatřením se rozumí opatření, které vytvořil a přijal jeden stát v rámci své tuzemské legislativy s cílem odstranit (či spíše alespoň nějakým způsobem částečně eliminovat) dvojí zdanění. Jedná se např. o situaci, kdy příslušný tuzemský zákonodárce včlenil do příslušného tuzemského právního předpisu úpravu, která nějakým způsobem zohlední daň zaplacenou v zahraničí. Standardem bývá situace, kdy daň zaplacená v zahraničí se stává za podmínek stanovených příslušnou tuzemskou právní úpravou daňovým nákladem⁸⁰.

⁷⁵ Příklad Švýcarska; dle VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 180 s. ISBN 978-80-7357-550-2. str. 157.

⁷⁶ V daném případě lze spíše hovořit o obdobné dani či dani podobného charakteru. Klasickým případem je např. výplata podílu na zisku ve společnosti s ručením omezeným (rezident ČR) společníkovi (rezident ČR). Základ daně společnosti je podroben primárně dani z příjmů právnických osob a následně před výplatou podílu na zisku je pak podroben srážkové dani.

⁷⁷ RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. p. 8.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 32.

⁷⁸ Český termín *zamezení* není zcela vypovídající. Dané označení vyvolává dojem úplného odstranění dvojího zdanění – k tomu může bezesporu docházet, nicméně za splnění řady podmínek. Obecně by bylo vhodnější hovořit spíše o eliminaci dvojího zdanění.

⁷⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

⁸⁰ Příkladem může být i česká právní úprava. Jde konkrétně o ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který stanoví následující: „*ch*) ... *Daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 (daňový rezident fyzická osoba – pozn. autora) a v § 17 odst. 3 (daňový rezident právnická osoba – pozn. autora) výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to*

Dvoustranná opatření jsou zjednodušeně řečeno opatřeními, která vznikla jako výsledek „dohody“ dvou různých států. Jedná se především o dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterým je v habilitační práci věnována stěžejní pozornost.

Vícestranná opatření jsou ta, která jsou výstupem „dohody“ více jak dvou států. Příkladem mohou být vícestranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění či vybrané předpisy sekundárního unijního práva regulující daňovou oblast⁸¹. Posledně uvedené je z hlediska zpracovávaného tématu velmi důležité, neboť oblast mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků je přímo regulována směrnicí (blíže viz *kap. 11 str. 90 a násl.*).

5.2 Regulace mezinárodního zdanění příjmů – základní vymezení

Oblast mezinárodního zdaňování příjmů je oblastí velmi širokou⁸². Faktorem, který situaci rovněž do určité míry komplikuje, je, že právní úprava poněkud zaostává za vývojem společenských podmínek⁸³. Pozice poplatníků je tak do určité míry zatížena nejistotou. Nadto jde o oblast, která je regulována nejenom vnístrojtáními právními normami⁸⁴, ale rovněž normami mezinárodního a unijního práva⁸⁵. Ke správné kvalifikaci a řešení konkrétního případu je tak pochopitelně zapotřebí znalosti všech tří právních systémů, resp. složek právního systému, a znalosti jejich vzájemných vazeb.

Důvod je zřejmý – v nemalém počtu případů totiž dochází ke vzájemným kolizím (překrývání) jednotlivých právních úprav. Jinými slovy řečeno, na tentýž případ dopadá právní úprava obsažená nejenom v tuzemské právní úpravě, ale rovněž i právní úprava mezinárodní a/nebo unijní. Zjednodušeně je daná situace znázorněna na níže uvedeném obrázku (Obrázek 5-1).

pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku,“.

⁸¹ Unijní daňové právo je samo o sobě velmi rozsáhlou oblastí a to i v případě přímých daní, kde harmonizace dosud nedosáhla takové úrovně jako v oblasti daní nepřímých. Habilitační práce se do hloubky problematikou unijního daňového práva jako takového nezabývá - zabývá se pouze vymezením základních východisek a blíže se zaměřuje na oblast, která je tématem této práce.

K problematice unijního práva v tuzemských odborných publikacích blíže viz např. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0; ze zahraničních zdrojů s akcentem na unijní daňové právo v oblasti přímých daní viz např. HELMINEN, Marjaana. *EU tax law: direct taxation*. Amsterdam: IBFD, c2009, xxii, 406 s. ISBN 978-90-8722-058-7; LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH a Claus STARINGER. *Introduction to European tax law on direct taxation*. 2nd ed. Vídeň: Linde, 2010, 223 s. ISBN 978-3-7073-1764-0.

⁸² I tato skutečnost činí z daného pohledu problematiku mezinárodního zdaňování příjmů pro poplatníky relativně nepřehlednou a složitou.

⁸³ Jde o absenci relevantních norem v příslušných právních předpisech, které na druhou stranu někteří poplatníci ve svých prospěch využívají (či zneužívají). Dané hodnocení se pochopitelně vždy bude lišit podle jednotlivých stran a zájmů příslušných poplatníků.

⁸⁴ Právními normami se rozumí: „... *obecně závazná pravidla lidského chování stanovená nebo uznána státem, (resp. mezinárodním společenstvím států), jejich porušení stát (resp. státy vytvořené mezinárodní instituce) sankcionují*“. Dle lit. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 4. upr. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 343 s. Právnícké učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-807-3800-239. s. 36.

⁸⁵ Do 31. 11. 2009 bylo adekvátním označením *komunitární právo*. Spolu se vstupem Lisabonské smlouvy v platnost (dne 01. 12. 2009) nabyla Evropská unie právní subjektivitu a v souvislosti s tím je relevantním označením *unijní právo*.



Obrázek 5-1: Mezinárodní zdanění příjmů a jeho právní regulace⁸⁶

Pro korektní posouzení konkrétního případu je tedy zapotřebí znalosti vazeb mezi těmito právními systémy⁸⁷. Níže uvedený text habilitační práce se zabývá pouze rámcovým vymezením těchto vazeb v českém právním řádu.

5.2.1 Vztah mezi právem mezinárodním a vnitrostátním

Z pohledu vymezení vztahu *mezinárodního práva* a *práva vnitrostátního* je směrodatným čl. 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava ČR“). Tento článek uvádí následující: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“. Nicméně závazek ČR dodržovat mezinárodní závazky vyplývá i z čl. 1 odst. 2 Ústavy ČR, kde se uvádí, že: „*Česká republika dodržuje závazky, které pro ni vyplývají z mezinárodního práva.*“.

Z pohledu mezinárodního zdaňování příjmů je však stěžejní prvně uvedený čl. 10 Ústavy ČR, který, jednoduše řečeno, zakotvuje *aplikační přednost* mezinárodních smluv. Precizněji lze uvedené označit jako *podmíněnou aplikační přednost mezinárodní smlouvy před zákonem*⁸⁸. Toto pravidlo je klíčové. Mezinárodní zdaňování příjmů je totiž rozsáhle regulováno smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které představují jeden ze základních formálních pramenů⁸⁹ mezinárodního daňového práva vůbec a to i na úrovni EU.

⁸⁶ Vlastní zpracování.

⁸⁷ V tomto ohledu stojí za zmínku rovněž skutečnost, že ani v otázce striktního odlišování mezi unijním a mezinárodním právem není dosažena všeobecná shoda (ve smyslu, zda je unijní právo právem *sui generis* či je součástí mezinárodního práva). Jak dokazuje analýza, která se zabývá problematikou aplikace Vídeňské úmluvy o smluvním právu v kontextu unijního práva, jde o praktickou a zásadní otázku přesahující „pouhé“ akademické disputace. Blíže viz AVELLA, Francesco. Using EU Law To Interpret Undefined Tax Treaty Terms: Article 31(3)(c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Article 3(2) of the OECD Model Convention. *World Tax Journal*. 2012, roč. 4, č. 2, s. 95-124.

⁸⁸ MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné: jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5., podstatně upr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 551 s. ISBN 978-80-210-4474-6. s. 483 a násl.

⁸⁹ Právní teorie rozlišuje tzv. *formální* a *materiální právní prameny*. O formálním prameni práva hovoříme, jde-li o vnější jevovou stránku práva, která je výsledkem specifického procedurálního postupu – jde např. o mezinárodní smlouvy a zákony. Blíže viz např. HARVÁNEK, Jaromír *et al.* *Teorie práva*. 2. opravené vyd., 2006. 343 s. ISBN 80-210-3509-9. s. 143.

Pro úplnost je ještě vhodné uvést, že aplikační přednost mezinárodních smluv před zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je zakotvena přímo v jeho § 37. Toto ustanovení, které bylo do zákona o daních z příjmů včleněno již od jeho vstupu v platnost, uvádí následující: „*Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.*“. S ohledem na novelizaci Ústavy ČR, která vnesla do jejího čl. 10 výše uvedené znění, jej tak lze v současnosti hodnotit jako nadbytečné.

5.2.2 Vztah mezi právem unijním a vnitrostátním

Unijní právo (resp. předchozí komunitární)⁹⁰ má (resp. mělo) v případě shodného předmětu úpravy s právem vnitrostátním obecně opět aplikační přednost. Tento vztah byl dovozen judikaturou ESD. Jedná se z dnešního pohledu již o notoricky známé rozsudky ve věci *Van Gend a Loos*⁹¹ a ve věci *Costa v E.N.E.L.*⁹².

Závěry, ke kterým dospěl ESD ohledně aplikační přednosti komunitárního (dnes unijního) práva, jsou logické a pochopitelné. Je totiž nasnadě, že pokud by právní úprava komunitární, resp. unijní, nebyla upřednostňována (neměla aplikační přednost), nemohlo by docházet k faktickému zajištění fungování jednotného vnitřního trhu – v podstatě by totiž členským státům zůstala zachována neomezená autonomie bez nutnosti podřizovat se společným zájmům v kontextu naplňování základních svobod.⁹³ Unijní (resp. komunitární) právo by bylo „bezzubé“ – nebylo by možné jej prosazovat na úkor tuzemských právních úprav; nicméně v tomto ohledu samozřejmě existují určité limity⁹⁴.

5.2.3 Vztah mezi právem unijním a mezinárodním

V rámci mezinárodního zdaňování příjmů může docházet i ke střetům mezi právem unijním a mezinárodním. V tomto případě jsou případné kolize řešeny (opět díky aplikační přednosti) ve prospěch práva unijního⁹⁵ - zdůvodnění je v podstatě jako uvedené výše pod *kap. 5.2.2.*

⁹⁰ Problematika unijního práva a jeho reflexe v tuzemských právních předpisech, jedná-li se o předpisy sekundárního práva, je oblastí značně rozsáhlou a tato publikace se uvedenými otázkami zabývá pouze okrajově.

⁹¹ Rozsudek ESD z 05. 02. 1963 v případě NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos (případ 26/62) . *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-08-14]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1408002764569&uri=CELEX:61962CJ0026>.

⁹² Rozsudek ESD z 15. 07. 1964 v případě Flaminio Costa v E.N.E.L. (případ 6/64). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-08-14]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1408001973336&uri=CELEX:61964CJ0006>.

⁹³ Daná otázka velmi úzce souvisí i s problematikou tzv. přímého účinku norem unijního práva. K dané otázce viz např. TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. přepracované a aktualizované vyd. Praha : Leges, s. r. o., 2010. 304 s. ISBN 978-80-87212-60-8. s. 102 a násl.

⁹⁴ Daný vztah není vždy zcela jednoznačný. K dané otázce viz např. TÝČ, Vladimír, SEHNÁLEK, David a CHARVÁT, Radim. *Vybrané otázky působení práva EU ve sféře českého právního řádu*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2011. 179 s. ISBN 978-80-210-5387-8. Kap. III. Přednost práva EU před vnitrostátním právem členských států a její meze, s. 36 a násl.

⁹⁵ KUČERA, Zdeněk. *Mezinárodní právo soukromé*. 7. opr. a dopl. vyd. Brno: Doplněk, 2009, 462 s. ISBN 978-807-3801-717. s. 54

Výjimku z tohoto pravidla představuje vztah mezi mezinárodními dohodami uzavřenými Evropským společenstvím⁹⁶ (dále jen „ES“), resp. EU, vůči sekundární legislativě ES (resp. EU), kde prvně uvedenému je přiznána přednost použití⁹⁷.

5.3 Klasifikace příjmů z pohledu mezinárodního zdaňování příjmů

Při mezinárodním zdaňování příjmů se jak v české⁹⁸, tak i zahraniční odborné literatuře⁹⁹, ustálila klasifikace příjmů na tzv. *příjmy aktivní* a *příjmy pasivní*. Jde o pomocné třídění, které vyvěrá ze stejných či velmi obdobných charakteristik některých příjmů.

Podstata tohoto členění nejlépe vynikne při srovnání „klasických“ příjmů spadajících do jednotlivých kategorií (viz Tabulka 5-1 níže).

Aktivní příjmy	Pasivní příjmy
<ul style="list-style-type: none"> • závislá činnost • zisky podniků (příjmy z podnikání) • tantiémy • penze (resp. důchody coby výsledek předchozí aktivní činnosti) 	<ul style="list-style-type: none"> • příjmy z pronájmu nemovitostí • dividendy • úroky • licenční poplatky

Tabulka 5-1: Příklady aktivních a pasivních příjmů¹⁰⁰

Aktivní příjmy se oproti pasivním příjmům odlišují v řadě důležitých atributů. Jedním z těch stěžejních je, že aktivní příjmy se váží bezprostředně na osobní výkon¹⁰¹ ekonomické činnosti poplatníka (či poplatníka a/nebo jeho zaměstnanců). Narozdíl od těch pasivních je tedy jednoznačně patrné, kde je skutečným vlastníkem příjmu.

5.3.1 Skutečný vlastník příjmu

Pojem *skutečný vlastník* (angl. *beneficial owner*) je jedním z klíčových pojmů v mezinárodním zdaňování příjmů. Jeho institutování byla dáno potřebou zavést nástroj (institut), který by zamezil obcházení smyslu smluv o zamezení dvojího zdanění (a následně i komunitárního (resp. unijního) práva)¹⁰² a umožnil čerpat výhody ze smluv o zamezení dvojího zdanění či komunitárního (resp. unijního) práva pouze zamýšleným subjektům. Výhody plynoucí ze smluv totiž nejsou přiznávány automaticky - v tomto

⁹⁶ Lisabonskou smlouvou nabyta Evropská unie právní subjektivitu (tj. tedy i možnost vstupovat do právních vztahů); předtím ji mělo pouze Evropské společenství.

⁹⁷ MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné. Jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5. podstatně upravené a doplněné vyd. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008. 551 s. ISBN 978-80-210-4474-6. s. 483 a násl.

⁹⁸ Viz např. SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.; RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšíření vyd. Olomouc: Anag, 2012, 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

⁹⁹ Např. GREGGI, Marco. *European Taxation of Dividends, Interests and Royalties: The Impact on Third Countries Investors. Issues of Business and Law*. 2009, vol. 1, issue 1, s. 115-128. DOI: 10.2478/v10088-009-0011-z.

¹⁰⁰ Vlastní zpracování.

¹⁰¹ Může jít o výkon minulý, na nějž se pak váže aktuální příjem (např. penze).

¹⁰² Může jít o různé způsoby, kdy je skutečný stav zastírán stavem formálně právním. Mezi ně za určitých podmínek může řadit např. i *treaty shopping*.

ohledu je nutné rozlišovat právě mezi *skutečným vlastníkem příjmu* a *okamžitým příjemcem*.

K vymezení pojmu *skutečný vlastník* je možné využít sdělení Ministerstva financí ČR¹⁰³, v němž jsou zakotveny pojmové znaky tohoto termínu následovně:

- skutečný vlastník má z příjmu skutečný užitek,
- je mu možné daný příjem objektivně přisoudit,
- podrobuje daný příjem dani (jde o jeho příjem).

Skutečný vlastník je tedy subjektem, který může s daným příjmem libovolně nakládat a není limitován nějakou povinností, např. transferu tohoto příjmu jinému poplatníkovi či dle instrukcí jiného poplatníka.

Okamžitý příjemce může být pochopitelně zároveň skutečným vlastníkem příjmu – to je v situaci, kdy příjem neplyne („neprotéká“) přes zprostředkovatele, což je v případě pasivních příjmů vcelku reálné riziko. Příslušnému zprostředkovali však pochopitelně výhody plynoucí ze smlouvy (či unijní úpravy) být přiznány nemohou.

V komentáři k *Modelové smlouvě OECD* se uvádí, že termín *skutečný vlastník* není užít v úzkém technickém smyslu, spíše by měl být chápán v kontextu a ve světlé smyslu a účelu Smlouvy zahrnující v to zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům.¹⁰⁴

5.4 Čerpání výhod plynoucích ze smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění neuvádí způsob, jakým je příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění aplikována. Relativně často obsahují smlouvy uzavřené ČR ve vztahu k příjmům z licenčních poplatků klauzuli o tom, že příslušné úřady smluvních států upraví způsob aplikace omezení plynoucích pro stát zdroje vzájemnou dohodou.

Existují v zásadě tři možné přístupy k čerpání výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění, které bývají upřesněny buď v pokynech či sděleních k příslušným smlouvám (bliže viz *Příloha 2* této práce).

Těmito základními přístupy jsou¹⁰⁵:

- systém *plátcovský*,
- systém *refundační*,
- *smíšený* systém.

Podstatou *plátcovského systému* je, že plátce automaticky (standardně při splnění nějakých podmínek¹⁰⁶), uplatní zvýhodnění (nižší sazbu) nebo osvobození od daně při výplatě

¹⁰³ Sdělení Ministerstva financí ČR č. 251/122 867/2000 k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník".

¹⁰⁴ OECD Committee on Fiscal. *Model tax convention on income and on capital updated 22 July 2010*. Full version (as it read on 22 July 2010). Paris: OECD Publishing, 2012. ISBN 978-926-4175-181. Komentář k čl. 10 (Dividendy – angl. *Dividends*), čl. 11 (Úroky – angl. *Interest*) a čl. 12 (Licenční poplatky – angl. *Royalties*).

¹⁰⁵ Dle lit. SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

¹⁰⁶ Jedná se např. o předložení standardizovaného formuláře spolu s potvrzením českého správce daně o tom, že daný subjekt je rezidentem ČR.

příjmu daňovému rezidentu druhého státu (*opět při splnění podmínky, že se jedná o skutečného vlastníka příjmu*).

System refundační je naopak založen na tom, že plátce, který hradí, sráží (bez ohledu na existující smlouvu o zamezení dvojího zdanění a v ní zakotvená zvýhodnění) podle příslušné tuzemské úpravy. Na poplatníkovi následně je, aby v případě, že byla sražena částka vyšší než jaká je zakotvena v příslušnou smlouvě o zamezení dvojího zdanění, zažádal u určeného orgánu druhého smluvního státu o vrácení „přeplatku“. To může být na straně poplatníků spojeno s nemalými náklady (náklady na úředně ověřené překlady, zajištění dokumentů, atd.). Posledně uvedené může přispět u nižších částek k tomu, že náklady převýší výnos. Na druhou stranu řada států úředně ověřené dokumenty nevyžaduje a kromě toho akceptuje i doklady v anglickém jazyce.

Smíšený systém je mixem výše uvedeného. V případě, že z nějakých důvodů nedoloží poplatník plátcí či zahraničnímu správci daně potřebné dokumenty (jedná se zpravidla o nějakou standardizovanou žádost a potvrzení o rezidentství poplatníka v ČR), může zažádat o čerpání výhod dodatečně a to u příslušného orgánu (stanoveného správce daně) druhého smluvního státu.

5.5 Příjmy z licenčních poplatků

Definice *příjmů z licenčních poplatků* pro účely této práce vychází ze sjednocení současných definic daných relevantním předpisem unijního a vnitrostátního práva¹⁰⁷ a dále pak standardy práva mezinárodního (blíže viz Tabulka 5-2 níže). Důvodem tohoto postupu bylo jednak co nejširší vymezení daného pojmu a dále pak identifikování případných rozdílů ve vymezení *licenčních poplatků* v příslušných normách¹⁰⁸, resp. standardech.

Právo	Předpis (resp. standard)
Mezinárodní	Modelová (vzorová) smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD ¹⁰⁹ Modelová (vzorová) smlouva o zamezení dvojího zdanění OSN ¹¹⁰ Modelová (vzorová) smlouva o zamezení dvojího zdanění USA ¹¹¹
Unijní	Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států ve znění Směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, Směrnice Rady 2004/76/ES ze dne 29. dubna 2004, Směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 a Směrnice Rady 2013/13/EU ze dne 13. května 2013
Tuzemské	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Tabulka 5-2: Předpisy a standardy klíčové pro vymezení pojmu *příjmy z licenčních poplatků*¹¹²

¹⁰⁷ U členských států je pochopitelně tuzemská právní úprava determinována tou unijní – nicméně přesto není možné vyloučit určité odchylky, a proto byly do úvah zahrnuty oba relevantní předpisy.

¹⁰⁸ Modelové smlouvy nelze chápat jako normu v právním slova smyslu. Úprava obsažená v *modelových smlouvách* představuje pouze rámec (návrh úpravy) pro proces sjednávání konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

¹⁰⁹ OECD Committee on Fiscal. *Model tax convention on income and on capital updated 22 July 2010*. Full version (as it read on 22 July 2010). Paris: OECD Publishing, 2012. ISBN 978-926-4175-181.

¹¹⁰ *United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*. [2011 revision]. New York: United Nations, 20112012, xiii, 483 p. ISBN 92-115-9102-3.

¹¹¹ *UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006* [online]. 2006 [cit. 2014-08-14]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf>

¹¹² Vlastní zpracování.

Výsledky komparace definic licenčního poplatku jsou uvedeny v následující tabulce (viz Tabulka 5-3). Autor považuje za vhodné předem upozornit, že v rámci komparace odhlíží od formulačních rozdílů v definicích.

Kategorie licenčního poplatku	Model OECD	Model OSN	Model USA	Směrnice Rady 2003/48/ES	Zákon o daních z příjmů
Náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv patentu, ochranné známky, vzoru nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké (event. výrobně technické a obchodní poznatky (know-how))	☑	☑	☑	☑	☑
Náhrada za užití nebo za právo na užití počítačových programů (event. softwaru)	☒	☒	☒	☑	☑
Náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů (event. filmu a filmových děl) ¹¹³	☑	☑	☑	☑	☑
Platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení	☒	☑	☒	☑	☑
Platby pocházející ze zcizení majetku v rozsahu, kterým jsou vázány na produktivitu, využívání nebo další prodej tohoto majetku	☒	☒	☑	☒	☒

Tabulka 5-3: Vymezení termínu *příjmy z licenčních poplatků*¹¹⁴

Z provedeného srovnání lze primárně usoudit, že nejširší možnou definici podává *zákon o daních z příjmů* a *Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států ve znění Směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004, Směrnice Rady 2004/76/ES ze dne 29. dubna 2004, Směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 a Směrnice Rady 2013/13/EU ze dne 13. května 2013* (dále jen „*Směrnice Rady 2003/48/ES*“).

Ve vztahu k hodnocení šíře definice podané ve standardech (tj. modelových smlouvách) je třeba brát v potaz fakt, že byť některé druhy plateb ve výčtu daného standardu (tj. modelové smlouvy) explicitně uvedeny nejsou, neznamená to nutně, že je příslušný výčet nepokrývá. Jako příklad může sloužit např. modelová smlouva USA, kde je v technických poznámkách provázejících danou modelovou smlouvu uvedeno: „*Počítačový software je ve světě chráněn autorským právem. Podle Smlouvy se s platbami za užití, nebo za právo na užití, počítačového softwaru zachází buď jako s licenčními poplatky nebo příjmy z podnikání a to v závislosti na skutečnostech a okolnostech transakce zakládajících platbu.*“¹¹⁵

¹¹³ Modelová smlouva OECD zahrnuje rovněž filmy nebo pásy pro rozhlasové nebo televizní vysílání.

¹¹⁴ Vlastní zpracování dle § 19 odst. 7 ZDP, čl. 12 odst. 2 modelových smluv a čl. 2 písm. b) *Směrnice Rady 2003/48/ES*.

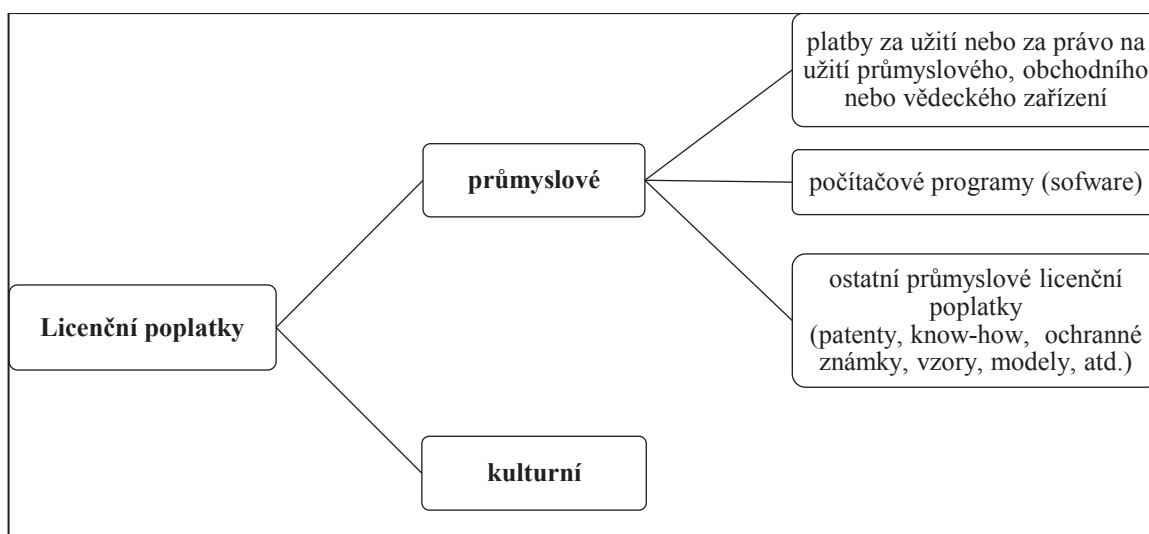
¹¹⁵ *UNITED STATES MODEL TECHNICAL EXPLANATION ACCOMPANYING THE UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006* [online]. 2006 [cit. 2014-08-14]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf> s. 43. Text v originále má následující znění: „*Computer software generally is protected by copyright laws around the world. Under the Convention, consideration received for the use, or the right to use, computer software is treated either as royalties or as business profits, depending on the facts and circumstances of the transaction giving rise to the payment.*“

Je tedy zřejmé, že výše uvedené srovnání lze považovat pouze za rámcové. Nicméně i přesto lze mít za to, že svému účelu – tj. vymezení pojmu *příjmy z licenčních poplatků* – dobře posloužilo (blíže viz následující *podkapitola 5.5.1*).

5.5.1 Klasifikace příjmů z licenčních poplatků

Příjmy z licenčních poplatků lze rozčlenit do dvou základních skupin a to na příjmy z *licenčních poplatků průmyslových* (typickým zdrojem tohoto typu licenčního poplatku jsou např. patenty) a příjmy z *licenčních poplatků kulturních* (typicky např. náhrada za užití práv k dílu literárnímu).

Toto členění se stalo základem pro prováděnou komparaci právní úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, ve kterých je ČR (resp. právní předchůdci ČR byli) smluvní stranou. Upřesnění uvažovaných kategorií licenčních poplatků je uvedeno v následujícím schématu (viz Obrázek 5-2).



Obrázek 5-2: Základní klasifikace licenčních poplatků vymezená pro účely komparace¹¹⁶

Jak indikuje výše uvedené schéma (viz Obrázek 5-2), větší pozornost je v této práci soustředěna na průmyslové licenční poplatky, ve vztahu ke kterým je prováděná komparativní analýza detailnější.

5.5.2 Vymezení pojmu *licence* v českém soukromém právu

Licenční poplatky jsou platby učiněné v souvislosti s poskytnutím licence¹¹⁷, která je jedním z prostředků komercializace či jiného šíření výsledků vynálezecké činnosti či předmětů průmyslového vlastnictví (např. patentu či užitého vzoru¹¹⁸).¹¹⁹ Právním titulem pro uvedené je licenční smlouva.

Tu v obecné rovině v české právní úpravě zakotvuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“)¹²⁰. Licenční smlouva je v § 2358 odst. 1

¹¹⁶ Vlastní zpracování.

¹¹⁷ Licence může být poskytnuta i bezplatně.

¹¹⁸ Užité vzor se označuje jako „malý“ patent.

¹¹⁹ Licence. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. 2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>.

¹²⁰ Autor se při tvorbě zkratku pro daný předpis přidržel dnes již silně zaužívaného označení právního předpisu jako „nového občanského zákoníku“.

nového občanského zákoníku vymezena následovně: „Licenční smlouvou poskytuje poskytovatel nabyvateli oprávnění k výkonu práva duševního vlastnictví (licenci) v ujednaném omezeném nebo neomezeném rozsahu a nabyvatel se zavazuje, není-li ujednáno jinak, poskytnout poskytovateli odměnu.“.

Základním pojmovým znakem licenční smlouvy je tedy *poskytnutí oprávnění k výkonu práva duševního vlastnictví*. Ostatní atributy jako je rozsah a poskytnutí úplaty jsou otázkou smluvní volnosti stran.

5.6 Aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu

Výše uvedené skutečnosti, byť podány v obecné rovině, sehrávají významnou roli i z pohledu tax managementu, resp. nazíraje z širší perspektivy z pohledu finančního managementu.

5.6.1 Existence rozdílných opatření pro zamezení dvojího zdanění

Důvodů, pro které podniky vytváří holdingové struktury je celá řada. Jedním z faktorů, který sehrává důležitou roli, je využití výhod poskytovaných právními úpravami jednotlivých států¹²¹. Podniky se tím, zjednodušeně řečeno, snaží maximalizovat svůj užitek¹²².

Rozdíly lze identifikovat na všech úrovních opatření k eliminaci dvojího zdanění. Některé aspekty, které je vhodné ve smyslu uvedeného brát v potaz, jsou specifikovány v tabulce (viz Tabulka 5-4).

Kategorie opatření	Sledovaný a hodnocený „parametr“
Jednostranné	<ul style="list-style-type: none"> způsoby eliminace dvojího zdanění u příjmů dosahovaných z nesmluvních států investiční pobídky pro zahraniční investory (zejména tzv. „daňové prázdniny“ a podmínky jejich využití; existence preferenčních režimů (výhodnějších sazeb, slev na dani, atd.) pro určité kategorie poplatníků a/nebo příjmů¹²³)
Dvoustranné	<ul style="list-style-type: none"> kvalita sítě¹²⁴ smluv o zamezení dvojího zdanění, zejména pak: <ul style="list-style-type: none"> pravidla pro zdaňování ve státu zdroje (tj., za jakých podmínek a v jakém rozsahu má právo zdanit příjem stát zdroje) metody zamezení dvojího zakotvení¹²⁵ zakotvení doložky nejvyšších výhod existence speciálních pravidel zamezujících zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění výhrady zakotvené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které umožňují aplikovat výhodnější tuzemská pravidla (normy)

¹²¹ Může jít např. o preferenční zacházení pro určité kategorie příjmů (mj. i pro licenční poplatky – viz např. Cyprus a tax efficient EU Intellectual Property location. In: *Pwc.com* [online]. 2012 [cit. 2014-09-20]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cy/en/publications/assets/intellectual-property-cyprus.pdf>.

¹²² Míra užítka pro poplatníka je ovlivněna dvěma základními faktory, kterými jsou soukromá spotřeba a spotřeba veřejných statků. WILSON, John Douglas. Theories of Tax Competition. *National Tax Journal* [online]. 1999, vol. 52, issue 2, s. 269-304 [cit. 2009-04-03]. Dostupné z: Databáze EBSCO.

¹²³ Např. pro poplatníky, kteří vytvoří určitý počet nových pracovních míst či budou působit v určitém oboru podnikání nebo v určité (zpravidla nějakým způsobem znevýhodněné) oblasti.

¹²⁴ Nejde pochopitelně pouze o počet, ale i vlastní obsah smluv o zamezení dvojího zdanění. Kvalitní síť smluv o zamezení dvojího zdanění je klasickou konkurenční výhodou tzv. on-shore států (např. Nizozemí).

¹²⁵ Ve spojitosti s příhodnou tuzemskou právní úpravou může docházet ve spojitosti s aplikací dané metody k dvojímu nezdanění (tj. příjem nebude zdaněn ani ve státu zdroje, ani ve státu daňové rezidence).

Vícestranné	<ul style="list-style-type: none"> • možnosti čerpání výhod plynoucích z unijního práva (zejména v kontextu zdaňování tzv. pasivních příjmů)
--------------------	---

Tabulka 5-4: Opatření pro zamezení dvojího zdanění (aspekty relevantní z pohledu finančního managementu)¹²⁶

5.6.2 Režim čerpání výhod ze smluv

Z pohledu řízení cash-flow může sehrávat významnou roli i systém uplatňování výhod ze smluv (*plátcovský vs refundační vs smíšený*). Jde zejména o případy, kdy platby z titulu licenčních poplatků představují významné částky – pak je logicky významným i dopad uplatňovaného systému. V případě refundačního a smíšeného systému může dojít k odkladu čerpání výhod ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a tedy i k dočasné ztrátě inkasa z titulu hrazených licenčních poplatků.

5.6.3 Vybrané aspekty relevantní z pohledu mezinárodního zdaňování licenčních poplatků

Ve vztahu k licenčním poplatkům stanoví smlouvy o zamezení dvojího zdanění pro stát zdroje relativně často určité omezení. To může mít následující podobu:

- je stanovena maximální sazba pro srážku daně z *brutto* příjmu nebo
- právo státu zdroje zdanit příjem není vůbec dáno (tj. ve státu zdroje nepodléhá dani).

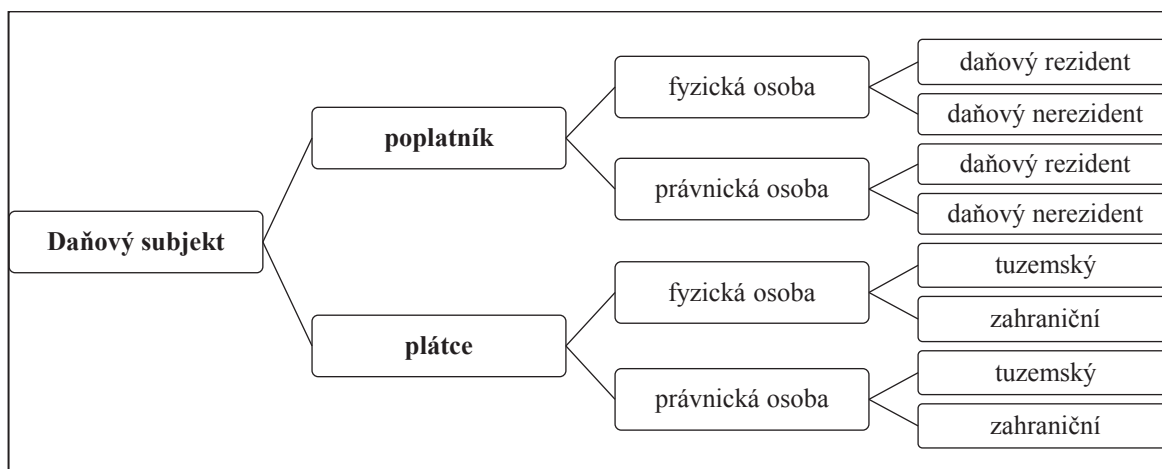
Příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění přitom může obsahovat různý mix výše uvedených omezení v závislosti na tom, o jakou kategorii licenčních poplatků se jedná (viz předchozí *kap. 5.5.1 str. 35 a násl.*).

Na tomto místě je nutné připomenout skutečnost, že není rozhodující pouze úprava obsažená v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění, ale i právní úprava tuzemská. Podle posledně uvedené pak může docházet k situaci, kdy je platba realizovaná z titulu licenčních poplatků od daně osvobozena či je aplikována sazba nižší, než je sazba stanovená smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

¹²⁶ Vlastní zpracování.

6 Daňové subjekty

Z pohledu zpracovávaného tématu je významným i vymezení daňových subjektů (viz *kap. 6.3 str. 42 a násl.*). Jejich klasifikace tak, jak vyplývá z příslušné české právní úpravy, je uvedena v níže uvedeném schématu (viz Obrázek 6-1).



Obrázek 6-1: Klasifikace daňových subjektů dle českého právního řádu¹²⁷

Daňovým subjektem se obecně rozumí nositel daňových povinností, které jsou zakládány příslušnými hmotněprávními předpisy upravujícími jednotlivé druhy daní¹²⁸.

Členění daňových subjektů na *poplatníky* a *plátce* je standardní záležitostí, kterou lze nalézt i v ostatních právních řádech. Tato skutečnost je nasnadě s ohledem na velkou podobnost systému zdaňování určitých kategorií příjmů¹²⁹ a dále pak i s ohledem na nepřímé daně¹³⁰, jejichž fungování je v zásadě založeno na institutu *plátce*.

6.1 Vymezení daňových subjektů v současné české právní úpravě

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve svém § 20 odst. 1 vcelku lakonicky, i když zřejmě pragmaticky, stanoví následující: „*Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.*“. Současná procesní úprava obsažená v daňovém řádu: „... již pouze upravuje způsob stanovení a vybírání daní a formu kontroly plnění těchto platebních povinností jejich nositeli (daňovými subjekty) formou správy daní (srov. § 1 odst. 2). Z těchto důvodů daňový řád nepřináší vlastní úplnou definici daňových subjektů, ale v rámci jejich vymezení pouze odkazuje na jednotlivé zvláštní (hmotněprávní) předpisy, které upravují vznik daňové povinnosti a zároveň též označují jejich nositele.“¹³¹

¹²⁷ Vlastní zpracování s využitím zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a zákona o daních z příjmů.

¹²⁸ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649. (komentář k § 20 – *Vymezení pojmu daňový subjekt*).

¹²⁹ Jde zejména o příjmy ze zaměstnání či příjmy z kapitálového majetku podrobované srážkové dani.

¹³⁰ Plátce funguje jako „výběřčí“ daní.

¹³¹ Dle lit. BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649. (komentář k § 20 – *Vymezení pojmu daňový subjekt*).

6.1.1 Plátce daně

Pro obecné vymezení obsahu pojmu *plátce* je *de facto* možné vyjít z dnes již neúčinného procesněprávního předpisu¹³². Jedná se o zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který ve svém § 6 odst. 3 obsahoval velmi vypovídající a elegantní definici, jež je ve své podstatě poplatná i současnému stavu¹³³. Předmětné ustanovení definovalo plátce jako osobu: „... která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.“.

Z hlediska tématického zaměření publikace je klíčovým tuzemským hmotněprávním předpisem zákon o daních z příjmů. Ten definuje pojem *plátce* ve svém § 38c. Definice daného pojmu je pro větší přehlednost uvedena v tabulce (viz Tabulka 6-1), která je doplněna krátkým komentářem.

Plátce (§ 38c zákona o daních z příjmů)	tuzemský (odst. 1)	<i>Plátcem daně se rozumí osoba se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, která podle tohoto zákona je povinna odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům sražený, nebo úhradu na zajištění daně.</i>
	zahraniční (odst. 2)	<i>Plátcem daně se rozumí též poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, který má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2) nebo zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a s výjimkou zahraničních zastupitelských úřadů v tuzemsku. V případě uvedeném v § 6 odst. 2 ve větě druhé a třetí není plátcem daně poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a v § 17 odst. 4.</i>

Tabulka 6-1: Plátce dle zákona o daních z příjmů¹³⁴

V zásadě lze § 38c zákona o daních z příjmů sumarizovat tak, že plátce může figurovat jako „výběřčí“ daně ve třech případech. Buď sráží:

- srážkovou daň dle § 36 zákona o daních z příjmů (*Zvláštní sazba daně*)¹³⁵,
- zajištění daně dle § 38e zákona o daních z příjmů (*Zajištění daně*) nebo
- zálohy na daň dle § 38h zákona o daních z příjmů (*Vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti*).¹³⁶

Z pohledu zdaňování licenčních poplatků je klíčovým, jak vyplynulo z provedené analýzy právního textu obsaženého v zákoně o daních z příjmů, institut *srážkové daně*¹³⁷.

¹³² Nahrazen po téměř 20 letech s účinností od 01. 01. 2011 právě daňovým řádem.

¹³³ Pro tuto skutečnost svědčí fakt, že se o ni opírají i uznávané kapacity v rámci svých odborných publikací. Viz např. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: Vox, 2010, 355 s. ISBN 978-808-6324-869.

¹³⁴ Vlastní zpracování s využitím zákona o daních z příjmů.

¹³⁵ Jde o institut typický pro pasivní příjmy (dividendy, úroky a licenční poplatky).

¹³⁶ Aplikace výše uvedených institutů ze strany plátce se navzájem vylučují.

¹³⁷ Viz § 22 odst. 1 písm. g) bod 1., 2. a 5. ve spojení s § 36 odst. 1 písm. a) bod 1.; § 36 odst. 1 písm. a) bod 2. a § 36 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů.

6.1.2 Poplatník

Definici pojmu *poplatník* podává v obecné rovině § 20 daňového řádu. Tato definice je velmi obecná a v podstatě neodkrývá podstatu daného pojmu – kdo je to poplatník a jaký je rozdíl mezi poplatníkem a plátcem.

Pro lepší pochopení tohoto klíčového pojmu je opět možné vycházet z definice podané dnes již neúčinným zákonem o správě daní a poplatků. Tento předpis ve svém § 6 odst. 2 definoval poplatníka jako osobu: „ ..., jejíž příjmy a majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.“. Tato definice je velmi vypovídající a použitelná i nadále – poplatník je v podstatě subjekt, který nese tíži daně (tj. daň snižuje jeho disponibilní příjem či majetek)¹³⁸.

6.2 Právnícká osoba - kategorizace¹³⁹

Poplatníky je možné klasifikovat podle řady hledisek. Pokud se však cíleno striktně na úpravu obsaženou v zákoně o daních z příjmů s akcentem na mezinárodní prvek, je zřejmě tím hlavním třídicím hlediskem kategorizace poplatníků na *daňové rezidenty* a *daňové nerezidenty*¹⁴⁰.

Toto označení (klasifikaci) explicitně používá zákon o daních z příjmů s účinností od 01. 01. 2014 – tj. užívá pojmy *daňový rezident* a *daňový nerezident*. Zákon o daních z příjmů ve svém § 17 odst. 2 jmenovitě uvádí: „*Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.*“. V podstatě nejde, stejně jako u fyzických osob, o obsahovou změnu. I před 01. 01. 2014 totiž zákon o daních z příjmů pochopitelně tyto dvě kategorie poplatníků definoval a odlišoval, nicméně výslovné označení (ve smyslu užití daných pojmů) stejně jako u fyzických osob chybělo.

¹³⁸ U plátce je situace jiná – plátce působí, jak již bylo uvedeno výše, pouze jako „výběřčí“ daně. Daň sražená a odvedená plátcem tak nedopadá na jeho vlastní příjem či majetek – z hlediska účetnictví představuje pouze závazkový vztah.

¹³⁹ Zatímco v případě fyzické osoby právo konstatuje existenci jedince jako objektivní skutečnost a přiznává mu práva a stanoví povinnosti, právnícká osoba je „umělou“ entitou vytvořenou právem (to ostatně vyplývá z označení „právnícká“ (tj. ve smyslu daná právem)).

V nové soukromoprávní úpravě je pojem *právnícká osoba* vymezen v § 20 odst. 1 nového občanského zákoníku, kde se stanoví, že: „*Právnícká osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnícká osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou.*“.

Následující ustanovení (viz § 20 odst. 2 nového občanského zákoníku) stanoví, že: „*Právnícké osoby veřejného práva podléhají zákonům, podle nichž byly zřízeny; ustanovení tohoto zákona (myšleno nového občanského zákoníku – pozn. autora) se použijí jen tehdy, slučuje-li se to s právní povahou těchto osob.*“.

Z pohledu této práce považuje autor za stěžejní obchodní společnosti a družstva (*obchodní korporace*). Řada aspektů (obecnější povahy) je upravena v novém občanském zákoníku. Nicméně klíčová právní úprava je obsažena v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (*zákon o obchodních korporacích*) (dále jen „zákon o obchodních korporacích“). Zákon o obchodních korporacích v mnoha ohledech zachovává předchozí *status quo*, nicméně se tímto zákonem prolíná řada změn reagujících na pojmosloví nového občanského zákoníku.

¹⁴⁰ S ohledem na skutečnost, že tato práce je zaměřena na právnícké osoby, není fyzickým osobám věnována pozornost ve smyslu vymezení kritérií daňového rezidentství fyzické osoby dle zákona o daních z příjmů, smluv o zamezení dvojího zdanění a řešení případných kolizí vícenásobného rezidentství u fyzické osoby.

6.2.1 Právnícká osoba – daňový rezident

Právnícká osoba je dle zákona o daních z příjmů považována za *daňového rezidenta ČR* za předpokladu, že zde má své *sídlo* nebo *místo svého vedení*. Místem vedení se přitom rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Dvě uvedená kritéria pak český zákonodárce zastřešil legislativní zkratkou *sídlo*. Ustanovení § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů uvádí: „*Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen "sídlo"), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. ...*“. Je-li tedy v zákoně o daních z příjmů užitá legislativní zkratka *sídlo*, má se tím na mysli buď sídlo nebo místo vedení¹⁴¹.

Poplatníci (právnícké osoby) se sídlem na území ČR mají neomezenou daňovou povinnost – tj. mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Na základě zhodnocení kritérií (resp. kritéria) daňového rezidentství právnické osoby je možné konstatovat, že stanovení státu daňové rezidence u právnické osoby je v porovnání s osobou fyzickou jednodušší. Pojem *místo vedení* je vymezen ve sdělení Ministerstva financí ČR¹⁴². Dle daného sdělení je *místo vedení* vymezeno jako: „... *místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejich představitelů (např. správní rady) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem. Ještě obecněji je lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovou činnost.*“.

Definice sídla způsobem vážícím se k *místu vedení*, poskytuje správcům daně další nástroj v boji pro daňovým únikům, kdy poplatník „deklaruje“ své sídlo v jiném státu (zpravidla daňově zvýhodněné destinace s nulovou či velmi nízkou daní z příjmů), zatímco skutečné aktivity spojené s faktickým řízením jsou realizovány z ČR. K danému pojmu výše uvedené sdělení Ministerstva financí¹⁴³ dále uvádí: „*Ve výše uvedených souvislostech se vždy jedná o místě vedení, které můžeme také označit jako "hlavní" vedení pro potřeby jeho odlišení od vedení "lokálních", která může podnik mít ve svých organizačních jednotkách umístěných jak ve státě, kde je tento podnik rezidentem, tak i v jiných zemích. Je zřejmé, že podnik může mít pouze jedno místo hlavního vedení (place of effective management) na*

¹⁴¹ Jistým specifikem zakotveným v § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů (věta druhá) je situace u podílových fondů. Je-li totiž podílový fond uveden v seznamu podílových fondů vedených Českou národní bankou (dále jen „ČNB“), má se za to, že podílový fond má na území ČR své sídlo.

¹⁴² Sdělení Ministerstva financí ČR č. 251/122 867/2000 k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník".

Daný pojem je v zásadě definován shodně v *Komentáři Modelového smlouvy OECD*. K dané problematice viz např. Výbor OECD pro fiskální záležitosti. *Modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění příjmů a majetku. Stručná verze 17. července 2008*. Přel. D. Nerudová a K. Šimáčková. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2. s. 74, bod 24. komentáře k článku 4 odstavce 3.

¹⁴³ Sdělení Ministerstva financí ČR č. 251/122 867/2000 k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník".

rozdíl od lokálních míst vedení, kterých může být více. Lokální vedení jsou potom považována ve smyslu daňových smluv za stálou provozovnu.“

6.2.2 Právnícká osoba – daňový nerezident

Právnícká osoba – daňový nerezident ČR – je definována v § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů jako poplatník, který nemá na území ČR své sídlo nebo ten, o němž to stanoví mezinárodní smlouvy. Daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost – tj. přiznává ke zdanění pouze příjmy ze majících zdroj na území ČR.

6.2.3 Právnícká osoba – řešení kolizních situací ve věci vícenásobného rezidentství

Nikoliv nereálnou je situace, že i právnícká osoba bude považována dle tuzemských právních úprav, jejíž kritéria jsou v souladu s kritérii danými příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, za daňového rezidenta obou smluvních států¹⁴⁴. V případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi těmito státy je tato kolize eliminována díky aplikaci pravidel daných standardně v čl. 4 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Řešení kolizní situace je v případě právníckých, v porovnání s osobami fyzickými, na první pohled mnohem snazší, což je dáno i nižším počtem „testovacích“ kritérií. Pro získání rámcové představy jsou možné způsoby řešení kolize daňového rezidentství právnícké osoby uvedeny v příloze této práce (viz *Příloha 3*). Úhrnem lze konstatovat, že jde o přechýlení daňového rezidentství do daného státu na základě kritérií jako je např. *místo hlavního vedení* nebo *státní příslušnost právnícké osoby*¹⁴⁵. Velmi často obsahuje „testovací“ kritérium i dovětek o tom, že v případě nelze-li určit stát daňové rezidence podle daného kritéria, je stát daňové rezidence určen vzájemnou dohodou.

Autor habilitační práce pro úplnost dodává, že čl. 4 smluv o zamezení dvojího zdanění zakotvuje i rámcová kritéria pro daňovou rezidenci právníckých osob. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené ČR v sobě mají pro právnícké osoby zakotveno jako nejfrekventovanější rámcové kritérium *místo vedení nebo jakékoli jiné podobné kritérium*. Nicméně některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují i jiné kritérium – nikterak neobvyklým kritériem je *místo založení*.¹⁴⁶

V případě některých smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR jsou obsažena dokonce rozdílná kritéria daňového rezidentství právníckých osob pro příslušné smluvní státy.¹⁴⁷

6.3 Aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu

Poznatky uvedené v předchozím textu pod kap. 6 mají rovněž relevanci z pohledu podnikového managementu. Přehled vybraných otázek, které by měly být brány v potaz (spolu s krátkým komentářem), je uveden v následující tabulce (viz Tabulka 6-2 níže).

¹⁴⁴ V jednom státu může jít např. o rezidentství z titulu *inkorporace* právnícké osoby, ve druhém z titulu faktického sídla (*effective management*) na území daného státu.

¹⁴⁵ Státní příslušností u právníckých osob se rozumí stát, podle jehož právních předpisů byla právnícká osoba zřízena.

¹⁴⁶ Vlastní závěry plynoucí z komparace smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR.

¹⁴⁷ Jde např. o smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Bahrajnem (zveřejněna pod č. 59/2012 Sb. m. s.) a s Kuvajtem (zveřejněna pod č. 48/2004 Sb. m. s.).

	Relevantní aspekt
Forma podnikání ¹⁴⁸	<ul style="list-style-type: none"> • jednotlivé formy podnikání vykazují zpravidla značné odlišnosti mj. z pohledu účetních a daňových povinností • některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění zakotvují při splnění určitých podmínek rozdílný standard zacházení pro právnické osoby¹⁴⁹ a osoby ostatní • některé benefity plynoucí ze sekundárního unijního práva týkající se zamezení dvojího zdanění jsou explicitně přiznány pouze právnickým osobám a to těm splňujícím určité stanovené podmínky¹⁵⁰ • jednotlivé formy podnikání jsou spojeny s různými náklady na chod, různými administrativními povinnostmi a rozdílnou mírou ručení, atd.
Statut - plátcovství	<ul style="list-style-type: none"> • podnikatelský subjekt v rámci dodržení legislativních pravidel nesmí opomíjet skutečnost, že se může ocitnout v <i>pozici plátce v případě plnění ve prospěch daňových nerezidentů</i> (v případě porušení s tím souvisejících povinností se může ocitnout v situaci, kdy bude nucen hradit on sám z vlastních prostředků¹⁵¹; to může při vysokých objemech znamenat značně negativní dopad na cash-flow podniku)
Statut - rezidentsví	<ul style="list-style-type: none"> • výhody plynoucí ze smluv o zamezení dvojího zdanění či z unijního práva jsou přiznávány pouze určitým kategoriím poplatníků – <i>rezidentům</i> smluvního státu či rezidentu EU (resp. stálé provozovně rezidenta EU) • některé podniky těží z toho, že jsou rezidenty státu, který aplikuje tzv. teritoriální systém zdaňování rezidentů (angl. <i>territorial system</i>) – tj. zdaňovány jsou pouze příjmy mající na území daného státu svůj zdroj¹⁵²

Tabulka 6-2: Forma podnikání a statut subjektu v kontextu otázek relevantních pro firemní řízení¹⁵³

Aspekty uvedené výše velmi úzce souvisí s jednou z klíčových činností nadnárodních společností – tvorbou vhodné holdingové struktury¹⁵⁴, která je využívána k daňové optimalizaci¹⁵⁵ (v podstatě k využití různých technik vyhýbání se daňovým povinnostem (angl. *tax avoidance* či *tax mitigation*))¹⁵⁶.

¹⁴⁸ Ve smyslu základní úvahy o tom, zda podnikat jako fyzická osob či v nějaké podobě jako právnická osoba.

¹⁴⁹ Typicky pravidla pro zdaňování dividend ve státu zdroje u kapitálově propojených právnických osob při dosahování určité minimální výše podílu.

¹⁵⁰ Jde právě o mezinárodní zdaňování pasivních příjmů (tj. dividend, úroků a licenčních poplatků). Mezi dané podmínky umožňující čerpání výhod z unijní úpravy patří, lapidárně řečeno, aby subjekty měly určitou právní formu (ty jsou specifikovány v přílohách příslušných směrnic).

¹⁵¹ Viz § 38d odst. (5) a § 38e odst. (9) zákona o daních z příjmů.

Prvně uvedené ustanovení stanoví: „*Neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh. U příjmů uvedených v § 36 odst. 8 se použije obdobně § 38e odst. 9 věta třetí.*“.

Druhé ustanovení, tj. § 38e odst. (9) zákona o daních z příjmů, uvádí: „*Nesrazí-li plátce daně zajištění daně vůbec, popřípadě ve správné výši, předepíše mu správce daně tuto částku k přímému placení. Pokud částku zajištění daně plátce daně včas neodvede, bude mu rovněž předepsána a vymáhána na něm jako jeho dluh. Po úhradě daně, na kterou mělo být zajištěno, poplatníkem, nelze zajištění daně plátcem daně předepsat ani na něm vymáhat, pokud úhradu této daně poplatníkem prokáže nebo tato úhrada bude zřejmá z evidence správců daní. Úroky z prodlení vzniklé z důvodu nesplnění povinnosti plátce srazit a odvést zajištění daně je příjmem státního rozpočtu.*“.

¹⁵² Opakem je zdaňování daňových rezidentů na bázi jejich celosvětových příjmů (angl. *worldwide system*).

¹⁵³ Vlastní zpracování.

¹⁵⁴ K vybraným otázkám viz např. FUČÍK, Ivan. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008, 235 s. ISBN 978-80-7357-323-2. Jedná se sice o starší publikaci, která nicméně obsahuje velké množství zajímavých poznatků aplikovatelných i v rámci současné právní úpravy.

¹⁵⁵ Samozřejmě existuje celá řada dalších aspektů jako je průnik na nové trhy, vytvoření lepšího „startovního“ pole pro případné fúze a akvizice, atd. K některým důvodům viz blíže: RUSSO, Raffaele, Chris

6.3.1 Závěry vybrané judikatury ESD¹⁵⁷

V posledních desetiletích (a to zejména ve spojitosti s již zmiňovaným nelichotivým stavem veřejných financí) zintenzivěly debaty zabývající se problematikou zneužívání práva (angl. *abuse of law*) a to včetně zneužívání práva daňového. Uvedené má značnou relevanci i ve vztahu ke zpracovávané materii¹⁵⁸.

Jedním ze současných aktuálních problémů v EU, na který cílí i aktivity Komise¹⁵⁹, je i boj proti agresivnímu daňovému plánování (angl. *aggressive tax planning*). Nicméně jak naznačují závěry ESD, je v rámci EU třeba respektovat i další faktory (mj. nosnou ideu vytvoření jednotného vnitřního trhu a respektování smyslu a účelu právního předpisu).

V případě Halifax (C-255/02)¹⁶⁰ ESD konstatoval, že subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem Společenství¹⁶¹. Zároveň bylo ze strany ESD konstatováno, že zákaz zneužití nelze považovat za relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.

Zneužití je přitom dáno za splnění několika podmínek:

- výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu se sledovaným cílem právního předpisu a

FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. pp. 85 *et seq.*

¹⁵⁶ V tomto ohledu jsou velmi často využívány evropské on-shore státy. Viz např. DRUCKER, Jesse. Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Is Lost to Tax Loopholes. In: *Bloomberg* [online]. 2010, Oct 21, 2010 [cit. 2014-10-20]. Dostupné z: <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>.

¹⁵⁷ Autor habilitační práce si dovoluje v tomto ohledu poukázat na skutečnost, že se jedná pouze o rámcový (a tedy i zjednodušující) popis. Popis daného problému v širších souvislostech vydá sám o sobě na rozsáhlou publikaci. K problematice zneužívání práva EU viz např. LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, xxv, 636 p. *Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law*, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

¹⁵⁸ Z posledních aktivit na mezinárodním poli tak nelze nezmínit aktivity OECD na poli boje proti narušování daňových základů a přesouvání zisků (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*), kde je speciální pozornost věnována oblasti nehmotného majetku. K některým aspektům blíže viz např. OECD. *Action plan on base erosion and profit shifting*. 1. Aufl. Paris: OECD Publishing, 2013. ISBN 978-926-4202-702.

Další informace dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

¹⁵⁹ V dané věci je zveřejněno doporučení Komise. V něm jsou členské státy nabádány, aby do smluv o zamezení dvojího zdanění vnášely klauzule bránící dvojímu nezdanění. Kromě toho jsou rovněž vybízeny k tomu, aby ve svých tuzemských právních úpravách zakotvovaly ustanovení, která odnímají daňové výhody uměle vytvořeným transakcím, jejichž hlavním cílem je právě získání příslušné daňové výhody.

Blíže viz např. EUROPEAN COMMISSION. Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning. In: *Europa.EU: Oficiální webové stránky Evropské unie* [online]. [cit. 2014-10-20]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf.

¹⁶⁰ Rozsudek ESD v případě Halifax plc (případ C-255/02). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-06-20]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1419352058021&uri=CELEX:62002CJ0255>.

Pozn.: kauza spojená s DPH.

¹⁶¹ Aktuálně norem unijních.

- ze všech okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

O výše uvedená kritéria se ESD opíral i v dalších případech (viz např. případ BUPA Hospitals Ltd (C-419/02)¹⁶² či případ University of Huddersfield Higher Education Corporation (C-223/03)¹⁶³.

Ze závěrů ESD rovněž vyplývá, že *tax jurisdiction shopping*¹⁶⁴ je v rámci vnitřního trhu legitimní aktivitou, i když je výběr jurisdikce založen výhradně na přání vyhnout se méně výhodné tuzemské daňové úpravě. Uvedené samozřejmě neplatí bezvýhradně a ve vztahu k tomuto principu existují určitá omezení.¹⁶⁵

¹⁶² Rozsudek ESD v případě BUPA Hospitals Ltd (případ C-419/02). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-06-20]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1419352156211&uri=CELEX:62002CJ0419>.

Pozn.: kauza spojená s DPH.

¹⁶³ Rozsudek ESD v případě University of Huddersfield Higher Education Corporation (případ C-223/03). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-06-20]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1419352252145&uri=CELEX:62003CJ0223>.

Pozn.: kauza spojená s DPH.

¹⁶⁴ Zjednodušeně lze uvedené vymezit jako výběr daňové jurisdikce v rámci EU, kde si přeje poplatník podléhat dani.

¹⁶⁵ Dle lit.: RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. p. 55 - 56.

Pozn.: Závěry vyvozené z rozhodnutí v případech *Eurowings* C-294/07, *ICI* C-264/96 a *Hoechst a Metallgesellschaft* C-397/98.

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ V EU

7 Současné vývojové trendy ve zdaňování

Stát, který je suverénem¹⁶⁶ na svém území, není pouze v pozici toho, kdo je nadán mocí a právy, ale i tím, který má standardně řadu povinností. Hovoříme-li o moderním sociálním státu, plní stát, či by měl plnit, celou řadu nezastupitelných funkcí, včetně působení jakožto garanta a poskytovatele určitého minimálního sociálního standardu pro své občany. To ovšem na druhou stranu vyžaduje nezbytné finanční prostředky, jejichž potřeba se zákonitě liší podle rozsahu a kvality poskytovaných veřejných statků.¹⁶⁷

Každopádně bez ohledu na to, jaký standard veřejných¹⁶⁸ statků stát poskytuje, musí zákonodárci jednotlivých států čelit novým výzvám a potřebám plynoucím ze změn společenských podmínek. Daňový systém a daňová soustava¹⁶⁹, která je pro chod státu klíčová, totiž nestojí (a nesmí stát) izolovaně mimo dění ve společnosti¹⁷⁰.

7.1 Obecné vývojové trendy

Současnou společnost výstižně charakterizují slova jako *globální, informační a znalostní*. V souvislosti s uvedeným se hovoří o informatizaci, internacionalizaci světa, odstraňování vnějších bariér sjednocujícího se ekonomického prostředí, akceleraci procesu vývoje, intenzifikaci, elasticizaci, ekologizaci, intelektualizaci, atd. Zároveň je poukazováno na výskyt nových společenských jevů a problémů jako je mezinárodní migrace obyvatelstva, stárnutí obyvatelstva průmyslově vyspělých států, zvětšování rozdílů mezi bohatými a chudými, a řady dalších.¹⁷¹

To vše se pochopitelně nějakým způsobem (ve větší či menší míře; přímo či zprostředkovaně) promítá do daňových systémů jednotlivých států nebo skupin států a jejich normotvorbě. Podoba daňových systémů však pochopitelně není ovlivňována pouze

¹⁶⁶ Suverenita (nebo rovněž svrchovanost) je jedním z pojmových znaků státu. Rozumí se jí nezávislost a neomezenost státní moci na jakékoliv jiné vnitřní nebo vnější moci. Má vnitřní a vnější složku. Druhá zmíněná se navenek projevuje především v podobě zásady svrchované rovnosti mezi suverénními státy. Jednou z důležitých rolí při zachování vnější suverenity sehraává mezinárodní právo, které vychází ze zásad svrchované rovnosti, dobrovolnosti a recipacity ve vztazích v mezinárodním prostředí. Blíže viz FILIP, Jan, Jan SVATOŇ a Josef ZIMEK. *Základy státovědy*. 3. opr. a zkrác. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2002, 264 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 306. ISBN 80-210-3023-2. s. 19 – 20 (kap. *Suverenita státu*).

¹⁶⁷ Při efektivním fungování veřejné správy jsou příjmy z daňového inkasa vhodným způsobem inkasovány, alokovány a redistribuovány (dle KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-735-7205-2. s. 19 (kap. *1.2 Funkce daní*)), což eliminuje nežádoucí extrémní rozdíly ve společnosti. Nelze opomíjet ani významný stabilizační prvek daní (dle VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: Vox, 2010, 355 s. ISBN 978-808-6324-869). Tento ovšem bývá velmi často negován nevhodnou legislativní úpravou, která je spíše výsledkem populistických kroků než cílených snah o koncipování daně jakožto stabilizačního prvku. I posledně uvedené je mnohdy významnou překážkou tvorby efektivního daňového systému.

¹⁶⁸ Event. veřejných a smíšených statků.

¹⁶⁹ Autor habilitační práce je toho názoru, že daňový systém a jeho vývoj je významným indikátorem stavu a trendů v příslušném státu.

¹⁷⁰ Tuto tezi lze podle názoru autora habilitační práce potvrdit již samotným srovnáním předchozí a současné role daňového systému (potažmo daní a daňových soustav).

¹⁷¹ NĚMEČEK, Petr a kol. *Možné trendy rozvoje podniků*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004, 147 s. ISBN 80-720-4362-5. s. 6 – 7.

sociologickými faktory (např. často zmiňované stárnutí populace) a ekonomickými faktory, ale i historickým vývojem¹⁷² a politickými preferencemi.

7.1.1 Vědecko-technický pokrok

Z pozice tématu této práce nelze opominout existenci vědecko-technického pokroku, jehož význam i nadále poroste. Pro tento předpoklad svědčí i současné velmi „viditelné“ trendy jako jsou růst podílu duševní práce ve výrobě, pokroky v informačních technologiích, intenzifikace využití dostupných (a co do disponibilního množství omezených) surovin, ekologizace a mnohé další¹⁷³.

To spolu s otevřeností ekonomik významně akceleruje obchod s technologiemi mezi jednotlivými zeměmi. K urychlení technologických transférů rovněž nemalou měrou přispívající nadnárodní korporace díky transférům z mateřských společností do jejich afilací v zahraničí a naopak¹⁷⁴.

7.2 Vybrané trendy ve zdaňování

Existence omezených zdrojů vytváří prostor pro existenci konkurenčních vztahů i v oblasti daňové¹⁷⁵. Obecně se přitom uznává, že vyhraněné snahy o dosažení konkurenční výhody mohou mít negativní účinek pro všechny zúčastněné, resp. alespoň pro část z nich¹⁷⁶. Uvědomění si této skutečnosti vedlo, i navzdory setrvalým snahám o získání a udržení konkurenční výhody, ke vzájemné spolupráci mezi státy (a to od různých forem koordinace až po harmonizaci).

Současnou podobu daňových systémů tedy nedeterminují pouze vnitřní, ale i vnější faktory. Jako východisko pro identifikaci základních vývojových trendů v oblasti zdaňování (viz Tabulka 7-1 dále) posloužil základní výčet možností, kterými mohou

¹⁷² Viz TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. přepracované a aktualizované vyd. Praha : Leges, s. r. o., 2010. 304 s. ISBN 978-80-87212-60-8. s. 250. Uvedený autor uvádí tento demonstrativní výčet faktorů coby těch, které způsobují rozdílnost úprav zdaňování příjmů fyzických osob v jednotlivých členských státech EU. Lze však konstatovat, že tyto faktory je možné obecně považovat i za ty, které ovlivňují vlastní koncepci daňového systému příslušné země.

¹⁷³ Za určitý indikátor budoucího vývoje (při identifikaci současných problémů a nedostatků) mohou v tomto ohledu sloužit vypsane veřejné soutěže různých vládních a mezinárodních agentur zaměřených do oblasti výzkumu. V podmínkách České republiky se může jednat např. o aktivity *Technologické agentury ČR* (blíže viz informace dostupné na www.tacr.cz).

¹⁷⁴ Technologická platební bilance - zahraniční obchod s technologickými službami. *Český statistický úřad* [online]. 2013 [cit. 2014-08-15]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickym_i_sluzbami

¹⁷⁵ V rámci daňové konkurence je přitom odlišována přínosná a škodlivá daňová konkurence, k danému viz např. *Harmful tax competition: an emerging global issue*. Paris: OECD, c1998, 80 p. ISBN 92-641-6090-6. K problematice daňové harmonizace a konkurence viz např. NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. ISBN 978-807-3576-950. s. 25 a násl.

¹⁷⁶ V souvislosti s daňovou konkurencí se uvádí, zejména ve spojitosti se snižováním sazeb daně, pojem „race to the bottom“ (v doslovném překladu „závod až na dno“ (ve smyslu neustále se snižujících sazeb daní)). Nicméně v současnosti existují empirické studie, které dokazují, že daňová konkurence může za určitých podmínek vést nikoliv ke snižování, ale naopak ke zvyšování sazby daně z kapitálu. Z novějších odborných článků viz např. RAZIN, Assaf a Efraim SADKA. Tax Competition and Migration: The Race-to-the-Bottom Hypothesis Revisited. *CESifo Economic Studies* [online]. 2012, vol. 58, issue 1, s. 164-180 [cit. 2014-08-15]. Dostupné z: <http://cesifo.oxfordjournals.org/archive/>.

poplatníci reagovat na vysokou daňovou zátěž a/nebo nepřátelské daňové klima. Jde jmenovitě o následující potenciální reakce poplatníků¹⁷⁷:

- a) *vote with their feet* (přesun poplatníků do vhodnější destinace¹⁷⁸),
- b) *vote with their portfolio* (přesun kapitálu do zemí s nižší daňovou zátěží a větším bezpečím pro investice),
- c) *tax avoidance*¹⁷⁹ (hledání a využívání praktik pro snižování daňové zátěže) a
- d) *tax evasion* (přístup k praktikám a postupům, které jsou v rozporu se zákonem)¹⁸⁰.

Globalizace a daňová konkurence přitom velmi usnadňují realizaci všech těchto kroků, na což státy pochopitelně musí reagovat¹⁸¹. Obecně lze mít za to, že jednostranná opatření jsou neúčinná – nezbytná je koordinace a kooperace mezi státy. Tomuto tvrzení svědčí i současné dění na mezinárodním poli.

Autor habilitační práce považuje za vhodné zdůraznit, že úhrn uvedený níže není a ani si nemůže klást ambice být výčtem taxativním. Jde pouze o orientační výčet, který je nadto pouze rámcový a založen na úsudku autora práce (nicméně vycházejícího z poznatků nabytých studiem sekundárních pramenů).

Hrozba	Dopad	Trendy (potenciální)
<ul style="list-style-type: none"> • Odchod poplatníků • Přesun kapitálu či jiného faktoru podrobeného dani • Tax avoidance • Tax evasion 	snižování daňového inkasa	<ul style="list-style-type: none"> • snižování sazeb daně ve snaze stát se pro poplatníka a jejich kapitál atraktivnější • rozšiřování základů daně (<i>a to nejenom ve smyslu rozšiřování základu daně u některých daní, ale i zavádění daní nových</i>) • přesun daňové zátěže na méně mobilní předměty daně (<i>zejména spotřebu</i>) • dualismus ve zdaňování příjmů z kapitálu a ostatních příjmů (<i>příjmy z kapitálu jsou zdaňovány nižší sazbou daně než příjmy ostatní</i>) • rostoucí role mezinárodních organizací (zejména OECD) při identifikaci stávajících problémů a tvorbě relevantních standardů • větší ochota států v oblasti daňové: <ol style="list-style-type: none"> a) kooperovat b) přijímat standardy • relativně časté legislativní změny reagující (byť se zpožděním) na změny ve společnosti • rostoucí veřejné deficity

Tabulka 7-1: Problémy a trendy v oblasti zdaňování¹⁸²

¹⁷⁷ Autor práce uvádí původní anglické termíny, které považuje za výstižné bez uvedení českých ekvivalentů.

¹⁷⁸ U právnických osob jde o přesun sídla (ve smyslu jejich skutečného místa vedení (angl. *effective place of management*); u fyzických osob pak o přesun bydliště (event. o přesun střediska jejich osobních a ekonomických zájmů).

¹⁷⁹ Vnímání daného pojmu není jednotné. Obecně se označením *tax avoidance* rozumí praktiky, které ještě neporušují zákon (právní předpisy). Blíže viz např. RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. p. 59.

¹⁸⁰ TANZI, Vito. The role of the state and public finance in the next generation. *OECD Journal on Budgeting* [online]. 2008, vol. 8, issue 2, s. 1-27 [cit. 2014-08-15]. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/budget-v8-art6-en>.

¹⁸¹ Tamtéž.

¹⁸² Vlastní zpracování.

Z pohledu objektivně existujících a prokázaných trendů ve vývoji by autor práce rád poukázal na jeden aspekt, který si vzhledem ke své důležitosti a aktuálnosti zaslouží zvláštní pozornost. Je to zvyšování standardů¹⁸³ ve věci výměny daňových informací¹⁸⁴ a rostoucí spolupráce států v daňové oblasti¹⁸⁵. Tyto otázky vyznívají ve spojitosti s pasivními příjmy obzvláště aktuálně.

V následující části práce je pozornost autora soustředěna na popis a zhodnocení vývoje základních globálních (souhrnných) ukazatelů pro státy EU.

7.3 Vývoj základních globálních (souhrnných) ukazatelů

Při hodnocení a srovnání vývoje dále uvedených ukazatelů byla využita data zveřejněná Evropskou Komisí v pravidelně vydávané publikaci *Taxation trends in the European Union (Data for the EU Member States, Iceland and Norway)*¹⁸⁶ v edici pro rok 2014. Jedná se o komplexní příručku obsahující řadu zajímavých a relevantních dat¹⁸⁷.

7.3.1 Ukazatele zvolené k porovnání a další analýze

Pro provedení příslušných analýzy byly autorem práce v potaz brány následující proměrové ukazatele (blíže viz Tabulka 7-2 níže). Jde o základní globální (souhrnné) ukazatele I.1 – II.3 a dále pak ukazatele vážící se úžeji k přímým daním a zdaňování příjmů z kapitálu.

S přihlédnutím k metodickým a vysvětlujícím poznámkách výše uvedené publikace Evropské komise¹⁸⁸, seznámení se základními způsoby systému zdaňování příjmů z licenčních poplatků¹⁸⁹ a s ohledem na vymezený cíl této práce byla pozornost zaměřena právě na oblast přímých daní a v nižší úrovni pak dále zdanění příjmů z kapitálu. Je pravdou, že pojem kapitál, resp. kapitálové příjmy, je pro účely výše uvedené publikace chápán mnohem širěji, nicméně se jedná o kategorii příjmu, která je *pasivním příjmem* nejbližší (tj. jsou podmnožinou kapitálových příjmů).

¹⁸³ K daným otázkám blíže např. BRYCHTA, Karel a Pavel SVIRÁK. International Exchange of Information in the Field of Direct Taxation: Enshrinement of the concept of information in conventions for the avoidance of double taxation concluded by the Czech Republic. In: *Proceedings of the 2013 International Conference on Business Administration, Marketing and Economics (BAME 2013): RECENT ADVANCES in BUSINESS ADMINISTRATION, MARKETING and ECONOMICS*. 2013, 48 - 56. ISBN 978 - 1 - 61804 - 212 - 5. Dostupné z: <http://www.europment.org/library/2013/venice/bypaper/BAME/BAME-06.pdf>.

¹⁸⁴ Standardem se stává automatická výměna informací jako jeden z prostředků boje proti daňovým únikům.

¹⁸⁵ Ta nabývá různých forem a intenzity.

¹⁸⁶ EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European Union — Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2014 edition* [online]. 2014 [cit. 2014-08-15]. ISBN 978-92-79-35672-8. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm. Překlad názvu v českém jazyce odpovídá následujícímu znění: *Trendy ve zdaňování v Evropské unii (data pro členské státy EU, Island a Norsko)*.

¹⁸⁷ Pro tuto tezi svědčí fakt, že publikace řady *Taxation trends in the European Union* jsou velmi užívaným zdrojem informací jak v tuzemských tak i zahraničních odborných publikacích.

¹⁸⁸ EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European Union — Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2014 edition* [online]. 2014 [cit. 2014-08-15]. ISBN 978-92-79-35672-8. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm Annex B: Methodology an explanatory notes. pp. 265 – 306.

¹⁸⁹ Tvoří buď součást celkového základu daně či podléhají srážkové dani.

Označení skupiny ukazatelů	Kód	Dílčí sledované ukazatele
Globální ukazatele	I.1	Daně celkem (včetně plateb sociálního pojištění) vůči HDP (<i>Total Taxes (including SSC¹⁹⁰) as % of GDP</i>)
	I.2	Daně celkem (bez plateb sociálního pojištění) vůči HDP (<i>Total Taxes (excluding SSC) as % of GDP</i>)
	I.3	Daně bez plateb sociálního pojištění vůči daním celkem (<i>Total Taxes (excluding SSC) as % of Total Taxation</i>)
Globální ukazatele ve vazbě k přímým daním	II.1	Přímé daně celkem vůči HDP (<i>Direct Taxes as % of GDP - Total</i>)
	II.2	Přímé daně celkem vůči daním celkem (<i>Direct Taxes as % of Total Taxation - Total</i>)
	II.3	Zdanění kapitálu celkem vůči HDP (<i>Taxes on Capital as % of GDP - Total</i>)
	II.4	Zdanění kapitálu celkem vůči daním celkem (<i>Taxes on Capital as % of Total Taxation - Total</i>)

Tabulka 7-2: Poměrové ukazatele vybrané pro popis a hodnocení vývoje v oblasti zdaňování ¹⁹¹

Autor habilitační práce ještě považuje za vhodné poukázat na to, že pro účely této práce je v ní užitý pojem sociální pojištění (dále jen „SP“) chápán širěji a to ve smyslu, pro který výše uvedená publikace Evropské Komise užívá označení *Social Security Contributions*. Pokud je daný termín posazen do českého právního řádu, pak se jedná o platby sociálního a zdravotního pojištění.

7.3.2 Vývoj globálních (souhrnných) ukazatelů

Pro primární srovnání a zhodnocení vývoje byly využity první tři ukazatele (I.1 – I.3). První dva vykazují dojisté míry značnou slabinu, kterou je základna¹⁹² pro výpočet příslušných poměrových ukazatelů. Nicméně pro primární posouzení a zhodnocení lze uvedené ukazatele považovat za vyhovující. Příslušné grafy vývoje daňové kvóty jsou uvedeny v příloze této práce (viz *Příloha 4*).

Z provedeného srovnání daňové kvóty (při rozhlednutí SP) jsou patrné nemalé rozdíly. Vysokou hodnotu vykazují ve sledovaném období let 2002 – 2012 klasicky severské státy (Dánsko, Švédsko, Finsko), ale i řada dalších vyspělých členských států EU. Nejnížší hodnoty naopak vykazují později přistoupivší státy jako je Rumunsko, Bulharsko a pobaltské státy. Je rovněž patrné, že v případě některých států nejsou rozdíly ve vývoji ukazatele nikterak markantní (např. Slovinsko), u některých je tomu naopak (např. Kypr).

V případě jednoduché daňové kvóty (tj. bez zohlednění sociálního pojištění) lze i na základě hrubého srovnání pro sledované období let 2002 – 2012 opětovně konstatovat zcela jasně patrné rozdíly – ze skupiny členských států EU se v tomto ohledu opět odchyľují severské státy (jmenovitě pak Dánsko, Finsko a Švédsko).

¹⁹⁰ Zkratka z angl. *Social Security Contributions*.

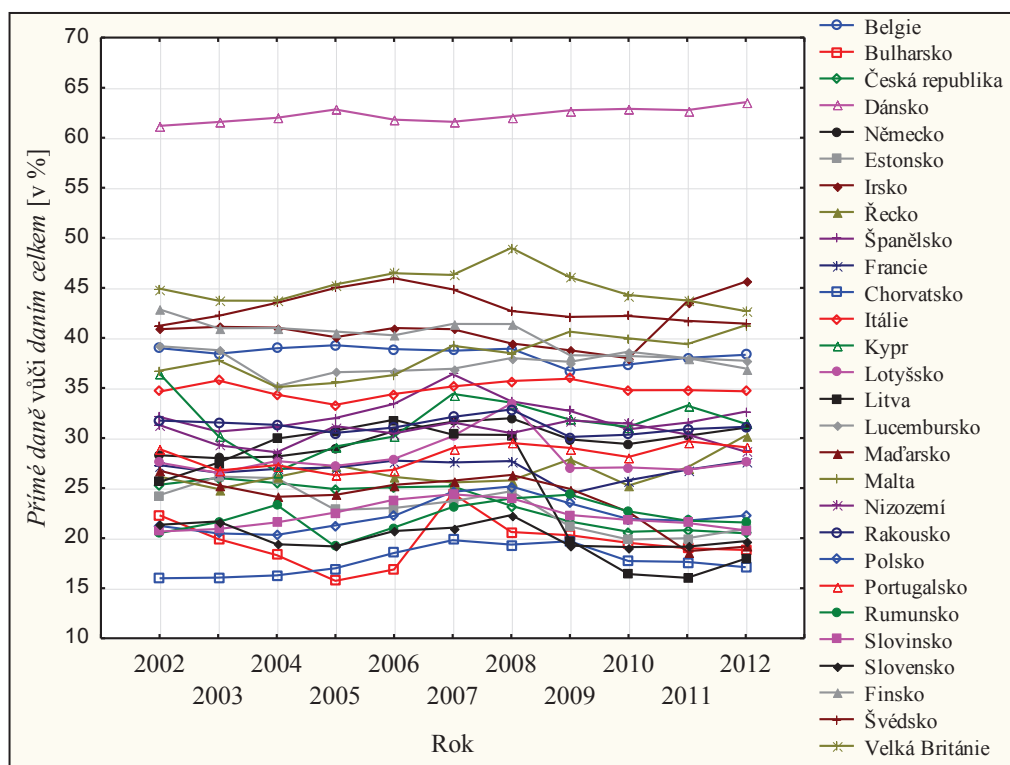
¹⁹¹ Vlastní zpracování. Výběr z ukazatelů prezentovaných v publikaci EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European Union — Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2014 edition* [online]. 2014 [cit. 2014-08-15]. ISBN 978-92-79-35672-8. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm. V závorce je uvedeno původní anglické označení ukazatele.

¹⁹² Ukazatel HDP jako takový, byť se jedná o standardní a velmi zaužívaný ukazatel, je v některých aspektech velmi problematický.

Obecně lze konstatovat velkou závislost daňového inkasa členských států právě na platbách sociálního pojištění, což prokazují i grafické výstupy uvedené v příloze této práce (viz Příloha 4).

Závěry uvedené výše potvrzuje i srovnání vývoje poměrového ukazatele výše *daní (bez SP)* vůči *daním celkem* (opět viz Příloha 4). Nejvíce v tomto ohledu „vyčnívá“ Dánsko.

Tak je tomu i v případě hodnocení vývoje ukazatele, který popisuje „závislost“ daňového inkasa na přímých daních. I v tomto případě vyčnívá ve smyslu extrémně vysokých hodnot Dánsko, dále pak Velká Británie a Švédsko (viz Obrázek 7-1 níže).



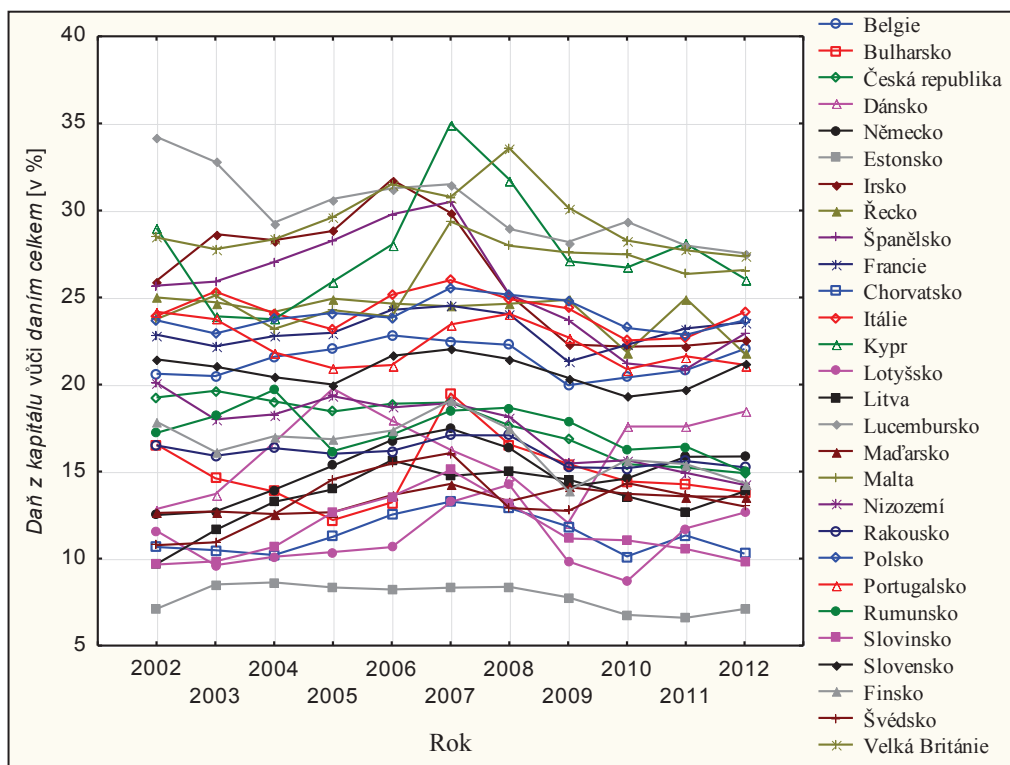
Obrázek 7-1: Vývoj poměrového ukazatele *přímé daně vůči daním celkem* v letech 2002 - 2012¹⁹³

Podíl přímých daní na daňovém inkasu dosahuje v rámci členských států značně rozdílných hodnot – při odhlédnutí od extrémních hodnot pro Dánsko, se rozpětí pohybuje zhruba v intervalu 15 – 50%¹⁹⁴.

Jak již bylo uvedeno výše, nejbližší ke kategorii pasivních příjmů má kategorie *kapitál*. Vývoj podílu daní z kapitálu na celkovém daňovém inkasu členských států je uveden níže (viz Obrázek 7-2).

¹⁹³ Vlastní zpracování.

¹⁹⁴ Vnímáno z širší perspektivy, i toto může být podle názoru autora habilitační práce vnímáno jako signál o rozdílnosti daňových systémů, resp. daňových soustav, a obtížném prosazování jednotné právní úpravy v oblasti přímých daní.



Obrázek 7-2: Vývoj poměrového ukazatele *zdanění kapitálu celkem* vůči *daním celkem* v letech 2002 - 2012¹⁹⁵

Z výše uvedeného srovnání je opět patrný značný rozptyl. V porovnání s ostatními členskými státy je daný zdroj (tj. kapitál) nejdůležitější z hlediska podílu na daňovém inkasu pro Velkou Británii, Kypr, Lucembursko; nejméně důležitý pak pro Estonsko, Lotyšsko, Chorvatsko a Slovinsko. Každopádně významné rozdíly mezi jednotlivými státy opět indikují rozdíly v daňových systémech, resp. daňových soustavách, členských států EU.

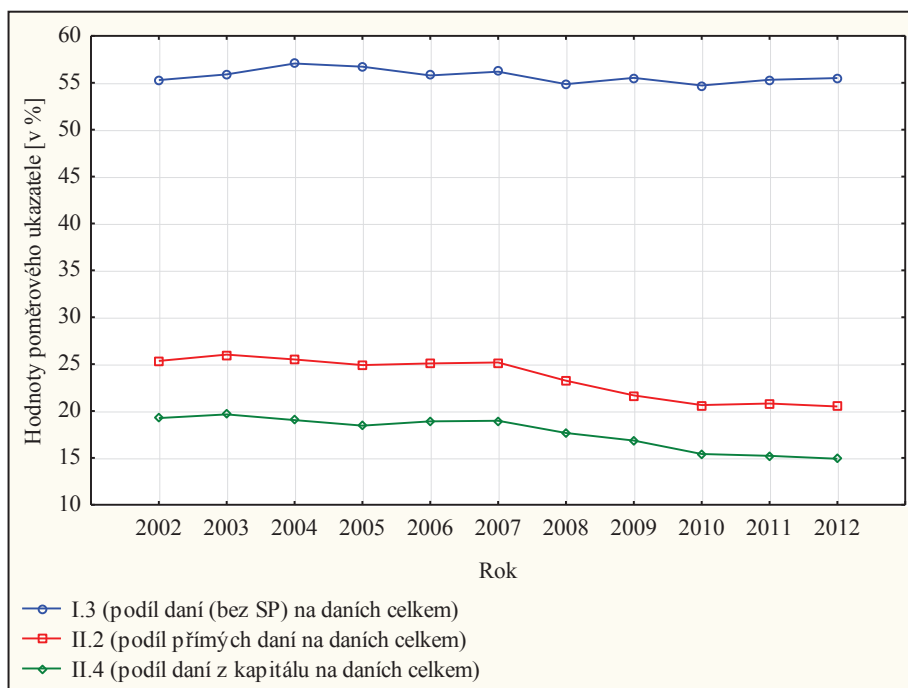
Z vývoje je přitom patrné, že roky 2007 a 2008 byly do jisté míry zlomové – v případě řady států v těchto letech nastala významná změna v porovnání s předchozím stavem.

7.3.3 Vývoj sledovaných ukazatelů v ČR

Záměrem této práce je popsat a zhodnotit situaci v ČR. Z tohoto důvodu je v samostatné kapitole uveden a popsán vývoj v ČR samostatně s cílem indikovat trendy, eventuálně změny v trendech.

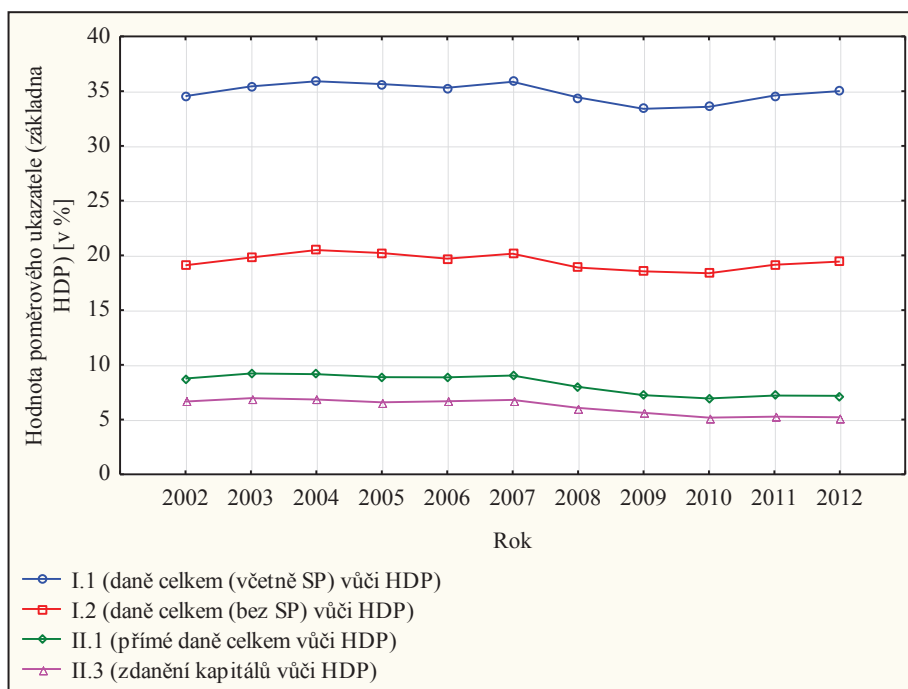
Jak plyne z níže uvedených grafů (viz Obrázek 7-3 a Obrázek 7-4), situace se v ČR ve sledovaném období nikterak razantně nezměnila. Zdá se rovněž, že ani vstup ČR do EU se na sledovaných ukazatelích nikterak markantně neprojevil.

¹⁹⁵ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.



Obrázek 7-3: Vývoj hodnot vybraných poměrových ukazatelů v případě ČR v letech 2002 - 2012¹⁹⁶

Avšak z obou grafů je patrné, že určitým zlomovým rokem ve vývoji představuje rok 2007. Od daného roku vykazovaly poměrové ukazatele typu II.2 a II.4 zřetelný pokles, který se od roku 2010 zastavil.



Obrázek 7-4: Vývoj hodnot vybraných poměrových ukazatelů (se základnou HDP) v případě ČR v letech 2002 - 2012¹⁹⁷

¹⁹⁶ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

¹⁹⁷ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

Při srovnání s vývojem v jiných členských státech lze úhrnem konstatovat, že ČR patří mezi státy, u kterých předmětné ukazatele nevykazující razantní změny.

7.4 Daňové systémy členských států EU a jejich konvergence

Jak již bylo uvedeno výše, situace v rámci Evropské unie je silně specifická. Jedná se o nadnárodní uskupení, jejíž členské státy se vzdaly části své suverenity ve prospěch tohoto celku. S ohledem na harmonizační proces v oblasti daní (a to navzdory diskreci v oblasti nepřímých daní a nízký stupeň harmonizace v oblasti daní přímých) se logicky nabízel výzkumná otázka, zda členství nějakým způsobem determinuje daňové systémy členských států, event. nově přistupujících států, ve smyslu jejich sblížení (konvergence).

K posouzení dané otázky jsou autory využívány různé metody. Nutno dodat, že v odborných studiích není cíleno pouze na otázku konvergence daňových systémů členských států EU, ale velmi často i států OECD, a to při uvažování různých časových období. Úhrnem lze konstatovat, že byt se studie rozcházejí v určitých závěrech, v zásadě všechny potvrzují postupnou (resp. částečnou) konvergenci daňových systémů porovnávaných zemí.¹⁹⁸

7.4.1 Shluková analýza

Pro provedení taxonomie členských států EU z hlediska důležitosti přímých daní (a na nižší úrovni i zdaňování kapitálu) byla využita shluková analýza (angl. *Cluster analysis*). K provedení shlukové analýzy byla využita metoda nejbližších těžišť (angl. *K-means clustering*). Jedná se o metodu, pro kterou musí být počet shluků (označován „N“) zadán předem.

K určení jejich počtu byl využit vztah¹⁹⁹ $k \sim \sqrt{n/2}$, kde n odpovídá počtu subjektů (v daném případě tedy 28). Hodnota N tedy činila čtyři.

Shluková analýza byla provedena pro tři roky: rok 2002 a 2012 jakožto krajní roky sledovaného období a dále pak pro rok 2007, který vykazoval u mnoha členských států značné odchylky.

Primárně byly k provedení shlukové analýzy vybrány ukazatele uvedené pod kódem II.1 až II.4 (viz *Tabulka 7-2 na str. 51*). Nicméně následně byla provedena selekce za účelem

¹⁹⁸ Srovnej např. DELGADO, Francisco J. a Maria Jose PRESNO. Tax Policy Convergence in EU: An Empirical Analysis. *Revista de Economía Mundial* [online]. 2010, issue 26, s. 53-83 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: databáze Business Source Complete; KUBATOVA, Kveta, Alena VANCUROVA a Michaela FOLTYSOVA. Impact of Globalization on Taxation Mixes in OECD Countries during 1965-2003. *Prague Economic Papers* [online]. 2008, vol. 17, issue 1, s. 40-53 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/pep/> (využití shlukové a diskriminační analýzy); DELGADO RIVERO, Francisco J. Presion fiscal en la Union Europea: Un analisis de beta, sigma y gamma convergencia. (Tax Burden in the European Union. *Revista de Economía Mundial* [online]. 2009, issue 22, s. 141-165 [cit. 2014-08-15]. Dostupné z: <http://sem-wes.org/revista/> (analýza beta, sigma a gamma konvergence); z aktuálních studií analyzujících situaci v EU a zahrnujících i Chorvatsko (poslední přistouplivší členský stát EU) – viz VINTILĂ, Georgeta, Mihaela ONOFREI a Ioana-Laura ȚIBULCĂ. FISCAL CONVERGENCE IN AN ENLARGED EUROPEAN UNION. *Transylvanian Review of Administrative Sciences* [online]. 2014, 41E, s. 213-223 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: databáze Academic Search Complete (využití shlukové analýzy a ukazatele sigma konvergence).

¹⁹⁹ VINTILĂ, Georgeta, Mihaela ONOFREI a Ioana-Laura ȚIBULCĂ. FISCAL CONVERGENCE IN AN ENLARGED EUROPEAN UNION. *Transylvanian Review of Administrative Sciences* [online]. 2014, 41E, s. 213-223 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: databáze Academic Search Complete. p. 216.

odstranění multikolinearity v datech²⁰⁰ – vybrány byly poměrové ukazatele uvedené pod kódem II.2 a II.4. Daná selekce jednak umožnila odstranit výše uvedený problém a dále umožnila klasifikaci jednotlivých států dle kritéria „závislosti“ státu na inkasu z přímých daní a zdanění kapitálu. Číselné charakteristiky shluků pro sledované roky jsou uvedeny v příloze této práce (viz Příloha 5).

Níže uvedené tabulky (viz Tabulka 7-3 a Tabulka 7-5) prezentují výsledky shlukové analýzy pro sledovaná léta. Druhá z uvedených tabulek obsahuje i výčet změn mezi jednotlivými shluky oproti předchozím letem. Státy, které jsou v tabulkách zvýrazněny tučně a kurzívou jsou státy, které do EU přistoupily v roce 2004 či později.

Rok	Shluk			
	I	II	III	IV
2002	Belgie, Finsko, Irsko Itálie, <i>Kypr</i> , Lucembursko, <i>Malta</i> Švédsko, Velká Británie	<i>Bulharsko, Estonsko</i> <i>Chorvatsko, Litva</i> <i>Lotyšsko, Maďarsko</i> Německo, Portugalsko, <i>Rumunsko, Slovinsko</i>	<i>Česká republika</i> , Francie Nizozemí, <i>Polsko</i> Rakousko, Řecko <i>Slovensko</i> , Španělsko	Dánsko

Tabulka 7-3: Výsledky shlukové analýzy pro rok 2002²⁰¹

Pokud je akceptována určitá míra abstrakce a zjednodušení, které vyplývá mj. i z užití průměrných hodnot, je možné jednotlivé shluky charakterizovat tak, jak je uvedeno v následující tabulce (viz Tabulka 7-4 níže). V tomto ohledu však autor považuje za nutné poukázat na to, že slovní hodnocení uvedené níže reprezentuje srovnání mezi jednotlivými shluky, které nadto vychází ze subjektivního hodnocení autora habilitační práce (nicméně založeného na porovnání číselných charakteristik jednotlivých shluků a grafů vygenerovaných softwarem).

Charakteristika	Shluk			
	I	II	III	IV
Důležitost přímých daní v daňovém inkasu	střední	nízká	nízká	vysoká
Důležitost zdaňování kapitálu v přímých daních	vysoká	nízká	vysoká	nízká

Tabulka 7-4: Charakteristika shluků (rok 2002)²⁰²

V roce 2002 se Česká republika zařadila na základě provedené shlukové analýzy do shluku č. 3 – ten lze pomocně popsat jako skupinu států s mírnější závislostí²⁰³ na přímých daních

²⁰⁰ Jedním z uváděných předpokladů pro užití shlukové analýzy, resp. pro dosažení lepších (kvalitnějších) výsledků, je absence multikolinearity. Odborná literatura poukazuje na skutečnost, že existenci multikolinearity mohou být výsledky ovlivněny – v případě koliearity proměnných užitých ve shlukové analýze získávají některé proměnné větší váhy než ostatní (dle SAMBANDAM, Rajan. Cluster Analysis Gets Complicated. *Marketing Research* [online]. 2003, vol. 15, issue 1, s. 16-21 [cit. 2014-08-23]. Dostupné z: Databáze EBSCO). V tomto ohledu odborná literatura poukazuje na několik možností odstranění nedostatku spočívající v koliearitě dat, mj. i v podobě odstranění redundantních (či duplicitních) proměnných (dle KETCHEN JR., David J. a Christopher L. SHOOK. THE APPLICATION OF CLUSTER ANALYSIS IN STRATEGIC MANAGEMENT RESEARCH: AN ANALYSIS AND CRITIQUE. *Strategic Management Journal* [online]. 1996, vol. 17, issue 6, s. 441-458 [cit. 2014-08-20]. Dostupné z: Databáze EBSCO. p. 444.).

²⁰¹ Vlastní zpracování.

²⁰² Vlastní zpracování.

²⁰³ Samozřejmě jde o subjektivní zhodnocení na základě komparace s jinými státy.

nicméně s významným podílem připadajícím na zdaňování kapitálu. Shluk č. 3 je nejbližší shluku č. 2, který zahrnuje většinu „nově“ přistoupivších států EU.

V následující tabulce (Tabulka 7-5) je provedena sumarizace za roky 2007 a 2012.

Rok	Shluk			
	I	II	III	IV
2007	Belgie, Irsko, Itálie, Kypr , Lucembursko, Malta , Španělsko, Velká Británie	Bulharsko, Česká republika , Francie, Polsko , Portugalsko, Rumunsko , Řecko, Slovensko	Estonsko, Chorvatsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko , Německo, Nizozemí, Rakousko, Slovensko	Dánsko Finsko Švédsko
	Změny oproti roku 2002			
I → IV: Finsko, Švédsko II → III: Estonsko, Chorvatsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Německo, Slovensko III → I: Španělsko III → II: Česká republika, Francie, Polsko, Řecko, Slovensko				
2012	Belgie, Finsko, Irsko, Itálie, Lucembursko, Malta , Švédsko, Velká Británie	Bulharsko, Česká republika, Estonsko, Chorvatsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Rumunsko, Slovensko, Slovensko	Francie, Kypr , Německo, Nizozemí, Polsko , Portugalsko, Rakousko, Řecko, Španělsko,	Dánsko
	Změny oproti roku 2007			
I → III: Kypr, Španělsko II → III: Francie, Polsko, Portugalsko, Řecko III → II: Estonsko, Chorvatsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Slovensko IV → I: Finsko, Švédsko				

Tabulka 7-5: Výsledky shlukové analýzy pro rok 2007 a 2012²⁰⁴

V roce 2007 došlo ke změnám v obsazení jednotlivých shluků. Česká republika v roce 2007 přináležela do shluku 2 (ten je nejbližší shluku č. 3). Shluky č. 2 a 3 přitom zahrnují většinu „nově“ přistoupivších států.

Situace v roce 2012 opět vykazuje, v porovnání se situací v roce 2007²⁰⁵, řadu změn. Nemalá část z nich pak spočívá v přesunu řady států do původního shluku, tedy shluku, kam příslušný stát spadal v roce 2002.

Pro účely porovnání situace v roce 2002, 2007 a 2012 je však na místě otázka, zda klasifikace shluků (ve smyslu uvedeném výše – viz Tabulka 7-4) je i pro ostatní dva roky (tj. 2007 a 2012) i nadále vypovídající. Z provedeného srovnání číselných charakteristik jednotlivých shluků vyplynulo, že tomu tak není (viz Tabulka 7-6).

²⁰⁴ Vlastní zpracování.

²⁰⁵ Rok 2007, jak ostatně naznačily již výsledky grafického srovnání porovnaných globálních ukazatelů, byl rokem výjimečným a zasloužil by hlubší analýzu zejména v sepectí s roky následujícími, které jsou popisovány jako roky finanční krize. Nicméně uvedené přesahuje zaměření a rámec této práce a uvedenému tudíž není věnován větší prostor.

Rok	Charakteristika	Shluk			
		I	II	III	IV
2002	Důležitost přímých daní v daňovém inkasu	střední	nízká	<i>nízká</i>	vysoká
	Důležitost zdaňování kapitálu v přímých daních	vysoká	nízká	<i>vysoká</i>	nízká
2007	Důležitost přímých daní v daňovém inkasu	střední	<i>nízká</i>	nízká	vysoká
	Důležitost zdaňování kapitálu v přímých daních	vysoká	<i>střední</i>	nízká	nízká
2012	Důležitost přímých daní v daňovém inkasu	střední	<i>nízká</i>	nízká	vysoká
	Důležitost zdaňování kapitálu v přímých daních	vysoká	<i>nízká</i>	střední	střední

Tabulka 7-6: Charakteristika shluků (rok 2002, 2007 a 2012)²⁰⁶

Pozn.: Zvýrazněné hodnoty odpovídají shluku, kam spadala ČR.

Je patrné, že slovní charakteristiky shluků II až IV se ve sledovaných obdobích mírně liší. Z provedeného srovnání lze dovodit, že v průběhu sledovaného období se ČR začlenila do kategorie států, pro něž mají příjmy ze zdaňování kapitálu klesající význam. Zároveň si autor dovoluje poukázat, že dané tvrzení by nemělo být chápáno jako to, že dané příjmy jsou zanedbatelné – jde pouze o závěr učiněný ve srovnání s ostatními státy (resp. skupinami států).

Výsledky indikují, že většina „nově“ přistoupivších zemí vykazuje v oblasti přímých daní a zdaňování kapitálu (za hodnocení globálních ukazatelů) velkou podobnost²⁰⁷. Tato skupina států je v přitomu v porovnání s ostatními skupinami států na daňovém inkasu z přímých daní nejméně závislá (nepočítaje v to platby SP); to platilo v roce 2012 i ve vztahu ke zdanění kapitálu²⁰⁸.

7.5 Vývoj sazeb daní z příjmů právnických a fyzických osob v ČR

Ve prospěch závěru učiněného ve vztahu k ČR hovoří i další aspekt – a to vývoj sazeb²⁰⁹ daně z příjmů v ČR²¹⁰.

²⁰⁶ Vlastní zpracování.

²⁰⁷ Jedná se pouze o předpoklad (hypotézu), která pochopitelně nemůže být na základě těchto hrubých výsledků bez hlubšího zkoumání potvrzena či vyvrácena.

²⁰⁸ Je třeba brát v potaz, že se jedná o vyslovení soudu na základě průměrných hodnot.

²⁰⁹ Ve spojitosti s nominálními sazbami daně je však třeba mít na mysli, že v jejich případě nemusí jít o údaj zcela vypovídající. Je to totiž pouze jeden z faktorů, který ovlivňuje v konečném výsledku výslednou daňovou zátěž a to díky uplatnění různých odčitatelných položek, slev na dani, atd. Nicméně pro identifikaci jistého trendu je možné, podle názoru autora této práce, tento ukazatel použít. K problematice relativní (efektivní) zátěže coby ukazatele lépe vypovídajícího blíže viz např. SCHRATZENSTALLER, Margit. Effective Company Taxation in Poland – Some Methodological Considerations and Empirical Results: Methodological Considerations and Empirical Results. *Intereconomics* [online]. 2005, vol. 40, issue 2, s. 89-99 [cit. 2014-08-28]. DOI: <http://dx.doi.org/10.4337/9781781009949.00011>.

²¹⁰ U *daňových rezidentů ČR* jsou obecně příjmy z licenčních poplatků, ať již plynou z tuzemska či zahraničí, součástí obecného základu daně a jsou tak podrobeny obecné sazbě daně z příjmů právnických, event. fyzických osob.

U *daňových nerezidentů ČR* je směrodatným případný limit daný příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění a od roku 2012 případné osvobození od srážkové daně v případě situací

7.5.1 Vývoj sazeb daně z příjmů fyzických osob

Sazby daně z příjmů fyzických osob doznaly v období let 1993 až 2014 značných změn²¹¹. Měnil se jak počet pásem progresivní sazby daně, tak i vlastní koncepce sazby daně (od roku 2008 má ČR jednotnou sazbu daně). Kompletní popis vývoje sazeb je obsahem přílohy této práce (viz *Příloha 6*).

V letech 1993 – 1995 existovala progresivní sazba daně se šesti různými pásmy, v daném období postupně docházelo k postupnému snižování sazby platné pro nejvyšší pásmo.

V letech 1996 – 1999 bylo v tehdejší zákoně o daních z příjmů zakotveno pět různých pásem. I přes existenci totožných sazeb daně z příjmů se dané období vyznačovalo poklesem daňové zátěže a to díky navyšování horních hranic příjmů, které limitovaly jednotlivá daňová pásma. Od roku 2000 do roku 2005 existovala čtyři daňová pásma (právní úprava let 2001 – 2005 přitom byla beze změny). Pro roky 2006 a 2007 došlo k poklesu sazeb daně u prvního a druhého pásma spolu se zvýšením hranice příjmu, který ještě spadal do pásma prvního.

V souvislosti s koncepčními změnami došlo s účinností od roku 2008 mj. i k nahrazení progresivní sazby daně jednotnou sazbou – a to sazbou ve výši 15%. S účinností od roku 2015 se pak plánovalo její navýšení na 19%²¹², nicméně díky legislativní změně bylo sjednocení obecné sazby daně z příjmů fyzických osob s obecnou sazbou daně z příjmů právnických osob oddáleno.

7.5.2 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob

Ve sledovaném období let 1993 – 2014 lze opět konstatovat postupný pokles sazeb daně z příjmů právnických osob. Ve sledovaném období jde o významný pokles a to o 26 procentních bodů. Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob je uveden v příloze této práce (viz *Příloha 7*).

7.5.3 Vývoj sazeb srážkové daně z příjmů

Z pohledu mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků je na místě věnovat se i otázce vývoje srážkových sazeb daně, které jsou relevantní ve vazbě na zdaňování příjmů daňových nerezidentů majících svůj zdroj na území ČR (byť může dojít k limitaci sazby v důsledku aplikace příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění).

Vývoj právní úpravy ve vazbě ke srážkové dani je uveden v níže uvedené tabulce (viz *Tabulka 7-7*).

předvídaných v § 19 zákona o daních z příjmů. Pokud ani jedno na takovou situaci nedopadá, je *brutto* částka příjmu v případě licenčních poplatků podrobena srážkové dani dle § 36 zákona o daních z příjmů.

²¹¹ Značných změn doznaly i způsoby stanovování dílčího základu u příjmů ze závislé činnosti, výše nezdanitelných částek základu daně, slev na dani, atd.

²¹² Viz zákon č. 458/2011 Sb. o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

Sledovaný parametr	Rok (event. období)											
	1993 – 1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009 – 2012	2013 – 2014
Sazby pro příjmy daňových nerezidentů	Sazby daně											
	• 35%	x										35%
	• 25%	25%								x		
	• 15%	x	15%									
	• 5%	x								5%		
	• 1%	1%										x
Obecné sazby srážkové daně	Obecné sazby zvláštní sazby daně se vztahují se i na daňové nerezidenty, pokud daný příjem nespadá do kategorie příjmů podrobných zvláštním sazbám daně pro daňové nerezidenty.											
	Sazby daně											
	• 25 %	25%	x	25%								x
	• 20%	20%								x		
	• 15%	15%										
	• 10%	10%								x		

Tabulka 7-7: Vývoj sazeb srážkové daně v českém zákoně o daních z příjmů²¹³

V současnosti jsou v platné a účinné právní úpravě zakotveny tři různé sazby srážkové daně – převažující sazba 15%, sazba 35% a sazba 5% pro příjmy z titulu plateb za finanční leasing²¹⁴. Vývoj v oblasti vývoje sazeb lze zhodnotit (při odhlédnutí od specifik) následovně:

- snížení sazby srážkové daně (zřetelnou výjimkou jsou již zmíněné platby z titulu finančního leasingu, kde došlo naopak ke zvýšení sazby z 1% na 5%),
- ujednocení uplatňované sazby daně,
- zavedení represivní sazby daně ve výši 35%.

Ve vazbě na zdaňování nerezidentů je hodnou zřetele skutečnost, že vlivem judikatury ESD²¹⁵ bylo do českého zákona o daních z příjmů s účinností od roku 2009 vneseno ustanovení, které poskytuje prostředek daňové optimalizace pro daňové nerezidenty ČR, kteří jsou zároveň rezidenty státu EU či EHP. Ti mají v případě vymezených příjmů²¹⁶ možnost zahrnout je do daňového přiznání a uplatnit si související výdaje s tím, že sražená srážková daň se pak chová jako *quasi* záloha²¹⁷. Zahrnutí příslušného příjmu do daňového přiznání však není povinností, je pouze možností²¹⁸.

²¹³ Vlastní zpracování s využitím zákona o daních z příjmů a s využitím lit. BRYCHTA, Karel. DEVELOPMENT OF THE LEGISLATIVE REGULATION OF THE TAXATION OF INCOME OF NON-RESIDENTS IN TRANSITIONAL ECONOMIES -- THE CASE OF THE CZECH REPUBLIC. *Transformation in Business and Economics* [online]. 2013, vol. 12, issue 3, s. 72-92 [cit. 2014-06-15]. Dostupné z: Databáze EBSCO.

²¹⁴ Platby za finanční leasing spadají do kategorie licenčních poplatků – jde o příjmy z pronájmu movité věci.

²¹⁵ Blíže viz např. rozhodnutí ESD v případě Gerritse - Rozsudek ESD v případě Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord (případ C-234/01). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-06-15]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1416045637673&uri=CELEX:62001CJ0234>.

²¹⁶ Blíže viz § 36 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

²¹⁷ Může vzniknout i vratitelný přeplatek.

²¹⁸ Z hlediska daňové optimalizace je třeba daně důsledně odlišovat. Důvodem je fakt, že mohou existovat situace, kdy se poplatníkovi nevyplatí daný příjem do daňového přiznání uvádět (a to ani navzdory skutečnosti, že spolu s příjmem může uplatnit i související výdaje).

Je vhodné opětovně poukázat na to, že v souvislosti se zdaňováním příjmů z licenčních poplatků u daňových nerezidentů je nutné zároveň řešit i otázku právní úpravy obsažené v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění a úpravu obsaženou v českém zákoně o daních z příjmů, která reflektuje úpravu unijní.

Těmto oblastem se však autor habilitační práce věnuje v samostatných kapitolách této práce, a proto od nich v této části odhlíží.

7.6 Vybrané aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu

Globalizace a jí provázející jevy jsou objektivní skutečnosti. Jde o jevy, které na jedné straně přináší pro zainteresované subjekty nejenom příležitosti, ale i hrozby. Na to musí podniky ve svých strategiích reagovat – využívat „nabízené“ příležitosti a eliminovat případná rizika²¹⁹.

Podniky jsou nuceny hledat nové příležitosti, díky kterým budou dosahovat lepších finančních výsledků – jejich výše je přitom determinována mj. i daňovou zátěží. Úkolem podnikového managementu²²⁰ je tedy hledat a využívat nové možnosti daňové optimalizace, které nový globální prostor vytváří.

7.6.1 Zpřísnování standardů

V souvislosti s předchozím je nutné dodat, že subjekty dosahující příjmů ze zahraničí budou muset počítat se zpřísnujícími se standardy. Určitým indikátorem je relativně nedávný vývoj v oblasti výměny daňových informací, či aktivity OECD či Evropské Komise vyvíjené ve spojitosti se zabraňováním škodlivým daňovým praktikám.

Diskuse o otázkách spojených se zneužíváním práva se stávají cílenější a závěry z těchto diskusí plynoucí mají mnohem konkrétnější podobu a jsou způsobilé přetavit se do závazných (či alespoň doporučujících) pravidel. Jistým rizikem jsou v tomto ohledu i změny náhledu na to, co je a co není v souladu s právem.

7.6.2 Retroaktivita právní úpravy

Jedním z nosných principů práva je *princip právní jistoty*. Ten však může být (a zdá se, že i v mnoha ohledech je) do určité míry nabouráván tím, že státy přijímají právní úpravu s retroaktivními účinky²²¹ s cílem přehodnocovat ujednání a kroky učiněné podnikatelskými subjekty ryze se záměrem čerpat daňové výhody.

V zásadě jde o situaci, kdy efektivní sazba daně z příjmů je v případě zahrnutí příjmů vyšší než efektivní sazba daně z příjmů v případě, že příjem do daňového přiznání zahrnut nebude.

²¹⁹ Rizikem se podle dnešních výkladů rozumí: „... nebezpečí vzniku škody, poškození, ztráty či zničení, případně nezdaru při podnikání. ... V ekonomii je pojem „riziko“ užíván v souvislosti s nejednoznačností průběhu určitých skutečných ekonomických procesů a nejednoznačností jejich výsledků; obecně lze samozřejmě konstatovat, že se nemusí jednat pouze o riziko ekonomické. Existují i jiné druhy rizik, ... S rizikem jsou tedy těsně spjaty dva pojmy: 1. Pojem *neurčitého výsledku*, ... 2. *Alespoň jeden z možných výsledků je nežádoucí*.“ (Dle SMEJKAL, Vladimír a Karel RAIS. *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 483 s. ISBN 978-80-247-4644-9. str. 90 – 91).

²²⁰ V nadnárodních korporacích jde o jeden z klíčových úkolů finančního managementu.

²²¹ Viz např. NG, Christina Y. M. *International Tax Planning Considerations and Strategies – Investing into and out of China*. *International Tax Journal* [online]. 2013, vol. 39, issue 2, s. 23-34 [cit. 2014-10-20]. Dostupné z: Databáze EBSCO.

7.6.3 Zhodnocení legislativního vývoje

Výše uvedené hodnocení s využitím globálních ukazatelů a na základě nich prováděné komparace (viz *kap. 7.3 str. 50 a násl.*) je bezesporu namístě. Každopádně hodnocení takového vývoje je třeba chápat pouze jako krok předcházející důsledné analýze právní úpravy pokrývající mj. popis a zhodnocení legislativního vývoje (spolu se srovnáním s jinými státy).

Setrvalost či časté změny (a jejich směr) totiž mohou být významným indikátorem směrů budoucích.

TECHNOLOGICKÁ PLATEBNÍ
BILANCE ČR a VYBRANÉ
SOUVISEJÍCÍ OTÁZKY

8 Technologická platební bilance ČR a otázky související

Na otázku zdaňování licenčních poplatků je vhodné nazírat i z širšího úhlu pohledu. Ten umožní kvalifikovaněji hodnotit vhodnost (přiměřenost a účelnost) právní úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, na které tato práce primárně cílí.

8.1 Technologická platební bilance dle dat zveřejněných Českým statistickým úřadem

Technologická platební bilance (angl. *Technology Balance of Payment*²²²) charakterizuje prodej/nákup nehmotné technologie dané země ve vztahu k ostatním ekonomikám. V důsledku toho umožňuje měřit intenzitu a rozsah šíření výsledků výzkumu a vývoje prostřednictvím mezinárodního obchodu. Údaje o technologické platební bilanci rovněž poskytují informace o stupni technologické nezávislosti země. Na základě ní je rovněž možné ukazovat na vazbu mezi výzkumným a vývojovým úsilím příslušné země a jejími technologickými příjmy.²²³

Data publikovaná Českým statistickým úřadem (dále jen „ČSÚ“), ze kterých autor této práce rovněž vychází, jsou publikovány v různých tříděních a to od roku 2005. Základem těchto klasifikací jsou kategorie popsány v *Manuálu technologické platební bilance* vytvořené OECD²²⁴ a *Manuálu platební bilance* Mezinárodního měnového fondu²²⁵ (dále jen „MMF“).²²⁶

Snahy ČSÚ na tomto poli lze kvitovat s povděkem, nicméně je při analýze a interpretaci dat o technologické platební bilanci třeba mít na mysli několik skutečností, na které poukazuje sám ČSÚ. Předně hlavní objem technologických transferů se ve většině zemí uskutečňuje mezi mateřskými společnostmi a jejich afiliacemi v zahraničí (a naopak). Dalším, neméně problematickým, faktorem z pohledu získaných a prezentovaných dat je jejich omezená dostupnost²²⁷.

²²² V materiálech ČSÚ je pro označení technologické platební bilance užívána anglická zkratka tohoto pojmu – tj. TBP.

²²³ Technologická platební bilance - zahraniční obchod s technologickými službami. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. [9.10.2013] [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickym_i_sluzbami

²²⁴ OECD. *Proposed Standard Method of Compiling and Interpreting Technology Balance of Payments Data* [online]. OECD, 1990 [cit. 2014-08-28]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickym_i_sluzbami/\\$File/tbp_manual.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickym_i_sluzbami/$File/tbp_manual.pdf)

²²⁵ Angl. *International Monetary Fund*. Viz www.imf.org.

²²⁶ INTERNATIONAL MONETARY FUND. *REVISION OF THE BALANCE OF PAYMENTS MANUAL* [online]. 5th edition. 2004 [cit. 2014-08-28]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickym_i_sluzbami/\\$File/bpm5.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickym_i_sluzbami/$File/bpm5.pdf)

²²⁷ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistika zahraničního obchodu s technologickými službami - metodologie* [online]. 1 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_tpb/\\$File/tbp_metodologie.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_tpb/$File/tbp_metodologie.pdf)

8.1.1 Selektce relevantních dat

Na základě informací získaných z dokumentů ČSÚ (*Statistika zahraničního obchodu s technologickými službami - metodologie*²²⁸, *Statistika zahraničního obchodu s technologickými službami – definice sledovaných pojmů*²²⁹, *Definice jednotlivých titulů zařazených do TBP*²³⁰) byla autorem práce provedena selektce jednotlivých titulů. Do následného porovnání byla zařazena pouze kategorie „Poplatky za licence patentů, vynálezů, ochranných známek, průmyslových vzorů a designu (licenční poplatky a ochranné známky) – kód 266 klasifikace EBOPS²³¹“, která nejbližší odpovídá vymezení licenčního poplatku tak, jak byla vymezena autorem habilitační práce v kap. 5.5.1 (viz str. 35).²³²

Seznam všech titulů zařazených do technologické platební bilance je uveden jako příloha této práce (viz *Příloha 8*). Z pohledu zpracovávaného tématu trpí data zveřejněná ve vztahu k technologické platební bilanci dalším deficitem (kromě těch obecných uvedených výše) – údaje nezahrnují transakce neprůmyslového duševního vlastnictví (*filmy, nahrávky, materiály chráněné autorským právem*) a rovněž nezahrnují software (*kromě toho, který je chráněn jako část patentové ochrany*).²³³ Tyto skutečnosti je třeba mít neustále na mysli při hodnocení a porovnávání dostupných údajů.

8.1.2 Technologická platební bilance České republiky (licenční poplatky)

Jak dokazuje níže uvedený graf (Obrázek 8-1), Česká republika má negativní saldo v celém sledovaném období 2005 - 2012²³⁴. Licenční poplatky mající v České republice svůj zdroj a vyplácené do zahraničí převyšují příjmy, které do České republiky plynou.

²²⁸ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistika zahraničního obchodu s technologickými službami - metodologie* [online]. 1 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_tpb/\\$File/tpb_metodologie.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_tpb/$File/tpb_metodologie.pdf)

²²⁹ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistika zahraničního obchodu s technologickými službami – definice sledovaných pojmů* [online]. 2 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_pojmu_tpb/\\$File/tpb_definice_pojmu.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_pojmu_tpb/$File/tpb_definice_pojmu.pdf)

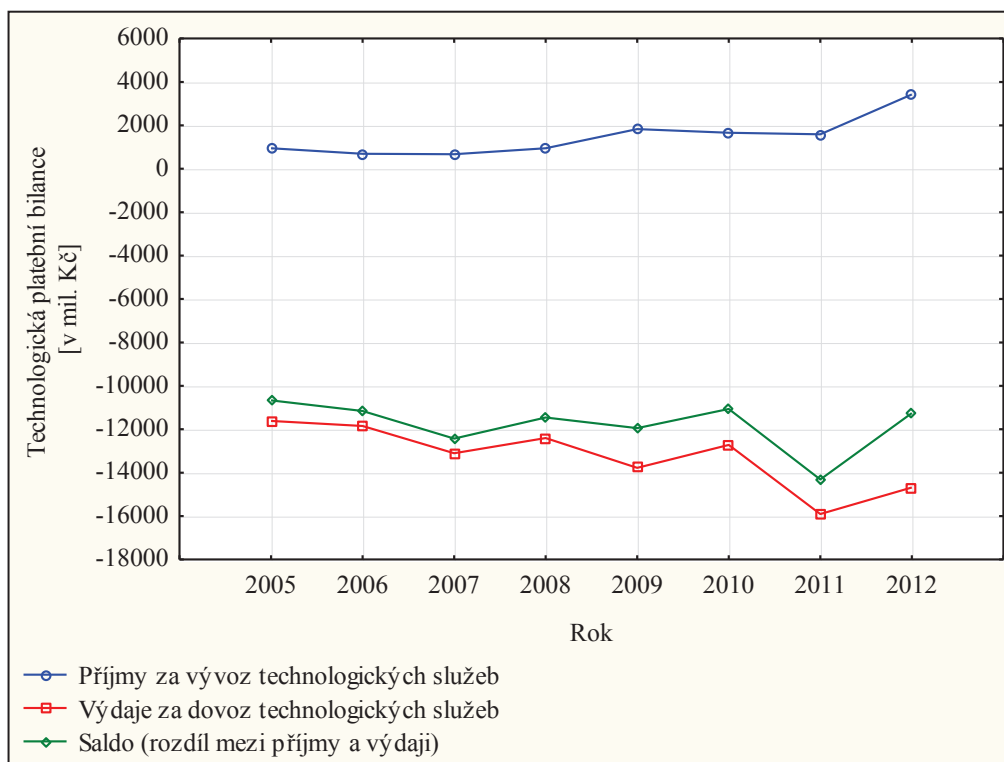
²³⁰ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Definice jednotlivých titulů zařazených do TBP* [online]. 2 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_platebnich_titulů_tpb/\\$File/tpb_definice_titulů.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_platebnich_titulů_tpb/$File/tpb_definice_titulů.pdf)

²³¹ EBOPS je zkratkou pojmu *Extended Balance of Payments Services Classification* (tj. *Rozšířená klasifikace služeb v platební bilanci*).

²³² Co se týče náplně jednotlivých kategorií, je pochopitelné, že pozornost poutá i kategorie „*Nákup a prodej práv duševního vlastnictví – kód 480 klasifikace EBOPS*“. Nicméně tato kategorie nespadá do kategorie licenčních poplatků – jde o nákup a prodej práv duševního vlastnictví.

²³³ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistika zahraničního obchodu s technologickými službami – definice sledovaných pojmů* [online]. 2 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_pojmu_tpb/\\$File/tpb_definice_pojmu.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_pojmu_tpb/$File/tpb_definice_pojmu.pdf)

²³⁴ Údaje pro rok 2012 představují předběžná data.



Obrázek 8-1: Vývoj technologické platební bilance České republiky (licenční poplatky)²³⁵

Jak rovněž vyplývá ze zveřejněných dat, ani v mezinárodním porovnání nedosahuje Česká republika lichotivých výsledků²³⁶.

8.2 Licence – šetření a data Českého statistického úřadu

Jak již bylo uvedeno výše, licence je jedním z prostředků komercializace či jiného šíření výsledků vynálezecké činnosti či předmětů průmyslového vlastnictví. Ve vztahu k nim ČSÚ zveřejňuje detailnější data.

8.2.1 Data zveřejňovaná Českým statistickým úřadem

ČSÚ sleduje údaje o poskytnutých a nabytých licenčních od roku 2004 a to prostřednictvím ročního šetření o licencích. Šetření se zaměřuje primárně na licence na patent nebo užitný vzor (vymezení základních pojmů pro účely daných statistik je uvedeno v Příloze 9 této práce).²³⁷

²³⁵ Vlastní zpracování s využitím dat zveřejněných ČSÚ. Data dostupná z webové stránky: Technologická platební bilance - zahraniční obchod s technologickými službami. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Český statistický úřad [online]. [9.10.2013] [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologic_kym_i_sluzbami

Pozn.: za rok 2012 se jedná o předběžná data.

²³⁶ Technologická platební bilance - zahraniční obchod s technologickými službami: Mezinárodní srovnání obchodu s technologickými službami; 2000 - 2011. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Český statistický úřad [online]. 9.10.2013 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologic_kym_i_sluzbami

²³⁷ Licence. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Český statistický úřad [online]. 13.01.2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>

Záměrem šetření ČSÚ v této oblasti je zjistit počet aktivních (tj. poskytnutých) a pasivních (nabytých) licenci²³⁸ na některou z ochran průmyslového vlastnictví a hodnoty licenčních poplatků zaplacených nebo přijatých ekonomickými subjekty působícími v ČR ve sledovaném roce. Smyslem pravidelně prováděných šetření je rovněž zjišťovat údaje o nově uzavřených licenčních smlouvách, jejich předmětu, zemi smluvního partnera a kódu produkce. Základní soubor²³⁹ pro předmětné šetření tvoří ekonomické subjekty bez ohledu na jejich převažující ekonomickou činnost nebo institucionální sektor mající stále platnou licenční smlouvu.²⁴⁰

Z pohledu struktury uzavřených licenčních smluv a výše poplatků za ně zaplacených bylo pro účely této práce relevantní třídění podle:

- předmětu licenční smlouvy (patenty, užité vzory, know-how, průmyslové vzory, nové odrůdy rostlin a plemen zvířat),
- země smluvního partnera licenční smlouvy.

8.2.2 Výsledky provedené komparace

I při zohlednění určitých limitů²⁴¹ prováděných statistických šetření²⁴², je patrné, že pozice České republiky v bilanci jednotlivých licenčních poplatků (viz Obrázek 8-2) není ideální.

²³⁸ Z pohledu zpracovávaného tématu data zveřejňovaná ČSÚ trpí závažným deficitem – šetření ve vazbě na pasivní licenční poplatky bylo prováděno pouze do roku 2010.

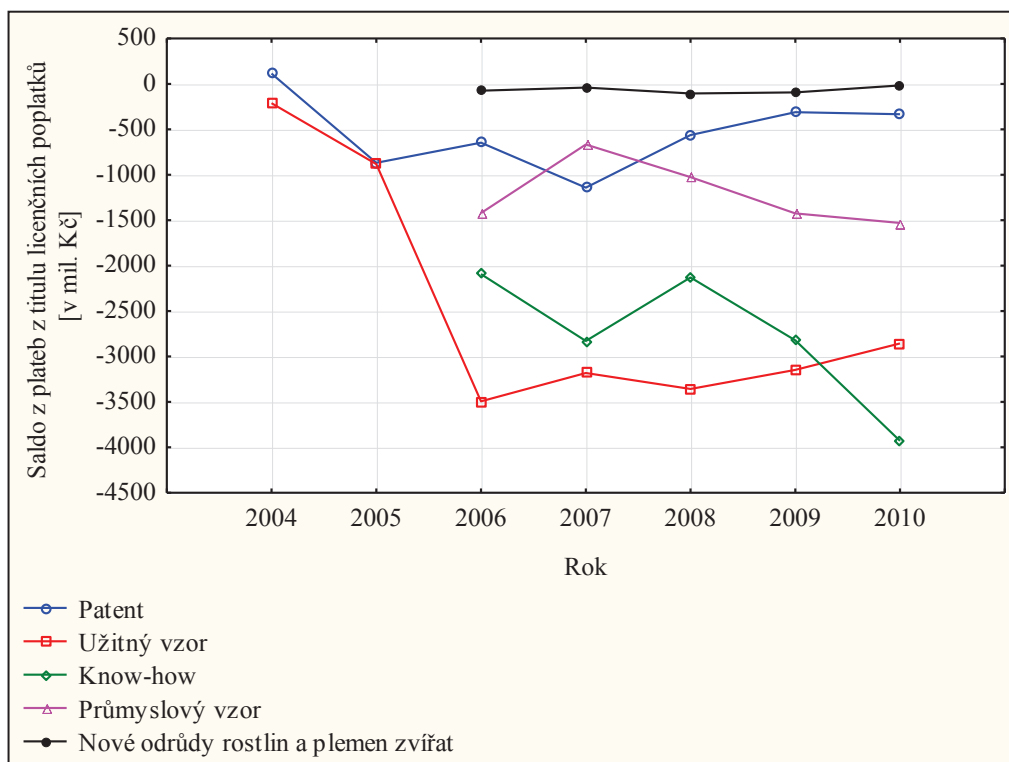
²³⁹ V období let 2008 – 2010 byl základní soubor tvořen pouze právníckými osobami.

²⁴⁰ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Licence: Metodologie* [online]. 10.10.2013, 2 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_licence/\\$File/licence_metodologie.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_licence/$File/licence_metodologie.pdf)

²⁴¹ Za ten stěžejní a limitující i z hlediska zpracovávaného tématu považuje autor práce absenci bližších údajů o placených licenčních poplatcích po roce 2010.

²⁴² ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Licence: Metodologie* [online]. 10.10.2013, 2 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_licence/\\$File/licence_metodologie.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_licence/$File/licence_metodologie.pdf)

1. V roce 2006 došlo k metodickým úpravám v obsahu výkazu (veškerá data tudíž nejsou dostupná v celé časové řadě).
2. V období let 2008 – 2010 byly příslušným výkazem (výkaz Lic 5-01) obesílány pouze právnícké osoby (z toho důvodu nejsou výsledky plně srovnatelné s ostatními roky – od roku 2011 jsou do souboru zpravodajských jednotek opětovně zahrnuty podnikající fyzické osoby).
3. V rámci zpracování dat za referenční rok 2009 došlo k revizi již zveřejněných dat za referenční rok 2008 (v některých případech se tedy data za rok 2008 nemusí shodovat s již dříve zveřejněnými daty).



Obrázek 8-2: Saldo licenčních poplatků zaplacených v České republice²⁴³

Příloha 10 této práce obsahuje tabulku výchozích dat pro výše uvedený graf a dále grafické porovnání příjmů a výdajů na licenční poplatky za jednotlivé sledované kategorie (tj. *patenty*, *užitné vzory*, *know-how*, *průmyslový vzor* a *nové odrůdy rostlin a plemen zvířat*). Tatáž příloha rovněž obsahuje údaje o příjmech a výdajích z licenčních poplatků na patenty a užitné vzory přijaté, resp. vydané, subjekty působícími v ČR podle země smluvního partnera²⁴⁴.

8.3 Mezinárodní srovnání²⁴⁵

Jak vyplynulo i z mezinárodního srovnání²⁴⁶, situaci ČR v tomto ohledu nelze hodnotit jako ideální. Tento závěr plyne jak z dat zveřejněných ČSÚ, tak i dat zveřejněných Eurostatem, OECD i Světovou bankou²⁴⁷.

²⁴³ Vlastní zpracování s využitím dat zveřejněných ČSÚ. (Licence. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. 13.01.2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>).

Pozn.:

1. Pro roky 2004 a 2005 nejsou dostupná veškerá data.
2. Od roku 2010 nejsou bohužel v rámci šetření ČSÚ sledována data o výdajích na licenčních poplatky.

²⁴⁴ S ohledem na dostupná data nelze provádět srovnání, ani vyvozovat nějaké relevantní závěry.

²⁴⁵ Autor habilitační práce se věnuje pouze rámcovému srovnání.

²⁴⁶ V souladu s vytčenými cíli bylo srovnání provedeno, v případě, že existovala relevantní data, ve vztahu k současným státům EU a dále pak ve vztahu k dalším vybraným státům.

²⁴⁷ Viz Licence. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. 2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>; OECD. *OECD Statistics on International Trade in Services: Volume 2014 Issue 1 Detailed Tables by Service Category* [online]. 1st ed. OECD, 2014 [cit. 2014-

8.3.1 Ukazatelé vybrané pro srovnání

Jedním z dílčích cílů této práce, která je chápána jako základ pro navazující výzkumnou činnost autora habilitační práce, bylo mezinárodní srovnání s akcentem na situaci v EU.

V návaznosti na řešené téma byl autorem práce proveden výběr ukazatelů (viz Tabulka 8-1 níže)²⁴⁸. S cílem docílit lepší srovnatelnosti byly absolutní ukazatele o objemu placených a inkasovaných licenčních poplatků transformovány do ukazatele poměrového. Zároveň byla hodnocena časová osa let 2008 – 2012, přičemž tempo růstu bilance licenčních poplatků bylo určeno jako geometrický průměr hodnot.

Ukazatel	Specifikace (upřesnění)	Pozn.	Zdroj dat
Index bilance licenčních poplatků	Kategorie <i>Royalties and licence fees</i> (poměrový ukazatel <i>Exports/Imports</i>)	Vývoj indexu určen jako geometrický průměr za časovou řadu let 2008 – 2012.	statistiky OECD
Počet žádostí o patent na jeden milión obyvatel	Počet žádostí podaných k EPO ²⁴⁹ .	Údaj za rok 2011.	statistiky Eurostat
Počet výzkumníků ve výzkumu a vývoji na 1 milión obyvatel	Včetně Ph.D. studentů zapojených do vědy a výzkumu.	Údaj za rok 2011	statistiky Světové banky
Počet techniků ve výzkumu a vývoji na 1 milión obyvatel	Standardně činnosti vykonávané pod dohledem výzkumníků	Údaj za rok 2011	statistiky Světové banky

Tabulka 8-1: Ukazatele vybrané pro mezinárodní srovnání situace v ČR ve věci licenčních poplatků a otázek souvisejících²⁵⁰

11-01]. OECD Statistics on International Trade in Services. ISBN 9789264222373. Dostupné z: 10.1787/sits-v2014-1-en; Researchers in R&D (per million people). WORLD BANK. *World Bank* [online]. (c) 2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.SCIE.RD.P6>; Technicians in R&D (per million people). WORLD BANK. *World Bank* [online]. (c) 2014 [cit. 2014-08-22]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TECH.RD.P6>.

²⁴⁸ Výběr ukazatelů ve smyslu rozšíření počtu a jejich kritické zhodnocení bude předmětem navazujícího výzkumu autora. Uvedený výčet je v tomto ohledu chápán jako základní.

²⁴⁹ EPO – zkratka anglického *European Patent Office* (Evropský patentový úřad).

²⁵⁰ Vlastní zpracování s využitím: OECD. *OECD Statistics on International Trade in Services: Volume 2014 Issue 1 Detailed Tables by Service Category* [online]. 1st ed. OECD, 2014 [cit. 2014-11-01]. OECD Statistics on International Trade in Services. ISBN 9789264222373. Dostupné z: 10.1787/sits-v2014-1-en; Researchers in R&D (per million people). WORLD BANK. *World Bank* [online]. (c) 2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.SCIE.RD.P6>; Technicians in R&D (per million people). WORLD BANK. *World Bank* [online]. (c) 2014 [cit. 2014-08-22]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TECH.RD.P6>.

Pozn.:

1. Autor habilitační práce se v tomto ohledu přidržuje původní anglické terminologie v případě, že by český překlad nebyl vhodný (ve smyslu vypořádávající).
2. Některé ukazatele jsou zveřejňovány se značným zpožděním. Autor vycházel z aktuálních dostupných dat, která ještě splňovala podmínku, aby pokrývala plně či alespoň ve velké míře současné členské státy EU.
3. Ve vztahu k ukazatelům týkajících se patentů a podílů pracovníků působících ve vědě a výzkumu je nutné zachovat určitou míru obezřetnosti a to z řady důvodů:
 - a) existence žádosti o udělení patentu ještě neznamená, že patent bude udělen;
 - b) patenty jsou komercializovány v daňově výhodných destinacích (to je patrně zejména v rámci nadnárodních koncernů – k dané otázce viz např. KARKINSKY, Tom a Nadine RIEDEL.

Výchozí matice údajů pro provedené srovnání je uvedena v příloze této práce (viz *Příloha 11*).

8.3.2 Mezinárodní srovnání – výsledky

Vývoj v bilanci licenčních poplatků byl hodnocen, jak bylo uvedeno výše, s využitím geometrického průměru údajů za časovou řadu let 2008 – 2012. Pro některé země nebyla prezentována relevantní data, a proto byly pochopitelně z porovnání vyloučeny (blíže viz *Příloha 11*).

Proměnná	Popisné statistiky (Mezinarodni_srovnani_EU)			
	Průměr	Sm.odch.	Minimum	Maximum
Index vývoje bilance licenčních poplatků (období 2008-2012)	0,920762	0,842784	0,074462	3,292170

Tabulka 8-2: Základní popisné statistiky – vývoj bilance za licenční poplatky (mezinárodní srovnání)²⁵¹

Údaj za ČR činí 0,1288; což není údaj příliš lichotivý. Z časové řady je navíc patrné, že se jedná o setrvalý stav („negativní“ platební bilance v celém sledovaném období). Nicméně jak naznačují údaje v níže uvedené tabulce (Tabulka 8-3), nejedná se pouze o problém ČR.

		Tabulka četností:			
OD	DO	Četnost	Kumulativní četnost	Rel. četnost (v %)	Kumulativní rel. četnost (v %)
0,0000	<x<=0,5000	9	9	36,00000	36,0000
0,5000	<x<=1,0000	6	15	24,00000	60,0000
1,0000	<x<=1,5000	5	20	20,00000	80,0000
1,5000	<x<=2,0000	3	23	12,00000	92,0000
2,0000	<x<=2,5000	0	23	0,00000	92,0000
2,5000	<x<=3,0000	1	24	4,00000	96,0000
3,0000	<x<=3,5000	1	25	4,00000	100,0000
3,5000	<x<=4,0000	0	25	0,00000	100,0000

Tabulka 8-3: Index vývoje platební bilance za licenční poplatky – tabulka četností²⁵²

Co se týče dalších sledovaných ukazatelů, je situace následující²⁵³. V případě *počtu žádostí o patent na 1 milion obyvatel* je ukazatel pro ČR hluboce pod průměrem. V případě *počtu*

Corporate Taxation and the Choice of Patent Location within Multinational Firms. *Journal of International Economics* [online]. 2012, vol. 88, issue 1, s. 176-185 [cit. 2014-09-22]. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jinteco.2012.04.002>. Dostupné z: Databáze EBSCO);

- c) z hlediska dalšího výzkumu se jeví jako vhodné rozšířit spektrum sledovaných atributů i o související daňové otázky (zejména pak o daňové stimuly spojené s oblastí R&D – viz např. ERNST, Christof, Katharina RICHTER a Nadine RIEDEL. Corporate Taxation and the Quality of Research and Development. *International Tax* [online]. 2014, vol. 21, issue 4, s. 694-719 [cit. 2014-09-22]. DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s10797-014-9315-2>. Dostupné z: Databáze EBSCO);
- d) může docházet a dochází k tomu, že stát, kde je prováděn výzkum, je odlišný od státu, do kterého plynou příjmy z komercializace nehmotného majetku vzniklého jako výsledek těchto aktivit – k vybraným otázkám viz např. RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. (kap. 10 – *Intellectual Property Management*).

²⁵¹ Vlastní zpracování s využitím programu STATISTICA.

²⁵² Vlastní zpracování s využitím programu STATISTICA.

techniků ve výzkumu a vývoji na 1 milión obyvatel je údaj pro ČR nadprůměrný. Poslední ukazatel – tj. *počet výzkumníků ve výzkumu a vývoji na 1 milión obyvatel* – je naopak podprůměrný.

²⁵³ Jde pouze o rámcové srovnání s ohledem na skutečnost, že není postižena delší časová řada a širší souvislosti.

MEZINÁRODNÍHO ZDAŇOVÁNÍ
PŘÍJMŮ Z LICENČNÍCH POPLATKŮ
PRÁVNÍ REGULACE
(včetně vymezení obecných východisek)

9 Mezinárodní zdaňování příjmů dle smluv o zamezení dvojího zdanění

– obecný úvod do problematiky

S ohledem na vymezený cíl této práce zde není blíže pojednáno o problematice mezinárodního daňového práva²⁵⁴ jako takového. V tomto ohledu se autor habilitační práce omezí pouze na prosté konstatování, že jedním ze základních formálních pramenů mezinárodního daňového práva jsou *smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze členit z mnoha hledisek; některá z nich jsou uvedena v níže uvedené tabulce (Tabulka 9-1).

Třídící hledisko	Kategorie	
	I	II
Počet smluvních stran	<i>bilaterální (dvoustranné)</i>	multilaterální (vícestranné)
Rozsah příjmů pokrytých smlouvou	<i>komplexní</i>	specializované

Tabulka 9-1: Třídění smluv o zamezení dvojího zdanění²⁵⁵

Z hlediska kritéria počtu smluvních stran zcela jasně převládají smlouvy bilaterální (dvoustranné). Ty jsou hodnoceny jako vhodnější pro cílení zájmů dvou příslušných smluvních států²⁵⁶. Nicméně existují i smlouvy vícestranné. Existenci vícestranných smluv o zamezení dvojího zdanění lze chápat jako pomyslnou výjimku z pravidla²⁵⁷.

Označení smlouvy jako *komplexní* souvisí s tím, do jaké míry pokrývá různé kategorie příjmů fyzických a právnických osob. Komplexní smlouvy, jak již sám název napovídá, pokrývají v zásadě všechny kategorie příjmů²⁵⁸, zatímco *speciální* regulují pouze určitou (*speciální*) oblast. Klasickým případem speciální dvoustranné smlouvy jsou smlouvy upravující mezinárodní přepravu, které mohou obsahovat i ustanovení ohledně zdaňování příjmů provozovatele přepravy²⁵⁹.

²⁵⁴ K problematice mezinárodního práva veřejného blíže viz MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné: jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5. podstatně upr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 551 s. ISBN 978-80-210-4474-6.

²⁵⁵ Vlastní zpracování s využitím lit.: SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

Pozn.: tučně jsou vyznačeny převládající koncepce – tj. dvoustranné komplexní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

²⁵⁶ RIXEN, Thomas. The Institutional Design of International Double Taxation Avoidance: Working papers. *The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics* [online]. 2008, No. SP IV 2008-302 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.econstor.eu/bitstream/10419/49736/1/570399548.pdf>.

²⁵⁷ Ve vztahu k vícestranným smlouvám lze vyslovit předpoklad, že jejími smluvními stranami jsou zpravidla nějakým způsobem úžeji „propojené“ státy. Jde např. o geografickou blízkost, společné historické kořeny, hlubší a o déle trvající spolupráci, ekonomické zájmy, atd. Ze současných mnohostranných smluv o zamezení dvojího zdanění lze uvést tři relativně známé příklady – *Andean Treaty*, *CARICOM Treaty* a *Nordic Treaty*. K vybraným otázkám mnohostranných smluv viz např. LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH, Claus STARINGER, Alfred STORCK a Martin ZAGLER. *Tax treaties: building bridges between law and economics*. Amsterdam: IBFD, c2010, 658 p. ISBN 90-872-2085-5. pp. 227-228.

²⁵⁸ Smlouvy o zamezení dvojího zdanění standardně obsahují článek *Ostatní příjmy*, kam se podřadí všechny příjmy, pro něž neexistuje úprava v samostatném článku.

²⁵⁹ Blíže viz např. čl. 13 Vyhlášky ministra zahraničních věcí č. 51/1971 Sb., o Dohodě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Finské republiky o mezinárodní silniční dopravě, kde se mj. stanoví: „I. Pokud se týká přepravy cestujících, nevybírají se v jednom státě žádné daně, poplatky nebo

9.1 Modelové smlouvy komplexních smluv o zamezení dvojího zdanění

Při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění mezi státy je využíván určitý etalon (vzor) – jde o tzv. *modelovou smlouvu* (užívá se i označení *vzorová smlouva*). Konkrétně jde o *Modelovou smlouvu OECD*²⁶⁰ a *Modelovou smlouvu OSN*²⁶¹. Modelem *sui generis* je i *Modelová smlouva USA*, která se v některých aspektech oproti dvěma předchozím modelům odchyľuje.

Prvně uvedený model (*Modelová smlouva OECD*) je obecně modelem využívaným pro vypracování daňové smlouvy mezi vyspělými zeměmi, zatímco druhý (*Modelová smlouva OSN*) je zamýšlen pro situace, kdy je smlouva uzavírána mezi vyspělým a rozvojovým státem. Jeden z hlavních rozdílů spočívá v tom, že v případě modelové smlouvy OSN jsou státu zdroje přiznána větší práva příjmem zdanit²⁶².

Existence modelových (vzorových) smluv a jejich užívání je z pohledu mezinárodního zdaňování příjmů žádoucí – vede ke standardizaci²⁶³. Jejich užití v procesu sjednávání však neznamená, že státy jsou vázány (nuceny) je akceptovat bez jakýchkoliv odchylek. Je naopak pochopitelné, že státy se snaží prosadit v konkrétních smlouvách o zamezení dvojího zdanění úpravu, která respektuje jejich zájmy a cíle. Kromě toho státy OECD *a priori* „ventilují“ svá odlišná stanoviska mj. prostřednictvím výhrad a oficiálním prezentováním odlišných názorů²⁶⁴, což učinila i ČR mj. i ve vztahu k pravidlům pro zdaňování licenčních poplatků.

Modelové smlouvy rovněž nejsou neměnné. I ony, resp. jejich tvůrci, musí reagovat na vývoj společenských podmínek – modelové smlouvy jsou předmětem úprav (novelizací). Při nich jsou brány v potaz mj. i požadavky a připomínky zainteresovaných stran.

9.2 Interpretace smluv o zamezení dvojího zdanění

Z hlediska aplikace příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění je klíčová správná interpretace právní úpravy v ní obsažené. Na interpretaci smluv o zamezení dvojího zdanění se vztahují ustanovení Vídeňské úmluvy o smluvním právu²⁶⁵ – konkrétně jde o její čl. 31 až 33. Obsah příslušných ustanovení je uveden v dále uvedených tabulkách. První z nich uvádí obecné pravidlo výkladu smluv dle čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu (Tabulka 9-2).

dávky za vydávání povolení k přepravě nebo z provozování nebo držení vozidel, která jsou evidována ve druhém státě.“.

²⁶⁰ Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (*angl. Organization for Economic Co-operation and Development*). Blíže viz www.oecd.org.

²⁶¹ Organizace spojených národů (*angl. United Nations Organization*). Blíže viz www.un.org.

²⁶² RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. p. 12.

²⁶³ Tu ostatně prokázaly i výsledky provedené komparativní analýzy, jejichž výsledky jsou prezentovány v této habilitační práci.

²⁶⁴ Česká republika v tomto ohledu není výjimkou. Viz SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6. Kap. 6.2 *Výhrady a akcenty ČR při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění*, s. 238 – 240.

²⁶⁵ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.

Ustanovení		Obsah
Obecné pravidlo výkladu	čl. 31	odst. 1 <i>Smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy.</i>
		odst. 2 <i>Pro účely výkladu smlouvy se kromě textu, včetně preambule a příloh, celkovou souvislostí rozumí:</i> a) každá dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi všemi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy; b) každá listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě.
		odst. 3 <i>Spolu s celkovou souvislostí bude brán zřetel:</i> a) na každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k níž došlo mezi stranami; b) na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu; c) na každé příslušné pravidlo mezinárodního práva použitelné ve vztazích mezi stranami.
		odst. 4 <i>Výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran.</i>

Tabulka 9-2: Obsah čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu (obecné pravidlo výkladu)²⁶⁶

Následující článek, tj. čl. 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, se věnuje doplňkovým prostředkům výkladu. Čl. 33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu se pak zaobírá výkladem smluv, jejichž původní vyhotovení je ve dvou nebo více jazycích.

Ustanovení		Obsah
Doplňkové prostředky výkladu	čl. 32	<i>Doplňkových prostředků výkladu, včetně přípravných materiálů na smlouvě a okolností, za nichž byla smlouva uzavřena, lze použít buď pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31, nebo pro určení významu, když výklad provedený podle článku 31:</i> a) buď ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným; nebo b) vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný.
Výklad smluv, jejichž původní vyhotovení je ve dvou nebo více jazycích	čl. 33	odst. 1 <i>Byla-li smlouva původně vyhotovena ve dvou nebo více jazycích, má její text stejnou platnost v každém z těchto jazyků, pokud smlouva nestanoví nebo se strany nedohodnou, že v případě rozdílnosti je rozhodující určitý text.</i> ²⁶⁷
		odst. 2 <i>Znění smlouvy v jiném jazyce, než v jednom z těch, v němž byl text původně vyhotoven, bude považováno za původní text jen v případě, že to stanoví smlouva nebo se strany na tom dohodly.</i>
		odst. 3 <i>Předpokládá se, že výrazy použité ve smlouvě mají v každém z původních textů stejný význam.</i>
		odst. 4 <i>Dojde-li při porovnání původních textů k rozdílnostem ve významu, které nemohou být odstraněny použitím článků 31 a 32, přijme se, s výjimkou případu, kdy určitý text je podle odstavce 1 rozhodující, ten význam, který se zřetelem k předmětu a účelu smlouvy tyto texty nejlépe sblízuje.</i>

Tabulka 9-3: Obsah čl. 32 a 33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu²⁶⁸

²⁶⁶ Vlastní zpracování s využitím Vídeňské úmluvy o smluvním právu.

²⁶⁷ V případě smluv o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR smluvní stranou, je velmi často zakotveno pravidlo, že v případě rozdílu ve výkladu bude rozhodujícím anglický text. Např. Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Polskem (zveřejněna ve Sdělení Ministerstva zahraničních věcí pod č. 102/2012 Sb. m. s.) uvádí tento text: „Dáno ve Varšavě dne 13. září 2011 ve dvou původních vyhotoveních, v českém, polském a anglickém jazyce, přičemž všechny texty jsou autentické. V případě jakéhokoliv rozdílu bude rozhodujícím anglický text.“.

²⁶⁸ Vlastní zpracování s využitím Vídeňské úmluvy o smluvním právu.

Ve vztahu k interpretaci smluv o zamezení dvojího zdanění neplatí pouze obecná pravidla daná Vídeňskou úmluvou o smluvním právu, ale i samotné smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují klauzuli, kterou se řídí interpretace pojmů v ní užitých.

9.2.1 Interpretační pravidlo zakotvené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění

Vlastní interpretační pravidlo pro výrazy použité ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je zakotveno standardně v čl. 3 těchto smluv. V čl. 3 odst. 2 *Modelové smlouvy OECD*²⁶⁹ se uvádí následující: „*Pokud jde o provádění této smlouvy v jakémkoliv čase některým ze smluvních států, bude mít každý výraz, který v ní není definován, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad, takový význam, jenž mu náleží v tomto čase podle právních předpisů tohoto státu pro účely daní, na které se tato smlouva vztahuje, přičemž jakýkoliv význam podle používaných daňových zákonů tohoto státu bude převažovat nad významem, který má tento výraz podle jiných právních předpisů tohoto státu.*“²⁷⁰

S výhradou situace, kdy souvislost vyžaduje odlišný výklad, je tedy k vymezení obsahu relevantního pojmu užitá:

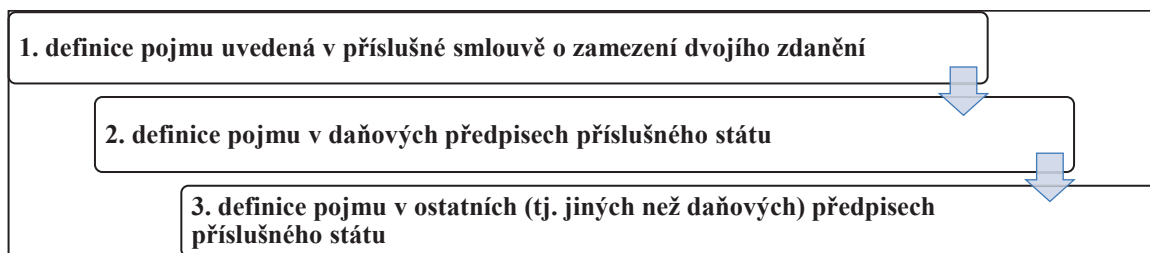
1. definice pojmu uvedeného v samotné smlouvě o zamezení dvojího zdanění²⁷¹;
2. pokud vlastní definici smlouva o zamezení dvojího zdanění neobsahuje, pak se užije významu, který má podle daňových zákonů příslušného státu;
3. pokud neexistuje ani definice ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, ani v daňových předpisech daného státu, užije se význam daný jinými právními předpisy daného státu.

Zjednodušeně řečeno lze opět hovořit o *aplikační přednosti*, nicméně v daném případě *aplikační přednosti definic pojmu (významu)* pro účely konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Principiálně je dané znázorněno v níže uvedeném schématu (viz Obrázek 9-1).

²⁶⁹ Problematickou otázkou spojenou s aplikací čl. 3 odst. 2 SZDZ je otázka *statické* a *proměnlivé* interpretace. Podle prvně uvedené koncepce se má za to, že je zapotřebí interpretovat pojmy podle jejich významu v čase, kdy byla příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřena; podle druhé je naopak zapotřebí interpretovat pojmy v podobě, kterou mají v době aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Blíže viz např. RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. pp. 20 – 21.

²⁷⁰ Article 3. General definitions. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)* [online]. OECD Publishing, 2012-08-06, s. 1 [cit. 2014-08-28]. DOI: 10.1787/9789264175181-6-en. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/article-3-general-definitions_9789264175181-6-en. Originální anglické znění má následující text: „*As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.*“

²⁷¹ Vymezení pojmu je projevem vůle smluvních stran (tj. států) definovat pojem určitým způsobem, a je tudíž pochopitelné, že má přednost.



Obrázek 9-1: Aplikace interepretačního pravidla daného čl. 3 smluv o zamezení dvojího zdanění.

9.3 Komentáře Modelové smlouvy OECD a jejich význam

Modelové smlouvy obsahují obecná pravidla. Pro zajištění jednotnosti výkladu byly vytvořeny komentáře těchto modelových smluv. K modelové smlouvě OECD, kterou lze chápat v současnosti jako nosnou²⁷², vznikla první verze komentáře (dále jen „*Komentář modelové smlouvy OECD*“) již spolu s prvním modelem v roce 1963.

V důsledku společenských podmínek byla a je dána nutnost změn jak v samotném modelu, tak pochopitelně i v komentářích ho „doprovázejících“. *Komentáře modelové smlouvy OECD* jsou obecně velmi důležitým a uznávaným nástrojem při interpretaci²⁷³, nicméně jejich hodnocení ve smyslu jejich „statutu“ se rozchází²⁷⁴ - státy, resp. relevantní správní orgány, v rámci svých rozhodovacích procesů pohlíží na *Komentář modelové smlouvy OECD* různě. To pak pochopitelně v praxi vytváří prostor pro vznik určitých problémů.

V odborné literatuře je na *Komentáře modelové smlouvy OECD* nahlíženo přes Vídeňskou úmluvu o smluvním právu jako na:

- a) „obvyklý význam“ ve smyslu jejího čl. 31 odst. 1,
- b) „zvláštní smysl“ ve smyslu jejího čl. 31 odst. 4 nebo
- c) „doplňkový prostředek výkladu“ ve smyslu jejího čl. 32.²⁷⁵

Nejvyšší správní soud ČR se ve svém rozsudku z 10. února 2005 (sp. zn. 2 Afs 108/2004) přiklonil k poslední uvedené variantě, když uvedl: „*Jako doplňkový prostředek výkladu lze užít i Vzorovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku OECD a její komentář (dále jen "Vzorová smlouva" a "Komentář")*, i když nemají povahu závazných právních předpisů. Jde o široce uznávaný dokument; ...“.²⁷⁶

Na skutečnost, že *Komentáře modelové smlouvy OECD* jsou stále častěji využívány soudy při rozhodování sporů, poukazuje i samotná OECD. Ta zároveň zmiňuje jejich význam a užití v rámci rozhodovacích procesů poplatníků při vedení podniku a plánování podnikatelských transakcí a investic. OECD dále uvádí, že komentáře nejsou přílohou

²⁷² Modelová smlouva OECD je v zásadě základem i pro ostatní modelové smlouvy, na což ostatně ostatní modelové smlouvy samy odkazují.

²⁷³ LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Amsterdam: IBFD, 2010, 222 p. 1st edition. ISBN 90-872-2082-0. pp. 43 – 48.

²⁷⁴ RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. pp. 18 – 19.

²⁷⁵ Vlastní zpracování s využitím lit. RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. pp. 18 – 19.

²⁷⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. 02. 2005 čj. 2 Afs 108/2004.

příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění, ale cennou pomůckou při aplikaci a interpretaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praktickou otázkou ve spojitosti s komentáři je, kterou verzi při interpretaci příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění zvolit - stejně jako existují jednotlivé verze modelových smluv OECD, existují k nim i příslušné verze komentářů.²⁷⁷

9.4 Cíle smluv o zamezení dvojího zdanění a základní prostředky užité pro jejich dosažení

Ze samotného názvu (označování) smluv je patrný důvod, pro který danou kategorii smluv státy vůbec uzavírají – zamezení dvojího zdanění. Existence dvojího zdanění je negativním jevem, který destimuluje ekonomickou aktivitu poplatníků a/nebo vede k realizaci nelegálních kroků s cílem zajistit „daňovou optimalizaci“.

Výše uvedený cíl je tedy zřejmý, nicméně spektrum cílů těchto smluv je poněkud širší. Na druhou stranu však nelze opomíjet skutečnost, že se jedná o navzájem provázané oblasti.

Pro lepší přehlednost jsou vybrané základní cíle tak, jak vyplývají ze samotných smluv o zamezení dvojího zdanění, spolu s uvedením základních prostředků k jejich dosažení specifikovány v níže uvedené tabulce (Tabulka 9-4).²⁷⁸

Cíl smlouvy	Prostředky k jeho naplnění
Zamezení dvojího zdanění	<ul style="list-style-type: none"> • zamezení existence dvojího rezidentství poplatníka ve smluvních státech • limitace státu zdroje příjem zdanit (<i>právo státu zdroje příjem zdanit není vůbec dáno či je limitována sazba daně, které daný příjem podléhá</i>) • stanovení metody zamezení dvojího zdanění pro eliminaci dvojího zdanění ve státu daňové rezidence poplatníka
Zamezení dvojího nezdanění	<ul style="list-style-type: none"> • zakotvení pravidla, že alespoň v jednom státu je příjem podroben dani či je alespoň brán v potaz při určování výsledné daňové povinnosti (<i>např. při určování sazby daně dopadající na základ daně podrobený dani</i>) • existence speciálních ustanovení ve smlouvě, které brání zneužití smlouvy (<i>typický rys novějších smluv</i>)
Prohloubení spolupráce v daňových otázkách mezi státy	<ul style="list-style-type: none"> • výměna informací mezi státy (<i>velmi aktuální otázka, která v současnosti zaznamenává velký boom</i>) • řešení sporů dohodou
Zamezení diskriminace	<ul style="list-style-type: none"> • stanovení pravidel zakazujících daňovou diskriminaci

Tabulka 9-4: Vybrané cíle smluv o zamezení dvojího zdanění²⁷⁹

Výše uvedené atributy a zakotvení konkrétních pravidel nejenom v příslušných smlouvách o zamezení dvojího zdanění, ale i v tuzemských právních úpravách, jsou z hlediska optimalizace daňové zátěže poplatníků velmi důležitými faktory.

9.5 ČR jako smluvní strana smluv o zamezení dvojího zdanění

Právní předchůdce ČR, jmenovitě Československá socialistická republika, byla smluvní stranou mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění²⁸⁰. V souvislosti s rozpadem

²⁷⁷ Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze : 17. července 2008. Vyd. 1. české. D. Nerudová a K. Šimáčková. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, xv, 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2. s. 8 - 10.

²⁷⁸ Výčet je pouze orientační a uvádí, podle názoru autora habilitační práce, základní cíle smluv.

²⁷⁹ Vlastní zpracování s využitím výsledků analýzy textu modelových smluv o zamezení dvojího zdanění.

Rady vzájemné hospodářské pomoci došlo k nahrazení této mnohostranné smlouvy systémem smluv dvoustranných.

Podle stavu k 05. 06. 2014 byla ČR smluvní stranou 82 bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění²⁸¹. Celkový počet smluv o zamezení dvojího zdanění nadále mírně roste, přičemž ČR má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění se všemi nejvýznamnějšími obchodními partnery. Ze států Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP“²⁸²) však nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Lichenštejnskem. Z členských států OECD nemá ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění pouze s Chile.

Některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly renegociovány (*tj. byla sjednána, uzavřena a ratifikována nová smlouva*), některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění (obzvláště ty novější) jsou „novelizovány“ formou *Protokolu*, který tvoří integrální součást příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

9.6 Standard v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků

Záměrem této podkapitoly je identifikovat standard zakotvený v *Modelové smlouvě OECD*, *Modelové smlouvě OSN* a *Modelové smlouvě USA* ve vztahu k příjmům z licenčních poplatků. V samostatné kapitole jsou následně prezentovány výsledky jejich komparace.

9.6.1 Licenční poplatky v Modelové smlouvě OECD

Modelová smlouva OECD je v současnosti pravděpodobně nejrozšířenějším standardem pro uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění mezi státy. Toto tvrzení není nikterak nadnesené již vzhledem k tomu, že jak *Modelová smlouva OSN* tak i *Modelová smlouva USA* se na *Modelovou smlouvu OECD* odkazují²⁸³.

Pro lepší přehlednost je obsah a vývoj čl. 12 *Modelové smlouvy OECD (Licenční poplatky)*²⁸⁴ sumarizován v tabulkové formě (viz Tabulka 9-5). V případě čl. 12 *Modelové smlouvy OECD* jsou specifikovány i změny²⁸⁵, ke kterým v jeho obsahu došlo.

²⁸⁰ Blíže viz Vyhláška Ministra zahraničních věcí č. 30/1979 Sb., o Smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku fyzických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik.

²⁸¹ *Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 5. 6. 2014.* [online]. 2014. [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2014.

²⁸² Zahnuje kromě členských států EU další tři státy – Island, Lichtenštejnsko a Norsko.

²⁸³ Viz *United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*. [2011 revision]. New York: United Nations, 2011/2012, xiii, 483 p. ISBN 92-115-9102-3;

UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006 [online]. 2006 [cit. 2014-08-14]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf>.

²⁸⁴ AFFAIRS, OECD Committee on Fiscal. *Model tax convention on income and on capital updated 22 July 2010*. Full version (as it read on 22 July 2010). Paris: OECD Publishing, 2012. ISBN 978-926-4175-181. (viz text a komentář k čl. 12).

²⁸⁵ Autor práce poukazuje na změny, které považuje za klíčové (odhlíží od změn formulačních).

Ustanovení	Obsah (podstata)	Změny
čl. 12 odst. 1	Zakotvení práva státu daňové rezidence příjem zdanit (<i>státu zdroje toto právo přiznáno není</i>).	Rok 1977 – vytvoření vazby na to, aby právo čerpat výhody ze smlouvy měl pouze skutečný vlastník.
čl. 12 odst. 2	Definice pojmu <i>licenční poplatky</i> . Obsahuje jak průmyslové, tak kulturní licenční poplatky v jednom odstavci.	Rok 1992 – z kategorie <i>licenčních poplatků</i> odstraněna kategorie licenčních poplatků z titulu <i>užití či práva užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení</i> .
čl. 12 odst. 3	Ošetření situace v případě vazby licenčního poplatku na stálou provozovnu.	Rok 2000 – odstraněna vazba na čl. 14 <i>Modelové smlouvy OECD</i> ²⁸⁶ , vazba na čl. 14 byla vnesena změnou v roce 1977.
čl. 12 odst. 4	Překlasifikace licenčních poplatků za podmínky zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi nimi a nějakou další osobou v případě, že částka přesahuje výši, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty.	Rok 1977 – změna ve formulaci, vazba na skutečného vlastníka.

Tabulka 9-5: Obsah a vývoj čl. 12 *Modelové smlouvy OECD*²⁸⁷

Z dikce čl. 12 *Modelové smlouvy OECD* tedy plyne, že v tomto standardu je navrhováno přiznat právo zdanit pouze státu daňové rezidence. Nicméně vlastní *Modelová smlouva OECD* není právně závazná – státy se mohou odchýlit.

Vyjádření svého nesouhlasu s oficiálním textem modelové smlouvy mohou státy dát najevo vznesením svých výhrad k ustanovením, se kterými se neztotožňují (a od kterých se tedy chtějí odchýlit).

Česká republika, stejně jako řada dalších států, vnesla k čl. 12 *Modelové smlouvy OECD* hned dvě výhrady:

- a) Česká republika si vyhradila právo zdanit 10% sazbou licenční poplatky, které mají podle českého práva zdroj v České republice, a dále pak právo podrobit platby za užití či právo na užití softwarových práv režimu odlišnému od režimu poplatného pro autorské právo.
- b) Česká republika si rovněž vyhradila právo podrobit dani platby za *užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení*.²⁸⁸

9.6.2 Licenční poplatky v *Modelové smlouvě OSN*

Modelová smlouva OSN má tvořit standard pro uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými a rozvojovými státy. Nicméně v této souvislosti je poukazováno

²⁸⁶ Jde o reakci na odstranění institutu *stálé základny* (její roli „převzala“ stálá základna).

²⁸⁷ Vlastní zpracování s využitím textu *Modelové smlouvy OECD*.

²⁸⁸ Commentary on Article 12: Concerning the taxation of royalties. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)* [online]. OECD Publishing, 2012-08-06, s. 1 [cit. 2014-08-28]. DOI: 10.1787/9789264175181-46-en. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-12-concerning-the-taxation-of-royalties_9789264175181-46-en.

na to, že není při uzavírání smluv s rozvojovými státy využívána, protože obvykle druhý smluvní partner má ve vyjednávání silnější pozici²⁸⁹.

I v případě *Modelové smlouvy OSN* je k popisu jejího čl. 12 (*Licenční poplatky*) využito tabulky (viz Tabulka 9-6).

Ustanovení	Obsah (podstata)
čl. 12 odst. 1	Zakotvení práva státu daňové rezidence příjem zdanit.
čl. 12 odst. 2	Přiznání práva zdanit příjem i státu zdroje (<i>maximální aplikovatelná sazba neuvedena</i>)
čl. 12 odst. 3	Definice pojmu <i>licenční poplatky</i> . Obsahuje jak průmyslové, tak kulturní licenční poplatky v jednom odstavci (definice je širší, než jaká je obsažena v <i>Modelové smlouvě OECD</i>).
čl. 12 odst. 4	Ošetření situace v případě vazby licenčního poplatku na stálou provozovnu či stálou základnu.
čl. 12 odst. 5	Vymezení státu zdroje licenčních poplatků.
čl. 12 odst. 6	Překlasifikace licenčních poplatků za podmínky zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi nimi a nějakou další osobou v případě, že částka přesahuje výši, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty.

Tabulka 9-6: Obsah a vývoj čl. 12 *Modelové smlouvy OSN*²⁹⁰

9.6.3 Licenční poplatky v *Modelové smlouvě USA*

USA jsou významným obchodním (a silnějším) partnerem pro řadu států. Z tohoto titulu není překvapivé, že si vytvořily svoji vlastní modelovou smlouvu. V tomto ohledu je rovněž nutné brát v potaz značná specifika amerického právního systému, což indikuje i vlastní obsah *Modelové smlouvy USA*²⁹¹.

Popis obsahu čl. 12 této modelové smlouvy je uveden rovněž v tabulce (viz Tabulka 9-7).

Ustanovení	Obsah (podstata)
čl. 12 odst. 1	Zakotvení práva státu daňové rezidence příjem zdanit (<i>státu zdroje právo přiznáno není</i>).
čl. 12 odst. 2	Definice pojmu <i>licenční poplatky</i> . Obsahuje jak průmyslové, tak kulturní licenční poplatky

²⁸⁹ Kromě toho nelze opomíjet nadnárodní kapitál, který hraje významnou roli – nadnárodní korporace často stimuluje proces podpisu smluv o zamezení dvojího zdanění v zemích, ve kterých chtějí investovat. Ve skutečnosti jsou pak skutečnými subjekty čerpajícími výhody ze smluv. Na základě toho se zdá, že úvahy o tom, že smlouvy jsou navrhovány tak, aby docházelo ke spravedlivé dělbě daňových základů a stimulování rozvoje slabších a chudších ekonomik není ve světě velkých nadnárodních korporací nic jiného než „iluze“.

Dle lit: BRODZKA, Alicja. Emerging Economies - Fiscal Policies and International Relations. *Journal of Economics Studies and Research* [online]. 2012-11-22, roč. 2012, s. 1-9 [cit. 2014-08-28]. DOI: 10.5171/2012.269356. Dostupné z:

<http://www.ibimapublishing.com/journals/JESR/2012/269356/269356.html>. p. 5

²⁹⁰ Vlastní zpracování s využitím textu *Modelové smlouvy OSN*.

²⁹¹ Jistým specifickým např. je, že daňoví nerezidenti, kteří jsou zároveň občany USA, jsou zdaňováni z jejich celosvětových příjmů. Dvojímu zdanění je pak zamezeno tím, že v USA je těmto poplatníkům zaručen zápočet daně zaplacené ve státě jejich daňové rezidence.

Bliže viz RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. p. 6. Tomu pochopitelně odpovídá i do značné míry specifická úprava ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. (viz Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 32/1994 Sb., o Smlouvě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku.

Z hlediska rozsahu zdaňování občanů USA, tentokrát z pohledu státu zdroje (jiného než USA), je skutečností hodné zřetele i existence speciálních mezinárodních dohod, kdy osoby pracující v zámorí přímo či nepřímo pro vládu USA nepodléhají ve státu zdroje zdanění. (bliže viz např. BRADLEY, Wray E. a Christine G. BALLARD. Beyond Tax Treaties. Status of Forces and USAID Agreements. *Journal of International Taxation*. 2006, vol. 17, No. 4, pp. 52 - 59. ISSN 1049-6378.).

	(písm. a). Samostatně (pod písm. b) jsou vyčleněny zisky ze zcizení jakéhokoliv majetku uvedeného pod písm. a) v rozsahu, v jakém jsou takové zisky podmíněné produktivitou, užitím či disponováním majetku.
čl. 12 odst. 3	Ošetření situace v případě vazby licenčního poplatku na stálou provozovnu.
čl. 12 odst. 4	Překlasifikace licenčních poplatků za podmínky zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi nimi a nějakou další osobou v případě, že částka přesahuje výši, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty.

Tabulka 9-7: Obsah a vývoj čl. 12 *Modelové smlouvy USA*²⁹²

9.6.4 Komparace obsahu jednotlivých modelových smluv

Z provedeného srovnání čl. 12 všech srovnávaných modelových smluv je zřejmá jejich podobnost (viz Tabulka 9-8). Komparace definice *licenčního poplatku* je již obsažena v *kap. 5.5 (str. 33 a násl.)*, na kterou autor pro stručnost odkazuje.

Atribut	Modelová smlouva		
	OECD	OSN	USA
Explicitně uvedené právo státu rezidence příjem zdanit	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Právo státu zdroje příjem zdanit	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Separátní vymezení průmyslových a kulturních licenčních poplatků ²⁹³	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Přičitatelnost licenčních poplatků stálé provozovně v případě tzv. efektivního spojení	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Překlasifikace licenčních poplatků	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Výslovně uvedená definice státu zdroje licenčních poplatků	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Tabulka 9-8: Komparace modelových smluv²⁹⁴

9.7 Vybrané aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (a to nejenom jejich počet, ale i v nich obsažená úprava) jsou jedním z významných faktorů, který je kriticky důležitý při rozhodování o případných investicích, resp. výkonu ekonomických aktivit, na území daného státu.

Úprava obsažená v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění je však úpravou obecnou. Je tedy na místě zajímat se nejenom o prostý text smlouvy, ale i aspekty související s výkladem (interpretací) daných ustanovení. Nelze tedy ignorovat:

- potřebu znalosti výkladových pravidel pro jednotlivá ustanovení,
- pozici státu, resp. daňových orgánů, uplatňovanou ve vztahu ke komentářům modelových smluv jakožto výkladového pravidla pro smlouvy o zamezení dvojího zdanění (v tomto ohledu může sehrávat významnou roli znalost ustálené judikatury soudů vyšších stupňů),
- možnosti řešení případných sporů dohodou²⁹⁵.

²⁹² Vlastní zpracování s využitím textu *Modelové smlouvy USA*.

²⁹³ Uvedeným má autor habilitační práce na mysli vyčlenění jednotlivých kategorií licenčních poplatků do samostatných ustanovení a následně stanovení rozdílných pravidel (zpravidla sazeb) pro jejich zdanění ve státu zdroje.

²⁹⁴ Vlastní zpracování.

²⁹⁵ Jde o řešení sporů v případě, že opatření jednoho nebo obou smluvních států vede či povede u subjektu ke zdanění, které není v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Takové ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění standardně obsahují.

Blíže viz např. čl. 24 (*Řešení případů dohodou*) smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem.

Relativně významnou skutečností, která souvisí se současným „tažením“ proti daňovým únikům, je existence represivních sazeb²⁹⁶ (tj. nadstandardně vyšších sazeb daně aplikovaných na brutto příjem) a to ve vztahu k platbám plynoucím nerezidentům, kteří jsou rezidenty nesmluvních²⁹⁷ států či neunesou své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, že jsou rezidenty státu smluvního.

²⁹⁶ V případě ČR se jedná o již dříve uvedenou sazbu 35% (bližší viz § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů).

²⁹⁷ Pro účely daného odstavce je nesmluvním státem rozuměn stát, který není smluvní stranou nějaké mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení o výměně daňových informací.

10 Daňové právo EU – obecný úvod do problematiky

Unijní právo je kategorií práva *sui generis*²⁹⁸. Jeho podstatu a postavení ve vztahu k mezinárodnímu a tuzemskému právu členských států vymezil ESD ve svých dnes již notoricky známých rozsudcích ve věci *van Gend & Loos*²⁹⁹ a *Costa v E.N.E.L.*³⁰⁰. V rámci těchto rozsudků jsou vymezeny základní mantinely komunitárního (resp. současného unijního) práva, které byly navazující judikaturou ESD dále precizovány a rozšiřovány ve vztahu k dalším otázkám³⁰¹.

Záměrem této práce nicméně není zaobírat se unijním právem jako takovým³⁰², nýbrž pouze rámcově vymezit situaci a následně se zaobírat unijní úpravou pro mezinárodního zdaňování licenčních poplatků (viz následující *kap. 11 str. 90 a násl.*). Prvně uvedené (tj. začlenění *kap. 10* do textu habilitační práce) je vedeno záměrem postupovat od obecných východisek ke konkrétním (specifickým).

10.1 Přímé daně v unijním právu

Na základě komparace rozsahu unijní právní úpravy v oblasti nepřímých a přímých daní je možné konstatovat, že úroveň harmonizace v oblasti přímých daních nedosahuje takové úrovně jako v případě daní nepřímých³⁰³. Na vině je řada faktorů. Autor habilitační práce je toho názoru, že uvedené je mj. důsledkem:

- a) absence všeobecného přesvědčení o bezpodmínečné nutnosti široké harmonizace v oblasti přímých daní mezi členskými státy³⁰⁴,
- b) obav států ze ztráty další autonomie v oblasti daní a ztráty jejich konkurenceschopnosti v oblasti přímých daní,
- c) zúžení možností (mantinelů) pro využívání nástrojů fiskální politiky,
- d) obecného vědomí politiků o tom, že přímé daně (*zahrnující daně z příjmů a daně majetkové*) patří mezi kategorie, které jsou velmi citlivě vnímány poplatníky (voliči)³⁰⁵.

²⁹⁸ Toto hodnocení není vnímáno jednotně. K některým otázkám viz AVELLA, Francesco. Using EU Law To Interpret Undefined Tax Treaty Terms: Article 31(3)(c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Article 3(2) of the OECD Model Convention. *World Tax Journal*. 2012, roč. 4, č. 2, s. 95-124.

²⁹⁹ Rozsudek ESD z 05. 02. 1963 v případě NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos (případ 26/62). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-08-14]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1408002764569&uri=CELEX:61962CJ0026>.

³⁰⁰ Rozsudek ESD z 15. 07. 1964 v případě Flaminio Costa v E.N.E.L. (případ 6/64). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-08-14]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1408001973336&uri=CELEX:Ot>.

³⁰¹ Šlo např. o otázku *přímého účinku komunitárních (resp. současných unijních) právních předpisů* či *odpovědnosti členského státu za neimplementované komunitární (resp. v současnosti unijní) právní předpisy*.

³⁰² Pro daný účel lze využít např. publikace předních českých odborníků na daňovou problematiku – viz ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.; NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. ISBN 978-807-3576-950.

³⁰³ V oblasti nepřímých daní je daňová harmonizace hodnocena jako rozsáhlá a zároveň úspěšná. Viz např. TÝČ, Vladimír. Harmonization of indirect taxes in the European Union. *International Journal of Law and Management*. 2008, roč. 50, č. 2, 87 - 92. ISSN 1754-243X.

³⁰⁴ V oblasti nepřímých daní naopak toto přesvědčení existovalo, o čemž svědčí legislativní vývoj v oblasti nepřímých daní na komunitární, resp. současné unijní, úrovni. Zdá se, že jistá nevole některých států pro přijetí jednotné právní úpravy byla eliminována zakotvením řady výjimek.

Harmonizační proces v oblasti přímých daní již několik let stagnuje³⁰⁶. Tuto situaci lze předpokládat i nadále, neboť i po vstupu Lisabonské smlouvy v platnost, je v zásadě podmínkou přijetí právního předpisu jednomyslnost v hlasování³⁰⁷. Pravděpodobnost shody mezi všemi současnými 28 členskými státy je přitom, podle názoru autora habilitační práce, velmi nízká a to tím spíše, že inkaso z přímých daní (zejména daní z příjmů fyzických a právnických osob) tvoří u řady členských států značnou část příjmů veřejných rozpočtů³⁰⁸.

10.1.1 Zdroje unijního práva pro přímé daně

Pro získání základního náhledu a pro identifikaci zdrojů unijního práva pro přímé daně je možné vycházet z dále prezentovaného schématu (viz Obrázek 10-1 dále).

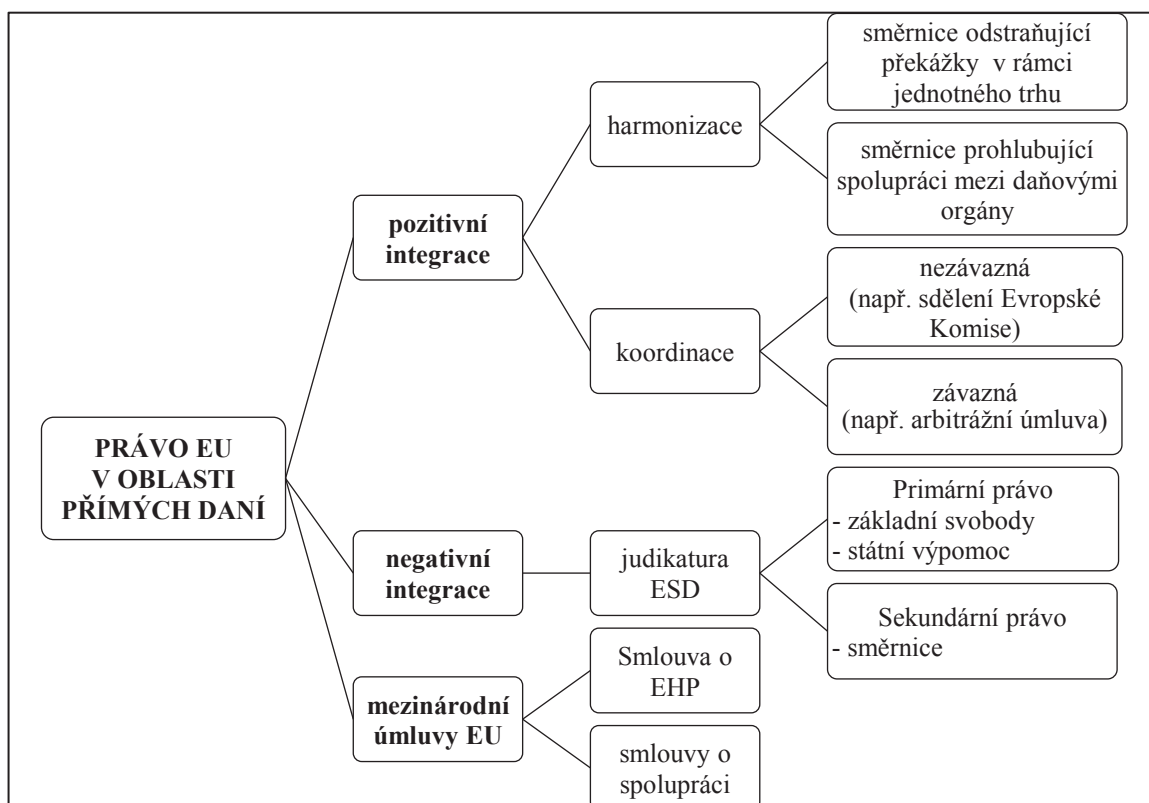
³⁰⁵ Vlivem řady populistickým kroků, které jsou objektivně existující skutečností, jsou příslušné právní předpisy (a v nich obsažené právní normy) podrobovány častým a mnohdy velmi nesystematickým změnám, které narušují stabilizační funkce daní. (viz VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: Vox, 2010, 355 s. ISBN 978-808-6324-869. s. 12). K souvisejícím otázkám z aktuálnějších analýz viz rovněž např. DOLEŽALOVÁ, Jitka. Politicko-rozpočtový cyklus v České republice a v Rakousku: Working Paper č. 04/2010. *Centrum výzkumu konkurenční schopnosti české ekonomiky* [online]. 2010, červen 2010, s. 1-31 [cit. 2014-05-05]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/do/econ/soubory/oddeleni/centrum/papers/04Dolezalova.pdf>.

³⁰⁶ Stranou pozornosti byly z důvodu nezájmu členských států postaveny návrhy týkající se uplatňování společného „Modelu zamezení dvojího zdanění EU“, který měl vycházet z *Modelové smlouvy OECD*. Blíže viz např. EUROPEAN COMMISSION. *European Commission: Taxation and Customs Union* [online]. [cit. 2014-07-20]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/double_taxation_conventions/index_en.htm.

Snahy Komise se v oblasti přímých daní v současnosti upínají na *společný konsolidovaný základ daně korporací*, pro něž již existuje návrh směrnice.

³⁰⁷ Dané pravidlo však není absolutní.

³⁰⁸ Blíže viz např. EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European Union — Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2014 edition* [online]. 2014 [cit. 2014-08-15]. ISBN 978-92-79-35672-8. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm.



Obrázek 10-1: Zdroje unijního práva pro oblast přímých daní³⁰⁹

10.1.2 Primární právo EU a přímé daně

Daňové oblasti se věnuje *Smlouva o fungování EU* (dále jen SFEU) ve svém čl. 110 a násl. SFEU výslovně zakotvuje právo EU přijmout úpravu v oblasti nepřímých daní. Dle dikce čl. 113 SFEU je dána pravomoc *Radě*³¹⁰ zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s *Evropským parlamentem*³¹¹ a *Hospodářským a sociálním výborem*³¹² jednomyslně přijmout ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.

Pravomoc orgánů EU není pro oblast přímých daní ve SFEU explicitně uvedena – to ovšem neznačí absolutní nemožnost upravovat přímé daně na úrovni EU, důkazem čehož jsou ostatně již existující směrnice determinující zdaňování příjmů právnických osob na jednotném trhu³¹³.

³⁰⁹ Vlastní zpracování dle lit. LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH a Claus STARINGER. *Introduction to European tax law on direct taxation*. 2nd ed. Vídeň: Linde, 2010, 223 s. ISBN 978-3-7073-1764-0. s. 23.

³¹⁰ Ke složení a funkcím *Rady* blíže viz čl. 16 *Smlouvy o Evropské unii*.

³¹¹ Blíže viz čl. 14 a související *Smlouvy o Evropské unii*.

³¹² Blíže viz čl. 301 *Smlouvy o fungování Evropské unie*.

³¹³ V dřívější právní úpravě – tj. *Smlouvě o založení Evropského společenství* (dále jen „SES“), která byla nahrazena SFEU, byl v čl. 293 výslovně uveden odkaz na přímé daně a to jako *právo členského státu zahájit mezi sebou v případě potřeby jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství*. Nejednalo se však v žádném případě o přenos pravomocí, ale pouze o jakési deklaratorní prohlášení o přiznání práva členského státu činit výše uvedené příslušné kroky k zamezení dvojího zdanění.

Pravomoc pro přímé daně lze odvodit³¹⁴ z dikce čl. 115 a čl. 116 SFEU. Prvně uvedený článek stanoví, že: „Aniž je dotčen článek 114, Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“. V případě druhého uvedeného ustanovení dokonce není ani dán požadavek jednomyslnosti. V článku 116 SFEU se stanoví následující: „Zjistí-li Komise, že existující rozdíly mezi právními a správními předpisy členských států narušují podmínky hospodářské soutěže na vnitřním trhu a vyvolávají narušení, které je nutno odstranit, poradí se s danými členskými státy. Nevedou-li tyto porady k odstranění takové nerovnováhy, přijmou Evropský parlament a Rada řádným legislativním postupem za tímto účelem potřebné směrnice. Mohou být přijata jakákoliv jiná vhodná opatření uvedená ve Smlouvách³¹⁵“.

Působnost SFEU ve sféře daní jde však i nad rámec čl. 110 a navazujících. Daňové otázky je totiž nutné hodnotit i v kontextu základních svobod EU, přičemž stezejní roli v tomto ohledu sehrává judikatura ESD (viz následující kap. 10.3 str. 88 a násl.).

10.2 Sekundární právo EU

Sekundární právo EU reguluje v oblasti přímých daní, ostatně jak již bylo částečně naznačeno výše, otázky spojené mj. se zdaňováním pasivních příjmů u právnických osob a administrativní otázky (*mezinárodní daňová spolupráce*). Unijní právo je právem *sui generis* a tedy i právní předpisy EU (resp. jejího právního předchůdce – tj. ES) vykazují jisté atypické rysy. Jedním z nich, který je hoděn značné pozornosti, jsou více či méně rozsáhlé preambule. Ty by neměly být opomíjeny, neboť představují cenný zdroj informací a vodítko při jejich interpretaci.

Co se týče věcného obsahu směrnic, které jsou hlavním zdrojem sekundárního práva EU determinujícího zdaňování příjmů, je možné konstatovat, že zasahují primárně do oblasti zdaňování příjmů právnických osob³¹⁶.

³¹⁴ HELMINEN, Marjaana. *EU tax law: direct taxation*. Amsterdam: IBFD, c2009, xxii, 406 s. ISBN 978-90-8722-058-7. s. 19 – 20.

³¹⁵ Smlouvami se rozumí jak *Smlouva o fungování EU*, tak i *Smlouva o EU*. Čl. 1 SFEU přitom stanoví, že: „*Tato smlouva* (myšleno *Smlouva o fungování EU* – pozn. autora habilitační práce) *a Smlouva o Evropské unii představují smlouvy, na nichž je Unie založena. Tyto dvě smlouvy, které mají stejnou právní sílu, se označují jako „Smlouvy“*“.

³¹⁶ *Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států*, ve znění *Směrnice Rady 2013/EU ze dne 13. května 2013 a Směrnice Rady 2014/86/EU ze dne 08. července 2014*.

Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných 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) ve znění *Směrnice Rady 2013/EU ze dne 13. května 2013*.

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 ze dne 26. dubna 2004, Směrnice Rady 2004/76/ES ze dne 29. dubna 2004, Směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 a Směrnice Rady 2013/13/EU ze dne 13. května 2013*.

Jistou výjimku představuje *Směrnice Rady 2003/48 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, Směrnice Rady 2006/98/ES a Směrnice Rady 2014/48/EU ze dne 24. března 2014*. Uvedená směrnice stanoví právní rámec pro zdaňování příjmů z úspor v podobě úrokových plateb.

10.3 Judikatura ESD - obecně

V kontextu zpracovávaného tématu by bylo hrubou chybou ignorovat judikaturu ESD, které je „vyhrazen úkol“ interpretace unijního (dříve komunitárního) práva. Je pravdou, že vlastní rozhodnutí ESD jsou *de facto* závazné pouze pro strany sporu. Nelze ovšem ignorovat jejich širší dopad. Důvod je zcela nasnadě. Kromě rozhodnutí v meritu věci věnuje ESD zpravidla mimořádnou pozornost i rozsáhlému zdůvodnění toho, proč je či není některá právní norma v souladu s unijním (dříve komunitárním) právem.

V tomto ohledu je velmi vypovídající hodnocení Sweeta, který uvádí: „*Zatímco se každý jednotlivý případ dotýká dílčího daňového pravidla v příslušném členském Státu, výsledná judikatura má harmonizační efekt v oblasti daní v členských státech, protože díky poskytnutí detailního zdůvodnění, proč příslušné pravidlo je (není) ve shodě s právem EU, vytváří judikatura obecné principy akceptovatelné daňové politiky pro EU jako celek.*“³¹⁷

Reflexe závěrů ESD v tuzemských právních úpravách členských států EU je tak pochopitelnou reakcí mající za cíl eliminovat stávající, či alespoň potenciální, rozpory mezi tuzemskou právní úpravou a unijním právem. Kromě toho judikatura ESD a posuny v ní jsou zohledňovány i v samotných právních předpisech EU (dříve ES), které se na ni ve svých preambulích odkazují.

Nadto dostupné statistické údaje dokazují, že počet případů, kdy je předmětem předběžné otázky předložené ESD k posouzení či předmětem sporu daňová otázka³¹⁸, má rostoucí tendenci³¹⁹.

Vybrané statistické údaje o řízeních zahájených pro oblast daní pro období let 2010 – 2013 jsou uvedeny v následující tabulce (viz Tabulka 10-1).

Rok	Počet zahájených řízení			Počet ukončených řízení v oblasti daní
	Přímé žaloby	Řízení o předběžných otázkách	Celkem	
2010	5	57	62	66
2011	19	66	85	49
2012	2	57	59	64
2013	8	44	52	74

Tabulka 10-1: Počet zahájených řízení a ukončených řízení u ESD v oblasti daní v letech 2010 - 2013³²⁰

³¹⁷ Viz Stone SWEET in GENSCHEL, PHILIPP a MARKUS JACHTENFUCHS. How the European Union constrains the state: Multilevel governance of taxation. *European Journal of Political Research* [online]. 2011, vol. 50, issue 3, s. 293-314 [cit. 2013-02-20]. DOI: 10.1111/j.1475-6765.2010.01939.x. Dostupné z: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1475-6765.2010.01939.x>. s. 300.

Pozn.: překlad autora habilitační práce. Původní text v anglickém jazyce má následující znění: „*While each tax case concerns a particular tax rule in a particular Member State, the resulting case law has a harmonising effect across taxes and Member States because, by providing detailed reasons why the particular rule is (not) in line with EU law, it establishes general principles of acceptable tax policy for the EU as a whole.*“.

³¹⁸ Jde o souhrnné údaje za veškeré daně – tedy daně přímé i nepřímé.

³¹⁹ Blíže viz GENSCHEL, PHILIPP a MARKUS JACHTENFUCHS. How the European Union constrains the state: Multilevel governance of taxation. *European Journal of Political Research* [online]. 2011, vol. 50, issue 3, s. 293-314 [cit. 2013-02-20]. DOI: 10.1111/j.1475-6765.2010.01939.x. Dostupné z: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1475-6765.2010.01939.x>. s. 301 – 302.

Výše uvedení autoři prezentují řadu zajímavých údajů, mj. poukazují i na nárůst počtu řešených případů. Zatímco v období let 1988 – 1997 vydal ESD pouze 20 rozsudků ve věcech přímých daní, v období let 1998 – 2007 to bylo již 101 rozsudků.

Nárůst počtu věcí rozhodovaných v oblasti daní (jde o porovnání se stavem před několika desítkami let) je pochopitelně spojen s rizikem toho, že judikatura se stává v některých aspektech nekonzistentní a bylo by pravděpodobně zapotřebí provést určitou revizi. Existence rozporů v judikatuře ESD, na kterou poukazuje např. Lang³²¹, je mimo jakoukoliv pochybnost nežádoucí. Úkolem ESD je totiž ujednocovat, indikátorem čehož je mj. i absence disentujících stanovisek soudců v rozhodnutích.

Autor habilitační práce však zdůrazňuje, že předchozí tvrzení nesmí být chápána v tom smyslu, že judikatura ESD by měla být nutně neměnná. Sledování takového cíle by bylo nežádoucí a jen velmi těžko obhajitelné – je totiž nutné reflektovat změnu společenských a právních podmínek. Posun ESD ve vnímání a hodnocení příslušných otázek by však měl být jasně vyjádřen a zdůvodněn³²².

10.4 Vybrané aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu

Oblast přímých daní je regulována unijním právem, které má jako takové aplikační přednost před právem mezinárodním a tuzemským (blíže viz *kap. 5.2 str. 28 a násl.*). Kromě úpravy v sekundárním právu (blíže viz následující *kap. 11 str. 90 a násl.*) je vhodné brát na zřetel i právo primární, které obsahují základní (ale velmi obecné) normy mající relevanci rovněž pro oblast přímých daní.

V tomto ohledu nelze opomíjet roli *judikatury ESD* a to pro důvody uvedené výše (viz *kap. 10.3 str. 88*). Na místě je tedy realizovat monitoring relevantní judikatury ESD³²³; z pohledu mezinárodního zdaňování pasivních příjmů pak zejména judikaturu a její vývoj ve vztahu k:

- příslušným směrnici,
- základním svobodám (v kontextu zpracovávané materie lze mít za to, že relevantními budou zejména *svoboda usazování a volný pohyb kapitálu*).

Stranou pozornosti nesmí zůstat ani monitoring dalších *aktivit orgánů EU*³²⁴. Z nich je v současnosti patrný zájem na přijetí a prosazování opatření eliminujících daňové úniky.

³²⁰ Vlastní zpracování s využitím lit.: SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE. *Výroční zpráva 2013: Přehled činnosti Soudního dvora, Tribunálu a Soudu pro veřejnou službu Evropské unie* [online]. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie, 2014 [cit. 2014-09-29]. ISBN 978-92-829-1665-0. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2014-06/qdag14001csc.pdf>

Pozn.: Doba řízení o předběžné otázce osciluje kolem 16 měsíců, u naléhavé předběžné otázky pak okolo 2 měsíců. Blíže viz s. 96 shora uvedené publikace.

³²¹ LANG, Michael. Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation. Trends, Tensions and Contradictions. FINAL 27/03/2009. Article based on Inaugural Lecture delivered by Prof. Lang on 6 March 2009 in Leuven, as revised for publication. In: *Wirtschaftsuniversität Wien* [online]. [cit. 2011-09-08]. Dostupné z: <http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/LangECTaxRev2009Leuven.pdf>.

³²² Tamtéž.

³²³ Ostatně uvedené je zřejmě ve velkých nadnárodních korporacích zřejmě standardem.

Uvedenou aktivitu běžně realizují i poradenské společnosti. Důkazem toho jsou různé, veřejně dostupné, komentáře a sdělení.

³²⁴ Za stěžejní lze v tomto ohledu považovat prohlášení a doporučení Komise, která sehrává v dané oblasti stěžejní roli.

11 Mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v unijním právu - Směrnice Rady 2003/49/ES

Směrnice Rady 2003/49/ES je speciálním právním předpisem, který pojednává o systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, což je patrné z úplného názvu předpisu. Jde přitom o směrnici, která byla relativně často novelizována³²⁵.

Před bližším přiblížením právní úpravy obsažené ve směrnici autor habilitační práce poukazuje na skutečnost, že se zabývá pouze obecnými aspekty platnými jak pro úroky tak i licenční poplatky a dále úpravou relevantní pouze pro licenční poplatky – úpravě vážnoucí pouze k úrokům není v tomto ohledu věnována pozornost.

11.1 Smysl a podstata právní úpravy obsažené ve Směrnici Rady 2003/49/ES

Podstatou je, stejně jako v případě ostatních směrnic odstraňujících překážky na jednotném trhu, odstranit překážky pro fungování jednotného trhu zakotvením takových podmínek, které by vystavily transakce mezi společnostmi z různých členských států v zásadě takovým daňovým podmínkám³²⁶, které by odpovídaly transakci zrealizované mezi společnostmi ze stejného členského státu.

Důvod je zřejmý - vnitrostátní daňové právní předpisy, a to ani ve spojení s dvoustrannými či vícestrannými dohodami, nemusí totiž zaručit zamezení dvojího zdanění. Je třeba brát v úvahu, že v oblasti přímých daní (včetně tuzemské právní úpravy zdaňování pasivních příjmů³²⁷) zůstala členským státům zachována vysoká míra autonomie³²⁸, kterou pochopitelně využívají.

³²⁵ Jde o následující směrnice, které se dotkly úpravy obsažené v původní verzi *Směrnice Rady 2003/49/ES*:

- Směrnice Rady 2004/66/ES ze dne 26. dubna 2004;
- Směrnice Rady 2004/76/ES ze dne 29. dubna 2004;
- Směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006;
- Směrnice Rady 2013/13/EU ze dne 13. května 2013.

³²⁶ Preambule bod (1) *Směrnice Rady 2003/49/ES* hovoří o tom, že by: „... neměly podléhat podmínkám méně příznivým než jsou podmínky, které se vztahují na stejné transakce prováděné mezi společnostmi ze stejného členského státu.“.

³²⁷ Ta ovšem musí respektovat mantinely dané unijním a mezinárodním právem.

V případě prvně uvedeného jde o mj. dodržování (zajištění) základních svobod a zákazu diskriminace.

V případě druhého uvedeného jde o respektování zákazu diskriminace zakotveného v samostatném článku obsaženém ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (někdy bývá článek označován jako *Zásada rovného nakládání*). Zákaz diskriminace je přitom zakotven v různých rovinách (zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti, zákaz diskriminace osob bez státní příslušnosti, zákaz diskriminačního zacházení ve vztahu ke stále provozovně, základ diskriminačního zacházení s poplatky hrazenými rezidentovi druhého smluvního státu, zákaz diskriminace na základě rezidentství vlastníka podniku). Pro srovnání viz např. čl. 23 (*Zásada rovného zacházení*) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem (zveřejněna pod č. 100/2003 Sb. m. s.).

³²⁸ Uvedené se vztahuje i k možnostem uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění a metod zamezení dvojího zdanění v nich zakotvených. Blíže viz Rozsudek ESD ze dne 12. května 1998 v případě *Manžele Gillyovi proti Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* (případ 336/96). *Eur-lex* [online] [cit. 2010-06-07]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1417288524624&uri=CELEX:61996CJ0336>.

Resumé vybraných aspektů uvedených v Preambuli *Směrnice Rady 2003/49/ES* je uvedeno v následující tabulce (viz Tabulka 11-1).

Základní pravidlo	Zdůvodnění vhodnosti zvolného pravidla	Základní výjimky z aplikace směrnice		
		I	II	III
Platby licenčních poplatků smí být zdaněny pouze jednou v jednom členském státě	Uvedená koncepce se jeví jako nejvhodnější pro odstranění formalit a problémů a k zajištění stejného daňového zacházení.	Úprava ve směrnici dopadá pouze na výši licenčních poplatků, kterou by si plátce a skutečný vlastník sjednal v případě, že by mezi nimi neexistoval zvláštní právní vztah.	Členským státům zůstává možnost přijímat opatření vhodná k boji proti daňovým únikům či zneužívání daňových režimů.	Na přechodnou dobu byla odložena povinnost některých států danou směrnicí aplikovat.

Tabulka 11-1: Sumarizace informací uvedených v Preambuli *Směrnice Rady 2003/49/ES*³²⁹

Idee uvedené v Preambuli, která je jakýmsi úvodem seznamující čtenáře právního předpisu s jeho smyslem a účelem³³⁰, se pochopitelně promítají i ve vlastních normách obsažených v dalším textu předpisu.

Text *Směrnice Rady 2003/49/ES* na Preambuli bezprostředně navazuje a stanovuje, že: „Úroky nebo licenční poplatky mající zdroj v členském státě jsou **osvobozeny od veškerých daní, které na ně jsou formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy**³³¹, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společností členského státu.“³³². Pro definice uvedených pojmů viz *kap. 11.2 str. 91 a násl.*

Směrnicí Rady 2003/49/ES přitom není dotčeno užití předpisů, které: „... **překračují rámec ustanovení této směrnice a jejichž účelem je odstranit nebo omezit dvojí zdanění úroků a licenčních poplatků.**“³³³

Kromě toho čl. 1 této směrnice nebrání členskému státu: „... **zohlednit při používání jeho daňového práva úroky či licenční poplatky přijaté jeho společnostmi, stálými provozovnami těchto společností nebo stálými provozovnami umístěnými v daném státě.**“³³⁴

11.2 Pojmy užití směrnici

Pro správnou aplikaci směrnice je klíčové vymezení pojmů užívaných směrnicí. *Směrnice Rady 2003/49/ES* tak ovšem nečiní v rámci jednoho článku – definice jsou ve směrnici relativně roztroušeny. Autor habilitační práce se pokusil v rámci následujícího textu definice systematizovat ve smyslu uspořádání do logických celků.

³²⁹ Vlastní zpracování s využitím *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

K základním výjimkám označeným v tabulce jako III viz blíže čl. 6 *Směrnice Rady 2003/49/ES*, který obsahuje přechodná ustanovení pro Českou republiku, Řecko, Španělsko, Lotyšsko, Litvu, Polsko, Portugalsko a Slovensko.

³³⁰ Preambule je i důležitým vodítkem pro teleologický výklad, kterého v hojně míře využívá i ESD.

³³¹ Zvýrazněno autorem habilitační práce.

³³² Čl. 1 (*Oblast působnosti a postup*) bod 1 *Směrnice Rady 2003/49/ES*. Tučný text byl zvýrazněn autorem práce.

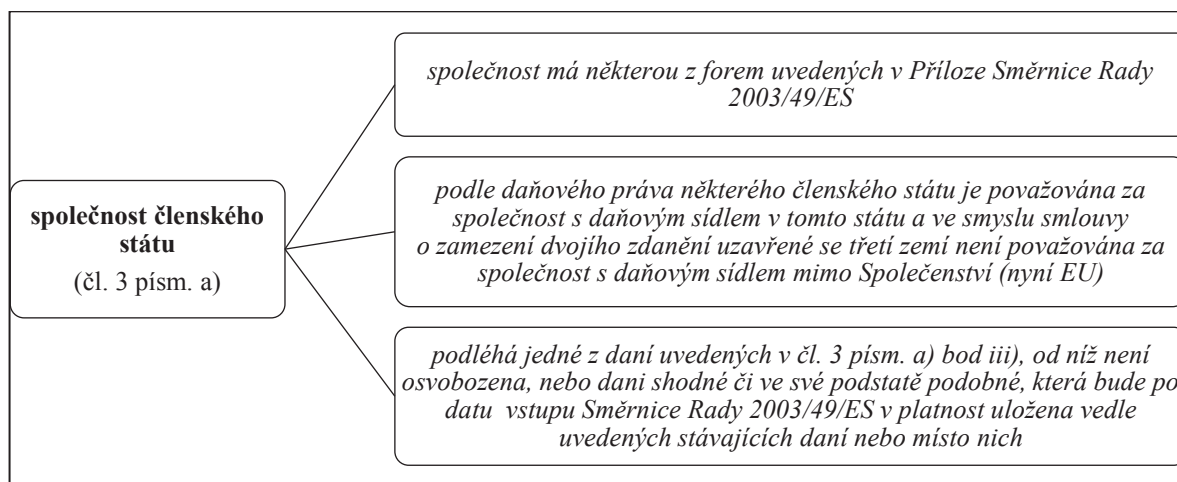
³³³ Čl. 9 (*Ustanovení o omezené působnosti*) *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³³⁴ Čl. 1 bod 9 *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

11.2.1 Společnost členského státu, přidružená společnost a stálá provozovna

Klíčovými pojmy *Směrnice Rady 2003/49/ES* jsou pojmy *společnost členského státu*, *přidružená společnost* a *stálá provozovna*. Tato směrnice je totiž použitelná pouze za předpokladu, že: „ ... *společnost, jež je plátcem úroků či licenčních poplatků, nebo společnost, jejíž stálá provozovna je považována za pláce úroků či licenčních poplatků, je přidruženou společností společnosti, jež je skutečným vlastníkem těchto úroků či licenčních poplatků, nebo jejíž stálá provozovna je považována za skutečného vlastníka těchto úroků či licenčních poplatků.*“³³⁵.

Pro zahrnutí společnosti pod označení *společnost členského státu* je zapotřebí, aby byly naplněny tři pojmové znaky, které jsou uvedeny v níže uvedeném schématu (Obrázek 11-1).



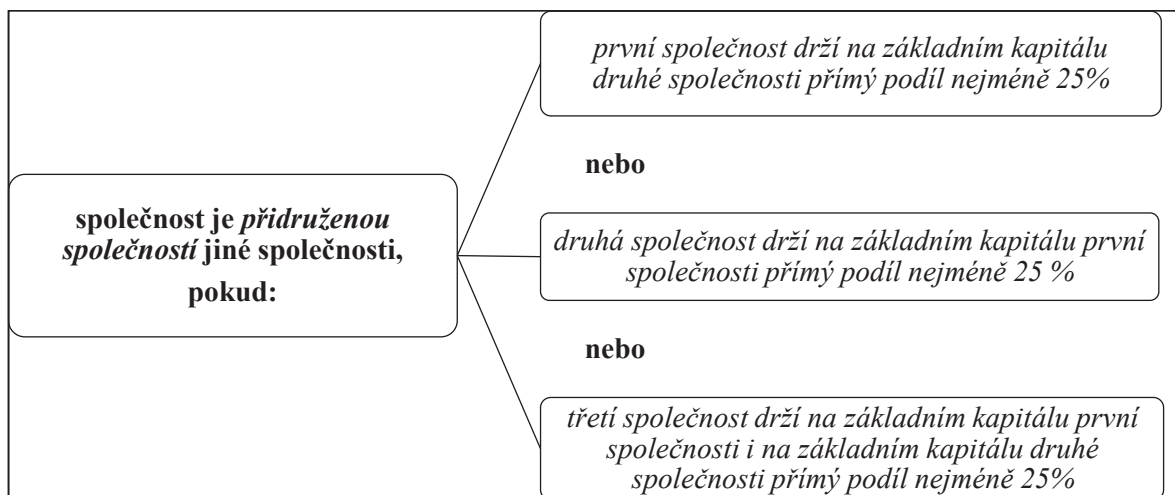
Obrázek 11-1: Definice pojmu *společnost členského státu* dle *Směrnice Rady 2003/49/ES*³³⁶

O *přidružené společnosti* ve spojitosti se *Směrnici Rady 2003/49/ES* se jedná v případě, že je splněna podmínka držby určitého minimálního podílu. Podíl se musí týkat pouze společností usazených na území EU (dříve Společenství) s tím, že členské státy mají možnost nahradit kritérium minimálního podílu na základním kapitálu kritériem minimálního podílu na hlasovacích právech³³⁷. Informace o minimálních podílech jsou uvedeny v následujícím schématu (viz Obrázek 11-2).

³³⁵ Čl. 1 bod 7 *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³³⁶ Vlastní zpracování s využitím čl. 3 písm. a) *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³³⁷ O podílu na hlasovacích právech, nicméně ve vazbě k pravidlům stanoveným pro zdaňování dividend ve státu zdroje, hovoří i některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jde např. o Smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Velkou Británií (zveřejněna pod č. 89/1992 Sb., v níž její čl. 10 odst. 2 stanoví: „ ... *daň takto stanovená nepřesáhne: (a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost, která spravuje nejméně 25 % podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy; ...*“.



Obrázek 11-2: Definice pojmu *přidružená společnost* dle *Směrnice Rady 2003/49/ES*³³⁸

Směrnice Rady 2003/49/ES přitom dává členskému státu možnost nepoužít tuto směrnici ve vztahu ke společnosti jiného členského státu nebo ke stálé provozovně společnosti jiného členského státu v případě, že podmínky uvedené výše (viz Obrázek 11-2) nebyly dodržovány bez přerušení nejméně po dobu dvou let.³³⁹

Stálá provozovna je pro účely *Směrnice Rady 2003/49/ES* vymezena jako: „*trvale umístěné zařízení určené k podnikání, jež se nachází v členském státě a jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost společnosti jiného členského státu.*“³⁴⁰ V případě, že je stálá provozovna společnosti členského státu považována za plátce nebo skutečného vlastníka licenčních poplatků, není považována za plátce nebo skutečného vlastníka žádná jiná část této společnosti³⁴¹.

11.2.2 Skutečný vlastník licenčních poplatků

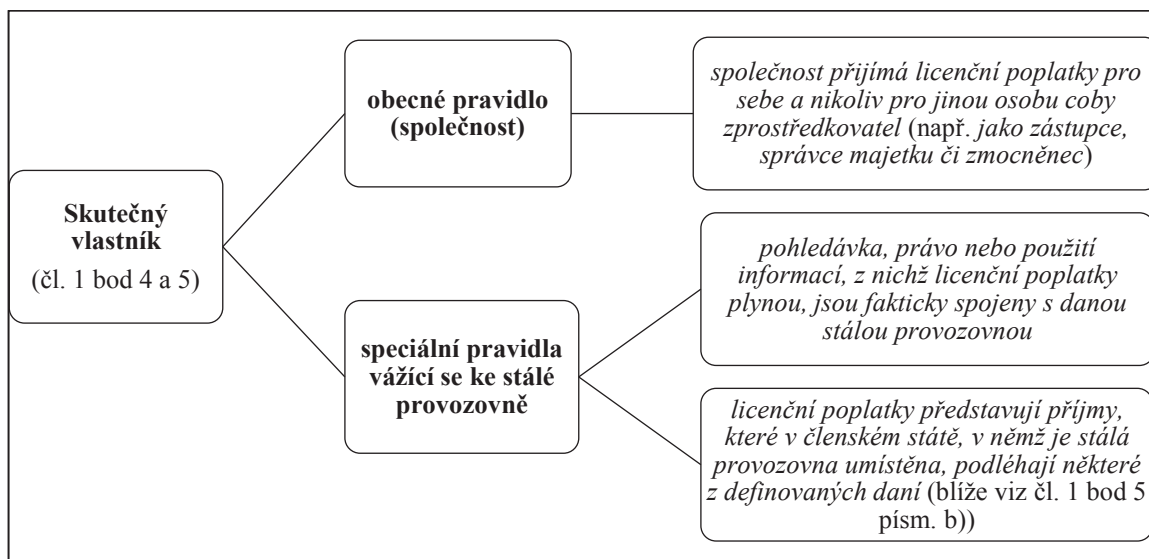
V rámci definice pojmu *skutečný vlastník licenčního poplatku* lze opět identifikovat existenci obecného i speciálního pravidla, které se váže ke stálé provozovně (bližší viz Obrázek 11-3).

³³⁸ Vlastní zpracování s využitím čl. 3 písm. a) *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³³⁹ Čl. 1 bod 10 *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³⁴⁰ Čl. 4 písm. c) *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³⁴¹ Čl. 1 bod 6 *Směrnice Rady 2003/49/ES*.



Obrázek 11-3: Definice pojmu *skutečný vlastník* dle *Směrnice Rady 2003/49/ES*³⁴²

11.2.3 Stát zdroje

Z pohledu čerpání výhody plynoucí ze *Směrnice Rady 2003/49/ES* je rovněž důležitá identifikace *státu zdroje*. Tento pojem se logicky pojí s termínem *plátce* (k vybraným otázkám viz *kap. 6.1.1 str. 39 a násl.*). Pro účely *Směrnice Rady 2003/49/ES* je *stát zdroje* vydefinován přes pojem platby následovně: „*Platba provedená společností členského státu nebo stálou provozovnou umístěnou v jiném členském státě se považuje za platbu mající zdroj v tomto členském státě (dále jen „stát zdroje“)*.“³⁴³

Stálá provozovna je považována za plátce licenčních poplatků při splnění jedné podmínky – a to je, že platby licenčních poplatků realizované touto stálou provozovnou představují daňově odpočitatelnou položku stálé provozovny v členském státě, ve kterém je umístěna.³⁴⁴

11.2.4 Licenční poplatky

Pojem licenční poplatky je vymezen velmi široce a rozumějí se jimi: „... *platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo naužití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a počítačových programů, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, vzoru nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Za licenční poplatky se považují platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.*“³⁴⁵

Inspirace *Modelovou smlouvou OECD* je nasnadě (pro srovnání viz *kap. 5.5 str. 33*), nicméně nad rámec současné verze modelu licenční poplatky dle dané směrnice zahrnují i *platby za užití nebo za právo na užití počítačových programů a platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.*

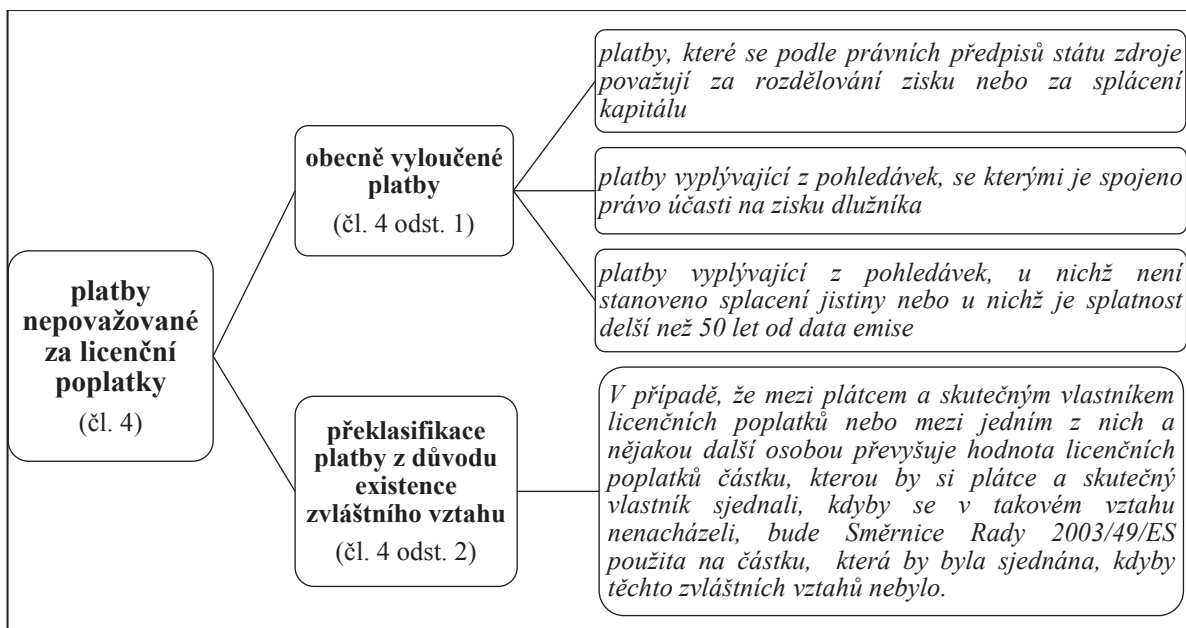
³⁴² Vlastní zpracování s využitím čl. 1 bod 4. a 5 *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³⁴³ Čl. 1 bod 2. *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³⁴⁴ Čl. 1 bod 3. *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³⁴⁵ Viz čl. 2 písm. b) *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

Kromě toho je v právním předpisu vymezeno i to, co se naopak za licenční poplatky nepovažuje. Tyto kategorie lze členit na dvě základní skupiny, které jsou uvedeny v následujícím schématu (viz Obrázek 11-4).



Obrázek 11-4: Platby nepovažované za licenční poplatky dle Směrnice Rady 2003/49/ES³⁴⁶

Ve vztahu k platbám uvedeným v čl. 4 odst. 1 Směrnice Rady 2003/49/ES je užito spojení, že stát zdroje *není povinen zajistit výhody* plynoucí ze směrnice. V tomto ohledu je tedy dána členskému státu diskrece a je tedy na uvážení zákonodárského sboru příslušného členského státu, jakému daňovému režimu dané platby podrobí.

11.3 Možnost požadovat doložení splnění požadavků osvědčením

Stát zdroje má právo v rámci své tuzemské právní úpravy vznést požadavek na doložení splnění skutečností vedoucích k čerpání výhody ze směrnice tzv. *osvědčením*. Stát zdroje má zároveň právo požadovat srážku daně u zdroje v případě, že splnění požadavků stanovených v čl. 1 Směrnice Rady 2003/49/ES není v okamžiku platby doloženo.³⁴⁷

Stejně tak má stát zdroje právo podmínit osvobození od daně rozhodnutím, kterým přiznává osvobození od daně na základě osvědčení potvrzujícího splnění příslušných požadavků. Takové rozhodnutí musí být vydáno nejpozději do tří měsíců od předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat. Platnost takového rozhodnutí je nejméně jeden rok od vydání.³⁴⁸

Sumarizace základních požadavků kladených na osvědčení pro každou smlouvu, která je podkladem pro platbu licenčních poplatků, je provedena v níže uvedené tabulce (viz Tabulka 11-2).

³⁴⁶ Vlastní zpracování s využitím čl. 4 Směrnice Rady 2003/49/ES.

³⁴⁷ Čl. 1 bod 11 Směrnice Rady 2003/49/ES.

³⁴⁸ Čl. 1 bod 12 Směrnice Rady 2003/49/ES.

Ustanovení čl. 1 bod 13	Náležitost osvědčení
písm. a)	<i>doklad o daňovém sídle společnosti příjemce a v nutných případech doklad o existenci stálé provozovny potvrzený správcem daně členského státu, v němž má společnost příjemce daňové sídlo nebo v němž je stálá provozovna umístěna</i>
písm. b)	<i>údaj o tom, že společnost příjemce je skutečným vlastníkem podle čl. 1 odst. 4 Směrnice 2003/49/ES nebo o tom, že jsou splněny podmínky čl. 1 odst. 5 Směrnice 2003/49/ES</i>
písm. c)	<i>údaj o tom, že společnost příjemce podléhá některé ze stanovených daní (viz čl. 3 písm. a) bod iii) Směrnice 2003/49/ES)</i>
písm. d)	<i>údaj o minimálním podílu na základním kapitálu či o minimálním podílu na hlasovacích právech (viz čl. 3 písm. b) Směrnice 2003/49/ES)</i>
písm. e)	<i>údaj o období, po které existuje výše uvedený podíl</i>

Tabulka 11-2: Náležitosti osvědčení dle čl. 1 bod 13. *Směrnice Rady 2003/49/ES*³⁴⁹

Kromě uvedeného je členský stát oprávněn požadovat doložení právního nároku na platby licenčního poplatku (např. licenční smlouvou)³⁵⁰.

11.4 Režim v případě provedení srážky ve státu zdroje

Při splnění směrnici stanovených podmínek je jednoznačně zakotveno právo zdanit pouze státu daňové residence poplatníka³⁵¹.

Pokud by byla v rozporu se *Směrnici Rady 2003/49/ES* provedena srážka daně³⁵², vzniká nárok na vrácení takto sražené daně. V tomto ohledu může členský stát požadovat, slovy českého překladu *Směrnice Rady 2003/49/ES*: „... skutečnosti uvedené v odstavci 13.“ (k danému viz *Tabulka 11-2* výše). Předmětná žádost musí být předložena ve stanovené lhůtě, přičemž tato nesmí být kratší než 2 roky ode dne platby licenčních poplatků.³⁵³

Lhůta pro vrácení neoprávněně sražené částky daně je relativně dlouhá – do jednoho roku ode dne přijetí náležité žádosti a podpůrných skutečností, které lze rozumně požadovat. V případě, že tato daň sražená u zdroje není v posledně uvedené lhůtě vrácena, vzniká „příjemci“ po uplynutí této lhůty nárok na úroky z této daně.³⁵⁴

Směrnice Rady 2003/49/ES pamatuje i na situaci, kdy požadavky nezbytné pro osvobození přestanou být plněny. V takovém případě plyne pro „příjemce“³⁵⁵ povinnost uvědomit bez odkladu „plátce“³⁵⁶. Tuto povinnost má „plátce“ i vůči orgánu státu zdroje v případě, že to vyplývá z jeho právních předpisů.³⁵⁷

³⁴⁹ Vlastní zpracování s využitím čl. 1 bodu 13 *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³⁵⁰ Čl. 1 bod 13 *Směrnice Rady 2003/49/ES in fine*.

³⁵¹ V českém překladu *Směrnice Rady 2003/49/ES* užito termínu „daňové sídlo“.

³⁵² *Směrnice Rady 2003/49/ES* v tomto ohledu hovoří pouze o provedené srážce, nikoliv o dani na základě daňového výměru.

³⁵³ Čl. 1 bod 15 *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³⁵⁴ Čl. 1 bod 16 *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

Pozn.: Užitá bude sazba odpovídající vnitrostátní úrokové sazbě, která by se užila u obdobných případů dle vnitrostátních předpisů státu zdroje.

³⁵⁵ Rozuměno společnost příjemce nebo stálá provozovna.

³⁵⁶ Rozuměno společnost plátce nebo stálá provozovna.

³⁵⁷ Čl. 1 bod 14 *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

11.5 Klauzule zamezující daňovým únikům

Nutnost respektování práva státu na přijetí opatření přijatých pro boj s daňovými úniky či zneužívání daňových režimů je deklarována již v *Preambuli*³⁵⁸ směrnice.

Za jistý prostředek tohoto boje, jenž je uveden přímo ve *Směrnici Rady 2003/49/ES*, je vazba čerpání výhod pouze na straně *skutečného vlastníka* a to při respektování dalších limitujících podmínek³⁵⁹.

Směrnice Rady 2003/49/ES nebrání užití vnitrostátních předpisů či smluvních ustanovení nezbytných k zamezení daňových úniků a zneužití daňových režimů. Stejně tak je dáno členskému státu právo odepřít poskytnutí výhod plynoucích z této směrnice nebo odmítnout její použití v případě transakcí, jejichž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů je daňový únik, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.³⁶⁰

³⁵⁸ Preambule bod (6) *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

³⁵⁹ Ne všechny jsou pro stát stanoveny jako imperativní, bez možnosti odklonu. U časového testu (viz čl. 1 bod 10 *Směrnice Rady 2003/49/ES*) je členskému státu dána volnost; stejně tak je na uvážení státu, zda bude či nebude vyžadovat osvědčení a zda osvobození podmíní rozhodnutím (viz čl. 1 bod 11 až 13 *Směrnice Rady 2003/49/ES*).

³⁶⁰ Čl. 5 (*Daňové úniky a zneužívání daňových režimů*) *Směrnice Rady 2003/49/ES*.

12 Systém zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR

Záměrem této kapitoly je přiblížit systém zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR a to s ohledem na zaměření této práce pouze u právnických osob.

Základní hmotněprávní úprava zdaňování příjmů z licenčních poplatků, která je však v mnoha ohledech „ve vleku“ právní úpravy mezinárodní a unijní, je v ČR zakotvena v zákoně o daních z příjmů. Na základě identifikace rámcových pravidel systému zdaňování příjmů z licenčních poplatků se jeví jako účelné rozlišovat v primární rovině mezi systémem zdaňování předmětné kategorie příjmů dosahované *daňovými rezidenty ČR* a *daňovými nerezidenty ČR*. Prvně uvedené kategorii poplatníků je přitom věnována pozornost pouze okrajová; větší prostor je věnován systému zdaňování příjmů z licenčních poplatků dosahovaných druhou kategorií poplatníků – tj. *daňovými nerezidenty ČR*.

12.1 Zdaňování příjmů daňového rezidenta ČR

Daňovým rezidentem ČR je poplatník mající tzv. *celosvětovou daňovou povinnost*. Jde tedy o subjekt přiznávající ke zdanění své celosvětové příjmy – tedy i příjmy z licenčních poplatků a to bez ohledu, zda mají zdroj v ČR či v jiném státu a rovněž bez ohledu na to, zda byly ve státu zdroje podrobeny dani či nikoliv. Dle dikce § 17 odst. 3 ve spojení s dalšími relevantními ustanoveními zákona o daních z příjmů³⁶¹ platí, že příjmy plynoucí daňovému rezidentovi se stávají standardně součástí jeho celosvětového základu daně.

Platí tedy, že i v případě licenčních poplatků plynoucích ze zahraničního státu (bez ohledu na to, zda se jedná o stát smluvní či nesmluvní) má poplatník povinnost zahrnout daný příjem (dané příjmy) do svého základu daně³⁶². V případě přijatých licenčních poplatků se nejedná o příjem, který by bylo možné na straně poplatníka osvobodit – to je možné pouze v případě, že licenční poplatky mající zdroj v ČR jsou naopak vypláceny určitým subjektům³⁶³. Rovněž se nejedná o kategorii pasivního příjmu, která by byla zdaňována v rámci institutu tzv. samostatného základu daně³⁶⁴.

³⁶¹ Jde o daňový právní předpis, který obsahuje celou řadu výjimek.

V tomto ohledu pak nelze nezmínit § 19, který obsahuje výčet příjmů osvobozených – tedy těch, které nepodléhají zdanění. Mezi osvobozené příjmy se řadí i některé příjmy právnické osoby, které jí plynou ze zahraničí (blíže viz § 19 zi) zákona o daních z příjmů ve spojení se souvisejícími ustanoveními daného předpisu; jde o průmět *Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států* do českého právního řádu).

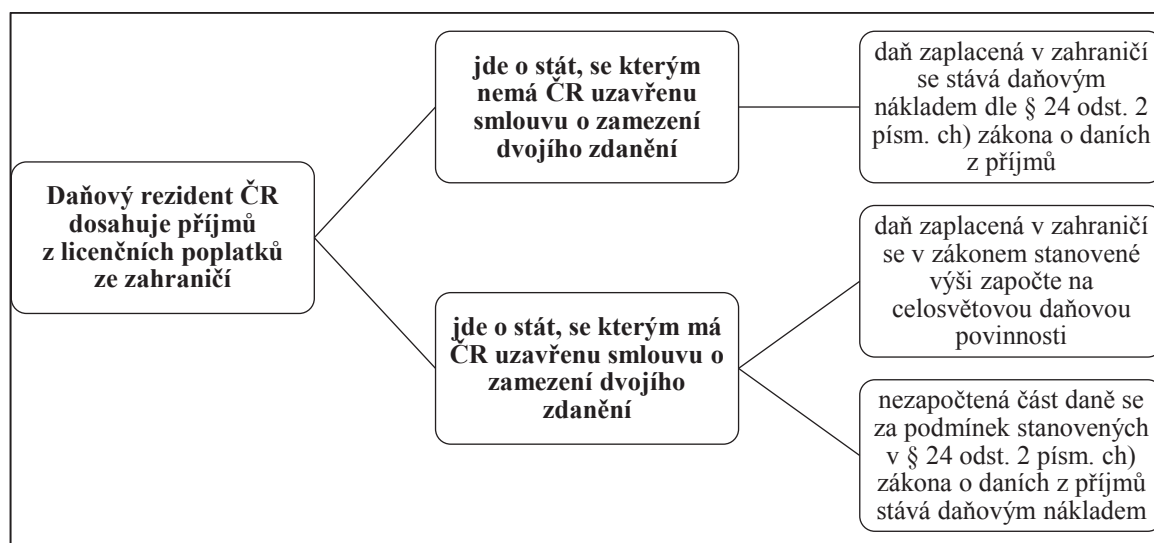
V porovnání s licenčními poplatky a úroky jsou při splnění předvídaných podmínek osvobozeny jak dividendy vyplácené (osvobození od srážkové daně), tak i přijaté (osvobození od daně z příjmů právnických osob).

³⁶² Autor habilitační práce v tomto ohledu opakovaně upozorňuje na kontinuální zvyšování standardů v oblasti výměny daňových informací mezi státy, což zvyšuje pravděpodobnost odhalení „zamlčení“ zahraničního příjmu v celosvětovém základu daně. K vybraným otázkám viz např.: SOLILOVÁ, Veronika. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností - I. část. *Daně a právo v praxi*. 2012, roč. XVII, č. 12, s. 32-38. ISSN 1211-7293.; SOLILOVÁ, Veronika. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností - II. část. *Daně a právo v praxi*. 2013, roč. XVIII, č. 3, s. 22-26. ISSN 1211-7293.

³⁶³ Jde o osvobození od srážkové daně při výplatě licenčních poplatků za zákonem stanovených podmínek. K danému blíže viz následující text habilitační práce.

³⁶⁴ Zdanění v rámci samostatného základu daně se týká, zjednodušeně řečeno, podílů na zisku. V rámci samostatného základu daně je uplatňována sazba 15%. Blíže viz 20b a § 21 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Samotný postup zdaňování se však výrazně odlišuje v závislosti na tom, zda má ČR s příslušným státem uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění či nikoli. Specifikace možných situací, které mohou nastat v případě rezidenta dosahujícího příjmu z licenčního poplatku ze zahraničí, je uvedena ve schématu (viz Obrázek 12-1).



Obrázek 12-1: Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového rezidenta v ČR³⁶⁵

V případě, že je smlouva uzavřena a je účinná (aplikuje se), má daňový rezident za zákonem stanovených podmínek možnost aplikovat metodu zamezení dvojího zdanění. To, jaká metoda se bude aplikovat, stanoví samotná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Další detaily včetně postupů³⁶⁶ pak stanoví zákon o daních z příjmů.

Jak vyplynulo z komparace smluv o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR smluvních stranou, je možné ve vztahu k dani zaplacené v zahraničí (tj. ve druhém smluvním státu) uplatnit na straně daňových rezidentů ČR pouze metodu prostého zápočtu. Částka uznaná k zápočtu přitom nesmí přesáhnout určitou částku. Ta nesmí být vyšší než částka daně, která:

- byla zaplacená v souladu s příslušnou zahraniční právní úpravou,
- byla sražena a zaplacená v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění *a zároveň*
- nepřesahuje poměrnou část připadající na příjmy ze zahraničí.

12.2 Zdaňování příjmů z licenčních poplatků v případě daňového nerezidenta ČR

Zdaňování příjmů daňových nerezidentů³⁶⁷ vykazuje ve srovnání se zdaňováním příjmů daňových rezidentů řadu odlišností a specifík. To je obecně platný závěr, nikoliv poplatný

³⁶⁵ Vlastní zpracování.

³⁶⁶ Jde např. o stanovení sekvence užití různých metod zamezení dvojího zdanění, vymezení podmínek nutných pro uplatnění jednotlivých metod (důkazní prostředky, atd.). Blíže viz § 38f (*Vyloučení dvojího zdanění*) zákona o daních z příjmů.

³⁶⁷ Daňovým nerezidentem ČR je poplatník mající tzv. *omezenou daňovou povinnost*. Přiznává na území ČR ke zdanění pouze příjmy mající zdroj na území ČR.

pouze pro ČR. Důvod pro rozdílné zacházení je evidentní a obecně ho lze považovat za legitimní (oprávněný)³⁶⁸.

Daňového nerezidenta lze totiž obecně považovat za subjekt, jehož poměr k danému státu zpravidla nedosahuje takové intenzity jako v případě daňového rezidenta. Z toho titulu je (resp. může být) obtížněji dosažitelný³⁶⁹ a do jisté míry je i hůře postižitelný jeho majetek, který se nadto může z větší části či zcela nacházet ve státu jeho daňové rezidence³⁷⁰ či dokonce v jiném státu. Situace bude o to složitější, pokud státem daňové rezidence poplatníka (resp. státem, kde se nachází jeho skutečné vedení) je stát, který v daňové oblasti na mezinárodní úrovni nespolutupracuje.

Výběr daně z příjmů daňových nerezidentů je tedy obecně, v porovnání s daňovými rezidenty, zatížen vyšším rizikem. Mezi stát zdroje a příjemce, jenž je rezidentem druhého smluvního státu či rezidentem státu nesmluvního, tak vstupuje další subjekt – *plátce* (k danému pojmu viz *kap. 6.1.1 str. 39 a násl.*). Ten působí v pozici „výběřčího. Srážky jim prováděné a odváděné mohou mít formu zálohy³⁷¹, zajištění daně³⁷² nebo srážkové daně³⁷³.

12.2.1 Vymezení potenciálních variant

V případě zdaňování příjmů daňových nerezidentů ČR plynoucích z titulu licenčních poplatků je možné identifikovat tři základní možné situace, ke kterým může dojít. Ty blíže specifikuje níže uvedené schéma (viz Obrázek 12-2).

³⁶⁸ K uvedené otázce se opakovaně shodně vyjadřuje mj. i ESD. Jde např. o jeho rozhodnutí v notoricky známém (a v mnoha ohledech i kritizovaném) rozhodnutí ve věci Schumacher (C-279/93), kde konstatuje rozdílnost postavení daňového rezidenta a nerezidenta. Nicméně zároveň zdůrazňuje, že rozdílné zacházení nesmí být diskriminační. Blíže viz Rozsudek ESD ze dne 14. února 1995 v případě Finanzamt Köln-Altstadt proti Rolandu Schumackerovi (případ 279/93). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-08-14]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1417291835736&uri=CELEX:61993CJ0279>.

³⁶⁹ Z určitého úhlu pohledu lze snad považovat ze významné ustanovení § 26 (*Ustanovený zástupce*) odst. (1) písm. c) DŘ, který stanoví, že: „*Správce daně ustanoví zástupce ... osobě neznámého pobytu nebo sídla, ...*“. V komentáři k ustanovení daného zákona (blíže viz BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.) se uvádí následující: „*Povinnost správce daně ustanovit zástupce osobě neznámého pobytu či sídla uvedená pod písm. c) komentovaného ustanovení je logickým důsledkem zájmu státu na výběru daní a konečně i rovnosti daňových subjektů. Absence takového ustanovení by totiž vedla k nemožnosti stanovit těmto osobám daň, a naopak k možnosti vyhýbat se tímto způsobem daňovým povinnostem. Nejedná se však o případy, kdy osoba zúčastněná na správě daní správci daně udala fiktivní adresu (zpravidla sídla), na které se fakticky nezdržuje. V těchto případech správce daně jedná nadále přímo s danou osobou (bez ustanovení zástupce), neboť zákon postup takového jednání dostatečným způsobem upravuje (srov. např. úpravu fiktivního doručení písemnosti ve smyslu § 47 odst. 5, úpravu stanovení daně podle pomůček apod.)*“.

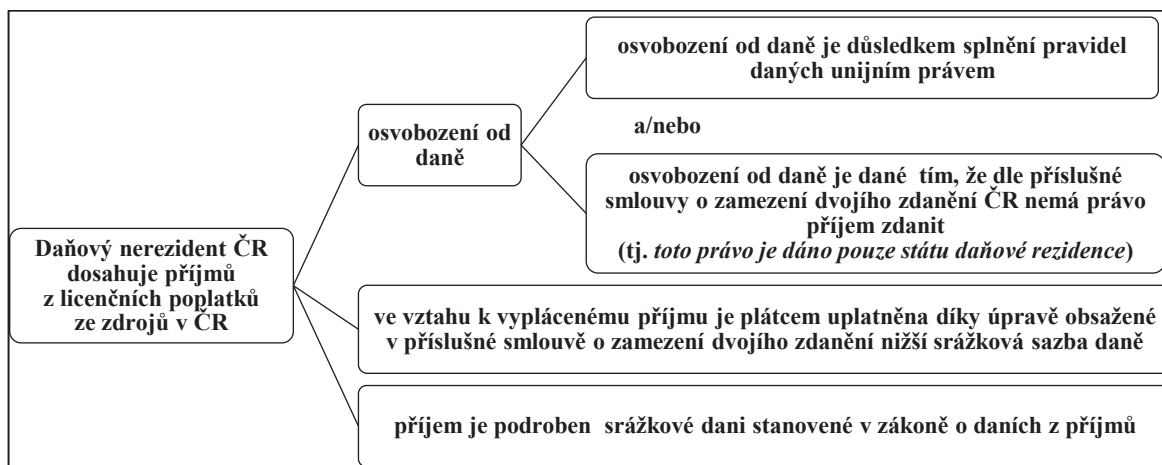
³⁷⁰ Uvedené je zřejmé a patrné zejména u fyzických osob. V případě fyzických osob jde o tzv. *centrum životních zájmů* (tj. *centrum jeho osobních a ekonomických zájmů*). Blíže viz Pokyn GFŘ D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Nicméně autor práce je toho názoru, že uvedené bude v mnoha ohledech analogicky platit i pro právnické osoby.

³⁷¹ Klasicky u příjmů ze zaměstnání (§ 38h zákona o daních z příjmů); tato kategorie příjmů stojí z hlediska zpracovávané materie stranou zájmu.

³⁷² Viz § 38e zákona o daních z příjmů.

³⁷³ Viz § 36 zákona o daních z příjmů.



Obrázek 12-2: Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového nerezidenta v ČR – možné situace³⁷⁴

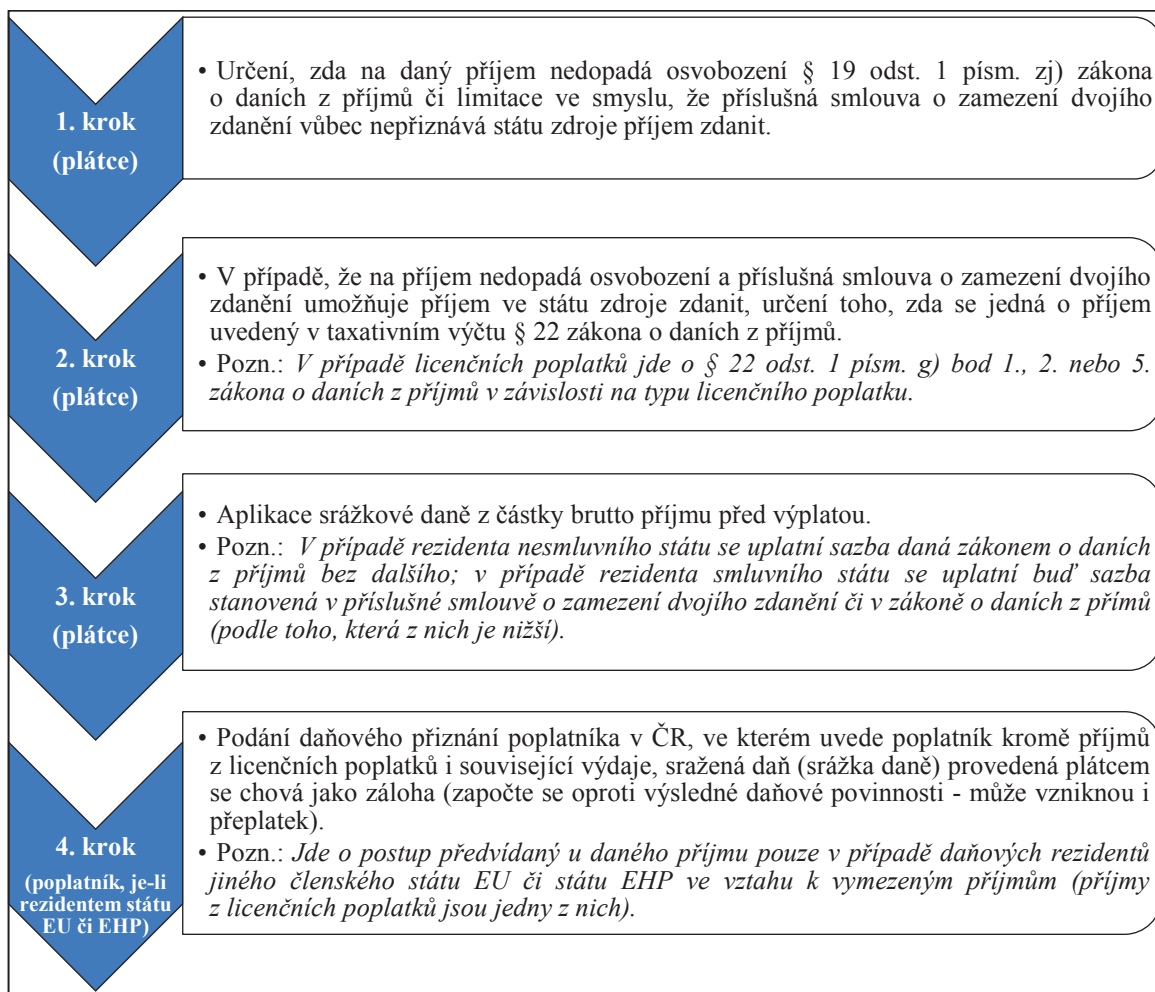
V případě výplaty licenčních poplatků je relevantní *institut srážkové daně*. Sražená daň přitom může za zákonem předvídaných podmínek³⁷⁵ působit jako *quasi záloha*, která je započtena na daňovou povinnost v rámci daňového přiznání.

Pro komplexní zhodnocení konkrétní situace a využití možností daňové optimalizace je možné vycházet z níže navrhované, částečně zobecněné, sekvence kroků (viz Obrázek 12-3).

³⁷⁴ Vlastní zpracování.

³⁷⁵ Jmenovitě jde o § 36 odst. 8 zákona o daních z příjmů, jehož znění je následující: „(8) Zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6, 12 až 14, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání. Pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na tuto jejich celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek. Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, použije se obdobně § 38e odst. 7.“.

Uvedené ustanovení je průmětem rozhodnutí ESD v případě Gerritse; blíže viz Rozsudek ESD ze dne 12. června 2003 v případě Arnoud Gerritse proti Finanzamt Neukölln-Nord. (případ 234/01). Eur-lex [online]. [cit. 2011-09-05]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1417293011671&uri=CELEX:62001CJ0234>.



Obrázek 12-3: Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového nerezidenta v ČR – rámcový postup³⁷⁶

Následující podkapitoly věnují pozornost popisu vybraných aspektů jednotlivých situací (viz předchozí Obrázek 12-2, str. 101) ve vazbě na příslušnou právní úpravu.

12.2.2 Příjem je ve státu zdroje (tj. ČR) osvobozen od daně z titulu dopadu unijního práva

Možnost osvobození příjmu od zdanění srážkovou daní při výplatě licenčních poplatků daňovému nerezidentovi může nastat v situaci, kdy na případ dopadá unijní úprava. Průmět *Směrnice Rady 2003/48/ES* se nachází v § 19 zákona o daních z příjmů. S tímto ustanovením je úzce spojen § 38nb zákona o daních z příjmů, který reguluje *rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků*.

Uvedení stežejních ustanovení ve spojení s rámcovým vymezením jejich obsahu (resp. podstaty (účelu)) jsou obsahem níže uvedené tabulky (Tabulka 12-1).

Ustanovení zákona o daních z příjmů	Podstata (účel) ustanovení
§ 19 odst. 1 písm. zj)	Vymezení jaké toky licenčních poplatků jsou od daně osvobozeny (<i>myšleno ve smyslu mezi jakými subjekty plynou</i>).
§ 19 odst. 3	Vymezení základních pojmů: <i>rezident jiného členského státu, mateřská společnost, dceřiná společnost a třetí země</i> .

³⁷⁶ Vlastní zpracování.

Ustanovení zákona o daních z příjmů	Podstata (účel) ustanovení
§ 19 odst. 5	Stanovení podmínek pro osvobození, kterými jsou: 1. kapitálová propojenost osob trvající minimálně stanovenou dobu (24 měsíců), 2. podmínka, že příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, 3. licenční poplatky nejsou přičitatelné stálé provozovně v ČR či třetím státu a 4. vydané rozhodnutí dle § 38nb zákona o daních z příjmů.
§ 19 odst. 4	Klauzule řešící situaci v případě porušení časové podmínky pro uplatnění osvobození od daně v případě podílů na zisku. V případě porušení časové podmínky u licenčních poplatků bude tohoto ustanovení (§ 19 odst. 4) použito přiměřeně i pro ně.
§ 19 odst. 6	Vymezení pojmu <i>skutečný vlastník</i> .
§ 19 odst. 8	Rozšíření osvobození i na případy, kdy je licenční poplatek vyplácen obchodní korporaci, která je rezidentem Švýcarské konfederace, Norska nebo Islandu.
§ 23 odst. 7	Vymezení kategorie tzv. <i>spojených osob</i> (jde o dvě základní podskupiny – <i>kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby</i>).
§ 38nb	Předmětné ustanovení upravuje problematiku <i>Rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrového finančního nástroje</i> . Věnuje se následujícím aspektům: 1. vymezení subjektů, u kterých lze podávat žádost (<i>místně příslušný správce daně či plátce</i>), 2. definování povinných náležitostí žádosti, 3. časová platnost informací uvedených v žádosti a postup v případě změny, 4. povinnost správce daně vydat rozhodnutí (včetně vymezení lhůty), 5. náležitosti rozhodnutí.

Tabulka 12-1: Ustanovení § 19, § 23 a § 38nb zákona o daních z příjmů – vymezení podstaty daných ustanovení³⁷⁷

12.2.3 Příjem je ve státu zdroje (tj. ČR) osvobozen z titulu pravidel zakotvených v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění

Na situaci, kdy je příjem osvobozen v důsledku podmínek předvídaných v § 19 zákona o daních z příjmů, může zároveň dopadat i druhý z důvodů pro osvobození příjmu. Uvedené možnosti se pochopitelně nikterak nevyklučují. Oním druhým případem je situace, kdy příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění přiznává právo daný příjem zdanit pouze státu daňové rezidence poplatníka (příslušný poplatník musí být pochopitelně skutečným vlastníkem licenčního poplatku).

Jak vyplynulo z komparace právní úpravy obsažené ve smlouvách, v nichž je ČR smluvní stranou, jde v zásadě pouze o případy tzv. *kulturních licenčních poplatků* (bližší viz *kap. 13.3 str. 114 a násl.*). Ze strany ČR je aplikován tzv. *plátcovský systém* – tzn., že v případě prokázání relevantních skutečností jsou přiznávány výhody³⁷⁸ z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění automaticky. Tudíž v takovém případě by měla být, za splnění všech ostatních podmínek, vyplacena plátcem celková brutto částka.

³⁷⁷ Vlastní zpracování s využitím zákona o daních z příjmů.

³⁷⁸ Jde buď o osvobození či uplatnění nižší sazby srážkové daně uplatněné plátcem.

12.2.4 Příjem je ve státu zdroje (tj. ČR) při výplatě podroben nižší srážkové dani zakotvené v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění

V případě, že na příjem nedopadá osvobození (viz předchozí text – *kap. 12.2.2 a 12.2.3*), ale stále se jedná o příjem vyplácený rezidentu smluvního státu (tj. *státu, se kterým má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění*), může nastat situace, kdy plátce uplatní sazbu uvedenou ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

To platí za situace, kdy příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví sazbu nižší než je ta zakotvená v zákoně o daních z příjmů. Na druhou stranu však platí, že pokud je sazba stanovená v zákoně o daních z příjmů nižší, užije se sazba daná zákonem o daních z příjmů (k sazbám viz následující *kap. 12.2.5*). To je důsledkem skutečnosti, že sazby pro zdanění ve státu zdroje jsou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění koncipovány jako *maximální uplatnitelné* – tj. příslušný text smluv o zamezení dvojího zdanění stanoví pouze strop ve smyslu, že *sazba uplatněná z brutto příjmu nepřesáhne uvedenou sazbu daně*³⁷⁹.

Určité kategorii poplatníků se nicméně v důsledku průmětu unijního práva nabízí v daném případě ještě určitý prostředek daňové optimalizace, jak již bylo uvedeno dříve v textu habilitační práce. Uvedený postup je možný i u jednoho nesmluvního státu a tím je Lichtenštejnsko³⁸⁰ (*srážka na straně plátce bude nicméně provedena dle sazby platné a účinné pro příslušný licenční poplatek dle zákona o daních z příjmů*).

12.2.5 Příjem je ve státu zdroje (tj. ČR) při výplatě podroben srážkové dani dle zákona o daních z příjmů

V případě, že příjem plyne rezidentovi nesmluvního státu či příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění by stát zdroje (tj. ČR) v žádném ohledu nelimitovala³⁸¹, dopadá na danou situaci plně právní úprava obsažená v zákoně o daních z příjmů.

Před výplatou licenčního poplatku je na plátce přenesena povinnost provést srážku daně. Ta činí, podle předmětu a situace, buď 35%, 15% nebo 5%. Specifikace a uvedení relevantních ustanovení českého zákona o daních z příjmů jsou obsahem níže uvedené tabulky (Tabulka 12-2).

Ustanovení zákona o daních z příjmů	Text ustanovení nebo jiná specifikace	Kategorie licenčního poplatku	Sazba srážkové daně
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 1	<i>náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how)</i>	průmyslový	15 % (§36 odst. 1 písm. a) bod 1.)
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 2	<i>náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému</i>	kulturní	15 % (§36 odst. 1 písm. a) bod 1.)

³⁷⁹ Některé státy uplatňují refundanční systém – tzn., že plátce sráží bez ohledu na zvýhodnění garantovaná příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění a částku sraženou nad rámec částky daně smlouvou je nutné si vyžádat zpět (žádat o *refundaci*).

³⁸⁰ Všechny ostatní státy EHP jsou smluvními státy ČR, tj. mají s ČR uzavřenu dvoustrannou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

³⁸¹ Uvedené není situace ČR. Všechny smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené ČR limitují stát zdroje alespoň maximální uplatnitelnou sazbou daně.

Ustanovení zákona o daních z příjmů	Text ustanovení nebo jiná specifikace	Kategorie licenčního poplatku	Sazba srážkové daně
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 5	<i>příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky</i> (Pozn.: jde o operativní pronájem i finanční leasing; nižší sazba dopadá na finanční leasing)	průmyslový	15 % (§36 odst. 1 písm. a) bod 2.)
			5 % (§36 odst. 1 písm. d)
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 1., 2. a 5.	Veškeré licenční poplatky s výjimkou poplatků z titulu <i>finančního leasingu</i> ³⁸² .	průmyslové i kulturní	35% (§ 36 odst. 1 písm. c)

Tabulka 12-2: Aplikace srážkové daně u výplat licenčních poplatků majících zdroj v ČR dle zákona o daních z příjmů³⁸³

³⁸² Jedná se jednostranné opatření přijaté ČR jako ochrana proti daňovými únikům ve smyslu zajištění, že příjem by měl být zdaněn alespoň v jednom státu. Ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) má následující text:

„(1) Zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 (fyzická osoba rezident – pozn. autora) a § 17 odst. 4 (právnícká osoba rezident – pozn. autora), s výjimkou stále provozovny (§ 22 odst. 2 a 3) a s výjimkou ustanovení odstavce 9, činí ...

c) 35 % z příjmů uvedených v písmenech a) a b), a to pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty

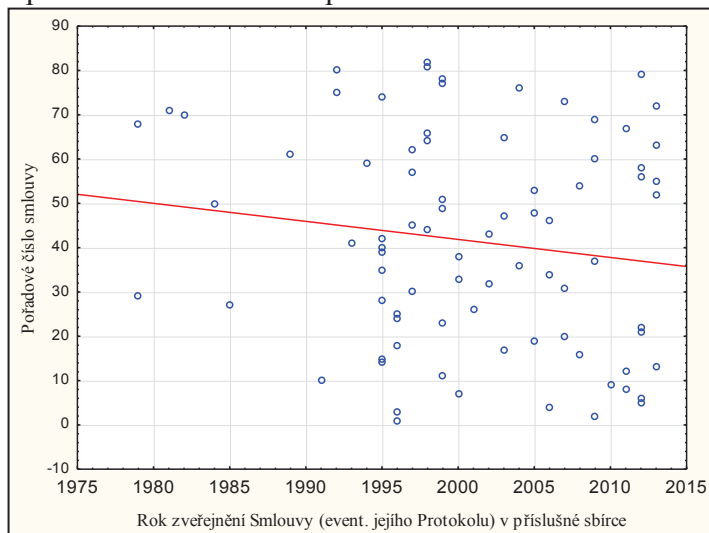
1. jiného členského státu Evropské unie nebo dalšího státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, nebo
2. třetího státu nebo jurisdikce, se kterými má Česká republika uzavřenu platnou a účinnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění upravující zdaňování a vyloučení mezinárodního dvojího zdanění všech možných druhů příjmů, platnou a účinnou mezinárodní smlouvu nebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů nebo které jsou smluvními stranami mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmů, která je pro ně a pro Českou republiku platná a účinná, ...“.

³⁸³ Vlastní zpracování s využitím zákona o daních z příjmů.

VÝSLEDKY KOMPARATIVNÍ
ANALÝZY SMLUV O ZAMEZENÍ
DVOJÍHO ZDANĚNÍ

13 Výsledky komparativní analýzy aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění

Jak vyplývá z níže uvedeného obrázku (Obrázek 13-1), ČR byla velmi aktivní ohledně sjednávání smluv³⁸⁴ o zamezení dvojího zdanění od 90. let minulého století. Tento trend bezesporu souvisel s postupným otevíráním české ekonomiky, který byl spojen s přechodem na tržní hospodářství.



Obrázek 13-1: Přehled let zveřejnění v současnosti platných smluv v příslušné sbírce³⁸⁵

V kontextu mezinárodních smluv je vhodné poukázat na skutečnost, že pojem *platnost* a *účinnost* je třeba chápat a vnímat na pozadí určitých specifík plynoucích z pravidel mezinárodního práva. *Platnost* smluv o zamezení dvojího zdanění je vázána na splnění požadavků kladených vnitrostátními předpisy obou států³⁸⁶. V jednom závěrečném článku smluv se pak následně specifikuje, od kdy se budou ustanovení smlouvy provádět (jde o *účinnost*)³⁸⁷.

Oběma pochopitelně předchází proces vlastního sjednávání (či renegociace) smlouvy, který není zpravidla krátkodobou záležitostí³⁸⁸.

³⁸⁴ Jde o relativně časově náročný proces, který trvá zhruba 3 – 5 let (dle SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6. s. 237.).

³⁸⁵ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

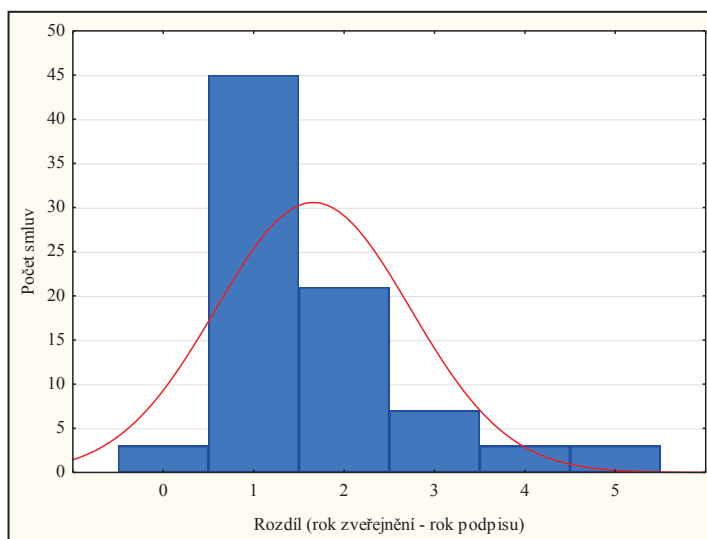
³⁸⁶ Jejich splnění si státy sdělují tzv. *nótami*.

³⁸⁷ V tomto ohledu je třeba věnovat pozornost konkrétnímu ustanovení příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Některé z nich obsahují pouze obecnou klauzuli, jiné obsahují i speciální vymezení ve vztahu k daním vybíraným srážkou u zdroje. Pro srovnání viz např. čl. 27 (*Vstup v platnost*) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Tureckem (zveřejněna pod č. 19/2004 Sb. m. s.) s čl. 28 (*Vstup v platnost*) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovinskem (zveřejněna pod č. 214/1998 Sb.).

³⁸⁸ V případě některých smluv lze předpokládat i výrazně delší lhůty pro rozpory v zásadních otázkách. Je dokonce možné, že pro existenci rozporů v zásadních otázkách nedojde k uzavření nové (vhodnější) smlouvy vůbec.

S jedním z nejvýznamnějších obchodních partnerů ČR, se Spolkovou republikou Německo, je platná a účinná dosud novelizovaná smlouva z roku 1984 (blíže viz *Vyhláška o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku* (zveřejněna pod č. 18/1984 Sb.)). V tomto ohledu lze usuzovat jednak na absenci shody

V souvislosti s výše nastolenými otázkami rovněž nelze opomenout určitou prodlevu mezi rokem podpisu smlouvy a jejím zveřejněním v příslušné sbírce. U smluv o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR smluvní stranou, tato lhůta přesahuje dobu 1 či 2 let jen výjimečně.



Obrázek 13-2: Doba mezi podpisem smlouvy a jejím zveřejněním ve sbírce [počet let]³⁸⁹

13.1 Vymezení atributů sledovaných u smluv o zamezení dvojího zdanění ve vazbě k licenčním poplatkům

Na základě poznatků získaných porovnáním *modelových smluv* byly identifikovány atributy, které byly ve vazbě k pravidlům pro zdaňování licenčního poplatku srovnávány. Šlo o následující aspekty obsažené v příslušné úpravě:

- explicitní uvedení práva státu rezidence příjem podrobit dani,
- zakotvení práva státu zdroje příjem zdanit,
 - rozlišování mezi průmyslovými a kulturními licenčními poplatky (*ve smyslu rozdílných pravidel pro jejich zdaňování*),
 - existence explicitního uvedení *náhrady za užití softwaru (počítačového programu) a/nebo průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení jako speciální kategorie licenčního poplatku*³⁹⁰,

na klíčových otázkách a dále pak na to, že na úpravu některých oblastí, která by již z dnešního pohledu nebyla vyhovující, dopadá unijní úprava – tudíž je zastaralost úpravy obsažené ve smlouvě do určité míry sanována unijním právem.

³⁸⁹ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica. Jako příklad smlouvy s extrémně dlouhou prodlevou mezi podpisem a zveřejněním ve Sbírce mezinárodních smluv lze uvést smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Marokem. Smlouva byla podepsána dne 11. 06. 2001, ale zveřejněna ve Sbírce mezinárodních smluv až v roce 2006 (viz *Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Marockým královstvím (zveřejněna pod č. 83/2006 Sb. m. s.)*).

Pozn.: V souvislosti s určením rozdílu se autor dopustil zjednodušení v tom smyslu, že byl určen rozdíl mezi jednotlivými roky bez přihlídnutí ke konkrétnímu datu podpisu a zveřejnění smlouvy o zamezení dvojího zdanění. I přes toto zjednodušení má autor habilitační práce za to, že pro základní orientační přehled je uvedené dostačující.

³⁹⁰ Dané kategorie byly vybrány s ohledem na jejich specifičnost a dále pak s přihlídnutím na to, že v předmětných kategoriích příjmů se odlišuje vymezení pojmu licenční poplatek v *Modelové smlouvě OECD* od ostatních.

- výše sazeb stanovená jako limit pro zdanění ve státu zdroje pro jednotlivé kategorie licenčních poplatků,
- existence speciálních pravidel pro licenční poplatky vázající ke stálé provozovně, event. ke stálé provozovně nebo stálé základně³⁹¹,
- existence pravidla pro překlasifikaci licenčních poplatků,
- metoda zamezení dvojího zdanění stanovená pro licenční poplatky a to jak v případě rezidenta ČR, tak i rezidenta druhého smluvního státu,
- speciální pravidla existující ve smlouvě (včetně těch, které se přímo neváží ryze k licenčním poplatkům).

13.2 Vysoce standardizované aspekty úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění

Nikoliv překvapivým bylo zjištění (v zásadě empiricky potvrzený výchozí předpoklad), že řada oblastí vykazuje, když ne přímo identickou, tak velmi podobnou, úpravu – a to ve všech platných smlouvách o zamezení dvojího zdanění, ve kterých je ČR smluvní stranou.

13.2.1 Explicitní zakotvení práva státu rezidence přijem podrobit dani³⁹²

Všechny smlouvy o zamezení dvojího zdanění zakotvují právo státu rezidence zdanit příjem z licenčních poplatků. Toto pravidlo, byť je formulováno trochu odlišně, je výslovně uvedeno ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela ČR. Pravdou však je, že překvapením by spíše bylo, pokud by uvedené smlouvy dané pravidlo naopak neobsahovaly.

13.2.2 Pravidla vážící se ke stálé provozovně (event. ke stálé provozovně nebo stálé základně)

Dalším aspektem, který je ve smlouvách upraven v zásadě shodně, je *existence speciálních pravidel vážících se ke stálé provozovně (event. ke stálé provozovně nebo stálé základně)*. Ty obsahují všechny smlouvy bez výjimky. Uvedené je pochopitelné a jenom to dokazuje, že problematika stálé provozovny (event. stálé provozovny a stálé základny) je jednou z klíčových otázek mezinárodního zdaňování příjmů a jak dokazuje praxe zároveň jednou z těch nejkomplicovanějších³⁹³.

Speciální pravidla vážící se ke stálé provozovně nebo stálé základně jsou uvedena níže (viz Tabulka 13-1).

³⁹¹ Dle dikce § 37 zákona o daních z příjmů platí, že: „Výraz „stálá základna“ používaný v mezinárodních smlouvách je obsahově totožný s výrazem „stálá provozovna“.“ Z pohledu mezinárodního práva se jedná o trochu odlišné instituty. *Modelová smlouva OECD* od institutu *stálé základny* jakožto nadbytečné upustila – na případy, které dříve „spadaly“ do institutu *stálé základny*, dopadá nyní úprava *stálé provozovny* (viz OECD. *Issues related to Article 14 of the OECD model tax convention*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, c2000, 45 p. ISBN 92-641-7643-8. V případě *modelové smlouvy OSN* zůstal tento institut, který se váže k výkonu tzv. nezávislých povolání, zachován.

³⁹² Smlouva může státu rezidence a/nebo zdroje pouze přiznávat právo příjem zdanit – nejde však v žádném případě o povinnost (tu ostatně smlouva o zamezení dvojího zdanění v tomto ohledu ani vnášet nemůže). To, zda toto právo příslušný stát využije, je odvislé od příslušné tuzemské právní úpravy ve smyslu zakotvení toho, že se jedná o příjem, který je či není podroben dani.

³⁹³ Blíže viz např. KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011, vii, 459 p. Cambridge tax law series. ISBN 05-215-1632-3.

	Skutková podstata	Dopad na zdanění
<i>Odklon od speciálního pravidla pro licenční poplatky</i>	Licenční poplatky se váží ke stálé provozovně nebo stálé základně umístěné ve druhém smluvním státu (státu zdroje) – stálá provozovna (nebo stálá základna) je příjemce (a zároveň skutečným vlastníkem) licenčního poplatku.	Neuplatní se speciální pravidla zakotvená v článku upravujícího licenční poplatky, ale uplatní se obecná pravidla – tj. příjmy podléhají pravidlům pro zdanění <i>zisků podniků</i> ³⁹⁴ či příjmů z titulu <i>nezávislých povolání</i> ³⁹⁵ .
<i>Stát, kde je stálá provozovna, event. stálá základna, jako stát zdroje</i>	Licenční poplatky jdou k tíži stálé provozovny nebo stálé základny (<i>stálé provozovně či stálé základně vznikla v souvislosti s její činností povinnost platit licenční poplatky</i>)	Přechýlení státu zdroje ze státu rezidence plátce do státu, kde je umístěna jeho stálá provozovna nebo stálá základna.

Tabulka 13-1: Stálá provozovna (event. stálá provozovna nebo stálá základna) a licenční poplatky³⁹⁶

13.2.3 Výslovná specifikace státu zdroje licenčních poplatků

Určení státu zdroje licenčních poplatků je jednou z klíčových otázek, která není ve smlouvách opomíjena. Pouze ve třech z nich (smlouva o zamezení dvojího zdanění s Německem³⁹⁷, Srí Lankou³⁹⁸ a Tunisem³⁹⁹) není uvedena výslovná specifikace státu zdroje. Nicméně tato je podle soudu autora práce dovoditelná z vlastního textu smlouvy.

Na místě je kriticky podotknout, že označení *výslovná specifikace státu zdroje* užitá autorem habilitační práce může být z určitého úhlu pohledu chápána jako nepřihodná. Faktem totiž je, že stát zdroje je definován (vymezen) s využitím *vyvratitelné právní domněnky*⁴⁰⁰ - dle dikce smluv je stát zdroje vymezen ve smyslu, že *se předpokládá, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže je plátcem rezident tohoto státu.*

Definice plátce jsou co do rozsahu vymezení potenciálních subjektů ve smlouvách odlišné. Některé smlouvy užívají širší definici, když výslovně do kategorie plátců řadí samotný stát, jeho správní útvar, místní orgán a dále pak rezidenta daného státu.

³⁹⁴ V podstatě jde o příjmy z podnikání; právo státu zdroje příjem zdanit je vázáno na vznik stálé provozovny (k dané otázce blíže viz např. čl. 7 ve spojení s čl. 5 *modelové smlouvy OECD* v lit. AFFAIRS, OECD Committee on Fiscal. *Model tax convention on income and on capital updated 22 July 2010*. Full version (as it read on 22 July 2010). Paris: OECD Publishing, 2012. ISBN 978-926-4175-181.

³⁹⁵ Příjmy z nezávislých povolání se váží na institut *stálé základny*.

Příjmy z nezávislých povolání jsou ve smlouvách vymezeny obdobně. Např. čl. 12 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Libanem (zveřejněna pod č. 30/2000 Sb. m. s.) vymezuje demonstrativní výčet činností spadajících do výkonu "svobodného povolání" jako: „... *nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelské, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.*“.

³⁹⁶ Vlastní zpracování s využitím závěrů z provedené komparativní analýzy smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR.

³⁹⁷ Viz čl. 12 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem (zveřejněna pod č. 18/1984 Sb).

³⁹⁸ Viz čl. 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Srí Lankou (zveřejněna pod č. 132/1979 Sb.).

³⁹⁹ Viz čl. 12 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Tunisem (zveřejněna pod č. 419/1992 Sb.).

⁴⁰⁰ Vyvratitelná právní domněnka připouští důkaz opaku.

13.2.4 Existence pravidla pro překlasifikaci licenčních poplatků

Vysokou míru standardizace vykazují smlouvy i ve vazbě k definování pravidla pro překlasifikaci licenčních poplatků. Z celkového počtu 82 smluv pouze jediná smlouva toto pravidlo neobsahuje – je jí smlouva se Srí Lankou⁴⁰¹, která ostatně vyčnívá v porovnání s ostatními smlouvami v mnoha aspektech. Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Srí Lankou je jednou z nejstarších a dosud platných a účinných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR, resp. korektněji právním předchůdcem ČR. Absenci výslovného zahrnutí pravidla pro překlasifikaci licenčních poplatků lze snad přičíst mj. i tomu, že v době jejího sjednávání a ani v současnosti s ohledem na rozsah ekonomických aktivit mezi danými zeměmi nebyla a stále není absence daného ustanovení vnímána jako problematická.

Otázka *překlasifikace určitých příjmů* nabyla na významu ve spojitosti s kapitálovou propojeností subjektů působících mezinárodně a s jejich pochopitelnými (nicméně právem ne vždy aprobovanými) snahami o dosažení co nejnižší možné celosvětové zátěže. Zájmem těchto subjektů je přesun příjmů (resp. zisků) do destinací s nižším daňovým zatížením. Je však pochopitelné, že na danou situaci byly a jsou státy nuceny reagovat – brání se tomu, aby byl výhodnější režim poskytnut nad rámec daný a zamýšlený právní úpravou.

V případě existence zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem, nebo oběma z nich a nějakým dalším subjektem (osobou), se může částka licenčních poplatků sjednaná mezi těmito osobami lišit od situace, kdy by se jednalo o „standardní“⁴⁰² vztah mezi subjekty. S částkou, která přesahuje částku, která by byla sjednána, kdyby „nestandardních“ vztahů nebylo, je podrobována jinému režimu – je standardně zdaňována podle právních předpisů příslušného smluvního státu a ostatních ustanovení příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

13.2.5 Metody zamezení dvojího zdanění

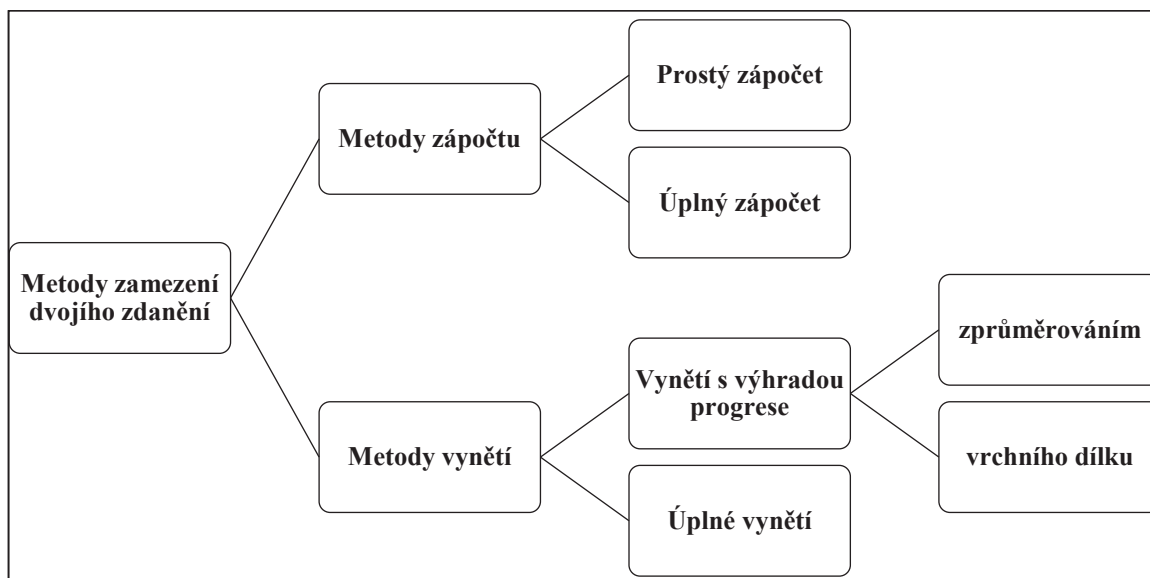
Metoda zamezení dvojího zdanění je jedním z prostředků vedoucích k eliminaci dvojího zdanění příjmu. Jedná se o metodu, díky níže se ve státu rezidence poplatníka nějakým způsobem zohledňuje, že příslušný příjem byl již jednou podroben dani a to ve státu zdroje⁴⁰³.

Výčet existujících metod je pro větší přehlednost uveden v následujícím schématu (viz Obrázek 13-3).

⁴⁰¹ Viz čl. 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Srí Lankou (zveřejněna pod č. 132/1979 Sb.).

⁴⁰² Myšleno ve smyslu nezávislý.

⁴⁰³ Může se jednat i o příjem, který byl sice podroben dani, ale z důvodu investičních pobídek byl od daně osvobozen (např. z titulu investičních pobídek). K některým otázkám spojeným s touto situací viz následující text práce zabývající se speciálními ustanoveními obsaženými ve smlouvách.



Obrázek 13-3: Metody zamezení dvojího zdanění - klasifikace⁴⁰⁴

Modelové smlouvy „dovolují“ smluvním státům využívat k zamezení (eliminaci) dvojího zdanění obě kategorie metod⁴⁰⁵. Státy se snaží volit, event. by se měly snažit volit, příslušnou metodu s ohledem na řadu kritérií. Mezi daná kritéria lze řadit např. jednoduchost, zvýšení příjmů státního rozpočtu, podpora zahraničních podnikatelů a investičních aktivit.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je v tomto ohledu obsažen samostatný článek⁴⁰⁶, který je v českých verzích smluv označen jako *Vyloučení dvojího zdanění* (event. *Metody vyloučení dvojího zdanění*); některé starší smlouvy o zamezení dvojího zdanění užívají označení *Zamezení dvojího zdanění*. Rozdíly v označení jsou nicméně nepodstatné – podstatná jsou pravidla zakotvená v příslušných člancích⁴⁰⁷.

Na základě srovnání obsahu příslušných ustanovení lze konstatovat, že existuje několik základních koncepcí stanovení *metod(y) vyloučení dvojího zdanění*. Pro lepší přehlednost je využito grafického znázornění v níže uvedeném schématu (viz Obrázek 13-4 níže), které je zaměřeno v obecné rovině na popis z pohledu daňového rezidenta ČR⁴⁰⁸.

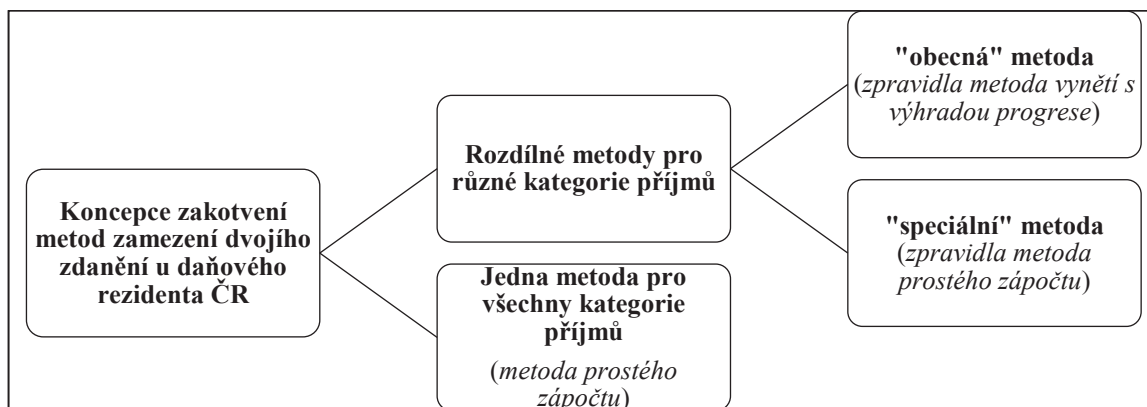
⁴⁰⁴ Vlastní zpracování s využitím lit.: SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

⁴⁰⁵ V případě ČR se zdá, že u novějších SZDZ je tendence volit metodu prostého zápočtu.

⁴⁰⁶ Jedná se o jeden ze závěrečných článků SZDZ.

⁴⁰⁷ Nutno dodat, že formulace užívané v některých starších smlouvách jsou v porovnání s dikcí užitou v novějších poněkud těžkopádné a hůře srozumitelné.

⁴⁰⁸ V základním obecném rámci lze tuto koncepci přijmout za vlastní i pro daňového rezidenta druhého smluvního státu. Nicméně v porovnání s pravidly stanovenými pro českého daňového rezidenta ČR vykazují větší variabilitu (včetně zakotvení většího počtu výjimek).



Obrázek 13-4: Koncepce zakotvení metod zamezení dvojího zdanění ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR⁴⁰⁹

K zakotvení jedné metody pro všechny kategorie příjmů inklinují novější smlouvy. Z porovnání příslušné úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění rovněž vyplynulo, a to bez ohledu na koncepci zakotvení metod zamezení dvojího zdanění (viz výše uvedený Obrázek 13-4), že pro zamezení dvojího zdanění v případě zahraničních příjmů z licenčních poplatků je pro rezidenta ČR *vždy stanovena metoda prostého zápočtu*.

Druhou otázkou, které autor věnoval pozornost ve spojení s metodami zamezení dvojího zdanění, bylo zhodnocení symetrie mezi metodou stanovenou v ČR a tou stanovenou pro rezidenta druhého smluvního státu. U rezidentů druhého smluvního státu je ve většině případů zakotvena metoda prostého zápočtu (78 smluv z celkového počtu 82). Nutno dodat, že v případě řady smluv je užitá (z pohledu srovnání s formulací pro české daňové rezidenty) odlišná a méně přehledná formulace. Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Švýcarskem má dokonce zakotvenu metodu prostého zápočtu jako alternativní variantu s dalšími dvěma možnostmi úlevy na dani⁴¹⁰.

⁴⁰⁹ Vlastní zpracování s využitím výsledků komparace SZDZ uzavřených ČR.

⁴¹⁰ Uvedená smlouva je zahrnuta v počtu 78 smluv stanovících pro druhý smluvní stát metodu prostého zápočtu. K dané otázce blíže viz čl. 23 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Švýcarskem (zveřejněna pod č. 281/1996 Sb. ve znění změn zveřejněných pod č. 99/2013 Sb. m. s.). Příslušný text smlouvy má následující znění:

„b) Jestliže rezident Švýcarska pobírá dividendy nebo licenční poplatky, které v souladu s ustanoveními článku 10 nebo 12 mohou být zdaněny v České republice, povolí Švýcarsko na základě žádosti úlevu tomuto rezidentu. Úleva může sestávat z:

- (i) odpočtu z daně z příjmu tohoto rezidenta v částce rovnající se dani ukládané v České republice v souladu s ustanoveními článku 10 nebo 12; takový odpočet však nepřesáhne tu část švýcarské daně vypočtené před tímto odpočtem, která je přiměřená příjmům, jež mohou být zdaněny v České republice; nebo
- (ii) paušálního snížení švýcarské daně určené standardními formuláři, které se vztahují k obecným principům o úlevách, o kterých pojednává bod (i); nebo
- (iii) částečného vynětí těchto dividend nebo licenčních poplatků ze švýcarské daně, v každém případě sestávajícího alespoň z odpočtu daně ukládané v České republice z hrubé částky dividend nebo licenčních poplatků.“

V případě smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Venezuelou⁴¹¹ je aplikována metoda úplného vynětí. V případě smlouvy s Bahrajnem⁴¹² a Panamou⁴¹³ je to metoda vynětí s výhradou progresu.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s USA⁴¹⁴, která obecně vykazuje řadu specifíků (odlišností) od ostatních smluv, zakotvuje pro zamezení dvojího zdanění rezidenta a/nebo občana USA metodu úplného zápočtu.

Navzdory existenci výjimek lze tedy v úhrnu hovořit o existenci symetrie ohledně stanovení metod pro zamezení dvojího zdanění pro rezidenty smluvních států.

13.3 Aspekty úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění vykazující větší míru odlišností

Větší míru odlišností vykazují smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve vztahu k definování pravidel pro zdanění licenčních poplatků ve státu zdroje.

13.3.1 Rozlišování mezi průmyslovými a kulturními licenčními poplatky

Všechny smlouvy uzavřené ČR (event. jejími právními předchůdci) obsahují v příslušném článku výčet jak průmyslových, tak i kulturních licenčních poplatků. Nicméně režim zacházení s nimi se ve smlouvách různí. Lze identifikovat v podstatě *dva základní režimy*.

Prvním z nich je stanovení různých pravidel pro zdaňování průmyslových a kulturních licenčních poplatků. Kulturním licenčním poplatkům je přitom přiznáno preferenční zacházení ve smyslu aplikace nižší maximální sazby daně uplatnitelné ve státu zdroje z daného příjmu či dokonce přiznání práva příjem zdanit pouze státu daňové rezidence.

⁴¹¹ Čl. 23 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Venezuelou (zveřejněna pod č. 6/1998 Sb.). Text má následující znění: „1. V případě Venezuely bude dvojitý zdanění vyloučeno následovně: Jestliže rezident Venezuely pobírá příjem nebo vlastní majetek, který může být podle ustanovení této smlouvy zdaněn v České republice, bude takový příjem nebo majetek osvobozen od venezuelské daně.“

⁴¹² Viz čl. 21 Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Bahrajnem (zveřejněna pod č. 59/2012 Sb. m. s.). Text má následující znění:

„1. V případě rezidenta Bahrajnu bude dvojitý zdanění vyloučeno následovně:

Jestliže rezident Bahrajnu pobírá příjem, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn v České republice, Bahrajn osvobodí takový příjem od zdanění. ...

3. Jestliže v souladu s jakýmkoliv ustanovením této smlouvy je příjem pobíráný rezidentem jednoho smluvního státu osvobozen od zdanění v tomto státě, tento stát může přesto, při výpočtu částky daně ze zbývajících příjmů tohoto rezidenta, vzít v úvahu osvobozený příjem.“

⁴¹³ Čl. 21 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Panamou (zveřejněna pod č. 91/2013 Sb. m. s.). Text má následující znění:

„2. V Panamě bude dvojitý zdanění vyloučeno následovně: Jestliže rezident Panamy pobírá příjem, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn v České republice, Panama osvobodí takový příjem od zdanění.

3. Jestliže v souladu s jakýmkoliv ustanovením Smlouvy je příjem pobíráný rezidentem jednoho smluvního státu osvobozen od zdanění v tomto státě, tento stát může přesto, při výpočtu částky daně ze zbývajících příjmů tohoto rezidenta, vzít v úvahu osvobozený příjem.“

⁴¹⁴ Čl. 24 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s USA (zveřejněna pod č. 32/1994 Sb.). Text má následující znění: „1. V souladu s ustanoveními a s výhradou omezení právních předpisů Spojených států (které mohou být čas od času pozměněny, aniž by se změnily jejich obecné principy), Spojené státy povolí rezidentu nebo občanu Spojených států jako zápočet na daň z příjmů Spojených států daň z příjmů zaplacenou v České republice tímto rezidentem nebo občanem nebo jeho jménem.“

Uvedenou koncepci obsahuje 27 z celkového počtu 82 smluv (autor práce řadí do této kategorie smluv i ty smlouvy, kdy jsou stanoveny rozdílné sazby i v rámci průmyslových licenčních poplatků⁴¹⁵).

Druhou koncepcí je zachování jednotného pravidla vůči všem kategoriím licenčních poplatků. Toto je převládající koncepce v aktuálních smlouvách uzavřených ČR (55 smluv z celkového počtu 82).

Sumace zjištění ve vazbě na členství států v EU nebo OECD je uvedena v níže uvedených tabulkách (viz Tabulka 13-2 a Tabulka 13-3).

Kontingenční tabulka (Aktuální v SZDZ_FINAL) Četnost označených buněk > 10 (Marginální součty nejsou označeny)			
EU	prům x kult ne	prům x kult ano	Řádk. součty
ne	40	15	55
ano	15	12	27
Vš.skup.	55	27	82

Tabulka 13-2: Kontingenční tabulka – rozlišování mezi průmyslovými a kulturními licenčními poplatky (kritérium členství v EU)⁴¹⁶

Kontingenční tabulka (Aktuální v SZDZ_FINAL) Četnost označených buněk > 10 (Marginální součty nejsou označeny)			
OECD	prům x kult ne	prům x kult ano	Řádk. součty
ne	39	11	50
ano	16	16	32
Vš.skup.	55	27	82

Tabulka 13-3: Kontingenční tabulka – rozlišování mezi průmyslovými a kulturními licenčními poplatky (kritérium členství v OECD)⁴¹⁷

⁴¹⁵ Jako příklad této kategorie smlouvy může sloužit Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Finskem (zveřejněna pod č. 43/1996 Sb.), v níž čl. 12 obsahuje text následujícího znění:

„2. Avšak takové licenční poplatky, s výjimkou případů plateb uvedených v písmenu a) odstavce 3, mohou být také zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a v souladu s právními předpisy tohoto státu, avšak je-li příjemce skutečným vlastníkem licenčních poplatků, částka daně takto stanovená nepřesáhne:

- a) 1 % hrubé částky licenčních poplatků v případech plateb uvedených v písmenu b) odstavce 3;
 - b) 5 % hrubé částky licenčních poplatků v případech plateb uvedených v písmenu c) odstavce 3;
 - c) 10 % hrubé částky licenčních poplatků v případech plateb uvedených v písmenech d) a e) odstavce 3.
- Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace těchto omezení.

3. Výraz "licenční poplatky" použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada:

- a) za užití nebo za právo na užití autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek pro televizní nebo rozhlasové vysílání;
- b) za finanční pronájem zařízení;
- c) za operativní pronájem zařízení nebo za užití nebo za právo na užití počítačových programů;
- d) za užití nebo za právo na užití patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu;
- e) za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.“

⁴¹⁶ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

⁴¹⁷ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

13.3.2 Explicitní uvedení vybraných kategorií licenčních poplatků

Speciální pozornost byla věnována i tomu, zda výčet licenčních poplatků výslovně zahrnuje i *náhrady za užití softwaru (event. počítačového programu⁴¹⁸) a/nebo průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení*. Důvodem byla skutečnost, že se jedná o kategorie, ve vztahu ke kterým vznesla ČR své výhrady⁴¹⁹.

Jedinou smlouvou, která do výčtu licenčního poplatku výslovně nezahrnuje náhradu za užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení je smlouva o zamezení dvojího zdanění s Irskem⁴²⁰.

Co se týče druhé kategorie licenčního poplatku – *náhrady za užití softwaru (event. počítačového programu)* – je situace odlišná. Tuto kategorii licenčního poplatku výslovně zakotvuje „pouze“ 19 platných a účinných smluv o zamezení dvojího zdanění. Nicméně je třeba brát v potaz, že absence explicitního zakotvení neznamena, že pravidla stanovená pro licenční poplatky na danou kategorii příjmu nedopadají (danou otázku je nutné vnímat v kontextu výkladových pravidel užitých pojmů – viz *kap. 9.2.1 str. 76*).

13.3.3 Stanovení maximálních sazeb daně pro zdanění ve státu zdroje

Důležitou a z pohledu poplatníka mnohdy tou klíčovou je existence limitu sazby daně uplatnitelné vůči licenčním poplatkům ve státu zdroje či dokonce jeho osvobození od zdanění ve státu zdroje⁴²¹.

Tabulky četností s uvedením sazeb pro průmyslové licenční poplatky, kulturní licenční poplatky a dále pak pro kategorie licenčních poplatků uvedených v předchozí kapitole (viz *kap. 13.3.2*) jsou uvedeny v příloze této práce (viz *Příloha 12*).

V případě *průmyslových licenčních poplatků* se stanovená sazba pohybuje v rozmezí 5% - 25%; nejčastější koncepcí je zavedení jednotné sazby daně a to ve výši 10% (celkem 59 smluv z celkového počtu 82). Ve vazbě k průmyslovým licenčním poplatkům 7 smluv zavádí různé sazby pro dílčí kategorie průmyslových licenčních poplatků (v tomto ohledu jsou vyčleněny a preferenční sazby daně podrobeny právě *náhrady za užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení*).

Sazba ve výši 10% je rovněž tou nejčastější ve vazbě k licenčním poplatkům přijatým jako *náhrada za užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení* (celkem 57 případů z celkového počtu 81), stejně tak v případě licenčních poplatků přijatých jako *náhrada za užití softwaru (počítačového programu)*, kdy jde o 15 případů (z celkového počtu 19).

V případě *kulturních licenčních poplatků* se sazba pohybuje v intervalu od 0%⁴²² do 15%. Nejčastější koncepcí je, stejně jako v případě průmyslových licenčních poplatků, zavedení jednotné sazby ve výši 10% (celkem 45 případů z celkového počtu 82).

⁴¹⁸ Jedná se pochopitelně o synonyma užívaná smlouvami.

⁴¹⁹ Jde o výhrady vznesené k *Modelové smlouvě OECD*.

⁴²⁰ Viz čl. 12 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Irskem (zveřejněna pod č. 163/1996 Sb.).

⁴²¹ Jak již bylo několikrát uvedeno, ve spojení s právní úpravou obsaženou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je třeba hodnotit i tuzemsku právní úpravu.

⁴²² Jde právě o situaci, kdy stát zdroje nemá přiznáno právo podrobit příjmy z licenčních poplatků dani.

13.4 Speciální pravidla obsažená v platných a účinných smlouvách o zamezení dvojího zdanění

Je pravdou, že na základě komplexního srovnání textu smluv lze konstatovat nikoliv překvapivou skutečnost – smlouvy uzavřené ČR vykazují značnou podobnost. Je to pochopitelný důsledek užití jednotného modelu. Nicméně je rovněž pravdou, že v nemalém počtu aspektů se ve větší či menší míře odchyľují. To je dáno jednak užitím různých verzí těchto modelů a lze rovněž usuzovat i na zájem smluvních států upravit příslušná pravidla od modelu odchyľně.

Záměrem této kapitoly je přiblížit vybraná specifika obsažená ve smlouvách uzavřených ČR, která se dotýkají či by se mohla dotýkat buď přímo licenčních poplatků nebo obecně pasivních příjmů.

13.4.1 Existence doložek nejvyšších výhod

Zakotvením *doložky nejvyšších výhod* v mezinárodní smlouvě se smluvní strany (smluvní strana) zavazují (zavazuje) navzájem si poskytnout (či poskytnout jednostranně) stejné výhody, které byly či budou poskytnuty jiným státům (jinému státu).⁴²³

U smluv o zamezení dvojího zdanění to znamená, že v případě uzavření smlouvy, která garantuje lepší standard s jiným státem, se tento lepší standard automaticky vztáhne i na smluvní stát, jehož smlouva obsahuje relevantní *doložku nejvyšší výhody*. Rozsah *doložky nejvyšších výhod* může být různý – může být vztažena k lepšímu standardu poskytnutému určité omezené skupině států (např. jiným členským státům EU) či se může jednat o omezení ve vztahu k zacházení s určitou kategorií příjmů (např. licenční poplatky či dividendy).

Doložky nejvyšších výhod zakotvené v aktuálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR jsou uvedeny v níže uvedené tabulce (viz Tabulka 13-4 níže).

Země	Dotčený příjem či oblast	Čeho se týká	Lepší standard daný		Od kdy se zvýhodněný standard aplikuje
Belgie	licenční poplatky	omezení zdaňování licenčních poplatků majících zdroj v ČR na nižší sazbu (včetně osvobození)	dohodou se třetím státem	po podpisu smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Belgií	ode dne, kterým se začne provádět dohoda mezi ČR a třetím státem
Dánsko	licenční poplatky	omezení zdaňování licenčních poplatků majících zdroj v ČR na nižší sazbu (včetně osvobození)	smlouvou podepsanou s jakýmkoli jiným členským státem EU	po podpisu smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Dánskem	ode dne, kdy se začne provádět smlouva mezi ČR a příslušným členským státem EU

⁴²³ Dle poznatků uvedených v lit.: DE CEULAER, Stefaan. Community most-favoured-nation treatment : one step closer to the multilateralization of income tax treaties in the European Union?. *Bulletin for International Taxation*. 2003, roč. 57, č. 10, s. 493-502. a na webových stránkách: Business Center.cz. *Slovník pojmů: Doložka nejvyšších výhod* [online]. (c) 1998-2014 [cit. 2014-05-16]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1117-dolozka-nejvyssich-vyhod.aspx>.

Země	Dotčený příjem či oblast	Čeho se týká	Lepší standard daný		Od kdy se zvýhodněný standard aplikuje
Kuvajť	všechny	jakékoliv příznivější zacházení než to, které přísluší rezidentům Státu Kuvajť	jakoukoliv smlouvou nebo dohodou nebo protokolem ke smlouvě nebo dohodě podepsané s jakýmkoliv jiným členským státem Rady pro spolupráci v Zálivu ⁴²⁴	po podpisu smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Kuvajtem	ode dne účinnosti české smlouvy nebo dohody nebo protokolu k ní ⁴²⁵
Kypr	licenční poplatky	omezení zdaňování licenčních poplatů majících zdroj v ČR na nižší sazbu (včetně osvobození)	jakoukoli dohoda s jiným členským státem EU	po podpisu smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Kyprem	ode dne provádění dohody mezi ČR a příslušným členským státem EU
Spojené arabské emiráty	všechny	jakékoliv příznivější zacházení než to, které přísluší rezidentům Spojených arabských emirátů	jakoukoliv smlouvou nebo dohodou nebo protokolem ke smlouvě nebo dohodě podepsané s jakýmkoliv jiným členským státem Rady pro spolupráci v Zálivu ⁴²⁶	po podpisu smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Spojenými arabskými emiráty	ode dne účinnosti české smlouvy nebo dohody nebo protokolu k ní ⁴²⁷
Sýrie	licenční poplatky	sazba uplatňovaná v Sýrii nižší než 12 procent hrubé částky licenčních poplatků	jakoukoliv smlouvou uzavřenou s jakýmkoliv jiným členským státem EU	po podpisu smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Sýrií	od data, kdy smlouvy mezi Sýrií a příslušným členským státem EU vstoupí v platnost

Tabulka 13-4: Doložky nejvyšších výhod ve smlouvách uzavřených ČR⁴²⁸

⁴²⁴ Zahrnuje následující státy: Spojené arabské emiráty, Království Saudské Arábie, Bahrajn, Katar a Sultanát Omán.

⁴²⁵ Výslovně uvedeno, že stejně příznivé zacházení bude automaticky použito vůči rezidentům Státu Kuvajť podle dané smlouvy (viz čl. 27 odst. (3) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Kuvajtem (zveřejněna pod č. 48/2004 Sb. m. s.)).

⁴²⁶ Zahrnuje následující státy: Spojené arabské emiráty, Království Saudské Arábie, Bahrajn, Katar a Sultanát Omán.

⁴²⁷ Výslovně uvedeno, že stejně příznivé zacházení bude automaticky použito vůči rezidentům Spojených arabských emirátů (viz Protokol bod 3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Spojenými arabskými emiráty (zveřejněna pod č. 276/1997 Sb.)).

⁴²⁸ Vlastní zpracování s využitím příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění.

Protokol (bod 1. k čl. 12) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Belgií (zveřejněna pod č. 95/2000 Sb. m. s.)

Protokol (bod 2.) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Dánskem (zveřejněna pod č. 14/2013 Sb. m. s.)

Čl. 23 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Kuvajtem (zveřejněna pod č. 48/2004 Sb. m. s.)

Protokol (bod 1.) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Kyprem (zveřejněna pod č. 120/2009 Sb. m. s.)

Protokol (bod 3.) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Spojenými arabskými emiráty (zveřejněna pod č. 276/1997 Sb.)

Protokol Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Sýrií (zveřejněna pod č. 115/2009 Sb. m. s.)

Doložka nejvyšších výhod vázících se přímo k licenčním poplatkům je obsazena ve čtyřech smlouvách o zamezení dvojího zdanění; z toho tři z nich jsou uzavřeny se členskými státy EU.

13.4.2 Omezení výhod plynoucích ze smluv o zamezení dvojího zdanění

Pasivní příjmy, kam spadají příjmy z licenčních poplatků, jsou obecně z řady důvodů chápány jako kategorie příjmů, které bývají zneužívány k daňovým únikům⁴²⁹. O tom, že se jedná o aktuální problém i v rámci EU, svědčí mj. i důvody uváděné v návrzích novel *Směrnice Rady 2003/48/ES ve znění pozdějších změn* (k problematice unijní úpravy mezinárodního zdaňování licenčních poplatků viz *kap. 11 str. 90 a násl.*).

O rostoucím uvědomění si výše uvedeného problému, a to nejenom ve vazbě na danou kategorii příjmu, svědčí i fakt, že řada smluv explicitně zakotvuje speciální ustanovení, které za určitých podmínek odnímá výhody plynoucí se smluv.

Jde celkem o 16 smluv z celkového počtu 82. Smyslem těchto ustanovení je odepřít výhody ze smluv subjektům, pokud by poskytnutí těchto výhod představovalo zneužití těchto smluv. Formulace užitá jednotlivými smlouvami jsou odlišné a bývají obsaženy buď v samostatných člancích (označených názvem *Omezení výhod*) nebo jsou příslušná ustanovení obsažena v člancích označených jako *Smíšená ustanovení*. Rovněž rozsah a podmínky pro omezení výhod se liší.

Záměrem autora habilitační práce nicméně není provádět komparaci těchto ustanovení, a proto pro stručnost odkazuje na samostatnou přílohu této práce (viz *Příloha 13*), která obsahuje formulace užitá v příslušných ustanoveních smluv uzavřených ČR.

Ve spojitosti s výslovným zakotvením *omezení výhod* autor habilitační práce považuje za vhodné poukázat na to, že absence tohoto speciálního ustanovení neznámá, že žádná omezení se v případě zbylých 66 smluv o zamezení dvojího zdanění aplikovat nebudou. V případě těchto smluv je možné omezení výhod stavět na smyslu a účelu smlouvy⁴³⁰.

13.4.3 Výhrada ve vazbě k užití tuzemské právní úpravy

Normy obsažené v mezinárodních smlouvách mají v ČR aplikační přednost. To se pochopitelně vztahuje i na metody zamezení dvojího zdanění stanovené smlouvami o zamezení dvojího zdanění.

V tomto ohledu může být jako „problematický“⁴³¹ vnímán § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů, který se v zásadě staví z hlediska aplikační přednosti nad úpravu obsaženou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (nicméně pouze pro příjmy ze závislé činnosti).

⁴²⁹ K některým otázkám blíže viz např. GRAVELLE, Jane G. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *National Tax Journal* [online]. 2009, vol. 62, issue 4, s. 727-753 [cit. 2014-06-17]. Dostupné z: Databáze EBSCO.

⁴³⁰ V tomto ohledu je velmi účinným prostředkem tzv. *teleologický výklad* právních norem.

⁴³¹ Předmětné ustanovení § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů má následující znění: „*Příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, plynoucí poplatníkům, uvedeným v § 2 odst. 2 od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stále provozovny umístěné ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o tyto vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí. V případě, že je to pro poplatníka výhodnější, použije se i u těchto příjmů ustanovení odstavce 1.*“

Uvedené ustanovení zakotvuje pro poplatníka, při splnění tam uvedených podmínek, možnost aplikovat metodu vynětí s výhradou progresu navzdory tomu, že příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví metodu odlišnou.⁴³² Předmětná právní úprava jde ve prospěch poplatníka. Tudíž z jeho pohledu nelze očekávat námitky, neboť uvedeným získal další možnost daňové optimalizace⁴³³.

Jde v zásadě o korektnost z hlediska aplikace právní úpravy zakotvené v normě nejvyšší právní síly⁴³⁴. Podle názoru autora habilitační práce je z tohoto hlediska na místě⁴³⁵ zakotvení výhrady ve vztahu k uplatnění odlišné tuzemské právní úpravy. Toto pravidlo je ke škodě věci ze strany ČR jakožto smluvní strany zakotveno v člancích definujících metodu zamezení dvojího zdanění pouze marginálně (blíže viz *Příloha 14*).

Jako příhodnou považuje autor habilitační práce formulaci užitou v novějších smlouvách, kde se stanoví následující⁴³⁶: „S výhradou ustanovení právních předpisů České republiky týkajících se vyloučení dvojího zdanění bude v případě rezidenta České republiky dvojitě zdanění vyloučeno následovně ...“.

13.4.4 Zápočet daně osvobozené z titulu investičních pobídek

Obecnou podmínkou pro to, aby mohla být daň uložená ve státu zdroje započtena na celosvětovou daňovou povinnost v ČR, je podmínka *jejího fatického zaplacení*. Nicméně i v tomto ohledu existuje výjimka.

V určitém počtu smluv, v nichž je ČR smluvní stranou, je totiž zakotvena možnost započíst si daň, která sice byla vyměřena, ale následně byla snížena či dokonce došlo k úplnému osvobození od daně z titulu investičních pobídek (event. dalších obdobných důvodů⁴³⁷). Jde tedy o jakousi formu *právní fikce*, kdy i snížená či osvobozená daň je považována za daň zaplacenou v plné výši (tj. jako by ke snížení daně či k osvobození od daně nedošlo).

Sumarizace základních poznatků plynoucích z provedené komparace textu smluv o zamezení dvojího zdanění je uvedena v následující tabulce (viz Tabulka 13-5). Nezkrácené texty příslušných ustanovení jsou uvedeny v příloze této práce (viz *Příloha 15*), na kterou autor pro stručnost odkazuje.

Označením „osobní rozsah“ je myšleno, zda výše uvedená výhoda je přiznána rezidentům obou či pouze jednoho (uvedeného) smluvního státu.

⁴³² Jde v zásadě o koncepci, která se vrátila do českého zákona o daních z příjmů po několikaleté přestávce. Blíže viz např. BRYCHTA, Karel a Pavel SVIRÁK. Mezinárodní zdanění příjmů ze závislé činnosti podle české právní úpravy. *Český finanční a účetní časopis*. 2012, roč. 7, č. 1, s. 92-103. ISSN 1802-2200.

⁴³³ Částky úspory na dani mohou být značné. Důvodem je mj. koncepce stanovení základu daně u příjmu ze zaměstnání jako „superhrubé“ mzdy – blíže viz § 6 odst. 14 ve spojení s § 6 odstr. 13 zákona o daních z příjmů.

⁴³⁴ Jedná se o již uvedený čl. 10 Ústavy ČR, který zakotvuje *aplikační přednost mezinárodních smluv*.

⁴³⁵ A to ať už jde o řešení aktuální situace či případné situace *pro futuro*.

⁴³⁶ Blíže viz např.:

čl. 21 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Barbadosem (zveřejněna pod č. 69/2012 Sb. m. s.);
čl. 21 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Polsko (zveřejněna pod č. 102/2012 Sb. m. s.);
čl. 22 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Rakousko (zveřejněna pod č. 21/2007 Sb. m. s.);
čl. 22 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Hongkongem (zveřejněna pod č. 49/2012 Sb. m. s.).

⁴³⁷ Smlouvy v tomto ohledu hovoří např. o *opatřeních určených k podpoře ekonomického rozvoje*. Viz např. čl. 23 odst. 4 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Kuvajtem (zveřejněna pod č. 48/2004 Sb. m. s.).

Smluvní stát	Osobní rozsah	Výjimky z věcného rozsahu či jiná specifika
Albánie	rezidenti obou smluvních států	x
Egypt	rezidenti obou smluvních států	x
Estonsko	rezidenti obou smluvních států	x
Etiopie	rezidenti obou smluvních států	x
Indie	rezidenti obou smluvních států	x
Korejská republika	rezidenti obou smluvních států	Vztaženo pouze na daň zaplacenou z dividend, úroků a licenčních poplatků.
Kuvajt	rezidenti obou smluvních států	Zvýhodnění se nevztahuje na daně z příjmů, na které se vztahují články 10 (<i>Dividendy</i>) a 12 (<i>Licenční poplatky</i>).
Litva	rezidenti obou smluvních států	x
Lotyšsko	rezidenti obou smluvních států	x
Malajsie	rezident Malajsie	Uvedena klauzule o tom, že aplikace daně výhody pro rezidenty Malajsie na situace vzniklé v důsledku změn nebo dodatků ke stimulačním zákonům je v zásadě podmíněna dosažením shody úřadů obou států na tom, že jde o <i>opatření zásadně podobného charakteru</i> .
	rezident ČR	<ul style="list-style-type: none"> • Učiněn odkaz na konkrétní ustanovení malajsijského zákona o daních z příjmů. • Výhoda vztažena na úroky se speciálním režimem.
Malta	rezidenti obou smluvních států	x
Mongolsko	rezident ČR	x
Řecko	rezidenti obou smluvních států	x
Thajsko	rezidenti obou smluvních států	x
Tunis	rezidenti obou smluvních států	Výslovně uvedený imperativ – daň <i>musí</i> být odečtena ve druhém smluvním státě z daně připadající na příslušné příjmy.
Vietnam	rezident Vietnamu	x

Tabulka 13-5: Sumarizace základních informací váznoucích k zápočtu daně snížené či odpuštěné z titulu zákonných ustanovení na podporu ekonomického rozvoje⁴³⁸

⁴³⁸ Vlastní zpracování s využitím příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění.

14 Výsledky komparativní analýzy „předchůdců“ aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění

Z celkového počtu současných 82 smluv má svého bezprostředního předchůdce ve smyslu specifikovaných východisek⁴³⁹ (viz *kap. 4.1.1 str. 24*) pouze necelá polovina. Autor habilitační práce považuje za vhodné poukázat na zásadní změny politických podmínek, které razantně ovlivnily společenské poměry. Sumarizace důležitých společenských změn a dopadu do sledované oblasti je pro větší přehlednost uvedena v následující tabulce (viz Tabulka 14-1).

Společenská změna	Dopad (obecně)	Dopad v oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění
Rozpad Svazu sovětských socialistických republiky (dále jen „SSSR“)	Vznik většího počtu samostatných států ⁴⁴⁰	Rostoucí počet potenciálních smluvních států (<i>potenciální větší variabilita textu smluv</i>)
Rozpad RVHP ⁴⁴¹	Ústup od jednotného standardu	Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi státy RVHP nahrazena bilaterálními smlouvami (<i>potenciální větší variabilita textu smluv</i>)
Rozpad Jugoslávie	Vznik většího počtu samostatných států ⁴⁴²	Rostoucí počet potenciálních smluvních států (<i>potenciální větší variabilita textu smluv</i>)

Tabulka 14-1: Zásadní změny politických a společenských podmínek ovlivňujících stav smluv o zamezení dvojího zdanění⁴⁴³

Nárůst počtu bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR smluvní stranou, lze jednoznačně přičíst i výše uvedeným skutečnostem. Tuto skutečnost dokládá i níže uvedená sumarizační tabulka (viz Tabulka 14-2).

⁴³⁹ Jedním ze základních zjednodušení je, že je uvažován pouze bezprostřední předchůdce smlouvy (tj. smlouva o zamezení dvojího zdanění, která byla zcela derogována aktuální a platnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění).

⁴⁴⁰ Následnické státy SSSR – Arménie, Ázerbajdžán, Bělorusko, Estonsko, Gruzie, Kazachstán, Kyrgyzstán, Lotyšsko, Litva, Moldavsko, Rusko, Tádžikistán, Turkmenistán, Ukrajina, Uzbekistán). Dle lit. KOVÁŘ, Petr. *Všeobecný přehled: témata*. 1. vyd. Praha: Fragment, 2007, 471 s. ISBN 978-80-253-0530-0. s. 253.

⁴⁴¹ Státy RVHP tvořily: Bulharsko, Československo, Maďarsko, Polsko, Rumunsko a Sovětský svaz. Později přistoupila i Německá demokratická republika, Monogolsko, Kuba a Vietnam. Albánie byla členem pouze po určité období. K dané otázce blíže viz BARÁK, Jan. RVHP - 42 let činnosti ukončila schůze netrvající ani hodinu. In: *Novinky.cz* [online]. (c) 2003 - 2014 [cit. 2014-07-23]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/veda-skoly/historie/236309-rvhp-42-let-cinnosti-ukoncila-schuze-netrvajici-ani-hodinu.html>.

Mnohostranná smlouva se státy RVHP zahrnovala kromě Československé republiky následující státy: Bulharsko, Maďarsko, Mongolsko, Německá demokratická republika, Polsko, Rumunsko a SSSR.

(blíže viz Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb., která obsahuje výše uvedenou mnohostrannou smlouvu).

⁴⁴² Nástupnickými státy bývalé Jugoslávie jsou tyto: Albánie, Bosna a Hercegovina, Černá Hora, Chorvatsko, Kosovo, Makedonie, Slovinsko, Srbsko. Vlastní zpracování s využitím: ŠLAJCHRTOVÁ, Leona. Před 20 lety se rozpadla Jugoslávie, nyní čeká na „sjednocení“ v EU. In: *IDNES.cz* [online]. (c) 1999 - 2014 [cit. 2014-07-23]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/pred-20-lety-se-rozpadla-jugoslavie-nyni-ceka-na-sjednoceni-v-eu-abc-zahranicni.aspx?c=A110624_150152_zahranicni_btw. Situace Kosova je z pohledu mezinárodního práva do značné míry specifická – některými státy nebylo uznáno.

⁴⁴³ Vlastní zpracování.

		Nástupnický stát	Existence smlouvy mezi ČR a příslušným státem
Státy původně vázané mnohostrannou smlouvou o zamezení dvojího zdanění z roku 1979	Nástupnické státy SSSR	Arménie	ano (2009)
		Ázerbajdžán	ano (2006)
		Bělorusko	ano (1998)
		Estonsko	ano (1995)
		Gruzie	ano (2007)
		Kazachstán	ano (2000)
		Kyrgystán	ne
		Lotyšsko	ano (1995)
		Litva	ano (1995)
		Moldavsko	ano (2000)
		Ruská federace	ano (1997)
		Tádžikistán	ano (2007)
		Turkmenistán	ne
		Ukrajina	ano (1999)
	Uzbekistán	ano (2001)	
	x	Bulharsko	ano (1999)
		Maďarsko	ano (1995)
Mongolsko		ano (1999)	
Německá demokratická republika		ano (1984) ⁴⁴⁴	
Polsko		ano (1994; 2012)	
Rumunsko	ano (1994)		
Státy původně vázané jednou smlouvou o zamezení dvojího zdanění z roku 1983	Albánie	ano (1996)	
	Bosna a Hercegovina	ano (2010)	
	Černá Hora	ano (2005) ⁴⁴⁵	
	Chorvatsko	ano (2000)	
	Kosovo	ne	
	Makedonie	ano (2002)	
	Slovinsko	ano (1998)	
	Srbsko	ano (2005)	

Tabulka 14-2: Rozpad SSSR a Jugoslávie a smlouvy o zamezení dvojího zdanění s nástupnickými státy⁴⁴⁶

Své předchůdce mají i další aktuální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ty jsou uvedeny spolu se specifikací roku zveřejnění předchozí a aktuální verze smlouvy o zamezení dvojího zdanění v příslušné sbírce v následující tabulce (viz Tabulka 14-3).

Stát	Rok zveřejnění v příslušné sbírce	
	bezprostředně předchozí smlouva	aktuální smlouva
Belgie	1978	2000
Čína	1988	2011
Dánsko	1983	2013
Finsko	1976	1996
Francie	1975	2005

⁴⁴⁴ Jde o specifickou situaci. Po sjednocení Německa dopadá na předmětné situace úprava obsažená ve vyhlášce zveřejněné pod č. 18/1984 Sb.

⁴⁴⁵ Smlouva o zamezení dvojího zdanění zveřejněná pod č. 88/2005 Sb. m. s. je smlouvou, která je podepsána mezi vládou ČR a Radou ministrů Srbska a Černé Hory.

⁴⁴⁶ Vlastní zpracování.

Pozn.: první rok uváděný v závorce uvádí rok zveřejnění smlouvy nahrazující původní mnohostrannou smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi státy RVHP (zveřejněna pod č. 49/4979 Sb.) či smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Jugoslávií (zveřejněna pod č. 99/1983 Sb.); případný druhý rok pak uvádí rok zveřejnění renegociované smlouvy o zamezení dvojího zdanění).

Stát	Rok zveřejnění v příslušné sbírce	
	bezprostředně předchozí smlouva	aktuální smlouva
Indie	1987	1999
Kanada	1992	2002
Kypr	1981	2009
Norsko	1980	2005
Polsko	1994	2012
Rakousko	1979	2007
Slovensko	1993	2003

Tabulka 14-3: Roky zveřejnění předchozích a aktuálních verzí smluv o zamezení dvojího zdanění (ostatní státy)⁴⁴⁷

14.1 Vymezení atributů sledovaných u předchozích verzí smluv o zamezení dvojího zdanění ve vazbě k licenčním poplatkům

V případě bezprostředně předchozích verzí smluv byly sledovány stejné parametry, jako tomu bylo v případě jejich aktuálních verzí. Pro stručnost tudíž autor habilitační práce pouze odkazuje na *kap. 13.1 str. 108 a násl.*

14.2 Specifika mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (smlouva se státy RVHP)⁴⁴⁸

Před vlastním srovnáním považuje autor za vhodné poukázat na značná specifika, která vykazuje mnohostranná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Československou socialistickou republikou a dalšími státy RVHP. Jde o velmi speciální „záležitost“, jejichž specifika by nemusela v souhrnech provedených níže nijak zvláště vyniknout. Z tohoto důvodu není v hodnocení uvedených v *kap. 14.3 (str. 125 a násl.)* a *kap. 14.4 (str. 126 a násl.)* zahrnuta a je jí věnována samostatná kapitola.

Předně je vhodné poukázat na skutečnost, že mnohostranná smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Československou socialistickou republikou a dalšími státy RVHP existovala separátně pro právnické osoby (na něž tato práce cílí) a pro fyzické osoby⁴⁴⁹.

14.2.1 Pravidla pro zamezení dvojího zdanění v mnohostranné smlouvě

Pravidla zakotvená v samotném textu smlouvy v zásadě reflektují nosnou myšlenku uvedenou v Preambuli, ve které se uvádí: „... vycházejíce ze zásady, že právnické osoby nemají být podrobeny zdanění současně z téhož příjmu na území dvou nebo více smluvních

⁴⁴⁷ Vlastní zpracování.

⁴⁴⁸ Vlastní zpracování s využitím Vyhlášky ministra zahraničních věcí, o Smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik (zveřejněna pod č. 49/1979 Sb.).

⁴⁴⁹ Tato je zveřejněna pod č. 30/1979 Sb., jde o Vyhlášku ministra zahraničních věcí, o Smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku fyzických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik

stran, ...“⁴⁵⁰ Bylo by ovšem chybné na základě textu preambule usuzovat na to, že ve státu zdroje byl příjem osvobozen od zdanění vždy.

Obecné pravidlo uvedené v čl. III předmětné smlouvy vskutku stanovilo, že příjmy právnických osob získané na území jiných smluvních stran (a to přímo či prostřednictvím poboček, oddělení, agentur, kanceláří a obdobných útvarů) byly osvobozeny od zdanění – nicméně s poukazem na nutnost dodržení ustanovení čl. IV a V⁴⁵¹. Sumarizace pravidel vyplývajících z čl. IV je uvedena v tabulce uvedené níže (viz Tabulka 14-4).

Kategorie příjmu	Pravidlo	Výjimka
Příjem z využívání, prodeje a jiného disponování s nemovitým majetkem	Vybírání daní se provádí podle právních předpisů státu, kde je tento majetek umístěn.	x
Příjem z využívání, prodeje a jiného disponování s movitým majetkem	Zdanění pouze ve státě sídla právnické osoby.	Možnost vybírat daň v souvislosti s používáním dopravních prostředků.

Tabulka 14-4: Obsah čl. IV mnohostranné smlouvy se státy RVHP se zaměřením na zdaňování příjmů⁴⁵²

Smlouva, byť připouští zdanění příjmů z pronájmu na území státu zdroje, přímo nezakotvuje žádnou metodu či způsob zamezení dvojího zdanění.

14.3 Vysoce standardizované aspekty úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění

S odhlédnutím o specifické situace vyplývající ze specifické právní úpravy obsažené v mnohostranné smlouvě o zamezení dvojího zdanění (viz předchozí *kap. 14.2*), lze u zbylých smluv o zamezení dvojího zdanění konstatovat vysokou míru standardizace.

14.3.1 Explicitní zakotvení práva státu rezidence a státu zdroje příjmu zdanit

Stejně jako v případě aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění, tak i v případě jejich bezprostředních předchůdců je ve všech smlouvách výslovně zakotveno právo *státu rezidence* i *státu zdroje* daný příjem podrobit dani.

14.3.2 Pravidla vážící se ke stálé provozovně (event. ke stálé provozovně nebo stálé základně)

Příslušný článek smluv rovněž obsahuje speciální klauzule týkající se „vztahu“ stálé provozovny nebo stálé základny a licenčních poplatků. Pro stručnost lze opětovně pouze odkázat na poznatky uvedené v předchozím textu práce (viz *kap. 13.2.2 str. 109 a násl.*).

Jisté zvláštnosti vykazuje smlouva s Francií⁴⁵³, která odkazuje v příslušném ustanovení pouze na stálou provozovnu a to navzdory skutečnosti, že obsahuje i ustanovení o *nezávislých povoláních*⁴⁵⁴ a tedy zakotvuje i institut *stálé základny*.

⁴⁵⁰ Preambule předmětné mnohostranné smlouvy.

⁴⁵¹ Čl. V se zabývá zdaňováním příjmů a majetku mezinárodních organizací. Jde o specifickou otázku, kterou se autor habilitační práce nezabýval.

⁴⁵² Vlastní zpracování s využitím čl. IV Smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik (zveřejněna pod č. 49/1979 Sb.).

⁴⁵³ Viz čl. 13 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Francií (zveřejněna pod č. 73/1975 Sb.)

14.3.3 Výslovná specifikace státu zdroje licenčních poplatků

Stát zdroje výslovně specifikují všechny smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Do jisté míry je opětovně výjimkou původní smlouva o zamezení dvojího zdanění s Francií⁴⁵⁵, která nadto obsahuje jisté formulační rozdíly. Uvedené lze zřejmě připsat době jejího vzniku (zveřejněna ve Sbírce zákonů v roce 1975).

14.3.4 Existence pravidla pro překlasifikaci licenčních poplatků

Z celkového počtu všech 13 smluv⁴⁵⁶ obsahují pravidla pro překlasifikaci licenčních poplatků všechny smlouvy. Tento poznatek svědčí o tom, že problematika přelévání zisků prostřednictvím transférových cen a snahy jim zabránit nejsou „novodobou“ záležitostí (předmětné smlouvy byly zveřejněny ve Sbírce zákonů v rozmezí let 1975 – 1994).

14.3.5 Metody zamezení dvojího zdanění

Pro starší smlouvy je typický mix metod určených pro zamezení dvojího zdanění (viz *Obrázek 13-4* na str. 113). Nicméně i v jejich případě je pro zamezení dvojího zdanění pro danou kategorii příjmu ve všech 13 případech z pohledu daňového rezidenta ČR (resp. daňového rezidenta právních předchůdců ČR) stanovena metoda prostého zápočtu. Pro daňové rezidenty druhého smluvního státu je pro licenční poplatky rovněž stanovena metoda *prostého zápočtu*; nicméně v některých smlouvách existují určitá specifika (blíže viz Tabulka 14-5).

Smluvní stát	Pravidlo pro rezidenta	Specifikum
Belgie	Belgie	Zápočet daně stanovené paušální částkou podle belgických předpisů
Čína	Číny	Daň se považuje za zaplacenou ve výši 20% příjmu (<i>fiktivní navýšení daně k zápočtu</i>)
Kypr	Kypru	Výhrada k možnosti použít snížení daně nebo úlevy ve větším rozsahu, pokud to umožňují kyperské zákony.

Tabulka 14-5: Specifika u metod zamezení dvojího zdanění u předchozích verzí smluv o zamezení dvojího zdanění⁴⁵⁷

14.4 Aspekty úpravy obsažené v předchozích smlouvách o zamezení dvojího zdanění vykazující větší míru odlišností

Stejně jako v případě aktuálních smluv, větší míru variability vykazovaly i předchozí verze smluv o zamezení dvojího zdanění v případě stanovení pravidel pro zdaňování příjmů ve státu zdroje.

⁴⁵⁴ Viz čl. 15 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Francií (zveřejněna pod č. 73/1975 Sb.)

⁴⁵⁵ Viz čl. 13 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Francií (zveřejněna pod č. 73/1975 Sb.)

⁴⁵⁶ Smlouva s bývalou Jugoslávií (zveřejněna pod č. 99/1983 Sb.) je pochopitelně zahrnuta jednou. Dané číslo rovněž nezahrnuje mnohostranou smlouvu s bývalými státy RVHP uvedenou výše.

⁴⁵⁷ Vlastní zpracování s využitím následujících smluv o zamezení dvojího zdanění:

- čl. 23 (Ustanovení za účelem vyloučení dvojího zdanění) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Belgií (zveřejněna pod č. 24/1978 Sb.)
- čl. 23 (Ustanovení o vyloučení dvojího zdanění) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Čínou (zveřejněna pod č. 41/1988 Sb.)
- čl. 23 (Vyloučení dvojího zdanění) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Kypru (zveřejněna pod č. 30/1981 Sb.)

14.4.1 Průmyslové a kulturní licenční poplatky – pravidla v předchůdcích současných smluv o zamezení dvojího zdanění

Z celkového počtu 13 bezprostředních předchůdců současných smluv (opětovně není-li brána v potaz mnohostranná smlouva uzavřená se státy RVHP) obsahuje rozdílná pravidla pro zdaňování průmyslových a kulturních licenčních poplatků 7 smluv, 6 z nich tedy rozdíl nečiní.

Žádná ze smluv neobsahuje výslovné uvedené kategorie *softwaru* (*event. počítačového programu*); naopak všechny smlouvy obsahují kategorii licenčního poplatku ve formě *náhrady za užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení*.

Co se týče variantnosti ve věci stanovení maximálních sazeb daně pro zdanění ve státu zdroje, je možné konstatovat relativně velké rozmezí stanovených sazeb pro průmyslové licenční poplatky (5% - 30%); u kulturních licenčních poplatků je rozpětí ještě větší (0% - 30%). Žádná z porovnávaných smluv nicméně neobsahovala speciální sazbu stanovenou pro licenční poplatky plynoucí z titulu pronájmu zařízení ve smyslu, jak je daná kategorie definována výše.

V případě průmyslových licenčních poplatků je nejčtenější maximální sazbou sazba 5% (9 smluv), následovaná sazbou 10% (3 smlouvy) a jediným případem, kdy smlouva stanoví velmi vysokou sazbu a to ve výši 30%⁴⁵⁸. V případě kulturních licenčních poplatků je převládající koncepcí osvobození od daně ve státu zdroje (7 smluv), následované smlouvami zakotvujícími maximální sazby ve výši 5% (3 smlouvy), 10% (2 smlouvy) a 30% (1 smlouva).

Tabulky četností maximálních sazeb zakotvených ve smlouvách pro průmyslové a kulturní licenční poplatky jsou uvedeny v příloze (viz *Příloha 16*). Součástí dané přílohy jsou rovněž i tabulky srovnávající a identifikující změny ve výši sazeb uplatňovaných ve vztahu k průmyslovým a kulturním licenčním poplatkům. V návaznosti na údaje tam uvedené se autor habilitační práce omezí na prosté konstatování skutečností, že lze ve vztahu k „vývoji“ právní úpravy dojít k těmto základním poznatkům:

- obecně došlo ke zvyšování maximálních sazeb uplatnitelných ve státu zdroje ve vazbě k platbám za licenční poplatky,
- výše uvedený závěr neplatí (resp. neplatí tak jednoznačně) ve vazbě k sazbám uplatnitelným ve vazbě na kulturní licenční poplatky (mnohé státy přistoupily buď ke snížení sazby nebo k plnému osvobození od daně),
- v nemalé míře se v nových smlouvách objevila explicitně uvedená kategorie *software* (v původních verzích smluv tato kategorie zcela absentovala).

14.4.2 Speciální pravidla obsažená v předchozích smlouvách o zamezení dvojího zdanění

Co se týče existence speciálních pravidel, na ty jsou bezprostřední předchůdci současných smluv o zamezení dvojího zdanění poněkud chudší. V rámci provedeného srovnání nebyla zjištěna existence *doložky nejvyšších výhod* v žádné ze smluv a ani klauzule, jejímž obsahem by bylo *výslovné odnětí výhod ze smluv* v případě jejího zneužití.

⁴⁵⁸ Jde o původní smlouvu s Indií (viz čl. 12 odst. 2 (*Licenční poplatky a platby za technické služby*)) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Indií (zveřejněna pod č. 77/1987 Sb.).

14.4.3 Zápočet daně osvobozené z titulu podpory ekonomického rozvoje

Stejně jako v případě aktuálních smluv je sumarizace dosažených zjištění uvedena pro lepší přehlednost v tabulce (viz Tabulka 14-6) – pro zasazení problematiky do širšího kontextu blíže viz *kap. 13.4.4 str. 120 a násl.*

Označením „osobní rozsah“ je opět myšleno, zda výše uvedená výhoda je přiznána pouze rezidentům obou či jednoho (uvedeného) smluvního státu.

Smluvní stát (rok zveřejnění ve Sbírce zákonů)	Osobní rozsah	Specifikace pojmu „daň zaplacená ve druhém smluvním státě“
Indie (1987)	rezidenti obou smluvních států	<i>jakákoliv daň, která by se měla platit, kdyby v druhém smluvním státě nebyla podle platných zákonů upravujících zdanění příjmu povolena úleva ve formě snížení zdanitelného příjmu, osvobození od daně, snížení daně nebo úleva v jiném formě</i>
Polsko (1994)	rezidenti obou smluvních států	<i>jakákoliv částka, která by byla splatná jako daň, kdyby nebyla poskytnuta úleva formou povoleného odpočtu při výpočtu zdanitelného příjmu nebo vynětí nebo snížení daně, případně jinak v souladu se zákony o zdanění příjmů platnými ve druhém smluvním státě</i>
Slovensko (1993)	rezidenti obou smluvních států	

Tabulka 14-6: Sumarizace základních informací váznoucích k zápočtu daně snížené či odpuštěné z titulu zákonných ustanovení na podporu ekonomického rozvoje⁴⁵⁹

V zásadě lze říci, že bezprostřední předchůdci aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění obsahují ustanovení týkající se zápočtu daně snížené či zcela osvobozené z titulu „úlev“ pouze okrajově.

⁴⁵⁹ Vlastní zpracování s využitím příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění:

- čl. 23 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího s Indií (zveřejněna pod č. 77/1987 Sb.)
- čl. 24 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Polskem (zveřejněna pod č. 31/1994 Sb.)
- čl. 23 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem (zveřejněna pod č. 257/1993 Sb.)

15 Shluková a korespondenční analýza aktuálních verzí smluv

Bližšímu zkoumání byly podrobeny pouze výsledky získané ve spojitosti s aktuálními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR smluvní stranou⁴⁶⁰. Poznatky získanou obsahovou analýzou textu byly uspořádány do matice dat, která následně představovala vstup pro provedenou shlukovou (clusterovou) a korespondenční analýzu (viz *Příloha 17*⁴⁶¹).

Úvodem je třeba říci, že již z hrubého srovnání výsledků uvedených v matici bylo možné intuitivně provést třídění (klasifikaci) těchto smluv a rámcově zhodnotit pravidla v nich obsažená. Nicméně pro kvalifikovanou verifikaci předpokladů bylo užito metod vícerozměrné analýzy dat – jmenovitě shlukové a korespondenční analýzy.

15.1 Shluková analýza

Pro účely prováděné analýzy byla existence rozdílných pravidel pro zdaňování průmyslových a kulturních licenčních poplatků kódována jako 1 a existence shodných pravidel jako 0. Kromě předchozího kritéria byly dále brány v potaz sazby uplatňované na jednotlivé kategorie licenčních poplatků. Členství státu v EU či OECD pro účely prováděné shlukové analýzy v potaz bráno nebylo⁴⁶². V potaz nebylo bráno ani období podpisu smlouvy. Akcent byl tedy kladen ryze na pravidla zakotvená pro zdaňování licenčních poplatků.

15.1.1 Výsledky shlukové analýzy

Na základě zevrubného posouzení sesbíraných dat se intuitivně nabízelo rozřídění smluv do dvou základních shluků a to na základě kritéria *rozdílných pravidel pro zdaňování průmyslových a kulturních licenčních poplatků*. Tento závěr byl následně částečně potvrzen i výsledky provedené shlukové analýzy realizované s využitím programu *Statistica* (užit modul *Generalized Cluster Analysis* (algoritmus *EM*⁴⁶³)) – viz samostatná příloha habilitační práce (*Příloha 18*).

Daný algoritmus rozřídil sledovaný základní soubor 82 sledovaných statistických jednotek do tří základních shluků, jejichž základní slovní popis je uveden v tabulce níže (viz Tabulka 15-1).

⁴⁶⁰ V případě jejich předchůdců jde o malý statistický soubor, který nebyl podroben dalšímu zkoumání.

⁴⁶¹ Kódová označení byla pro účely statistického zpracování dat nadefinována jako kategorické proměnné.

⁴⁶² Logicky totiž nelze předjímat, že současná pozice by determinovala minulý stav. Pro úplnost však tento údaj v matici uváděn je.

⁴⁶³ Algoritmus EM umožňuje pracovat s kategoriálními proměnnými. V podstatě daný algoritmus, velmi zjednodušeně řečeno, pracuje s přiřazením různých pravděpodobností (přesněji vah) každé třídě nebo kategorii pro každý shluk; v postupných iteracích jsou pak tyto pravděpodobnosti redefinovány (upravovány).

Bliže viz kap. *Generalized EM and k-Means Cluster Analysis Introductory Overview* v manuálu k programu *Statistica* (součástí softwaru).

Shluk	Stručná charakteristika	Výjimka z pravidla
I	Základním znakem prvního shluku je absence rozlišování pravidel pro průmyslové a kulturní licenční poplatky.	Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Austrálií.
II	Základním znakem druhého shluku je existence rozdílných pravidel pro průmyslové a kulturní licenční poplatky a zároveň výslovné uvedené kategorie příjmů z licenčních poplatků z titulu softwaru.	x
III	Základním atributem třetího shluku je existence rozdílných pravidel pro průmyslové a kulturní licenční poplatky a zároveň absence uvedení kategorie <i>software</i> ve výčtu podávaném v příslušném článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění.	x

Tabulka 15-1: Shluková analýza aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění⁴⁶⁴

Z hrubého posouzení vypracované matice se rovněž zdálo, že nehraje roli ani doba podpisu smlouvy. Pro kvalifikovanější posouzení této otázky byla autorem habilitační práce využita metoda korespondenční analýzy.

15.2 Korespondenční analýza

Korespondenční analýza byla autorem využita primárně se záměrem identifikace souvislostí mezi pravidly obsaženými ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění a obdobím podpisu smlouvy o zamezení dvojího zdanění⁴⁶⁵. Pro účely korespondenční analýzy byly předmětné smlouvy roztrženy dle roku jejich podpisu do sedmi časových intervalů (viz tabulka Tabulka 13-5).

Časový interval	1974–1978	1979–1984	1985–1990	1991–1996	1997–2002	2003–2008	2009–dosud
Označení	A	B	C	D	E	F	G

Autor habilitační práce považuje za vhodné poukázat na to, že uvedené třídění do časových intervalů je pomocným kritériem, přičemž se odhlíží od takových aspektů jako jsou roky změn v *modelových smlouvách* a doba sjednávání textu smlouvy.

Počet intervalů byl určen s využitím Sturgesova pravidla:

$$k = 1 + 3,3 * \log N, \text{ kde} \quad (1)$$

k značí počet výsledných intervalů a N počet sledovaných statistických jednotek.⁴⁶⁶

15.2.1 Výsledky korespondenční analýzy

Obsahem této kapitoly je rámcový popis dosažených výsledků. Grafické výstupy z programu Statistica jsou obsaženy v příloze této habilitační práce (viz *Příloha 19*).

⁴⁶⁴ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

⁴⁶⁵ Uvedené závěry jsou založeny na jistých zjednodušeních, resp. není prováděna hlubší analýza ve vazbě na další relevantní skutečnosti. Těmi se hodlá autor zabývat v navazujícím výzkumu.

⁴⁶⁶ HINDLS, Richard, Stanislava HRONOVÁ, Jan SEGER a Jakub FISCHER. *Statistika pro ekonomy*. 8. vyd. Praha: Professional Publishing, 2007, 415 s. ISBN 978-80-86946-43-6.

Ve vztahu k rozlišování mezi jednotlivými kategoriemi licenčních poplatků (tj. rozlišování mezi kategorií *průmyslových* a *kulturních licenčních poplatků*) je možné u smluv, jejichž podpis spadá do období D a E (tj. 1991 – 2002) zaregistrovat větší tendenci k nerozlišování mezi jednotlivými kategoriemi licenčních poplatků ve smyslu stanovení jednotných pravidel pro obě skupiny. Tento předpoklad byl následně verifikován i údaji z kontingenční tabulky.

Co se týče vazby mezi dobou podpisu smlouvy a explicitním zakotvením softwaru ve výčtu licenčních poplatků, nebyl zcela jednoznačně potvrzen předpoklad o tom, že uvedená kategorie je zakotvena v novějších smlouvách (nadto je třeba brát v potaz, že počet smluv, ve kterých je kategorie *softwaru* (event. *počítačového programu*) výslovně zakotvena, je relativně nízký v porovnání s celkovým počtem smluv).

Ve vazbě k hodnocení vývoje sazeb průmyslových licenčních poplatků zakotvených ve smlouvách nelze učinit jednoznačný závěr s výjimkou konstatování, že převládající sazbou je sazba 10%. Ten samý závěr platí i pro kulturní licenční poplatky.

16 Vybrané aktuální otázky spojené se zdaňováním licenčních poplatků

V souvislosti s technologickým a dalším rozvojem lidské společnosti docházelo k etablování různých právních institutů⁴⁶⁷ a institucí⁴⁶⁸, jejichž cílem bylo nějakým způsobem formalizovat kategorie nehmotného majetku, stanovit pravidla pro jeho ochranu a jeho využívání.

To představuje jednu stránku věci, která je neodmyslitelně spojena s řadou dalších. Jednou z nich je i řešení souvisejících daňových otázek ve spojení s dosahováním příjmů z titulu licencování nehmotného majetku.

16.1 Prvky využívané podniky k daňové optimalizaci ve spojení s příjmy z licenčních poplatků

Příjmy z titulu vlastnictví a následného licencování nehmotného majetku představují velmi často významnou část příjmů podniku. To pochopitelně na straně podniků vytváří potřebu realizovat kroky vedoucí k optimalizaci daňové zátěže.

K danému účelu se snaží využívat řady prostředků. Úhrnem lze konstatovat, že jde v zásadě o využívání výhod plynoucích z příznivějších pravidel daných:

- tuzemskými právními úpravami;
- výhodnou sítí smluv o zamezení dvojího zdanění a pravidly v nich obsažených *a/nebo*
- unijním právem.

K daným otázkám blíže viz předchozí text habilitační práce.

16.2 Vybrané problematické otázky ve spojení s mezinárodním zdaňováním příjmů z licenčních poplatků

Výše uvedené má pochopitelně i pověstnou druhou stránku mince. Z pohledu veřejných rozpočtů je na nehmotný majetek nahlíženo⁴⁶⁹ jako na relativně rizikové aktivum.

Sumarizace základních problematických otázek je uvedena pro lepší přehlednost v níže uvedené tabulce (viz Tabulka 16-1). Aspekty tam uvedené je vhodné vnímat v kontextu finančního managementu a toho, na jaké skutečnosti musí (či bude muset) finanční management reagovat.

⁴⁶⁷ Např. vymezení jednotlivých kategorií nehmotného majetku.

⁴⁶⁸ Např. patentové úřady.

⁴⁶⁹ Současně nelze opomíjet fakt, že nehmotný majetek je rovněž hodnocen jak jeden z významných příspěvatelů k růstu ekonomiky. (KELLEY, Claudia L. a Tamara KOWALCZYK. Tax Issues for Individuals Who Create Intellectual Property. *Tax Adviser* [online]. 2013, vol. 44, issue 12, s. 814-823 [cit. 2014-08-08]. Dostupné z: Databáze EBSCO. p. 814).

Atribut	Problematický aspekt	Protiopatření mající (potenciální) vliv na chod podniků
Transférové ceny ⁴⁷⁰	Problematické stanovení korektní transférové ceny – využíváno pro přesuny zisků do destinací s nižší daňovou zátěží.	Změny v pravidlech pro transférové ceny pro platby související s nehmotným majetkem. ⁴⁷¹
<i>Treaty shopping</i> ⁴⁷²	zneužívání práva ⁴⁷³ (situace v EU byla, je a zřejmě i nadále bude v určitých ohledech specifická – k některým otázkám viz kap. 6.3.1 str. 44 a násl.).	Doložky bránící zneužití práva vkládané do smluv o zamezení dvojího zdanění (k některým otázkám viz např. kap. 13.4.2 str. 119).
<i>Directive shopping</i> ⁴⁷⁴		Doložky bránící zneužití unijního práva (k vybraným otázkám viz kap. 11.5 str. 97).
Užití hybridních entit, nástrojů či transferů ⁴⁷⁵	dvojí nezdanění ⁴⁷⁶	<ul style="list-style-type: none"> • harmonizace tuzemských právních úprav • obecné či speciální klauzule zaměřené na zabránění daňových úniků • speciální ustanovení zaměřené na hybridní entity, nástroje či transfery

Tabulka 16-1: Vybrané problematické otázky ve spojitosti s nehmotným majetkem a zdaňováním příjmů z něj plynoucích⁴⁷⁷

⁴⁷⁰ Transférová (neboli převodní) cena je cenou uplatňovanou u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými. Ta by měla, zjednodušeně řečeno, odpovídat takové ceně, jaká by byla sjednána mezi nezávislými subjekty. Blíže viz např. *Pokyn D – 332* (Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny).

Pozn.: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají pro označení takto spojených osob označení *Sdružené podniky*. Standardně se jedná o čl. 9 smluv.

⁴⁷¹ Rostoucí důležitost a spoléhání se moderního podnikání na nehmotný majetek a riziko *nahlodávání daňových základů a přesunu zisků* prostřednictvím transferu nehmotného majetku dalo vzniknout potřebě redefinovat pravidla pro transférové ceny pro tuto kategorii majetku. Kromě toho existuje obecný konsensus o tom, že umělé přelévání zisků do jurisdikcí s žádnou či nízkou daní nemůže být nadále tolerováno. Dle lit: OECD. *Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [online]. 2014 [cit. 2014-11-01]. ISBN bez ISBN. Dostupné z: www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf.

⁴⁷² OECD definuje *treaty shopping* jako analýzu ustanovení daňové smlouvy za účelem strukturování mezinárodní transakce nebo operace s cílem využít výhody z příslušné daňové smlouvy. Tento pojem je normálně používán pro situaci, kdy subjekt, který není rezidentem ani jednoho smluvního státu, zřizuje entitu v jednom smluvním státu za účelem získání výhod ze smlouvy. Dle lit: OECD: Centre for Tax Policy and Administration. Glossary of Tax Terms. *OECD* [online]. [cit. 2014-05-05]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

⁴⁷³ Za problematické lze považovat určení hranice mezi právem aprobovaným jednáním a jednáním, které má již charakter zneužití práva, kdy subjektu z tohoto titulu nebudou přiznány výhody plynoucí z příslušné smlouvy a/nebo unijní právní úpravy.

⁴⁷⁴ *Directive shopping* lze definovat jako situaci, kdy poplatník mimo EU hledá způsoby, jak získat prospěch z daňových smluv a směrnic EU dostupný pouze v rámci intraunijních situací, aby repatrioval zisky v podobě dividend, úroků nebo licenčních poplatků ze zemí EU bez jakýchkoliv nebo jen s minimální úrovní srážkových daní. Dle POULSEN, Martin. *Treaty/Directive Shopping and Abuse of EU Law*. *Intertax, International Tax Review*. 2013, vol. 41, issue 4, p. 230-251. ISSN 0165-2826. p. 230.

⁴⁷⁵ OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* [online]. March 2012 [cit. 2014-07-10]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf.

⁴⁷⁶ Výsledné efekty mohou jít díky využití hybridních „nástrojů“ ještě dále. Např. v jednom státu se jedná o daňově účinný výdaj (dochází tedy ke snížení základu daně), zatímco ve druhém státu, ve kterém sídlí subjekt, jemuž je plněno, se nejedná o zdanitelný příjem.

Podstatou hybridních entit, nástrojů či transférů je v zásadě rozdílná „daňová klasifikace“ v různých dotčených státech (blíže viz Tabulka 16-2).

Kategorie	Popis
Hybridní entita	Entita, která je pro daňové účely v jednom státě považována za daňově transparentní, je ve druhém dotčeném státu naopak považována za daňově netransparentní ⁴⁷⁸ .
Hybridní nástroje	Nástroje, se kterými je v dotčených státech zacházeno pro účely daní rozdílně (nejčastěji v jednom jako s dluhem a ve druhém jako s vlastním kapitálem).
Hybridní transféry	Ujednání, na které je pro daňové účely jednoho státu nahlíženo jako na převod vlastnictví, zatímco ve druhém dotčeném státu nikoliv.

Tabulka 16-2: Hybridní entita, nástroje a transféry – podstata⁴⁷⁹

16.3 Sporné otázky řešené ESD ve vztahu ke Směrnici 2003/49/ES

Jak již bylo uvedené v této práci výše (viz *kap. 10.3 str. 88 a násl.*), ESD je povolán k interpretaci unijního práva (resp. byl povolán k interpretaci komunitárního práva). Z pohledu zpracovávaného tématu je tedy relevantní mj. i analýza rozhodnutí ESD vážících se k pravidlům uvedených ve *Směrnici 2003/49/ES*⁴⁸⁰ pro zdaňování licenčních poplatků.

Výsledek provedeného šetření⁴⁸¹ se přitom může na první pohled jevit jako vcelku překvapivý – ESD se otázkami mezinárodního zdaňování příjmů ryze ve vztahu k licenčním poplatkům v návaznosti na výše uvedenou směrnici prozatím nezabýval. Na oprávněnost tohoto závěru lze usuzovat i z odborné literatury zaměřené buď na judikaturu ESD nebo na problematiku regulace přímých daní v unijním právu⁴⁸².

⁴⁷⁷ Vlastní zpracování s využitím zdrojů uvedených v odkazech ve vlastní tabulce.

⁴⁷⁸ Příkladem daňově transparentní entity v ČR je veřejná obchodní společnost; její základ daně je rozdělen a podroben dani až následně v „rukou“ jednotlivých společníků.

⁴⁷⁹ Vlastní zpracování dle: OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* [online]. March 2012 [cit. 2014-07-10]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf. p. 7.

Další informace k dané problematice – viz RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2.

⁴⁸⁰ V potaz přitom nejsou brány otázky obecnějšího charakteru vážnoucí ke směrnici obecně (k daným otázkám blíže viz LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH a Claus STARINGER. *Introduction to European tax law on direct taxation*. 2nd ed. Vídeň: Linde, 2010, 223 s. ISBN 978-3-7073-1764-0.; zejména kap. I (*The Nature of the EU Law System*), s. 14 – 23.

⁴⁸¹ K danému závěru došel autor habilitační práce na základě výsledků z filtrování databáze rozsudků ESD dostupných z portálu www.eur-lex.eu. S ohledem na menší počet rozsudků dostupných v českém jazyce byla zvolena anglická mutace příslušných stránek.

⁴⁸² Viz MKRTCHYAN, Tigran (ed.) *ECJ direct tax compass 2010*. Amsterdam: IBFD, 2010, xiv, 672 s. ISBN 978-90-8722-074-7. Z této publikace je patrné, že převážná část případů týkajících se zdaňování pasivních příjmů se týká buď obecných otázek (tj. otázek řešených ve spojení se základními svobodami) či směrnice o zdaňování dividend mezi mateřskou a dceřinou společností.

Daný závěr lze učinit i na základě odborné zahraniční literatury, v rámci které jsou výklady příslušných právních předpisů „pouze“ dokládány příslušnými závěry ESD. V případě licenčních poplatků uvedené absentuje (s výjimkou obecnějších otázek poplatných nejenom licenčním poplatkům). Blíže viz např. HRISTOV Dimitar in LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH a Claus STARINGER. *Introduction to European tax law on direct taxation*. 2nd ed. Vídeň: Linde, 2010, 223 s. ISBN 978-3-7073-1764-0.; kap. VI (*The Interest and Royalty Directive*), s. 153 – 166.

Z pohledu podnikového managementu je ovšem třeba při řízení nehmotného majetku brát v potaz i stanoviska ESD k obecnějším a souvisejícím otázkám. Znalost příslušných mantinelů daných unijním právem se může ukázat jako cenná zejména v rámci plánování ve spojitosti s identifikací a eliminací potenciálních rizik.

V tomto ohledu má autor habilitační práce za to, že je na místě provedení analýzy relevantní judikatury ESD a syntéza závěrů v ní obsažených (tato materie však přesahuje záběr habilitační práce (blíže viz *kap. 17.5.1 str. 141 a násl.*)).

SHRNUTÍ

17 Resumé dosažených výsledků, jejich limity a nástin možného budoucího směřování výzkumné práce

Obsahem této kapitoly je provedení rekapitulace dosažených výsledků a zároveň poukázat na jejich limity. V návaznosti na posledně uvedené jsou pak rovněž nastíněny potenciální směry budoucího výzkumu v předmětných oblastech.

17.1 Současný stav v oblasti daní a zdaňování s akcentací na situaci v Evropské unii

Globalizace a její průvodní jevy velmi usnadňují realizaci všech potenciálních kroků, kterými mohou podniky reagovat na vysokou daňovou zátěže a/nebo nepřátelské podnikatelské klima (viz *kap. 7.2 str. 48 a násl.*). Řada podniků tyto možnosti pochopitelně využívá – a to s cílem optimalizovat svou daňovou zátěž⁴⁸³.

Značná specifika pak v kontextu předchozího vykazuje situace v rámci EU, jejíž fungování je založeno na základních svobodách, které mají zabezpečit fungování jednotného vnitřního trhu. Tento aspekt je bezesporu ovlivňován i daněmi, které tak pochopitelně jsou unijním právem (resp. byly komunitárním právem) regulovány. To zákonitě ovlivňuje daňové soustavy přistupujících států, stejně tak jako daňové soustavy států, které již členy EU jsou. Na druhou stranu je však nutné hovořit pouze o větší či menší míře podobnosti daňových soustav členských států – této skutečnosti ostatně nasvědčují údaje zveřejňované Eurostatem (k daným otázkám blíže viz *kap. 7 str. 47 a násl.*).

Z pohledu zpracovávaného tématu se autor habilitační práce zabýval mj. otázkou hodnocení důležitosti přímých daní a zdaňování příjmů z kapitálu⁴⁸⁴ z pohledu daňového inkasa členských států. Výsledky provedené shlukové analýzy indikují, ČR (v porovnání s ostatními členskými státy EU) patří mezi státy, kde přímé daně sehrávají nižší význam pro daňové inkaso. Výsledky rovněž svědčí pro to, že důležitost zdaňování kapitálu (nahlíženo pohledem srovnání s ostatními státy EU) klesala. Zdá se, že posledně uvedený závěr je poplatný i většině „nově“ přistoupivších zemích.

V případě ČR hovoří ve prospěch uvedené teze i pokles nominálních sazeb daně z příjmů fyzických a právnických osob a rovněž související legislativní vývoj⁴⁸⁵.

17.1.1 Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti

Výše uvedené závěry je bezesporu zapotřebí podrobit dalšímu zkoumání, neboť jsou založeny pouze na globálních ukazatelích zveřejněných Eurostatem.

Pro účely hodnocení shlukové analýzy byl brán v potaz ukazatel *zdanění kapitálu* (angl. *Taxes on Capital*). Tento údaj je nicméně pro účely daných statistik vymezen širěji než zdanění pasivních příjmů. Na druhou stranu se ovšem jedná o ukazatel, který nejlépe odpovídá (viz *kap. 7.3.1 str. 50 a násl.*). Z pohledu lepšího pochopení a popisu situace se jeví jako vhodné provedení analýzy za užití méně agregovaných dat.

⁴⁸³ Zjednodušeně jde o minimalizaci celosvětové *efektivní daňové zátěže* (angl. *Effective Tax Rate*), neboť se jedná o faktor, jehož výše ovlivňuje nepřímo úměrně velikost generovaného disponibilního zisku a tedy zprostředkovaně i hodnotu podniku.

⁴⁸⁴ Kategorie *kapitál* byl z pohledu kategorie příjmů, které byly předmětem zájmu, tou nejvíce vypovídající.

⁴⁸⁵ Vlivem unijního práva došlo za splnění stanovených podmínek mj. k osvobození některých pasivních příjmů (úroky, licenční poplatky a dividendy).

Za účelné lze v tomto ohledu považovat i popis, srovnání a zhodnocení právních úprav. Některé státy totiž při zdaňování příjmů svých daňových rezidentů plynoucích ze zahraničí z titulu licenčních poplatků uplatňují výhodnější daňové režimy. To je aspekt, který je z pohledu finančního managementu bezesporu velmi zajímavý.

17.2 Technologická platební bilance ČR (pozice ČR na poli licenčních poplatků)

Ve vztahu k problematice zdaňování příjmů z licenčních poplatků nelze opomíjet další aspekty. Mezi ně patří i identifikace pozice v rámci bilance plateb za licenčních poplatky a to nejenom v průběhu času, ale i ve vztahu k jiným státům. Zodpovězení této otázky lépe umožňuje posuzovat vhodnost právní úpravy, resp. i to, jakým směrem se právní úprava bude s vyšší pravděpodobností ubírat.

Lze vyslovit vcelku racionálně odůvodnitelný předpoklad, že pokud bude příslušný stát „působit“ převážně v roli státu zdroje plateb hrazených do zahraničí, je možné předpokládat jeho zájem na odklonu od pravidla daného *Modelovou smlouvou OECD*⁴⁸⁶. ČR výhradu ve vztahu k danému pravidlu (nikoliv sama) učinila (blíže viz *kap. 9.6.1 str. 79 a násl.*).

Při akceptaci výše uvedeného předpokladu bylo možné očekávat, že ČR bude mít ve vztahu k licenčním poplatkům negativní bilanci a tedy i to, že příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění budou zakotvovat právo státu zdroje příjem zdanit.

Jak prvně uvedený (viz *kap. 8 str. 64 a násl.*), tak i druhý aspekt (viz *kap. 13 str. 107 a násl.*), byly provedenou analýzou potvrzeny.

17.2.1 Hypotéza H1 – vyhodnocení

Poznatky prezentované v *kap. 8* (viz *str. 64 a násl.*) indikují, že hypotéza o tom, že: „*ČR se řadí mezi státy se špatnou technologickou platební bilancí z titulu licenčních poplatků.*“, je oprávněná.

17.2.2 Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti

Závěr uvedený výše byl učiněn na základě dostupných statistických dat ČSÚ, OECD a Světové banky. Daná data ovšem trpí některými zásadními nedostatky (nedostupnost některých dat, v případě dat zveřejňovaných ČSÚ rozdílné metodiky šetření). Závěry učiněné na jejich podkladě je pak nutné vnímat v obecné rovině.

Pro účely hlubších a kvalitnějších analýz je bezesporu nutné:

- provést rozsáhlejší literární rešerši,
- určit další příhodné ukazatele,
- realizovat sběr dalších relevantních dat.

⁴⁸⁶ Dané pravidlo stanoví, že příjmy z licenčních poplatků podléhají zdanění pouze ve státu daňové rezidence poplatníka.

Nicméně odklon nebo zájem na odklonu od daného pravidla samozřejmě neindikuje to, že stát má negativní platební bilanci ve vztahu k licenčním poplatkům. Zájem na zakotvení práva zdanit daný příjem ve státu zdroje může být učiněn z opatrnosti (pro případný budoucí negativní vývoj) či z důvodu prosazení druhou smluvní stranou.

Tento požadavek vyznívá zvláště akutně v případě provádění mezinárodního srovnávání a rozšíření zájmu o analýzy související s hodnocením vazeb mezi daňovými a dalšími aspekty⁴⁸⁷.

17.3 Provedení taxonomie smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR

Pokud je autoru habilitační práce známo, dosud je v české odborné literatuře opomíjena problematika taxonomie smluv o zamezení dvojího zdanění. Záměrem této práce bylo rozšířit stav poznání i v tomto ohledu a prezentovat taxonomii akutálních smluv o zamezení dvojího zdanění, které má ČR uzavřeny s dalšími státy, a to dle pravidel pro zdaňování licenčních poplatků.

Tato klasifikace byla provedena s využitím shlukové analýzy (blíže viz *kap. 15.1 str. 129 a násl.*). Dosažené výsledky indikují, že aktuální smlouvy o zamezení dvojího zdanění lze zatřídit do tří skupin:

- znakem *skupiny I* je absence rozlišování pravidel pro průmyslové a kulturní licenční poplatky;
- znakem *skupiny II* je naopak existence rozdílných pravidel pro průmyslové a kulturní licenční poplatky a zároveň výslovné uvedené příjmů ze softwaru;
- v rámci *skupiny III* jsou rovněž zakotvena rozdílná pravidla pro průmyslové a kulturní licenční poplatky, nicméně kategorie licenčních poplatků z titulu softwaru ve výčtu chybí.

Jak naznačují výsledky z provedené korespondenční analýzy (viz *kap. 15.2 str. 130 a násl.*), větší tendence k zakotvení jednotných pravidel pro průmyslové i kulturní licenční poplatky je typická pro smlouvy, jejichž podpis spadá do období let 1991 – 2002.

Na základě provedené analýzy lze úhrnem mj. konstatovat, že modelové smlouvy (viz *kap. 5.5 str. 33 a násl.*; *kap. 9.1 str. 74 a násl.* a *kap. 9.6 str. 79 a násl.*) plní svou zamýšlenou roli, tj. vnášení standardů do mezinárodního zdaňování příjmů, i ve vztahu k předmětné kategorii příjmů – tj. licenčním poplatkům⁴⁸⁸.

Bezprostředně k pravidlům týkajícím se ryze licenčních poplatků lze konstatovat vysokou míru standardizace (viz *kap. 13.2 str. 109 a násl.* a *kap. 14.3 str. 125 a násl.*). Na druhou stranu se smlouvy odchylují v otázce maximálních sazeb stanovených pro zdanění ve státu zdroje (blíže viz *kap. 13.3 str. 114 a násl.* a *kap. 14.4 str. 126 a násl.*). Posledně uvedené však nelze hodnotit jako odklon od standardu, resp. jako odklon od stěžejních pravidel daných standardem⁴⁸⁹.

⁴⁸⁷ V tomto ohledu lze považovat za určitý etalon níže uvedené články.

KARKINSKY, Tom a Nadine RIEDEL. Corporate Taxation and the Choice of Patent Location within Multinational Firms. *Journal of International Economics* [online]. 2012, vol. 88, issue 1, s. 176-185 [cit. 2014-09-22]. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jinteco.2012.04.002>. Dostupné z: Databáze EBSCO.

ERNST, Christof, Katharina RICHTER a Nadine RIEDEL. Corporate Taxation and the Quality of Research and Development. *International Tax* [online]. 2014, vol. 21, issue 4, s. 694-719 [cit. 2014-09-22]. DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s10797-014-9315-2>. Dostupné z: Databáze EBSCO.

⁴⁸⁸ Hodným zřetele je nicméně fakt, že ČR vznesla ve vztahu k pravidlům zakotveným v *Modelové smlouvě OECD* pro licenční poplatky některé výhrady. Tyto se bezesporu ve smlouvách, v nichž je smluvní stranou, promítají.

⁴⁸⁹ Jde o subjektivní stanovisko autora habilitační práce.

17.3.1 Hypotéza H2 – vyhodnocení

Úhrnem je možné konstatovat, že výslovená hypotéza o tom, že: „*Pravidla pro zdaňování licenčních poplatků obsažená ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou jsou standardizovaná.*“, lze považovat za prokázanou.

17.3.2 Možné další směry výzkumu v dané oblasti

Pro účely taxonomie byla sestavena matice popisující všech 82 aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění (uvedena jako příloha habilitační práce). Tato matice může být rozšířena o další relevantní atributy⁴⁹⁰ a může se stát základem pro praktickou pomůckou využívanou v rámci daňového plánování a optimalizace.

V souvislosti s realizací taxonomie smluv o zamezení dvojího zdanění se jako přínosné jeví i provedení hlubší analýzy výsledků korespondenční analýzy. Pro účely této práce bylo využito pouze základních grafických výstupů, které byly získány z programu Statistica.

17.4 Trend v právní úpravě obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR

Autor habilitační práce se zabýval i problematikou hodnocení vývoje právní úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR (resp. byli právní předchůdci ČR) smluvní stranou. Svoji pozornost v tomto ohledu soustředil na porovnání pravidel pro zdaňování licenčních poplatků, které byly klasifikovány jako vysoce standardizované (viz *kap. 13.2 str. 109 a násl. a kap. 14.3 str. 125 a násl.*) a ty vykazující vyšší míru odchylek (viz *kap. 13.3 str. 114 a násl. a kap. 14.4 str. 126 a násl.*).

Na základě provedeného srovnání je možné obecně konstatovat, že kategorie *vysoce standardizovaných* prvků nevykazuje odchylky (je-li odhlédnuto od pravidel zakotvených v mnohostranné smlouvě mezi státy RVHP). Za významné lze, podle názoru autora habilitační práce, naopak považovat změny na úrovni sazeb. V tomto ohledu lze konstatovat následující:

- obecně došlo k navyšování maximálních sazeb uplatnitelných ve státu zdroje⁴⁹¹,
- výše uvedené není poplatné (resp. není tak jednoznačné) ve vazbě k sazbám pro kulturní licenční poplatky,
- v aktuálních smlouvách se objevila výslovně uvedená kategorie *software* (event. *počítačový program*), která ve výčtu licenčních poplatků v bezprostředních předchůdcích těchto smluv zcela absentovala.

17.4.1 Hypotéza H3 – vyhodnocení

Výsledky z provedené analýzy prokazují, že hypotézu o tom, že: „*Pravidla pro zdaňování licenčních poplatků obsažená v renegociovaných smlouvách o zamezení dvojího zdanění se liší od pravidel obsažených ve smlouvách původních (bezprostředně předchozích).*“, není možné ve vztahu k vysoce standardizovaným aspektům právní úpravy považovat za prokázanou (viz *kap. 13.2 str. 109 a násl. a kap. 14.3 str. 125 a násl.*).

⁴⁹⁰ Např. specifikace pravidel pro zdaňování dalších kategorií příjmů, zakotvená metoda (zakotvené metody) pro zamezení dvojího zdanění, existence speciálních doložek a ustanovení.

⁴⁹¹ Uvedené možná indikuje rostoucí důležitost licenčních poplatků a s tím spojený zájem vytvořit si větší manipulační prostor.

V případě aspektů vykazujících vyšší míru odchylek ve smlouvách (viz *kap. 13.3 str. 114 a násl.* a *kap. 14.4 str. 126 a násl.*) je možné se k uvedené hypotéze přiklonit – výsledky provedené analýzy značí, že právní úprava příslušných ustanovení podléhala změnám.

17.4.2 Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti

Výše uvedeného hodnocení je zapotřebí vnímat v kontextu určitých limitů plynoucích z několika skutečností. Předně v potaz byli bráni pouze bezprostřední předchůdci aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění a tito nebyli dále tříděni např. z hlediska kritéria data podpisu příslušné smlouvy.

Dalším významným faktorem, který významným způsobem determinuje vlastní výsledky, jsou společenské změny (viz *Tabulka 14-1 str. 122*), které se zásadním způsobem promítly i do počtu smluv o zamezení dvojího zdanění. Za hodnou zřetele je skutečnost, že předchůdcem řady současných platných smluv byla mnohostranná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi státy RVHP. Tato vykazuje značná specifika a tudíž ji byla věnována speciální pozornost (viz *kap. 14.2 str. 124 a násl.*) a naopak v souhrnných hodnoceních od ní bylo odhlíženo (viz *kap. 14.3 str. 125 a násl.* a *kap. 14.4 str. 126 a násl.*).

Navazující výzkum v této oblasti by mohl být směřován do několika oblastí a to:

- rozšíření časové osy ve smyslu provedení komparace nejenom s bezprostředně předchozími verzemi smluv o zamezení dvojího zdanění,
- zhodnocení vývoje i ve vztahu k dalším kategoriím příjmů (zejména pak dividendám a úrokům),
- provedení srovnání na jiné bázi (nikoliv ve smyslu zaměření na bezprostředního předchůdce, ale např. na bázi roku podpisu smlouvy).

17.5 Aktuálnost problematiky mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků

Problematika mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků je tématem velmi aktuálním a to z řady důvodů (částečně viz např. *kap. 1.1 str. 10 a násl.*; *kap. 5.6.3 str. 37 a násl.*; *kap. 7.1.1 str. 48* a *kap. 16 str. 132 a násl.*). Zároveň jde o téma, které je spojeno s řadou problémů a to jak straně podniků, tak na straně států (blíže viz *kap. 16 str. 132 a násl.*).

Je tedy patrné, že finanční management nehmotného majetku (a souvisejících daňových otázek) je v současném turbolentním prostředí relativně náročným a složitým úkolem.

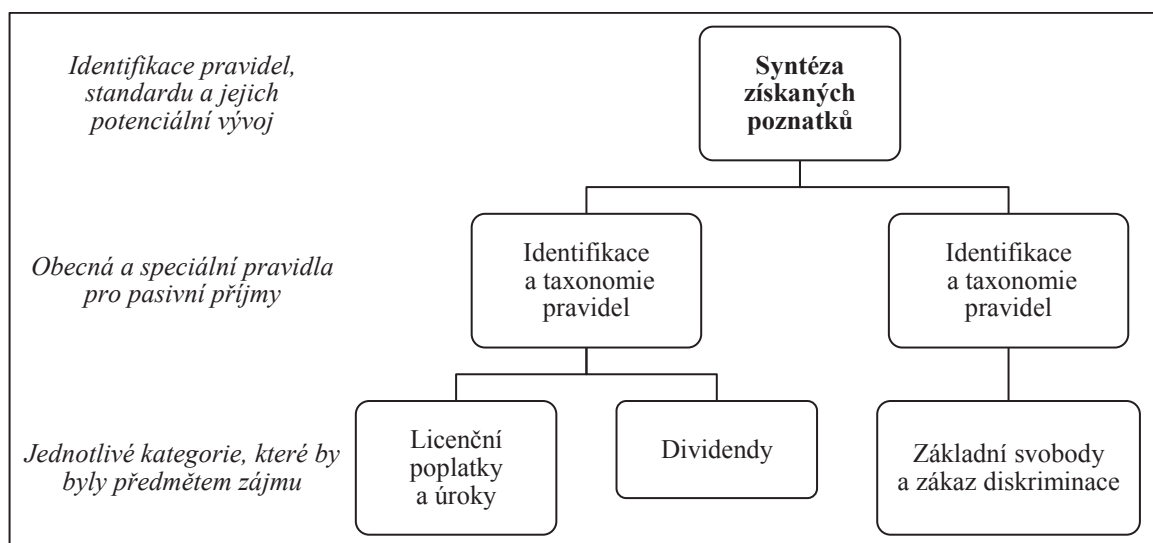
17.5.1 Možné směry budoucího výzkumu – syntéza závěrů rozhodnutí ESD ve vztahu k pasivním příjmům

Jedním ze znaků práva (včetně práva EU), které je v mnoha ohledech klíčové, je jeho obecnost. Pro vyhnutí se potenciálním budoucím problémům je tedy vhodné stavět podnikatelská rozhodnutí⁴⁹² na znalosti výkladu právních norem poskytovaných orgánem, který je k danému povolán⁴⁹³. V případě práva unijního je tímto orgánem ESD (k obecným otázkám blíže viz *kap. 10.3 str. 88 a násl.*).

⁴⁹² Mnohdy jde o strategická rozhodnutí, která jsou jedinečná a zpravidla i z pohledu počátečních investic i velmi nákladná.

⁴⁹³ O uvědomění si této potřeby svědčí i rostoucí počet článků a odborných sdělení, které se věnují otázkám spojeným s rozbořením vybraných rozhodnutí ESD.

Z pohledu zájmu autora habilitační práce se v tomto ohledu nabízí zajímavý výzkumný úkol – analýza rozsudků ESD zabývajících se mezinárodním zdaňováním pasivních příjmů (tj. *dividend, úroků a licenčních poplatků*) a jejich syntéza. Nosná idea je prezentována v níže uvedeném schématu (viz Obrázek 17-1).



Obrázek 17-1: Výzkumný úkol – rozhovací praxe ESD v oblasti pasivních příjmů⁴⁹⁴

Pokud je autoru habilitační práce známo, na českém trhu dosud neexistuje publikace, která by v daném zaměření téma komplexně pokrývala.

17.5.2 Možné směry budoucího výzkumu – *tax management nehmotného majetku*

Poznatky získané analýzou a syntézou rozhodovací praxe ESD lze chápat jako cenný vstup pro další výzkumný úkol. Tím je poskytnutí návodů a doporučení pro *tax management nehmotného majetku*. Jde o relativně náročnou interdisciplinární otázku, která bude sehrávat významnou roli zřejmě u větších podniků.

Ve vztahu k dané materii autor habilitační práce připouští absenci hlubšího sekundárního výzkumu⁴⁹⁵, který je bezesporu zapotřebí rozšířit. V tomto ohledu habilitační práce obsahuje pouze základní východiska a poznatky, na kterých je možné stavět. Potenciální oblasti zájmu jsou uvedeny v tabulce níže (viz Tabulka 17-1).

Potenciální oblasti zájmu	
Stávající praxe	<ul style="list-style-type: none"> • Identifikace platforem (modelů) využívaných podniky pro optimalizaci daňové zátěže ve vztahu k příjmům z licenčních poplatků (<i>případové studie</i>) • Metodika tax managementu nehmotného majetku • Identifikace pravidel daných judikaturou ESD (viz <i>kap. 17.5.1 str. 141 a násl.</i>)
Komparace	<ul style="list-style-type: none"> • zdaňování příjmů z licenčních poplatků – komparace vybraných tuzemských právních úprav • pravidla pro zdaňování licenčních poplatků zakotvená ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (komparace smluv, v nichž je ČR smluvní stranou, se sítí smluv jiných států)

⁴⁹⁴ Vlastní zpracování.

⁴⁹⁵ Z určité části je určitým problémem absence volně dostupných (tj. neplacených) zdrojů.

Potenciální oblasti zájmu	
Transférové ceny	<ul style="list-style-type: none"> • Určování transférových cen u nehmotného majetku • Nové standardy OECD pro transférové ceny⁴⁹⁶ a jejich aplikace v praxi

Tabulka 17-1: Tax management nehmotného majetku – potenciální oblasti zájmu⁴⁹⁷

⁴⁹⁶ Jde o velmi aktuální problematiku. Blíže viz lit.: OECD. *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles. ACTION 8: 2014 Deliverable. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2014. ISBN 978-92-64-21921-2. [cit. 2014-09-08] Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles_9789264219212-en#page1

Viz zejména str. 27 a násl. uvedené publikace.

⁴⁹⁷ Vlastní zpracování.

18 Přínosy habilitační práce

Přínosy habilitační práce lze spatřovat jak v rovině teoretické, tak i praktické.

18.1 Přínosy pro teorii

Habilitační práce, která byla autorem habilitační práce koncipována v zásadě jako *případová studie* pro Českou republiku, poskytuje komplexnější náhled na problematiku mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků v České republice.

Materie mezinárodního zdaňování příjmů je v určitých aspektech v českých odborných publikacích oblastí ne zcela pokrytou. Do současnosti publikované monografie či odborné knihy jsou buď zaměřeny širěji (pokrývají širší spektrum témat při větší míře abstraktnosti) či jsou zaměřeny ve větším detailu na jiná témata, než jaké je téma habilitační práce.

Pokud je autorovi habilitační práce známo, tato materie v rozsahu a ve zvoleném způsobu pojetí nebyla dosud publikována. Autor se v této souvislosti tudíž domnívá, že předkládaná habilitační práce může sloužit⁴⁹⁸ jako základ pro monografii, jejíž tématem bude problematika *mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR*.

Určitý potenciál dle soudu autora habilitační práce skýtají i dílčí témata, která by se mohla stát po provedených úpravách a doplněních základem pro články v odborných recenzovaných časopisech (viz zejména *kap. 7.4 str. 55 a násl.*; *kap. 7.6 str. 61 a násl.*; *kap. 8 str. 64 a násl.*; *kap. 13 str. 107 a násl.*; *kap. 14 str. 122 a násl.*; *kap. 15 str. 129 a násl.*).

Materie prezentovaná v habilitační práci představuje případovou studii pro vybraný stát – výsledky případových studií jsou přitom obecně hodnoceny jako obtížněji „přenositelné“. Nicméně v tomto ohledu je však třeba brát v potaz značnou míru podobnosti vyplývající z pravidel daných mezinárodním a unijním právem. Výsledky prezentované v habilitační práci se bezesporu mohou stát základem pro srovnání a to pro srovnání se situací v ostatních oblastech (zejména *pro srovnání situace v mezinárodním zdaňování ostatních kategorií pasivních příjmů*) či jako základ pro mezinárodní srovnání.

Z pohledu dalšího rozvoje tematiky *mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků* by mohlo být velmi zajímavým srovnání tuzemských právních úprav se zaměřením nejenom na členské státy EU.

Přínosy habilitační práce lze spatřovat v tom, že:

- popisuje a hodnotí základní východiska, která determinují současnou situaci v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů,
- identifikuje vývojové trendy zdaňování příjmů z kapitálu (s využitím souhrnných ukazatelů) v členských státech EU,
- nastiňuje pozici ČR v kontextu její technologické platební bilance,
- identifikuje standard v mezinárodním zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR.

Celkově je možné konstatovat, že za hlavní přínos v rovině teoretické, kterou zřejmě nelze striktně oddělit od té praktické, je poskytnutí komplexnějšího a širšího náhledu na problematiku mezinárodního zdaňování vybrané kategorie pasivních příjmů – tj. licenčních poplatků.

⁴⁹⁸ Pochopitelně po příslušných úpravách.

18.2 Přínosy pro praxi

Přínos v oblasti praktické do značné míry vyplývá a navazuje na předchozí uvedené. Práce obsahuje systematizované poznatky plynoucí z analýzy mezinárodní, unijní a tuzemské právní úpravy. Tím ovšem autor habilitační práce nechce ani zdaleka tvrdit, že se jedná o úplné popisy a návody⁴⁹⁹.

Z pohledu přínosů pro praxi lze zmínit mj.:

- systematizované prezentování pravidel daných pro mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků,
- specifikaci aspektů relevantních z pohledu podnikového managementu a
- nastínění problematických míst v mezinárodním zdaňování příjmů.

Téma zpracované v habilitační práci lze považovat v souvislosti se současnými celosvětovými trendy za velmi aktuální a tedy takový, které je (či by mělo být) předmětem zájmu podnikového managementu. V případě řady nadnárodních společností je ostatně problematika mezinárodní daňové optimalizace spojena především s problematikou řízení nehmotného majetku.

18.3 Přínosy pro pedagogický proces

Poznatky prezentované v této práci, ale rovněž i ty získané při jejím zpracování, najdou (či již částečně našly) své uplatnění i v pedagogickém procesu – zejména pak v rámci předmětů *Mezinárodní zdaňování příjmů* (bakalářský studijní obor *Účetnictví a daně*) a *Mezinárodní daňové systémy* (navazující magisterský studijní obor *Účetnictví a finanční řízení podniku*).

Jedná se zejména o následující pasáže:

- vývojové trendy v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů,
- mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v mezinárodním a unijním právu,
- problematické oblasti v mezinárodním zdaňování příjmů.

Některé z uvedených částí již byly částečně promítnuty do výuky a studijních materiálů předmětu *Mezinárodní daňové systémy* v akademickém roce 2014/2015.

⁴⁹⁹ Tomuto aspektu se hodlá autor habilitační práce věnovat v navazující práci spojené s prohlubováním poznatků uvedených v této práci.

19 Závěr

S ohledem na vývojové trendy související s rostoucí důležitostí nehmotného majetku v současné tzv. znalostně řízené ekonomice, roste i důležitost otázek spojených s řízením nehmotných aktiv. Významnou roli pak v tomto ohledu sehrávají i daňové otázky – tj. zdaňování příjmů plynoucích z titulu licenčních poplatků.

Daňové otázky jsou ostatně jedním z klíčových aspektů, který je brán v potaz zejména při vytváření vhodných holdingových struktur, díky nimž jsou čerpány nejen výhody plynoucí z příslušných tuzemských právních úprav, ale i vhodné sítě smluv o zamezení dvojího zdanění a/nebo výhod plynoucích z unijního práva.

Mezinárodní zdaňování příjmů je, kromě toho, že se jedná o oblast velmi aktuální, oblastí velmi rozsáhlou. Habilitační práce si tak mohla klást ambice pokrýt pouze určitou oblast této rozsáhlé materie. Cílem této práce bylo *identifikovat pravidla pro mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v České republice* a to v sepětí s širšími souvislostmi. S ohledem na zvolený cíl a postupy zvolené k jeho dosažení byl zvolen jako nosný kvalitativní výzkum (se zvoleným přístupem ve formě *případové studie* a *zakotvené (ukotvené) teorie*). Kromě obecných logických metod sehrála významnou roli při zpracování této práce metoda srovnávání, metoda modelování a pro analýzu sestavených matic dat metody analýzy vícerozměrných dat (jmenovitě *shluková* a *korespondenční analýza*).

Práce se skládá z několika základních celků, jejichž uspořádání bylo vedeno snahou postupovat od obecného ke konkrétnímu. Po vymezení základních východisek jsou v habilitační práci prezentovány vývojové trendy ve zdaňování se zaměřením na situaci v EU. V tomto „tématickém bloku“ jsou prezentovány i výsledky provedené shlukové analýzy, v rámci které jsou současné státy EU hodnoceny z pohledu jejich závislosti na inkasu z přímých daní a zdaňování kapitálu. Bližší pozornost je v tomto ohledu věnována ČR. Na uvedené navazuje část obsahující popis vývoje české právní úpravy v oblasti vývoje relevantních nominálních sazeb daně⁵⁰⁰. Následně byla pozornost věnována zhodnocení ČR z pohledu její technologické platební bilance. Na základě dostupných údajů, které ovšem vykazují nedostatky⁵⁰¹, bylo provedeno rámcové zhodnocení situace a to i v mezinárodním srovnání.

Další část práce se věnuje vymezení pravidel regulujících mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků a to jak na úrovni mezinárodního, tak i unijního a tuzemského práva. Poznatky získané studiem právních předpisů jsou systematizovány a prezentovány s využitím schémat a doprovodných komentářů.

Následující část obsahuje výsledky komparativní analýzy smluv o zamezení dvojího zdanění a to v členění na v současnosti platné smluvy o zamezení dvojího zdanění a jejich bezprostřední předchůdce. V rámci právní úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR (resp. právní předchůdci ČR byli) smluvní stranou, byly identifikovány a následně zhodnoceny dvě skupiny atributů – ty, které vykazují vysokou míru standardizace a aspekty vykazující větší míru odlišností. V současnosti platné smluvy o zamezení dvojího zdanění byly následně analyzovány i s využitím vícerozměrných metod statistické analýzy.

⁵⁰⁰ Z pohledu systému zdaňování příjmů z licenčních poplatků (a to jak rezidentů ČR, tak i nerezidentů ČR) je to jeden z velmi důležitých ukazatelů.

⁵⁰¹ Nedostupnost některých údajů, změny ve výběrových šetřeních majících za důsledek nemožnost kvalifikovaného srovnání vývoje ukazatelů v čase.

Před vlastním shrnutím dosažených výsledků byly identifikovány některé aktuální problematické oblasti vztahující se k oblasti mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků. Ty byly jedním z východisek pro nástin potenciálního budoucího směřování výzkumu autora habilitační práce.

Součástí této práce je i rozsáhlá přílohová část čítající celkem 19 příloh.

20 Seznam tabulek a obrázků

20.1 Seznam tabulek

Tabulka 1-1: Srovnání dřívější a současné situace	9
Tabulka 3-1: Komparace atributů kvantitativního a kvalitativního výzkumu	17
Tabulka 3-2: Aplikované přístupy kvalitativního výzkumu	20
Tabulka 3-3: Strategická a dílčí výzkumné otázky	20
Tabulka 3-4: Předměty a objekty výzkumu	21
Tabulka 5-1: Příklady aktivních a pasivních příjmů	31
Tabulka 5-2: Předpisy a standardy klíčové pro vymezení pojmu <i>příjmy z licenčních poplatků</i>	33
Tabulka 5-3: Vymezení termínu <i>příjmy z licenčních poplatků</i>	34
Tabulka 5-4: Opatření pro zamezení dvojího zdanění (aspekty relevantní z pohledu finančního managementu)	37
Tabulka 6-1: Plátce dle zákona o daních z příjmů	39
Tabulka 6-2: Forma podnikání a statut subjektu v kontextu otázek relevantních pro firemní řízení	43
Tabulka 7-1: Problémy a trendy v oblasti zdaňování	49
Tabulka 7-2: Poměrové ukazatele vybrané pro popis a hodnocení vývoje v oblasti zdaňování	51
Tabulka 7-3: Výsledky shlukové analýzy pro rok 2002	56
Tabulka 7-4: Charakteristika shluků (rok 2002)	56
Tabulka 7-5: Výsledky shlukové analýzy pro rok 2007 a 2012	57
Tabulka 7-6: Charakteristika shluků (rok 2002, 2007 a 2012)	58
Tabulka 7-7: Vývoj sazeb srážkové daně v českém zákoně o daních z příjmů	60
Tabulka 8-1: Ukazatele vybrané pro mezinárodní srovnání situace v ČR ve věci licenčních poplatků a otázek souvisejících	69
Tabulka 8-2: Základní popisné statistiky – vývoj bilance za licenční poplatky (mezinárodní srovnání)	70
Tabulka 8-3: Index vývoje platební bilance za licenční poplatky – tabulka četností	70
Tabulka 9-1: Třídění smluv o zamezení dvojího zdanění	73
Tabulka 9-2: Obsah čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu (obecné pravidlo výkladu)	75
Tabulka 9-3: Obsah čl. 32 a 33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu	75
Tabulka 9-4: Vybrané cíle smluv o zamezení dvojího zdanění	78
Tabulka 9-5: Obsah a vývoj čl. 12 <i>Modelové smlouvy OECD</i>	80
Tabulka 9-6: Obsah a vývoj čl. 12 <i>Modelové smlouvy OSN</i>	81

Tabulka 9-7: Obsah a vývoj čl. 12 <i>Modelové smlouvy USA</i>	82
Tabulka 9-8: Komparace modelových smluv	82
Tabulka 10-1: Počet zahájených řízení a ukončených řízení u ESD v oblasti daní v letech 2010 - 2013	88
Tabulka 11-1: Sumarizace informací uvedených v Preambuli <i>Směrnice Rady 2003/49/ES</i>	91
Tabulka 11-2: Náležitosti osvědčení dle čl. 1 bod 13. <i>Směrnice Rady 2003/49/ES</i>	96
Tabulka 12-1: Ustanovení § 19, § 23 a § 38nb zákona o daních z příjmů – vymezení podstaty daných ustanovení	103
Tabulka 12-2: Aplikace srážkové daně u výplat licenčních poplatků majících zdroj v ČR dle zákona o daních z příjmů	105
Tabulka 13-1: Stálá provozovna (event. stálá provozovna nebo stálá základna) a licenční poplatky	110
Tabulka 13-2: Kontingenční tabulka – rozlišování mezi průmyslovými a kulturními licenčními poplatky (kritérium členství v EU).....	115
Tabulka 13-3: Kontingenční tabulka – rozlišování mezi průmyslovými a kulturními licenčními poplatky (kritérium členství v OECD)	115
Tabulka 13-4: Doložky nejvyšších výhod ve smlouvách uzavřených ČR	118
Tabulka 13-5: Sumarizace základních informací váznoucích k zápočtu daně snížené či odpuštěné z titulu zákonných ustanovení na podporu ekonomického rozvoje	121
Tabulka 14-1: Zásadní změny politických a společenských podmínek ovlivňujících stav smluv o zamezení dvojího zdanění	122
Tabulka 14-2: Rozpad SSSR a Jugoslávie a smlouvy o zamezení dvojího zdanění s nástupnickými státy	123
Tabulka 14-3: Roky zveřejnění předchozích a aktuálních verzí smluv o zamezení dvojího zdanění (ostatní státy)	124
Tabulka 14-4: Obsah čl. IV mnohostranné smlouvy se státy RVHP se zaměřením na zdaňování příjmů.....	125
Tabulka 14-5: Specifika u metod zamezení dvojího zdanění u předchozích verzí smluv o zamezení dvojího zdanění	126
Tabulka 14-6: Sumarizace základních informací váznoucích k zápočtu daně snížené či odpuštěné z titulu zákonných ustanovení na podporu ekonomického rozvoje	128
Tabulka 15-1: Shluková analýza aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění	130
Tabulka 16-1: Vybrané problematické otázky ve spojitosti s nehmotným majetkem a zdaňováním příjmů z něj plynoucích	133
Tabulka 16-2: Hybridní entita, nástroje a transféry – podstata.....	134
Tabulka 17-1: Tax management nehmotného majetku – potenciální oblasti zájmu	143

20.2 Seznam obrázků

Obrázek 2-1: Rozpracování rámcového tématického okruhu do dílčích celků	13
Obrázek 3-1: Základní model klasického výzkumného procesu	16
Obrázek 5-1: Mezinárodní zdanění příjmů a jeho právní regulace	29
Obrázek 5-2: Základní klasifikace licenčních poplatků vymezená pro účely komparace...35	
Obrázek 6-1: Klasifikace daňových subjektů dle českého právního řádu	38
Obrázek 7-1: Vývoj poměrového ukazatele <i>přímé daně</i> vůči <i>daním celkem</i> v letech 2002 - 2012.....	52
Obrázek 7-2: Vývoj poměrového ukazatele <i>zdanění kapitálu celkem</i> vůči <i>daním celkem</i> v letech 2002 - 2012	53
Obrázek 7-3: Vývoj hodnot vybraných poměrových ukazatelů v případě ČR v letech 2002 - 2012	54
Obrázek 7-4: Vývoj hodnot vybraných poměrových ukazatelů (se základnou HDP) v případě ČR v letech 2002 – 2012	54
Obrázek 8-1: Vývoj technologické platební bilance České republiky (licenční poplatky) .66	
Obrázek 8-2: Saldo licenčních poplatků zaplacených v České republice	68
Obrázek 9-1: Aplikace interepretačního pravidla daného čl. 3 smluv o zamezení dvojího zdanění.	77
Obrázek 10-1: Zdroje unijního práva pro oblast přímých daní	86
Obrázek 11-1: Definice pojmu <i>společnost členského státu</i> dle <i>Směrnice Rady 2003/49/ES</i>	92
Obrázek 11-2: Definice pojmu <i>přidružená společnost</i> dle <i>Směrnice Rady 2003/49/ES</i>	93
Obrázek 11-3: Definice pojmu <i>skutečný vlastník</i> dle <i>Směrnice Rady 2003/49/ES</i>	94
Obrázek 11-4: Platby nepovažované za licenční poplatky dle <i>Směrnice Rady 2003/49/ES</i> 95	
Obrázek 12-1: Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového rezidenta v ČR.....	99
Obrázek 12-2: Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového nerezidenta v ČR – možné situace	101
Obrázek 12-3: Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového nerezidenta v ČR – rámcový postup	102
Obrázek 13-1: Přehled let zveřejnění v současnosti platných smluv v příslušné sbírce....	107
Obrázek 13-2: Doba mezi podpisem smlouvy a jejím zveřejněním ve sbírce [počet let] .108	
Obrázek 13-3: Metody zamezení dvojího zdanění - klasifikace.....	112
Obrázek 13-4: Koncepte zakotvení metod zamezení dvojího zdanění ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR	113
Obrázek 17-1: Výzkumný úkol – rozhovací praxe ESD v oblasti pasivních příjmů.....	142

21 Seznam použitých zkratek

Zkratka	Význam
BEPS	Angl. <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (nahlodávání daňových základů a přesun zisků)
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
EHP	Evropský hospodářský prostor (angl. zkratka <i>EEA</i>)
EPO	angl. <i>European Patent Office</i> (<i>Evropský patentový úřad</i>)
ES	Evropská společenství
ESD	Soudní dvůr Evropské unie (event. Evropský soudní dvůr)
EU	Evropská unie
MMF	Mezinárodní měnový fond
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (angl. <i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>)
R&D	angl. <i>Research and Development</i> (<i>Výzkum a vývoj</i>)
RVHP	Rada vzájemné hospodářské pomoci
SES	Smlouva o založení Evropského společenství
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
SP	Sociální pojištění (užité ve smyslu užitém jako širší označení pro platby sociálního zabezpečení (angl. <i>social security contributions</i>) v širokém pojetí jako platby sociálního a zdravotního pojištění)
SSSR	Svaz sovětských socialistických republiky

22 Seznam použitých zdrojů

22.1 Softwarové produkty

Automatizovaný systém právních informací (ASPI) [PC]. © Wolters Kluwer ČR, 2014.
STATISTICA: verze 12 [PC]. © 2004 - 2014 StatSoft CR s.r.o, 2014.

22.2 Monografie, odborné publikace a učebnice

- DISMAN, Miroslav. *Jak se vyrábí sociologická znalost: příručka pro uživatele*. 4., nezměn. vyd. Praha: Karolinum, 2011, 372 s. ISBN 978-80-246-1966-8.
- EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European Union — Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2014 edition* [online]. 2014 [cit. 2014-08-15]. ISBN 978-92-79-35672-8. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm.
- FILIP, Jan, Jan SVATONĚ a Josef ZIMEK. *Základy státovědy*. 3. opr. a zkrác. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2002, 264 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 306. ISBN 80-210-3023-2.
- FUČÍK, Ivan. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008, 235 s. ISBN 978-80-7357-323-2.
- GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 4. upr. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 343 s. ISBN 978-807-3800-239.
- GREENACRE, Michael. *Correspondence Analysis in Practice*. 2nd ed. Chapman and Hall/CRC, 2007. ISBN 978-1-58488-616-7.
- Harmful tax competition: an emerging global issue*. Paris: OECD, c1998, 80 p. ISBN 92-641-6090-6.
- HELMINEN, Marjaana. *EU tax law: direct taxation*. Amsterdam: IBFD, c2009, xxii, 406 s. ISBN 978-90-8722-058-7.
- HENDL, Jan. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Portál, 2008, 407 s. ISBN 978-80-7367-485-4.
- HENDL, Jan. *Přehled statistických metod: analýza a metaanalýza dat*. 4. rozš. vyd. Praha: Portál, 2012, 734 s. ISBN 978-80-262-0200-4.
- HINDLS, Richard, Stanislava HRONOVÁ, Jan SEGER a Jakub FISCHER. *Statistika pro ekonomy*. 8. vyd. Praha: Professional Publishing, 2007, 415 s. ISBN 978-80-86946-43-6.
- HUBÍK, Stanislav. *Hypotéza: metodologický nástroj výzkumu ve společenských vědách*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, Zdravotně sociální fakulta, 2006, 80 s. ISBN 80-704-0842-1.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND. *REVISION OF THE BALANCE OF PAYMENTS MANUAL* [online]. 5th edition. 2004 [cit. 2014-08-28]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickymi_sluzbami/\\$File/bpm5.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickymi_sluzbami/$File/bpm5.pdf)
- JANÍČEK, Přemysl a Emanuel ONDRÁČEK. *Řešení problémů modelováním: téměř nic o téměř všem*. Vyd. 1. Brno: PC-DIR, 1998, 335 s. Učební texty vysokých škol (Vysoké učení technické v Brně). ISBN 80-214-1233-X.
- KEŘKOVSKÝ Miloslav a Stanislav HUBÍK. *Metody výzkumu I (learning package)*. Studijní text BIBS (Vysoká škola) pro akademický rok 2012/2013. bez ISBN.
- KOVÁŘ, Petr. *Všeobecný přehled: témata*. 1. vyd. Praha: Fragment, 2007, 471 s. ISBN 978-80-253-0530-0. s. 253.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-735-7205-2.
- KUČERA, Zdeněk. *Mezinárodní právo soukromé*. 7. opr. a dopl. vyd. Brno: Doplněk, 2009, 462 s. ISBN 978-807-3801-717.
- LA FERIA, Rita de a Stefan VOGENAUER. *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?*. Portland, Or.: Hart, 2011, xxv, 636 p. Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law, v. 13. ISBN 18-411-3938-6.

- LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH a Claus STARINGER. *Introduction to European tax law on direct taxation*. 2nd ed. Vídeň: Linde, 2010, 223 s. ISBN 978-3-7073-1764-0.
- LANG, Michael, Pasquale PISTONE, Josef SCHUCH, Claus STARINGER, Alfred STORCK a Martin ZAGLER. *Tax treaties: building bridges between law and economics*. Amsterdam: IBFD, c2010, xx, 658 p. ISBN 90-872-2085-5.
- LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. Amsterdam: IBFD, 2010, 222 p. 1st edition. ISBN 90-872-2082-0.
- LIŠKA, Václav. *Doctorandus: (přůvodce budoucích Ph.D.)*. 1. vyd. Praha: Professional Publishing, c2004, 149 s. ISBN 80-864-1960-6.
- MALENOVSKÝ, Jiří. *Mezinárodní právo veřejné: jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5., podstatně upr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 551 s. ISBN 978-80-210-4474-6.
- MELOUN, Milan, MILITKÝ, Jiří a Martin HILL. *Statistická analýza vícerozměrných dat v příkladech*. 1. vyd. Praha: Academia, 2012, 760 s. ISBN 978-80-200-2071-0.
- MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011, xviii, 276 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-382-0.
- MKRTCHYAN, Tigran (ed.) *ECJ direct tax compass 2010*. Amsterdam: IBFD, 2010, xiv, 672 s. ISBN 978-90-8722-074-7.
- NĚMEČEK, Petr a kol. *Možné trendy rozvoje podniků*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004, 147 s. ISBN 80-720-4362-5.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3576-950.
- OECD. *Action plan on base erosion and profit shifting*. 1. Aufl. Paris: OECD Publishing, 2013. ISBN 978-926-4202-702.
- OECD. *Proposed Standard Method of Compiling and Interpreting Technology Balance of Payments Data* [online]. OECD, 1990 [cit. 2014-08-28]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickymi_sluzbami/\\$File/tbp_manual.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickymi_sluzbami/$File/tbp_manual.pdf)
- PUNCH, Keith. *Úspěšný návrh výzkumu*. Vyd. 1. Praha: Portál, 2008, 230 s. ISBN 978-80-7367-468-7.
- REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Efektivní financování rozvoje podnikání*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 142 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-1835-4.
- ROZEHNALOVÁ, Naděžda. *Právo mezinárodního obchodu*. Vyd. 2., aktualiz. a dopl. Praha: ASPI, 2006, 555 s. ISBN 80-735-7196-X.
- RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2.
- RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualizované a rozšíření vyd. Olomouc: Anag, 2012, 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- SIMADER, Karin a Elisabeth TITZ. *Limits to tax planning*. Wien: Linde, 2013, 624 s. Series on international tax law (Linde). ISBN 978-3-7073-2408-2.
- SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.
- SYNEK, Miloslav. *Jak psát diplomové a jiné písemné práce*. 2. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1999, 64 s. ISBN 80-707-9131-4.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- TÝČ, Vladimír, SEHNÁLEK, David a CHARVÁT, Radim. *Vybrané otázky působení práva EU ve sféře českého právního řádu*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2011. 179 s. ISBN 978-80-210-5387-8.
- TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. přepracované a aktualizované vyd. Praha: Leges, 2010. 304 s. ISBN 978-80-87212-60-8.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: Vox, 2010, 355 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-808-6324-869.
- VANDERSTOEP, Scott W a Deirdre D JOHNSTON. *Research methods for everyday life: blending qualitative and quantitative approaches*. 1st ed. San Francisco, CA: Jossey-Bass, c2009, xviii, 330 p.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 180 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

22.3 Modelové smlouvy a komentáře

AFFAIRS, OECD Committee on Fiscal. *Model tax convention on income and on capital updated 22 July 2010*. Full version (as it read on 22 July 2010). Paris: OECD Publishing, 2012. ISBN 978-926-4175-181.

Article 3. General definitions. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)* [online]. OECD Publishing, 2012-08-06, s. 1 [cit. 2014-08-28]. DOI: 10.1787/9789264175181-6-en. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/article-3-general-definitions_9789264175181-6-en.

Commentary on Article 12: Concerning the taxation of royalties. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)* [online]. OECD Publishing, 2012-08-06, s. 1 [cit. 2014-08-28]. DOI: 10.1787/9789264175181-46-en. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/commentary-on-article-12-concerning-the-taxation-of-royalties_9789264175181-46-en.

OECD Committee on Fiscal. *Model tax convention on income and on capital updated 22 July 2010*. Full version (as it read on 22 July 2010). Paris: OECD Publishing, 2012. ISBN 978-926-4175-181.

OECD. *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles. ACTION 8: 2014 Deliverable. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2014. ISBN 978-92-64-21921-2. [cit. 2014-09-08] Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles_9789264219212-en#page1

OECD. *Issues related to Article 14 of the OECD model tax convention*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, c2000, 45 p. ISBN 92-641-7643-8.

United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries. [2011 revision]. New York: United Nations, 20112012, xiii, 483 p. ISBN 92-115-9102-3.

United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries. [2011 revision]. New York: United Nations, 20112012, xiii, 483 p. ISBN 92-115-9102-3; UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006 CONVENTION BETWEEN [online]. 2006 [cit. 2014-08-14]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf>

UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006 [online]. 2006 [cit. 2014-08-14]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf>

UNITED STATES MODEL TECHNICAL EXPLANATION ACCOMPANYING THE UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006 [online]. 2006 [cit. 2014-08-14]. ISBN neuvedeno. Dostupné z: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf>

Výbor OECD pro fiskální záležitosti. *Modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění příjmů a majetku. Stručná verze 17. července 2008*. Přel. D. Nerudová a K. Šimáčková. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2.

22.4 Slovníky a komentáře

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

GEIST, Bohumil. *Sociologický slovník*. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1992, 647 s. ISBN 80-856-0528-7.

JANDOUREK, Jan. *Sociologický slovník*. Vyd. 1. Praha: Portál, 2001, 285 s. ISBN 80-7178-535-0.

KLIMEŠ, Lumír. *Slovník cizích slov*. 4. vydání. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1987, 816 s.

22.5 Závěrečné práce

BRYCHTA, Karel. *Mezinárodní zdanění příjmů v kontextu EU*. Brno, 2012. Diplomová práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně, Katedra mezinárodního a evropského práva. Vedoucí diplomové práce: prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.

22.6 Příspěvky v časopisech, ve sbornících z konferencí a *working papers*

AVELLA, Francesco. Using EU Law To Interpret Undefined Tax Treaty Terms: Article 31(3)(c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Article 3(2) of the OECD Model Convention. *World Tax Journal*. 2012, roč. 4, č. 2, s. 95-124.

BRADLEY, Wray E. a Christine G. BALLARD. Beyond Tax Treaties. Status of Forces and USAID Agreements. *Journal of International Taxation*. 2006, vol. 17, No. 4, pp. 52 - 59. ISSN 1049-6378.

BRODZKA, Alicja. Emerging Economies - Fiscal Policies and International Relations. *Journal of Economics Studies and Research* [online]. 2012-11-22, roč. 2012, s. 1-9 [cit. 2014-08-28]. DOI: 10.5171/2012.269356. Dostupné z: <http://www.ibimapublishing.com/journals/JESR/2012/269356/269356.html>.

BRYCHTA, Karel a Pavel SVIRÁK. International Exchange of Information in the Field of Direct Taxation: Enshrinement of the concept of exchange of information in conventions for the avoidance of double taxation concluded by the Czech Republic. In: *Proceedings of the 2013 International Conference on Business Administration, Marketing and Economics (BAME 2013): RECENT ADVANCES in BUSINESS ADMINISTRATION, MARKETING and ECONOMICS*. 2013, 48 - 56. ISBN 978 - 1 - 61804 - 212 - 5. Dostupné z: <http://www.europment.org/library/2013/venice/bypaper/BAME/BAME-06.pdf>

BRYCHTA, Karel a Pavel SVIRÁK. Mezinárodní zdanění příjmů ze závislé činnosti podle české právní úpravy. *Český finanční a účetní časopis*. 2012, roč. 7, č. 1, s. 92-103. ISSN 1802-2200.

BRYCHTA, Karel. DEVELOPMENT OF THE LEGISLATIVE REGULATION OF THE TAXATION OF INCOME OF NON-RESIDENTS IN TRANSITIONAL ECONOMIES -- THE CASE OF THE CZECH REPUBLIC. *Transformation in Business and Economics* [online]. 2013, vol. 12, issue 3, s. 72-92 [cit. 2014-06-15]. Dostupné z: Databáze EBSCO.

DE CEULAER, Stefaan. Community most-favoured-nation treatment : one step closer to the multilateralization of income tax treaties in the European Union?. *Bulletin for International Taxation*. 2003, roč. 57, č. 10, s. 493-502.

DELGADO RIVERO, Francisco J. Presion fiscal en la Union Europea: Un analisis de beta, sigma y gamma convergencia. (Tax Burden in the European Union. *Revista de Economía Mundial* [online]. 2009, issue 22, s. 141-165 [cit. 2014-08-15]. Dostupné z: <http://sem-wes.org/revista/>

DELGADO, Francisco J. a Maria Jose PRESNO. Tax Policy Convergence in EU: An Empirical Analysis. *Revista de Economía Mundial* [online]. 2010, issue 26, s. 53-83 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: databáze Business Source Complete.

DOLEŽALOVÁ, Jitka. Politicko-rozpočtový cyklus v České republice a v Rakousku: Working Paper č. 04/2010. *Centrum výzkumu konkurenční schopnosti české ekonomiky* [online]. 2010, červen 2010, s. 1-31 [cit. 2014-05-05]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/do/econ/soubory/oddeleni/centrum/papers/04Dolezalova.pdf>.

ERNST, Christof, Katharina RICHTER a Nadine RIEDEL. Corporate Taxation and the Quality of Research and Development. *International Tax* [online]. 2014, vol. 21, issue 4, s. 694-719 [cit. 2014-09-22]. DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s10797-014-9315-2>. Dostupné z: Databáze EBSCO.

GALLAGHER, Mark. Benchmarking tax systems. *Public Administration and Development* [online]. 2005, vol. 25, issue 2, s. 125-144 [cit. 2014-09-09]. DOI: 10.1002/pad.353. Dostupné z: <http://doi.wiley.com/10.1002/pad.353>.

GENSCHEL, PHILIPP a MARKUS JACHTENFUCHS. How the European Union constrains the state: Multilevel governance of taxation. *European Journal of Political Research* [online]. 2011, vol. 50, issue 3, s. 293-314 [cit. 2013-02-20]. DOI: 10.1111/j.1475-6765.2010.01939.x. Dostupné z: <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1475-6765.2010.01939.x>.

GRAVELLE, Jane G. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. *National Tax Journal* [online]. 2009, vol. 62, issue 4, s. 727-753 [cit. 2014-06-17]. Dostupné z: Databáze EBSCO.

- GREGGI, Marco. European Taxation of Dividends, Interests and Royalties: The Impact on Third Countries Investors. *Issues of Business and Law*. 2009, vol. 1, issue 1, s. 115-128. DOI: 10.2478/v10088-009-0011-z.
- IVORRA, J. Adrian, J. Manuel BONILLA, Francisco BROTONS a Ángel GREDIAGA. European Union: New Risks from the Actual Globalization. *Journal of EU Research in Business* [online]. 2011, s. 1-7 [cit. 2014-08-03]. DOI: <http://dx.doi.org/10.5171/2011.632905>.
- KARKINSKY, Tom a Nadine RIEDEL. Corporate Taxation and the Choice of Patent Location within Multinational Firms. *Journal of International Economics* [online]. 2012, vol. 88, issue 1, s. 176-185 [cit. 2014-09-22]. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jinteco.2012.04.002>. Dostupné z: Databáze EBSCO.
- KELLEY, Claudia L. a Tamara KOWALCZYK. Tax Issues for Individuals Who Create Intellectual Property. *Tax Adviser* [online]. 2013, vol. 44, issue 12, s. 814-823 [cit. 2014-08-08]. Dostupné z: Databáze EBSCO.
- KETCHEN JR., David J. a Christopher L. SHOOK. THE APPLICATION OF CLUSTER ANALYSIS IN STRATEGIC MANAGEMENT RESEARCH: AN ANALYSIS AND CRITIQUE. *Strategic Management Journal* [online]. 1996, vol. 17, issue 6, s. 441-458 [cit. 2014-08-20]. Dostupné z: Databáze EBSCO.
- KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011, vii, 459 p. Cambridge tax law series. ISBN 05-215-1632-3.
- KUBATOVA, Kveta, Alena VANCUROVA a Michaela FOLTYSOVA. Impact of Globalization on Taxation Mixes in OECD Countries during 1965-2003. *Prague Economic Papers* [online]. 2008, vol. 17, issue 1, s. 40-53 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/pep/>.
- LANG, Michael. Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation. Trends, Tensions and Contradictions. FINAL 27/03/2009. Article based on Inaugural Lecture delivered by Prof. Lang on 6 March 2009 in Leuven, as revised for publication. In: *Wirtschaftsuniversität Wien* [online]. [cit. 2011-09-08]. Dostupné z: <http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/LangECTaxRev2009Leuven.pdf>.
- NG, Christina Y. M. International Tax Planning Considerations and Strategies – Investing into and out of China. *International Tax Journal* [online]. 2013, vol. 39, issue 2, s. 23-34 [cit. 2014-10-20]. Dostupné z: Databáze EBSCO.
- OWENS, Jeffrey. Globalisation: The Implications for Tax Policies. *Fiscal Studies* [online]. 1993, vol. 14, issue 3, s. 21-44 [cit. 2014-08-02].
- POULSEN, Martin. Treaty/Directive Shopping and Abuse of EU Law. *Intertax, International Tax Review*. 2013, vol. 41, issue 4, p. 230-251. ISSN 0165-2826.
- RAZIN, Assaf a Efraim SADKA. Tax Competition and Migration: The Race-to-the-Bottom Hypothesis Revisited. *CESifo Economic Studies* [online]. 2012, vol. 58, issue 1, s. 164-180 [cit. 2014-08-15]. Dostupné z: <http://cesifo.oxfordjournals.org/archive/>.
- RIXEN, Thomas. The Institutional Design of International Double Taxation Avoidance: Working papers. *The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics* [online]. 2008, No. SP IV 2008-302 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.econstor.eu/bitstream/10419/49736/1/570399548.pdf>.
- SAMBANDAM, Rajan. Cluster Analysis Gets Complicated. *Marketing Research* [online]. 2003, vol. 15, issue 1, s. 16-21 [cit. 2014-08-23]. Dostupné z: databáze EBSCO.
- SCHRATZENSTALLER, Margit. Effective Company Taxation in Poland – Some Methodological Considerations and Empirical Results: Methodological Considerations and Empirical Results. *Intereconomics* [online]. 2005, vol. 40, issue 2, s. 89-99 [cit. 2014-08-28]. DOI: <http://dx.doi.org/10.4337/9781781009949.00011>.
- SMEJKAL, Vladimír a Karel RAIS. *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 483 s. ISBN 978-80-247-4644-9.
- SOLILOVA, Veronika a Danuse NERUDOVA. Transfer Pricing: General Model for Tax Planning. *Ekonomicky Casopis/Journal of Economics*. 2013, vol. 61, issue 6, s. 597-617.
- SOLILOVÁ, Veronika. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností - I. část. *Daně a právo v praxi*. 2012, roč. XVII, č. 12, s. 32-38. ISSN 1211-7293.
- SOLILOVÁ, Veronika. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností - II. část. *Daně a právo v praxi*. 2013, roč. XVIII, č. 3, s. 22-26. ISSN 1211-7293.

- STRNADOVÁ, Michaela, Michal KARAS a Mária REŽŇÁKOVÁ. Value drivers podniků zpracovatelského průmyslu České republiky v letech 2007–2011. *Value drivers podniků zpracovatelského průmyslu České republiky v letech 2007–2011*. 2013, roč. 7, č. 13, s. 91-99. Dostupné z: <http://trendy.fbm.vutbr.cz/index.php/trends/article/view/58>.
- TANZI, Vito. Globalization and the Work of Fiscal Termites. *Finance & Development* [online]. 2001, vol. 38, issue 1, s. 34-37 [cit. 2014-08-03].
- TANZI, Vito. Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems. *Working Paper No. 96/141* [online]. International Monetary Fund, 1996 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=883038
- TANZI, Vito. The role of the state and public finance in the next generation. *OECD Journal on Budgeting* [online]. 2008, vol. 8, issue 2, s. 1-27 [cit. 2014-08-15]. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/budget-v8-art6-en>.
- TÝČ, Vladimír. Harmonization of indirect taxes in the European Union. *International Journal of Law and Management*. 2008, roč. 50, č. 2, 87 - 92. ISSN 1754-243X.
- VINTILĂ, Georgeta, Mihaela ONOFREI a Ioana-Laura ȚIBULCĂ. FISCAL CONVERGENCE IN AN ENLARGED EUROPEAN UNION. *Transylvanian Review of Administrative Sciences* [online]. 2014, 41E, s. 213-223 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: databáze Academic Search Complete.

22.7 Právní předpisy

22.7.1 Předpisy unijního práva

Lisabonská smlouva

Směrnice Rady 2003/48 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, Směrnice Rady 2006/98/ES a Směrnice Rady 2014/48/EU ze dne 24. března 2014

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 ze dne 26. dubna 2004, Směrnice Rady 2004/76/ES ze dne 29. dubna 2004, Směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 a Směrnice Rady 2013/13/EU ze dne 13. května 2013

Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných 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) ve znění Směrnice Rady 2013/EU ze dne 13. května 2013

Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění Směrnice Rady 2013/EU ze dne 13. května 2013 a Směrnice Rady 2014/86/EU ze dne 08. července 2014

Smlouva o Evropské unii

Smlouva o fungování Evropské unie

Smlouva o založení Evropského společenství

22.7.2 Mezinárodní smlouvy, sdělení a pokyny k nim

Dodatek 251/24 819/1996 k Pokynu k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 170/1995 Sb.

Dodatek 251/78 227/97 k Pokynu k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Litevskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 230/1995)

Dodatek č. 251/75 454/98 k Pokynu k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky (č. 31/1998 Sb.)

Pokyn inisterstva financí č. 251/34 966/1998 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 163/1996)

Pokyn 251/19 008/1995 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a státem Izrael o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu č. 21/1995 Sb.

- Pokyn 251/54 705/1998 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 214/1998)
- POKYN 251/92 624/1998 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 278/997)
- Pokyn č. 251/57 027/1993 Ministerstva financí pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo snížení daní podle smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Lucemburského velkovévodství o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
- Pokyn č. 251/64 282/96 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Albánskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sb. č. 270/1996)
- Pokyn čj. 251/69 377/96 k uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku
- Pokyn čj. 251/73 070/1998 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Singapurem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 224/1998)
- Pokyn D-189 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Mongolskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 18/1999)
- Pokyn D-191 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 275/1997)
- Pokyn D-192 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Jihoafrickou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 7/1998)
- Pokyn D-196 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Venezuelskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 6/1998)
- Pokyn D-197 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indonéské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 67/1996)
- Pokyn D-198 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Malajsie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 71/1998)
- POKYN D-211 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 103/1999)
- POKYN D-215 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Kazachstán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 3/2000 Sb. m. s.)
- Pokyn D-216 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 42/2000)
- Pokyn D-217 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 301/1999)
- Pokyn D-224 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 95/2000 Sb. m. s.)
- Pokyn D-226 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Uzbeké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 28/2001 Sb. m. s.)
- POKYN D-242 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Makedonie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 88/2002)
- Pokyn D-243 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 83/2002 Sb.m.s.)
- Pokyn D-254 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 281/1996 Sb.)
- Pokyn D-255 Sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Belgickým královstvím
- POKYN D-260 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 7/2003 Sb.m.s.)
- Pokyn D-262 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Tureckou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 19/2004 Sb.m.s.)

- POKYN D-268 Sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění se Spojenými arabskými emiráty
- Pokyn D-271 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Filipínskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 132/2003 Sb.m.s.)
- Pokyn D-287 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 88/2005)
- Pokyn D-290 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 121/2005)
- Pokyn D-291 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 79/2005)
- Pokyn D-304 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ázerbájdžánské republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, včetně Protokolu k ní (Sbírka mezinárodních smluv č. 74/2006)
- Pokyn D-305 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Marockým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 83/2006)
- Pokyn D-311 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, včetně Protokolu k ní (Sbírka mezinárodních smluv č. 31/2007)
- Pokyn D-312 sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Belgickým královstvím
- Pokyn D-314 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a orgánem výkonné moci Gruzie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 40/2007 Sb.m.s.)
- Pokyn D-326 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Novým Zélandem o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 75/2008)
- Pokyn D-338 Sdělení k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indonéské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (*tento Pokyn částečně mění pokyn D-197*).
- Pokyn D-341 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Kyperskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 120/2009)
- Pokyn FZ106/94 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a USA o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku č. 32/1994 Sb.
- Pokyn FZ118/94 k uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a vládou Rumunska o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku č. 180/1994 Sb.
- Pokyn Ministerstva financí 251/53 545/95 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 170/1995 Sb.
- Pokyn Ministerstva financí 251/63 326/1995 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Litevskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 230/1995 Sb.
- Pokyn Ministerstva financí č. 251/1 324/1996 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Egyptskou arabskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 283/1995 Sb.
- Pokyn Ministerstva financí č. 251/14 220/1998 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Finskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu č. 43/1996 Sb.
- Pokyn Ministerstva financí č. 251/32 422/1998 k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky (č. 31/1998 Sb.)
- Pokyn Ministerstva financí č. 251/5 087/1996 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 5/1996)
- Pokyn Ministerstva financí č. 251/62 277/1995 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 184/1995 Sb.

- Pokyn Ministerstva financí č. 251/62 754/1995 k uplatňování Smlouvy mezi Českou a Slovenskou Federativní republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu č. 124/1995 Sb.
- Pokyn Ministerstva financí č. 251/74 762/1997 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 164/1997)
- POKYN Ministerstva financí čj. 251/44 102/1998 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Vietnamské socialistické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 108/1998)
- Pokyn Ministerstva financí čj. 251/55 776/1995 k uplatňování smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku s Tuniskou republikou č. 419/1992 Sb.
- Pokyn Ministerstva financí čj. 251/96 021/1997 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a královskou vládou Thajského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 229/1995)
- Pokyny čj. VI/1-2 907/82 pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění s Kyprem a se Španělskem
- Pokyny čj. II 1-19 896/89 pro uplatňování nároků na snížení daní podle smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu
- Pokyny čj. II/3-12 858/92 pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku
- Pokyny čj. VI/1-23 961/80 pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle mezinárodních smluv s Norskem a se Švédskem o zamezení dvojího zdanění
- Pokyny pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (V/1-11.586/84)
- Pokyny V/1-18.003/87 pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle Smlouvy mezi ČSSR a Italskou republikou a ČSSR a Indickou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu
- Sdělení 15/117 398/2010-153 k uplatňování Smlouvy mezi ČSSR a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku (č. 17/1985 Sb.)
- Sdělení 251/29 066/1999 k aplikaci článku 10 Smlouvy mezi ČSSR a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 138/1974)
- SDĚLENÍ 251/29 499/1997 o aplikaci článku 10 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a Nizozemským královstvím č. 138/1974 Sb.
- Sdělení 251/82 396/97 k uplatnění Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku mezi ČSSR a Italskou republikou (č. 17/1985 Sb.)
- Sdělení 494/186/2003 k uplatňování Smlouvy mezi ČSSR a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku (č. 17/1985 Sb.)
- Sdělení č. 15/51 330/2009-153 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Kazachstán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 3/2000)
- Sdělení č. 15/68148/2011-153 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 65/2011)
- Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Republiky a vládou Kanady o zamezení dvojího zdanění a zabránění dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 537/1992 Sb.)
- Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokolu k ní (zveřejněno pod č. 200/1991 Sb.)
- Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Nigérijské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a

- zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (zveřejněno pod č. 339/1991 Sb. ve znění změny zveřejněné pod č. 371/1999)
- Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (zveřejněno pod č. 89/1992 Sb.)
- Sdělení k Pokynu č. D-291 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 79/2005)
- Sdělení MF-18 174/2012/15 k uplatňování Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu (46/1979 Sb.)
- Sdělení MF-25 259/2013/15-1503 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 102/2012)
- Sdělení MF-43 038/2014/15-1 k aplikaci Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
- Sdělení MF-43 646/2014/15-1 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 184/1995)
- Sdělení MF-57 549/2012/15 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu - zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 49/2012)
- Sdělení MF-9059/2014/15-1503 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Království Saúdské Arábie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 42/2013)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu doplňujícího Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 112/1997 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu ke Smlouvě mezi Českou republikou a Moldavskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 97/2005 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu ke Smlouvě mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 56/2009 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou ke Smlouvě mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 82/2012 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi Českou republikou a Rakouskou republikou, který upravuje Smlouvu mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 100/2012 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi vládou České republiky a vládou Republiky Srbsko ke Smlouvě mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 26/2011 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou, který upravuje Smlouvu mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 99/2013 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi vládou České republiky a vládou Uzbeké republiky, který upravuje Smlouvu mezi vládou České republiky a vládou Uzbeké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 92/2012 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu, který upravuje Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 58/2013 Sb. m. s.)

- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu – zvláštní administrativní oblastí Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 49/2012 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Albánskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 270/1996 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Arménskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 86/2009 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 5/1996 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 95/2000 Sb. m. s.; ve spojení se Sdělením Ministerstva zahraničních věcí zveřejněného pod č. 127/2003 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Bosnou a Hercegovinou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 58/2010 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Bulharskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 203/1999 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Dánským královstvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku z příjmu a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 14/2013 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Egyptskou arabskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 283/1995 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 184/1995 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Etiopskou federativní demokratickou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (zveřejněno pod č. 54/2008 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Filipínskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 132/2003 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Finskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 43/1996 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 42/2000 Sb. m. s. ve znění Protokolu zveřejněného pod č. 82/2012 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 163/1996 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Islandskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 11/2001 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Státem Izrael o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 21/1995 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Jihoafrickou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 7/1997 Sb.)

- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Kazachstán o zamazení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 3/2000 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou a Slovenskou Federativní republikou a Korejskou republikou o zamezení
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Státem Kuvajt o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 48/2004 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Kyprskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 120/2009 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Libanonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 30/2000 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Litevskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 230/1995 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 170/1995 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 22/1995 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Makedonie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 88/2002 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 164/1997 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Marockým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 83/2006 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 7/2003 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Moldavskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 88/2000 Sb. m. s. ve znění změn zveřejněných pod č. 97/2005 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Mongolskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 18/1999 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Novým Zélandem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 75/2008 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Panamskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokol k této smlouvě (zveřejněno pod č. 91/2013 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 102/2012 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 275/1997 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokolu (zveřejněno pod č. 31/2007 Sb. m. s. ve znění změn zveřejněných pod č. 100/2012 Sb. m. s.)

- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými arabskými emiráty o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 276/1997 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 100/2003 Sb. m. s.)
- Sdělení ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojíhozdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 257/1993 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Slovinsou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 214/1998 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Tádžickou republikou o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 89/2007 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Tureckou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 19/2004 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (zveřejněno pod č. 32/1994 Sb. ve znění změn zveřejněných pod č. 370/1999 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Venezuelskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 6/1998 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ázerbájdžanské republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 74/2006 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Království Bahrajn o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 59/2012 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Barbadosu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 69/2012 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 31/1998 Sb. ve znění Protokolu zveřejněného pod č. 99/2011 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 65/2011 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky a zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 79/2005 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a orgánem výkonné moci Gruzie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 40/2007 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 301/1999 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indonéské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (zveřejněno pod č. 67/1996 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou Českou republikou a vládou Jordánského hašimovského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 88/2007 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Korejské lidové demokratické republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 3/2006 Sb. m. s.)

- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Malajsie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 71/1998 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 121/2005 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Polské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 31/1994 Sb. ve znění změn zveřejněných pod č. 64/1994 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Rumunska o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 180/1994 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněné pod č. 278/1997 Sb. ve znění změny zveřejněné pod č. 56/2009 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Království Saúdské Arábie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 42/2013 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Singapurské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 224/1998 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Syrské arabské republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 115/2009 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 281/1996 Sb. ve znění změny zveřejněných pod č. 99/2013 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou Česko republiky a královskou vládou Thajského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 229/1995 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Tuniské republiky o zamezení dvojího zdanění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku (zveřejněno pod č. 419/1992 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 103/1999 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Uzbecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 28/2001 Sb. m. s. ve znění změn zveřejněných pod č. 92/2012 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Vietnamské socialistické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 108/1998 Sb.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 88/2005 Sb. m. s. ve znění změn zveřejněných pod č. 26/2011 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí, kterým se vyhláší oprava v českém překladu anglického znění Smlouvy mezi Českou republikou a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsané dne 24. října v Tallinnu, vyhlášené pod č. 184/1995 Sb. (zveřejněno pod č. 17/2004 Sb. m. s.)
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí, kterým se vyhláší oprava v textu Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Nigérijské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, podepsané v Lagosu dne 31. srpna 1989, vyhlášené pod č. 339/1991 Sb.
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí, kterým se vyhláší oprava v textu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní

- z příjmu a majetku, podepsané v Praze dne 16. září 1993, vyhlášené pod č. 32/1994 Sb. (zveřejněno pod č. 370/1999 Sb.)
- Sdělení ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Lucemburského velkovévodství o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 79/1993 Sb.).
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 83/2002 Sb. m. s.)
- Úmluva mezi republikou Česlovenskou a královstvím Italským o zamezení dvojího zdanění a urovnání jiných otázek v oboru přímých daní (zveřejněna pod č. 21/1925 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Rakouskou republikou o (zveřejněno pod č. 48/1979 Sb.)
- Vyhláška ministerstva zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 73/1975 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.
- Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb. o Smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik
- Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 51/1971 Sb., o Dohodě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Finské republiky o mezinárodní silniční dopravě
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 24/1978 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Socialistickou federativní republikou Jugoslávie o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 99/1983 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku (zveřejněna pod č. 17/1985 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů (zveřejněna pod č. 46/1979 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Socialistickou federativní republikou Jugoslávie o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 99/1983 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamazení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 138/1974 Sb. ve znění změn zveřejněných pod č. 112/1997 Sb. a 58/2013 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Socialistickou federativní republikou Jugoslávie o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 99/1983 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Socialistickou federativní republikou Jugoslávie o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 99/1983 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Španělskem o zamazení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 23/1982 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Švédským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 9/1981 Sb.)

- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 41/1988 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Dánského království o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 53/1983 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Finské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 134/1976 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Indie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 77/1987 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Kyprské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 30/1981 Sb.)
- Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 98/1989 Sb.)
- Vyhláška o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 18/1984 Sb.)
- Vyhláška o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Norského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 35/1980 Sb.)
- Vyhláška o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 132/1979 Sb.)

22.7.3 Zákony

- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 121/2000 Sb., o právo autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 206/2000 Sb., o ochraně biotechnologických vynálezů a o změně zákona č. 132/1989 Sb., o ochraně práv k novým odrudám rostlin a plemenům zvířat, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 408/2000 Sb., o ochraně práv o odrudám rostlin a o změně zákona č. 92/1996 Sb., o odrudách, osivu a sadbě pěstovaných rostlině, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 452/2001 Sb., o ochraně označení původu výrobků a zeměpisných označení, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 529/1991 Sb., o ochraně topografií polovodičových výrobků, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (tzv. „nový občanský zákoník“)
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

22.7.4 Pokyny a sdělení netýkající se přímo jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění

Pokyn D-332 (Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny)

Pokyn GFR D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Sdělení Ministerstva financí ČR č. 251/122 867/2000 k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník"

22.8 Soudní rozhodnutí

Rozsudek ESD v případě Arnoud Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord (případ C-234/01). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-06-15]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1416045637673&uri=CELEX:62001CJ0234>.

Rozsudek ESD v případě Flaminio Costa v E.N.E.L. (případ 6/64). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-08-14]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1408001973336&uri=CELEX:61964CJ0006>.

Rozsudek ESD v případě NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos (případ 26/62). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-08-14]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1408002764569&uri=CELEX:61962CJ0026>.

Rozsudek ESD v případě BUPA Hospitals Ltd (případ C-419/02). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-06-20]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1419352156211&uri=CELEX:62002CJ0419>.

Rozsudek ESD v případě Finanzamt Köln-Altstadt proti Rolandu Schumackerovi (případ 279/93). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-08-14]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1417291835736&uri=CELEX:61993CJ0279>.

Rozsudek ESD v případě Halifax plc (případ C-255/02). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-06-20]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1419352058021&uri=CELEX:62002CJ0255>.

Rozsudek ESD v případě Manželé Gillyovi proti Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin (případ 336/96). *Eur-lex* [online]. [cit. 2010-06-07]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1417288524624&uri=CELEX:61996CJ0336>.

Rozsudek ESD v případě University of Huddersfield Higher Education Corporation (případ C-223/03). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-06-20]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1419352252145&uri=CELEX:62003CJ0223>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. 02. 2005 čj. 2 Afs 108/2004.

22.9 Webové portály

Portál Evropské unie pro přístup k právním předpisům přes webové rozhraní: <http://eur-lex.europa.eu/>.

Web Českého statistického úřadu: <http://www.czso.cz/>.

Web Evropské komise (Eurostat): <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>.

Web Mezinárodního měnového fondu (angl. International Monetary Fund): <http://www.imf.org>.

Web OECD (angl. *Organization for Economic Co-operation and Development*): www.oecd.org.

Web OECD zabývající se problematikou BEPS: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

Web světové banky (angl. *World Bank*): <http://www.worldbank.org/>

Web Technologické agentury ČR: <http://www.tacr.cz>.

22.10 Materiály ČSÚ a další zdroje statistických dat

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Definice jednotlivých titulů zařazených do TBP* [online]. 2 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_platebnich_titulu_tpb/\\$File/tpb_definice_titulu.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_platebnich_titulu_tpb/$File/tpb_definice_titulu.pdf)

- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Licence: Metodologie* [online]. 10.10.2013, 2 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_licence/\\$File/licence_metodologie.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_licence/$File/licence_metodologie.pdf).
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistika zahraničního obchodu s technologickými službami - metodologie* [online]. 1 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_tpb/\\$File/tpb_metodologie.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/metodologie_tpb/$File/tpb_metodologie.pdf)
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Statistika zahraničního obchodu s technologickými službami – definice sledovaných pojmů* [online]. 2 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_pojmu_tpb/\\$File/tpb_definice_pojmu.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_pojmu_tpb/$File/tpb_definice_pojmu.pdf)
- Licence. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. 13.01.2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>
- OECD. *OECD Statistics on International Trade in Services: Volume 2014 Issue 1 Detailed Tables by Service Category* [online]. 1st ed. OECD, 2014 [cit. 2014-11-01]. OECD Statistics on International Trade in Services. ISBN 9789264222373. Dostupné z: 10.1787/sits-v2014-1-en.
- Researchers in R&D (per million people). WORLD BANK. *World Bank* [online]. (c) 2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.SCIE.RD.P6>.
- Technicians in R&D (per million people). WORLD BANK. *World Bank* [online]. (c) 2014 [cit. 2014-08-22]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TECH.RD.P6>.
- Technologická platební bilance - zahraniční obchod s technologickými službami. *Český statistický úřad* [online]. 2013 [cit. 2014-08-15]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickymi_sluzbami
- Technologická platební bilance - zahraniční obchod s technologickými službami. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. [9.10.2013] [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickymi_sluzbami
- Technologická platební bilance - zahraniční obchod s technologickými službami: Mezinárodní srovnání obchodu s technologickými službami; 2000 - 2011. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. 9.10.2013 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_technologickymi_sluzbami

22.11 Ostatní

- BARÁK, Jan. RVHP - 42 let činnosti ukončila schůze netrvající ani hodinu. In: *Novinky.cz* [online]. (c) 2003 - 2014 [cit. 2014-07-23]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/veda-skoly/historie/236309-rvhp-42-let-cinnosti-ukoncila-schuze-netrvajici-ani-hodinu.html>.
- Business Center.cz. *Slovník pojmů: Doložka nejvyšších výhod* [online]. (c) 1998-2014 [cit. 2014-05-16]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1117-dolozka-nejvyssich-vyhod.aspx>.
- DRUCKER, Jesse. Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Is Lost to Tax Loopholes. In: *Bloomberg* [online]. 2010, Oct 21, 2010 [cit. 2014-10-20]. Dostupné z: <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>.
- EUROPEAN COMMISSION. Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning. In: *Europa.EU: Oficiální webové stránky Evropské unie* [online]. [cit. 2014-10-20]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf.
- EUROPEAN COMMISSION. *European Commission: Taxation and Customs Union* [online]. [cit. 2014-07-20]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/double_taxation_conventions/index_en.htm.
- Intellectual property. EUROPEAN COMMISSION. *Trade* [online]. [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/trade/policy/accessing-markets/intellectual-property/index_en.htm
- International Tax Review: Tax management in companies* [online]. London: Euromoney Institutional Investor PLC, 2006, č. 29 [cit. 2014-10-20]. ISSN 0958-7594. Dostupné z: https://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_itr29_tax_in_companies_e.pdf.

- OECD. *Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [online]. 2014 [cit. 2014-11-01]. ISBN bez ISBN. Dostupné z: www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf.
- OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* [online]. March 2012 [cit. 2014-07-10]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf.
- OECD: Centre for Tax Policy and Administration. Glossary of Tax Terms. *OECD* [online]. [cit. 2014-05-05]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.
- Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 5. 6. 2014.* [online]. 2014. [cit. 2014-07-05]. Dostupné z: www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2014.
- Rozšíření 2004: výzva v podobě pětadvacetičlenné EU. *EUROPA: Přehledy právních předpisů* [online]. [cit. 2014-08-07]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/enlargement/2004_and_2007_enlargement/e50017_cs.htm
- SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE. *Výroční zpráva 2013: Přehled činnosti Soudního dvora, Tribunálu a Soudu pro veřejnou službu Evropské unie* [online]. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie, 2014 [cit. 2014-09-29]. ISBN 978-92-829-1665-0. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2014-06/qdag14001csc.pdf>
- ŠLAJCHRTOVÁ, Leona. Před 20 lety se rozpadla Jugoslávie, nyní čeká na „sjednocení“ v EU. In: *IDNES.cz* [online]. (c) 1999 - 2014 [cit. 2014-07-23]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/pred-20-lety-se-rozpadla-jugoslavie-nyni-ceka-na-sjednoceni-v-eu-pbc-zahranicni.aspx?c=A110624_150152_zahranicni_btw.
- World's Largest Companies. In: *Global Finance* [online]. 2012 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: <http://www.gfmag.com/global-data/economic-data/largest-companies>.

23 Přílohy

- Příloha 1 - Vybraná soukromoprávní úprava duševního vlastnictví v ČR
- Příloha 2 - Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a doprovodné pokyny a sdělení
- Příloha 3 – Kritérium aplikované pro řešení kolizní situace v rezidentství u právnické osoby
- Příloha 4 – Vývoj vybraných globálních ukazatelů
- Příloha 5 – Číselné charakteristiky shluků (rok 2002, 2007 a 2012)
- Příloha 6 - Vývoj nominálních sazeb daně z příjmů fyzických osob v ČR
- Příloha 7 – Vývoj obecné nominální sazby daně z příjmů právnických osob v ČR
- Příloha 8 - Definice jednotlivých titulů zařazených do technologické platební bilance
- Příloha 9 – Terminologie vážící se k licencím (materiály ČSÚ)
- Příloha 10 – Licenční poplatky v ČR
- Příloha 11 – Matice dat užitá pro mezinárodní srovnání v rámci EU
- Příloha 12 - Tabulky četností sazeb pro vybrané licenční poplatky ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR smluvní stranou
- Příloha 13 – Odnímání výhod ze smluv (doložky bránící zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění)
- Příloha 15 - Zápočet daně fakticky nezaplacené v důsledku zvláštních zákonných ustanovení na podporu ekonomického rozvoje
- Příloha 16 – Sazby pro licenční poplatky v předchozích verzích smluv a jejich srovnání se sazbami uvedenými v aktuálních verzích smluv o zamezení dvojího zdanění
- Příloha 17 - Matice vstupních dat pro vícerozměrnou analýzu (aktuální smlouvy o zamezení dvojího zdanění)
- Příloha 18 – Výsledky shlukové analýzy aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění (využití modulu *Generalized Cluster Analysis* (algoritmus *EM*))
- Příloha 19 – Výsledky korespondenční analýzy aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění (grafické výstupy a kontingenční tabulky z programu Statistica)

Příloha 1 - Vybraná soukromoprávní úprava duševního vlastnictví v ČR

Předpis	Vybrané oblasti regulované příslušným předpisem
<p>Zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů</p>	<ul style="list-style-type: none"> • vymezení předmětu práva autorského (autorské dílo) • výjimky z ochrany podle práva autorského ve veřejném zájmu • autorství a autor • vznik a obsah práva autorského • osobnostní a majetková práva • sdělování díla veřejnosti • jiná majetková práva (např. právo na odměnu při opětném prodeji originálu díla uměleckého) • trvání majetkových práv • výjimky a omezení práva autorského • volná užití a zákonné licence • úřední a zpravodajská licence • počítačové programy • právo výkonného umělce k uměleckému výkonu • zvláštní právo pořizovatele databáze
<p>Zákon č. 206/2000 Sb., o ochraně biotechnologických vynálezů a o změně zákona č. 132/1989 Sb., o ochraně práv k novým odrůdám rostlin a plemenům zvířat, ve znění pozdějších předpisů</p>	<ul style="list-style-type: none"> • patentovatelné biotechnologické vynálezy (vymezení) • výluky z patentovatelnosti • zvláštní ustanovení o přihlášce biotechnologického vynálezu • rozsah ochrany • vyčerpání práv • nucená a nucená křížová licence
<p>Zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů, ve znění pozdějších předpisů</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ochrana průmyslových vzorů (vymezení pojmů, podmínky ochrany, atd.) • rozsah ochrany • počátek a doba trvání ochrany • právo k průmyslovému vzoru • odnětí ochrany a přepis • účinky zapsaného průmyslového vzoru • zánik a výmaz průmyslového vzoru • zapsaný průmyslový vzor jako předmět vlastnictví (licence)
<p>Zákon č. 408/2000 Sb., o ochraně práv o odrůdách rostlin a o změně zákona č. 92/1996 Sb., o odrůdách, osivu a sadbě pěstovaných rostlině, ve znění pozdějších předpisů</p>	<ul style="list-style-type: none"> • podmínky udělení ochranných práv • řízení ve věcech ochranných práv k odrůdám rostlin • rozsah ochranných práv (mj. právo licencovat)
<p>Zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů</p>	<ul style="list-style-type: none"> • pojem ochranné známky • důvody pro odmítnutí ochrany • účinky ochranné známky • užívání ochranné známky • ochranná známka jako předmět vlastnictví (licence) • doba platnosti a obnova zápis ochranné známky • vzdání se, zrušení a neplatnost • zvláštní ustanovení o kolektivních ochranných známkách • ochranná známka podle práva Evropských společenství o ochranné známce společenství
<p>Zákon č. 452/2001 Sb., o ochraně označení původu výrobků a zeměpisných označení, ve znění pozdějších předpisů</p>	<ul style="list-style-type: none"> • označení původu a jeho zápis (<i>na zapsané označení původu nelze poskytovat licenci</i> – viz § 8 odst. 3 předmětného zákona) • zeměpisná označení • projednání a postoupení žádostí o zápis označení původu a zeměpisných označení podle přímo použitelného předpisu Evropské unie • práva ze zápisu označení původu a zeměpisné označení

Předpis	Vybrané oblasti regulované příslušným předpisem
Zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech, ve znění pozdějších předpisů	<ul style="list-style-type: none"> • přihláška zápis užitného vzoru • doba platnosti užitného vzoru
Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů	<ul style="list-style-type: none"> • patent na vynález • výluky z patentovatelnosti • právo na patent • omezení účinků patentu • nabídka licence • nucená licence • doba platnosti patentu • evropská patentová přihláška a evropský patent • udělování dodatkových ochranných osvědčení pro léčiva a pro přípravky na ochranu rostlin • patentový rejstřík a Věstník Úřadu
Zákon č. 529/1991 Sb., o ochraně topografií polovodičových výrobků, ve znění pozdějších předpisů	<ul style="list-style-type: none"> • právo na ochranu • přihláška topografie • zápis a výmaz topografie
Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (§ 2358 a násl.)	<ul style="list-style-type: none"> • vymezení pojmu licence a pojmových znaků licenční smlouvy • definice výhradní a nevýhradní licence • podlicence • zvláštní ustanovení pro licenci k předmětům chráněným autorským zákonem • omezení nabyvatele licence • zvláštní ustanovení pro licenční smlouvu nakladatelskou • zvláštní ustanovení pro práva související s právem autorským a pro právo pořizovatele databáze

Tabulka 1: Vybrané oblasti soukromoprávní úpravy duševního vlastnictví v ČR¹

¹ Vlastní zpracování s využitím uvedených předpisů.

Příloha 2 - Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a doprovodné pokyny a sdělení

Země	Předpisy	Pozn.
Albánie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Albánskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 270/1996 Sb.)	
	Pokyn č. 251/64 282/96 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Albánskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sb. č. 270/1996)	<i>Dle albánské legislativy není až na jednu výjimku podrobován licenční poplatek srážkové daní</i>
Arménie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Arménskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 86/2009 Sb. m. s.)	
Austrálie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 5/1996 Sb.)	
	Pokyn Ministerstva financí č. 251/5 087/1996 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 5/1996)	<i>Informace o plátcovském systému v Austrálii</i>
Ázerbájdžán	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ázerbájdžánské republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 74/2006 Sb. m. s.)	<i>Součástí smlouvy je i Protokol</i>
	Pokyn D-304 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ázerbájdžánské republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, včetně Protokolu k ní (Sbírka mezinárodních smluv č. 74/2006)	<i>refundanční systém</i>
Bahrajn	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Království Bahrajn o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 59/2012 Sb. m. s.)	
Barbados	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Barbadosu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 69/2012 Sb. m. s.)	
Belgie (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 95/2000 Sb. m. s.; ve spojení se Sdělením Ministerstva zahraničních věcí zveřejněného pod č. 127/2003 Sb. m. s.)	<i>Součástí smlouvy je i protokol</i>
	Pokyn D-312 sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Belgickým královstvím	<i>Informace o snížení sazby na průmyslové licenční poplatky vlivem doložky nejvyšších výhod.</i>
	Pokyn D-255 Sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Belgickým královstvím	<i>Informace o tom, že kulturní licenční poplatky lze zdaňovat jen ve státu residence vlivem doložky nejvyšších výhod.</i>
	Pokyn D-224 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	<i>Plátcovský systém s nutností předložit standardizovaný formulář.</i>

Země	Předpisy	Pozn.
	(č. 95/2000 Sb. m. s.)	
Belgie (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 24/1978 Sb.)	
Bělorusko (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 31/1998 Sb. ve znění Protokolu zveřejněného pod č. 99/2011 Sb. m. s.)	<i>Změna smlouvy se nedotkla licenčních poplatků</i>
	Pokyn Ministerstva financí č. 251/32 422/1998 k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky (č. 31/1998 Sb.)	<i>Směšený systém – pro uplatnění výhod ze smluv třeba předložit formulář</i>
	Dodatek č. 251/75 454/98 k Pokynu k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky (č. 31/1998 Sb.)	<i>Upřesnění ve vztahu předkládaným formulářům</i>
Bělorusko (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb. o Smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik	<i>Původní mnohostranná smlouva o zamezení dvojího zdanění se státy RVHP (Rada vzájemné hospodářské pomoci)</i>
Bosna a Hercegovina (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Bosnou a Hercegovinou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 58/2010 Sb. m. s.)	
Bosna a Hercegovina (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Socialistickou federativní republikou Jugoslávie o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 99/1983 Sb.)	<i>Původní stát Socialistické federativní republiky Jugoslávie</i>
Brázie	Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazilské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 200/1991 Sb.)	<i>Součástí Smlouvy je i Protokol</i>
Bulharsko (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Bulharskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 203/1999 Sb.)	
Bulharsko (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb. o Smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik	<i>Původní mnohostranná smlouva o zamezení dvojího zdanění se státy RVHP (Rada vzájemné hospodářské pomoci)</i>
Čína (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 65/2011 Sb. m. s.)	

Země	Předpisy	Pozn.
	Sdělení č. 15/68148/2011-153 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 65/2011)	<i>Výhody ze smluv přiznány na základě žádosti podané na příslušných formulářích</i>
Čína (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 41/1988 Sb.)	
Dánsko (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Dánským královstvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku z příjmu a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 14/2013 Sb. m. s.)	<i>Součástí Smlouvy je Protokol</i>
Dánsko (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Dánského království o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 53/1983 Sb.)	
Egypt	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Egyptskou arabskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 283/1995 Sb.)	
	Pokyn Ministerstva financí č. 251/1 324/1996 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Egyptskou arabskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 283/1995 Sb.	<i>Plátcovský systém – nutnost doložení daňové rezidence (potvrzením o daňovém domicilu)</i>
Estonsko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 184/1995 Sb.)	
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí, kterým se vyhláší oprava v českém překladu anglického znění Smlouvy mezi Českou republikou a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, podepsané dne 24. října v Tallinnu, vyhlášené pod č. 184/1995 Sb. (zveřejněno pod č. 17/2004 Sb. m. s.)	<i>Vypuštění odst. 3 ve čl. 23 (Vyloučení dvojího zdanění) – rozhodné anglické znění Smlouvy jej neobsahuje</i>
	Pokyn Ministerstva financí č. 251/62 277/1995 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 184/1995 Sb.	<i>Čerpání výhod ze Smlouvy je dán automaticky; možnost refundace (podmíněno předložením příslušného formuláře)</i>
	Sdělení MF-43 646/2014/15-1 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Estonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 184/1995)	<i>Specifikace formuláře (včetně odkazu na webovou stránku, kde je možné jej stáhnout)</i>
Etiopie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Etiopskou federativní demokratickou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (zveřejněno pod č. 54/2008 Sb. m. s.)	
Filipíny	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Filipínskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 132/2003 Sb. m. s.)	<i>Součástí Smlouvy je i Protokol (zakotvuje pravidla proti zneužití Smlouvy)</i>
	Pokyn D-271 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Filipínskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 132/2003 Sb.m.s.)	<i>Podmíněnost snížení daně nebo osvobození dle Smlouvy je podmíněno žádostí s příloženými</i>

Země	Předpisy	Pozn.
		<i>dokumenty.</i>
Finsko (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Finskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 43/1996 Sb.)	
	Pokyn Ministerstva financí č. 251/14 220/1998 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Finskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu č. 43/1996 Sb.	<i>Uplatnění výhod ze smluv je podmíněno předložením požadovaných informací plátcí (možnost refundace).</i>
Finsko (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Finské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 134/1976 Sb.)	
Francie (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky a zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 79/2005 Sb. m. s.)	
	Pokyn D-291 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 79/2005)	<i>Možnost čerpat výhody ze Smlouvy již při výplatě – podmínkou je prokázání daňové rezidence v ČR; možnost refundace..</i>
	Sdělení k Pokynu č. D-291 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 79/2005)	<i>Informace k sérii nových daňových formulářů k získání daňových výhod plynoucích z uzavřených Smluv.</i>
Francie (původní)	Vyhláška ministerstva zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 73/1975 Sb.)	
Gruzie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a orgánem výkonné moci Gruzie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 40/2007 Sb. m. s.)	
	Pokyn D-314 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a orgánem výkonné moci Gruzie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 40/2007 Sb.m.s.)	<i>Pro čerpání výhod ze Smlouvy je třeba doložit žádost spolu s potvrzením o daňovém rezidentství v ČR; možnost refundace. Doporučena úzká spolupráce s plátcem či přímo gruzínským správcem daně.</i>
Hongkong	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu – zvláštní administrativní oblastí Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 49/2012 Sb. m. s.)	
	Sdělení MF-57 549/2012/15 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu - zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 49/2012)	<i>Informace o absenci speciálního způsobu uplatnění výhod plynoucích ze smlouvy pro nerezidenty – doporučení postupu v součinnosti s hongkongským</i>

Země	Předpisy	Pozn.
		<i>partnerem, plátcem příjmů (potenciální možnost podání daňového přiznání).</i>
Chorvatsko (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou o zaměření dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 42/2000 Sb. m. s. ve znění Protokolu zveřejněného pod č. 82/2012 Sb. m. s.)	
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou ke Smlouvě mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 82/2012 Sb. m. s.)	<i>Nedotýká se pasivních příjmů (tj. dividend, úroků či licenčních poplatků)</i>
	Pokyn D-216 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 42/2000)	<i>Informace o nutnosti doložit potvrzení českého správce daně o daňovém domicilu (rezidenci) v České republice</i>
Chorvatsko (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Socialistickou federativní republikou Jugoslávie o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 99/1983 Sb.)	<i>Původní stát Socialistické federativní republiky Jugoslávie</i>
Indie (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 301/1999 Sb.)	
	Pokyn D-217 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 301/1999)	<i>Při výplatě nerezidentům uplatňována srážka daně automaticky (lze očekávat vyžádání potvrzení o daňovém domicilu ze strany indického dlužníka)</i>
Indie (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Indie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 77/1987 Sb.)	
Indonésie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indonéské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (zveřejněno pod č. 67/1996 Sb.)	
	Pokyn D-197 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indonéské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 67/1996)	<i>Automatické poskytnutí výhod (nutnost prokázat nárok potvrzením o daňovém domicilu).</i>
	Pokyn D-338 Sdělení k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Indonéské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (<i>tento Pokyn částečně mění pokyn D-197</i>).	<i>Informace o nových formulářích, které slouží daňovým nerezidentům jako žádost o automatické uplatnění daňových výhod ze Smlouvy.</i>
Irsko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 163/1996 Sb.)	
	Pokyn Ministerstva financí č. 251/34 966/1998 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z	<i>Informace o nutnosti podávat žádosti pro uplatnění nároku na sníženou sazbu irské</i>

Země	Předpisy	Pozn.
	příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 163/1996)	<i>daňové správe v předstihu před výplatou jakéhokoliv příjmu (specifikace formuláře). K žádosti se přikládá příslušná licenční nebo úvěrová smlouva.</i>
Island	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Islandskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 11/2001 Sb. m. s.)	
Itálie	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku (zveřejněna pod č. 17/1985 Sb.)	<i>Součástí smlouvy je Protokol (nicméně ten se přímo nedotýká zdaňování pasivních příjmů).</i>
	Pokyny V/1-18.003/87 pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle Smlouvy mezi ČSSR a Italskou republikou a ČSSR a Indickou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu	<i>Informace o realizaci nutnosti žádat o refundaci (žádosti podávané na úředním formuláři vydaném italskou daňovou správou)</i>
	Sdělení 251/82 396/97 k uplatnění Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku mezi ČSSR a Italskou republikou (č. 17/1985 Sb.)	<i>Informace o nutnosti prokázání potvrzení o daňovém domicilu (potvrzení přímo na formuláře pro uplatňování daňových úlev)</i>
	Sdělení 15/117 398/2010-153 k uplatňování Smlouvy mezi ČSSR a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku (č. 17/1985 Sb.)	<i>Informace o novém formuláři (Tax Exemption Application Form for Non-Residents“.</i>
	Sdělení 494/186/2003 k uplatňování Smlouvy mezi ČSSR a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku (č. 17/1985 Sb.)	<i>Informace o adrese, na které se žádá o osvobození nebo refundaci italské daně z dividend, úroků a licenčních poplatků.</i>
Izrael	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Státem Izrael o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 21/1995 Sb.)	
	Pokyn 251/19 008/1995 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a státem Izrael o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu č. 21/1995 Sb.	<i>Informace o nutnosti podání žádosti pro uplatnění sazeb dle Smlouvy předem (informace o formuláři).</i>
Japonsko	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů (zveřejněna pod č. 46/1979 Sb.)	<i>Jde o jednu z nejstarších Smluv.</i>
	Sdělení MF-18 174/2012/15 k uplatňování Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu (46/1979 Sb.)	<i>Dotýká se pouze úroků a to ve vztahu k určité specifické právníkové osobě.</i>
Jihoafrická republika	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Jihoafrickou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněna pod č. 7/1997 Sb.)	
	Pokyn D-192 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Jihoafrickou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 7/1998)	<i>Automatické přiznání výhod ze smlouvy (potřeba před platbou předložit žádost včetně písemného potvrzení o</i>

Země	Předpisy	Pozn.
		<i>tom, že subjekt je skutečným vlastníkem a o daňovém domicilu v České republice.</i>
Jordánsko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou Českou republikou a vládou Jordánského hašimovského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 88/2007 Sb. m. s.)	
Kanada (aktuální)	Sdělení Mnisterstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 83/2002 Sb. m. s.)	
	Pokyn D-243 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 83/2002 Sb.m.s.)	<i>Informace o instrukcích kanadské daňové správy (informace a návody).</i>
Kanada (původní)	Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Republiky a vládou Kanady o zamezení dvojího zdanění a zabránění dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 537/1992 Sb.)	
Kazachstán	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Kazachstán o zamazení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 3/2000 Sb. m. s.)	
	POKYN D-215 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Kazachstán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 3/2000 Sb. m. s.)	<i>Informace o formulářích, které je třeba předložit spolu s potvrzením o rezidenství pro uplatnění nároku na snížení (popř. osvobození).</i>
	Sdělení č. 15/51 330/2009-153 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Kazachstán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 3/2000)	<i>Informace o neaktuálnosti některých informací uvedených v Pokynu D-215.</i>
KLDR	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Korejské lidové demokratické republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 3/2006 Sb. m. s.)	
Korejská republika	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou a Slovenskou Federativní republikou a Korejskou republikou o zamezení	
	Pokyn Ministerstva financí č. 251/62 754/1995 k uplatňování Smlouvy mezi Českou a Slovenskou Federativní republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu č. 124/1995 Sb.	<i>Automatické poskytnutí výhod ze Smlouvy (nutnost doložit potvrzení o rezidenci plátcí).</i>
Kuvajt	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Státem Kuvajt o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 48/2004 Sb. m. s.)	
	POKYN D-268 Sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění se Spojenými arabskými emiráty	<i>Nedotýká se pasivních příjmů</i>
Kypr (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Kyperskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 120/2009 Sb. m. s.)	
	Pokyn D-341 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Kyperskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a	<i>K žádosti o snížení nebo refundaci kyperské daně potřeba předložit žádost</i>

Země	Předpisy	Pozn.
	zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 120/2009)	<i>na předepsaném formuláři. Nutné doložit i potvrzení českého správce daně o daňovém rezidentství žadatele.</i>
Kypr (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Kyperské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 30/1981 Sb.)	
Libanon	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Libanonskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 30/2000 Sb. m. s.)	
Litva	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Litevskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 230/1995 Sb.)	
	Pokyn Ministerstva financí 251/63 326/1995 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Litevskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 230/1995 Sb.	<i>Automaticky přiznávaná výhoda ze Smlouvy (změna viz níže). Doporučení předem upozornit litevského dlužníka na příslušné ustanovení Smlouvy (v případě pochybností nutnost doložit potvrzení o daňovém rezidentství).</i>
	Dodatek 251/78 227/97 k Pokynu k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Litevskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 230/1995)	<i>Informace o nutnosti předložit pro čerpání výhod ze Smluv formulář. Možnost refundace – opět s využitím standardizovaného formuláře.</i>
Lotyšsko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 170/1995 Sb.)	
	Pokyn Ministerstva financí 251/53 545/95 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 170/1995 Sb.	<i>Informace o prozatímní absenci speciálních pravidel (příprava refundačního systému).</i>
	Dodatek 251/24 819/1996 k Pokynu k uplatňování Smlouvy mezi ČR a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 170/1995 Sb.	<i>Čerpání výhod ze Smlouvy podmíněno vyplněnou žádostí (speciální formulář). Po předložení tohoto formuláře sráženo dle Smlouvy. Možnost refundace.</i>
Lucembursko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Lucemburského velkovévodství o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 79/1993 Sb.).	
	Pokyn č. 251/57 027/1993 Ministerstva financí pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo snížení daní podle smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Lucemburského velkovévodství o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	<i>Absence speciálního formuláře. Pro přímé čerpání výhod ze Smlouvy žádost s náležitostmi ve spojení s potvrzením českého správce daně.</i>
Maďarsko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy	

Země	Předpisy	Pozn.
	mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 22/1995 Sb.)	
Makedonie (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Makedonie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 88/2002 Sb. m. s.)	
	POKYN D-242 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Makedonie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 88/2002)	
Makedonie (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Socialistickou federativní republikou Jugoslávie o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 99/1983 Sb.)	<i>Bývalý stát Jugoslávie</i>
Malajsie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Malajsie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 71/1998 Sb.)	
	Pokyn D-198 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Malajsie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 71/1998)	<i>Refundační systém (žádosti podávané neformálním způsobem).</i>
Malta	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 164/1997 Sb.)	
	Pokyn Ministerstva financí č. 251/74 762/1997 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 164/1997)	<i>Informace o existenci refundačního systému.</i>
Maroko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Marockým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 83/2006 Sb. m. s.)	
	Pokyn D-305 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Marockým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 83/2006)	<i>Refundační systém (nutno doložit potvrzení o daňovém rezidenství v ČR a o tom, že poplatník je skutečným vlastníkem příjmu).</i>
Mexiko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 7/2003 Sb. m. s.)	
	POKYN D-260 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 7/2003 Sb.m.s.)	<i>Automatické uplatňování výhod ze Smlouvy (nutno prokázat daňovou rezidenci v ČR). V případě srážky daně vyšší než jakou stanoví Smlouva, možnost refundace.</i>
Moldávie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Moldavskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 88/2000 Sb. m. s. ve znění změn zveřejněných pod č. 97/2005 Sb. m. s.)	

Země	Předpisy	Pozn.
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu ke Smlouvě mezi Českou republikou a Moldavskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 97/2005 Sb. m. s.)	<i>Nedotýká se licenčních poplatků.</i>
Mongolsko (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Mongolskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 18/1999 Sb.)	
	Pokyn D-189 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Mongolskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 18/1999)	<i>Aplikace výhod ze Smlouvy automaticky (lze očekávat vyžádání potvrzení o daňovém domicilu (rezidenci))</i>
Mongolsko (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb. o Smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik	<i>Původní mnohostranná smlouva o zamezení dvojího zdanění se státy RVHP (Rada vzájemné hospodářské pomoci)</i>
Německo (Spolková republika Německo)	Vyhláška o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 18/1984 Sb.)	<i>Jde o jednu z nejstarších smluv, které nebyly novelizovány (negociační proces nové smlouvy s ohledem na rozpor v některých otázkách vážne).</i>
	Pokyny pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (V/1-11.586/84)	<i>O využití výhod ze Smlouvy je třeba žádat písemně na úředním formuláři (německý dlužník může žádat o zjednodušení vybírání daně z licenčních poplatků v SRN).</i>
Nigérie	Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Nigérijské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (zveřejněno pod č. 339/1991 Sb. ve znění změny zveřejněné pod č. 371/1999)	
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí, kterým se vyhláší oprava v textu Smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Nigérijské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, podepsané v Lagosu dne 31. srpna 1989, vyhlášené pod č. 339/1991 Sb.	<i>Oprava sazby daně z chybně uvedených „10%“ na „15%“.</i>
Nizozemí	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 138/1974 Sb. ve znění změn zveřejněných pod č. 112/1997 Sb. a 58/2013 Sb.)	<i>Součástí Smlouvy je i Protokol, který stanoví lhůtu pro žádosti o vrácení daně vybrané v rozporu s čl. 10, 11 a 12 Smlouvy.</i>
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu doplňujícího Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 112/1997 Sb.)	<i>Dotýká se úroků.</i>
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu, který upravuje Smlouvu mezi Československou socialistickou	<i>Změna ustanovení upravující metody</i>

Země	Předpisy	Pozn.
	republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 58/2013 Sb. m. s.)	<i>zamezení dvojího zdanění.</i>
	SDĚLENÍ 251/29 499/1997 o aplikaci článku 10 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a Nizozemským královstvím č. 138/1974 Sb.	<i>Informace ve vztahu k dividendám.</i>
	Sdělení 251/29 066/1999 k aplikaci článku 10 Smlouvy mezi ČSSR a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 138/1974)	<i>Informace ve vztahu k dividendám.</i>
Norsko (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 121/2005 Sb. m. s.)	
	Pokyn D-290 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 121/2005)	<i>Refundační systém – podle sdělení není uplatňována srážková daň na licenční poplatky a úroky (refundace se tak podle pokynu týká jen dividend)</i>
Norsko (původní)	Vyhláška o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 35/1980 Sb.)	
Nový Zéland	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Novým Zélandem o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 75/2008 Sb. m. s.)	
	Pokyn D-326 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Novým Zélandem o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 75/2008)	<i>Automatické přiznávání výhod ze Smlouvy (nutnost doložit potvrzení o daňovém rezidentství; novozélandské daňové úřady si mohou vyžádat další důkazní prostředky).</i>
Panama	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Panamskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokol k této smlouvě (zveřejněno pod č. 91/2013 Sb. m. s.)	
Polsko (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 102/2012 Sb. m. s.)	
	Sdělení MF-25 259/2013/15-1503 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 102/2012)	<i>Pro automatické uplatnění sazby uvedené ve Smlouvě je zapotřebí předložit polskému plátcí potvrzení o daňovém domicilu.</i>
Polsko (původní)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Polské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 31/1994 Sb. ve znění změn zveřejněných pod č. 64/1994 Sb.)	<i>Součástí Smlouvy je Protokol, který se však nedotýká přímo licenčních poplatků.</i>
Portugalsko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku	

Země	Předpisy	Pozn.
	<p>v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 275/1997 Sb.)</p> <p>Pokyn D-191 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 275/1997)</p>	<p><i>Pro uplatnění výhod ze Smlouvy je třeba předložit žádost (vyplněný standardizovaný formulář a potvrzení o rezidentství v ČR). V případě, že bylo sraženo více, než stanoví Smlouva, předkládá se žádost o refundaci na speciálním formuláři.</i></p>
Rakousko (aktuální)	<p>Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokolu (zveřejněno pod č. 31/2007 Sb. m. s. ve znění změn zveřejněné pod č. 100/2012 Sb. m. s.)</p>	<p><i>Součástí původní verze Smlouvy je Protokol obsahující doložku nejvyšších výhod ve vztahu k licenčním poplatkům.</i></p>
	<p>Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi Českou republikou a Rakouskou republikou, který upravuje Smlouvu mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 100/2012 Sb. m. s.)</p>	<p><i>Úprava výměny informací.</i></p>
	<p>Pokyn D-311 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, včetně Protokolu k ní (Sbírka mezinárodních smluv č. 31/2007)</p>	<p><i>Informace o aplikaci smíšeného přístupu k využití výhod plynoucích ze Smlouvy (plátcovský systém nebo možnost refundace).</i></p>
	<p>Pokyn D-312 - sdělení ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Belgickým královstvím</p>	<p><i>Dopad doložky nejvyšších výhod na uplatňování Smlouvy s Belgií vlivem nové Smlouvy s Rakouskem.</i></p>
Rakousko (původní)	<p>Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Rakouskou republikou o (zveřejněno pod č. 48/1979 Sb.)</p>	
Rumunsko (aktuální)	<p>Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Rumunska o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 180/1994 Sb.)</p>	
	<p>Pokyn FZ118/94 k uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a vládou Rumunska o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku č. 180/1994 Sb.</p>	<p><i>Automatické přiznání nároku. Doporučuje se, aby český věřitel upozornil rumunského dlužníka (v případě pochybností potvrzení o českém daňovém rezidentství).</i></p>
Rumunsko (původní)	<p>Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb. o Smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik</p>	<p><i>Původní mnohostranná smlouva o zamezení dvojího zdanění se státy RVHP (Rada vzájemné hospodářské pomoci)</i></p>
Ruská federace (aktuální)	<p>Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněné pod č. 278/1997 Sb. ve znění změny zveřejněné pod č. 56/2009 Sb. m. s.)</p>	

Země	Předpisy	Pozn.
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu ke Smlouvě mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 56/2009 Sb. m. s.)	<i>Změna čl. 12 odst. 2 Smlouvy (úprava pravidla platného pro zdanění ve státu zdroje)</i>
	POKYN 251/92 624/1998 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 278/997)	<i>Pro refundaci nutno užít formuláře. V případě pravidelných plateb lze vyjimečně požádat o to, aby srážka nebyla provedena (u příjmů nepodléhajících dle Smlouvy zdanění, musí jít o pravidelné příjmy)</i>
Ruská federace (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 49/1979 Sb. o Smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik	<i>Původní mnohostranná smlouva o zamezení dvojího zdanění se státy RVHP (Rada vzájemné hospodářské pomoci)</i>
Řecko	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 98/1989 Sb.)	
	Pokyny čj. II 1-19 896/89 pro uplatňování nároků na snížení daní podle smlouvy mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	<i>Informace o refundačním systému (žádost podávána na specializovaném formuláři)</i>
Spojené arabské emiráty	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými arabskými emiráty o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 276/1997 Sb.)	<i>Součástí Smlouvy je Protokol.</i>
Saudská Arábie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Království Saúdské Arábie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 42/2013 Sb. m. s.)	
	Sdělení MF-9059/2014/15-1503 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Království Saúdské Arábie o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka mezinárodních smluv č. 42/2013)	<i>Pro automatické čerpání výhod ze Smlouvy je třeba předložit kombinovaný formulář (prohlášení o tom, že poplatník je skutečným vlastníkem a zároveň doložení potvrzení o daňovém domicilu v ČR).</i>
Singapur	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Singapurské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 224/1998 Sb.)	<i>Součástí je i Protokol.</i>
	Pokyn čj. 251/73 070/1998 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Singapurem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 224/1998)	<i>Potřeba doložit potvrzení o rezidenství a podat žádost o uplatnění snížené sazby, resp. o osvobození na specializovaném formuláři. Z licenčních poplatků sražena 10% daň z brutto částky.</i>

Země	Předpisy	Pozn.
Slovensko (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 100/2003 Sb. m. s.)	
	Sdělení MF-43 038/2014/15-1 k aplikaci Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	<i>Informace se nedotýkají licenčních poplatků.</i>
Slovensko (původní)	Sdělení ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojíhozdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 257/1993 Sb.)	
Slovinsko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 214/1998 Sb.)	
	Pokyn 251/54 705/1998 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 214/1998)	<i>Refundační systém. Dle informací v Pokynu není uplatňována srážková daň na licenční poplatky vyplácené zahraničním právnickým osobám. Obecně je nutná žádost spolu s potvrzením o daňovém rezidenství v ČR.</i>
Slovinsko (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Socialistickou federativní republikou Jugoslávie o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 99/1983 Sb.)	<i>Původní stát Socialistické federativní republiky Jugoslávie</i>
Srbsko a Černá Hora (aktuální)	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 88/2005 Sb. m. s. ve znění změn zveřejněných pod č. 26/2011 Sb. m. s.)	
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi vládou České republiky a vládou Republiky Srbsko ke Smlouvě mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamazení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 26/2011 Sb. m. s.)	<i>Netodýká se pasivních příjmů.</i>
	Pokyn D-287 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka mezinárodních smluv č. 88/2005)	<i>Pro automatické přiznání výhod ze Smlouvy nutno prokázat daňové rezidentství v ČR a doložit prohlášení o tom, že poplatník je skutečným vlastníkem příjmu a podle českého daňového práva je daný příjem považován za její.</i>
Srbsko a Černá Hora (původní)	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Socialistickou federativní republikou Jugoslávie o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 99/1983 Sb.)	<i>Původně státy Socialistické federativní republiky Jugoslávie</i>
Srí Lanka	Vyhláška o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 132/1979 Sb.)	
Sýrie	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy	<i>Součástí Smlouvy je</i>

Země	Předpisy	Pozn.
	mezi vládou České republiky a vládou Syrské arabské republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 115/2009 Sb. m. s.)	<i>Protokol.</i>
Španělsko	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Španělskem o zamazení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 23/1982 Sb.)	
	Pokyny čj. VI/1-2 907/82 pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění s Kyprem a se Španělskem	<i>Automatické přiznání výhod ze Smlouvy.</i>
Švédsko	Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Švédským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 9/1981 Sb.)	
	Pokyny čj. VI/1-23 961/80 pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle mezinárodních smluv s Norskem a se Švédskem o zamezení dvojího zdanění	<i>Licenční poplatky placené švédskými dlužníky příjemcům v cizině nepodléhají ve Švédsku srážkové daní. Je však nutno podat ve Švédsku podat daňové přiznání.</i>
Švýcarsko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 281/1996 Sb. ve znění změny zveřejněných pod č. 99/2013 Sb. m. s.)	<i>Součástí Smlouvy je i Protokol.</i>
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou, který upravuje Smlouvu mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní (zveřejněno pod č. 99/2013 Sb. m. s.)	<i>Doplněna vyvatitelná právní domněnka ve vztahu k vymezení státu zdroje licenčního poplatku.</i>
	Pokyn čj. 251/69 377/96 k uplatňování Smlouvy mezi vládou ČR a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku	<i>Informace o refundačním systému (žádost podávána na speciálním formuláři).</i>
	Pokyn D-254 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 281/1996 Sb.)	<i>Informace o zjednotění systému ve vztahu k dividendám.</i>
Tádžikistán	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Tádžickou republikou o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněna pod č. 89/2007 Sb. m. s.)	
Thajsko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou Česko republiky a královskou vládou Thajského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 229/1995 Sb.)	
	Pokyn Ministerstva financí čj. 251/96 021/1997 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a královskou vládou Thajského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (Sbírka zákonů č. 229/1995)	<i>Nárok povolován automaticky u zdroje. Pro účely zápočtu daně zaplacené v Thajsku třeba požádat thajského plátce o vydání daňového certifikátu thajským daňovým úřadem.</i>
Tunis	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Tuniské republiky o zamezení dvojího zdanění	

Země	Předpisy	Pozn.
	daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku (zveřejněno pod č. 419/1992 Sb.)	
	Pokyn Ministerstva financí čj. 251/55 776/1995 k uplatňování smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku s Tuniskou republikou č. 419/1992 Sb.	<i>Výhody ze Smlouvy přiznány automaticky (třeba doložit potvrzení vydané českým místně příslušným správcem daně).</i>
Turecko	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Tureckou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (zveřejněno pod č. 19/2004 Sb. m. s.)	<i>Součástí Smlouvy je Protokol – nedotýká se pasivních příjmů.</i>
	Pokyn D-262 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Tureckou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (č. 19/2004 Sb.m.s.)	<i>Pro čerpání výhod ze Smlouvy není předepsán speciální formulář – nicméně je nutno doložit potvrzení o daňovém domicilu. Možnost žádat o refundaci (rovněž nutno předložit potvrzení o daňovém domicilu)</i>
Ukrajina	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 103/1999 Sb.)	
	POKYN D-211 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 103/1999)	<i>Refundanční systém – není předepsán formulář, je však nutno doložit potvrzení o daňovém rezidenství ČR.</i>
USA	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (zveřejněno pod č. 32/1994 Sb. ve znění změn zveřejněných pod č. 370/1999 Sb.)	
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí, kterým se vyhláší oprava v textu Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku, podepsané v Praze dne 16. září 1993, vyhlášené pod č. 32/1994 Sb. (zveřejněno pod č. 370/1999 Sb.)	<i>Oprava textu Smlouvy se týká úroků.</i>
	Pokyn FZ106/94 k uplatňování Smlouvy mezi ČR a USA o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku č. 32/1994 Sb.	<i>Informace o postupu pro uplatnění snížené sazby či osvobození (podmíněno dodání vyplněného formuláře americké daňové správy).</i>
Uzbekistán	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Uzbeké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 28/2001 Sb. m. s. ve znění změn zveřejněných pod č. 92/2012 Sb. m. s.)	
	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Protokolu mezi vládou České republiky a vládou Uzbeké republiky, který upravuje Smlouvu mezi vládou České republiky a vládou Uzbeké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 92/2012 Sb. m. s.)	<i>Ve vztahu k licenčním poplatkům pouze změna v užití terminologii (slovo „videokazeta“ nahrazeno vhodnějším termínem. Změna v pravidlech pro zamezení dvojího zdanění.</i>
	Pokyn D-226 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České	<i>Pro automatické</i>

Země	Předpisy	Pozn.
	republiky a vládou Uzbeké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (č. 28/2001 Sb. m. s.)	<i>uplatnění výhody ze Smlouvy je nutné předložit formulář (včetně potvrzení o daňovém domicilu). Možnost refundance nebyla-li automaticky aplikována Smlouva.</i>
Velká Británie	Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (zveřejněno pod č. 89/1992 Sb.)	
	Pokyny čj. II/3-12 858/92 pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle smlouvy mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku	<i>Informace o refundačním systému (o refundaci se žádá na speciálním formuláři).</i>
Venezuela	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Venezuelskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 6/1998 Sb.)	<i>Součástí Smlouvy je Protokol – dotýká se situace, kdy by Venezuela přistoupila na systém zdaňování celosvětových příjmů.</i>
	Pokyn D-196 k uplatňování Smlouvy mezi Českou republikou a Venezuelskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 6/1998)	<i>Pro uplatnění výhod ze Smlouvy je třeba předložit potvrzení o daňovém domicilu (rezidenci) v ČR a požádat o uplatnění snížené sazby, resp. o osvobození od srážkové daně.</i>
Vietnam	Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o podpisu Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Vietnamské socialistické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (zveřejněno pod č. 108/1998 Sb.)	
	POKYN Ministerstva financí čj. 251/44 102/1998 k uplatňování Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Vietnamské socialistické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 108/1998)	<i>Pro čerpání výhod ze Smlouvy je třeba doložit potvrzení o daňovém domicilu vystaveném českým správcem daně.</i>

Tabulka 2: Seznam současných a předchozích smluv o zamezení dvojího zdanění a doprovodných předpisů (pokynů a sdělení)²

² Vlastní zpracování.

Příloha 3 – Kritérium aplikované pro řešení kolizní situace v rezidentství u právnické osoby

Stát	SZDZ zveřejněna pod č.	Stát daňové rezidence v případě kolize	
Armenie	86/2009 Sb. m. s.	stát, jehož je osoba státním příslušníkem	
Azerbajdžán	74/2006 Sb. m. s.	stát, jehož je osoba státním příslušníkem; v případě, že není osoba státním příslušníkem žádného ze států, budou se příslušné úřady smluvních států snažit upravit tuto otázku vzájemnou dohodou	
Kanada	83/2002 Sb. m. s.		
Bahrajn	59/2012 Sb. m. s.	stát, kde je místo hlavního vedení	
Bosna a Hercegovina	58/2010 Sb. m. s.		
Čína	65/2011 Sb. m. s.		
Kuvajt	48/2004 Sb. m. s.		
Kypr	120/2009 Sb. m. s.		
Makedonie	88/2002 Sb. m. s.		
Polsko	102/2012 Sb. m. s.		
Saudská Arábie	42/2013 Sb. m. s.		
Bělorusko	31/1998 Sb. (99/2011 Sb. m. s.)		stát určen vzájemnou dohodou
Estonsko	184/1995 Sb.		
Finsko	43/1996 Sb.		
Litva	230/1995 Sb.		
Lotyšsko	170/1995 Sb.		
Mexiko	7/2003 Sb. m. s.		
Bulharsko	203/1999 Sb.	stát, na základě jehož právních předpisů byla osoba zřízena	
Izrael	21/1995 Sb.	stát, kde je místo jejího skutečného vedení; nelze-li určit místo skutečného vedení, upraví tuto otázku státy vzájemnou dohodou	
Kazachstán	3/2000 Sb. m. s.	stát, kde je místo skutečného vedení	
Moldávie	88/2000 Sb. m. s. (97/2005 Sb. m. s.)		
Mongolsko	18/1999 Sb.		
Venezuela	6/1998 Sb.		
USA	32/1994 Sb. (č. 370/1999 Sb.)	pro společnost je-li založena podle právních předpisů smluvního státu, je to tento stát (<i>společností se pro účely dané SZDZ rozumí jakákoliv právnická osoba nebo nositel práva, považovaný pro účely zdanění za právnické osoby</i>)	
		pro osobu jinou než fyzickou a jinou než společnost je to stát, který je určen vzájemnou dohodou	

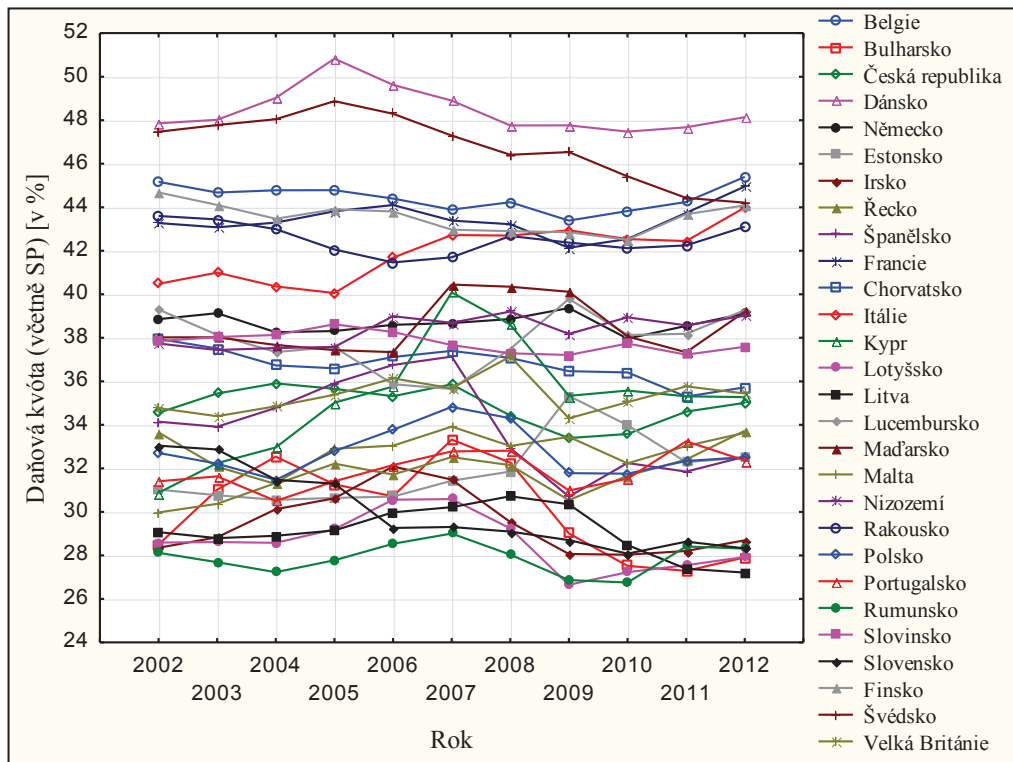
Tabulka 3: Příklady způsobů řešení kolize daňového rezidentství u právnických osob u vybraných SZDZ³

³ Vlastní zpracování s využitím uvedených smluv o zamezení dvojího zdanění.

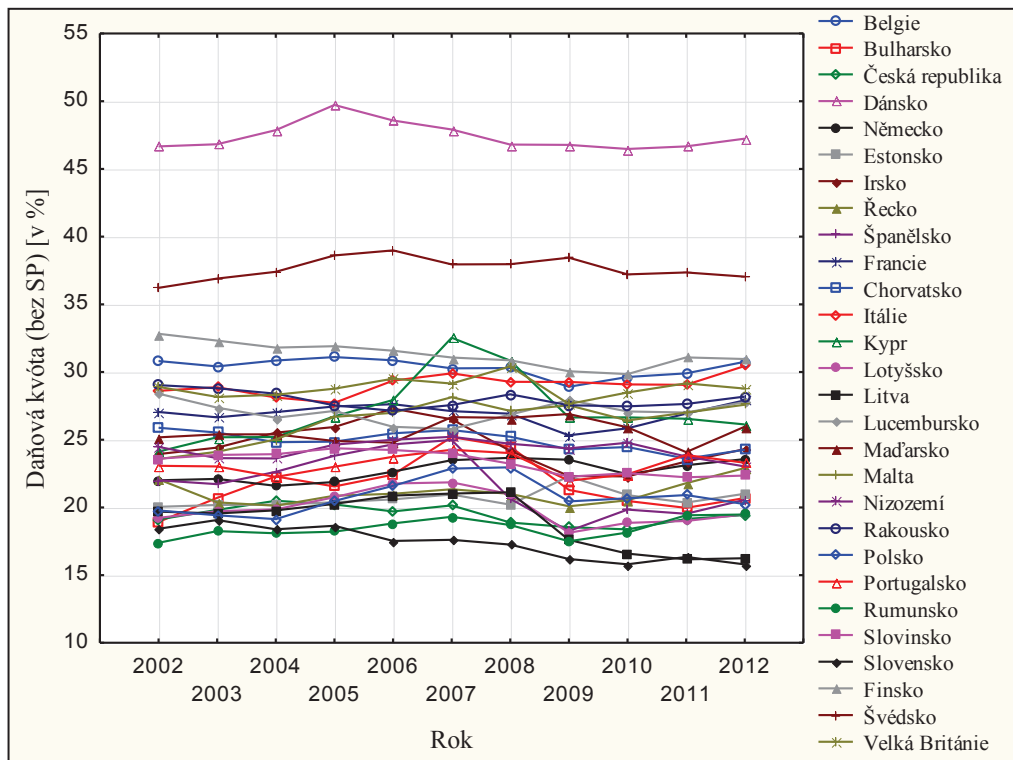
Pozn.:

1. Údaj uvedený v závorce udává číslo, pod kterým je zveřejněn Protokol k příslušné SZDZ.
2. Státní příslušností u právnických osob se rozumí stát, podle jehož právních předpisů byla právnická osoba zřízena.

Příloha 4 – Vývoj vybraných globálních ukazatelů



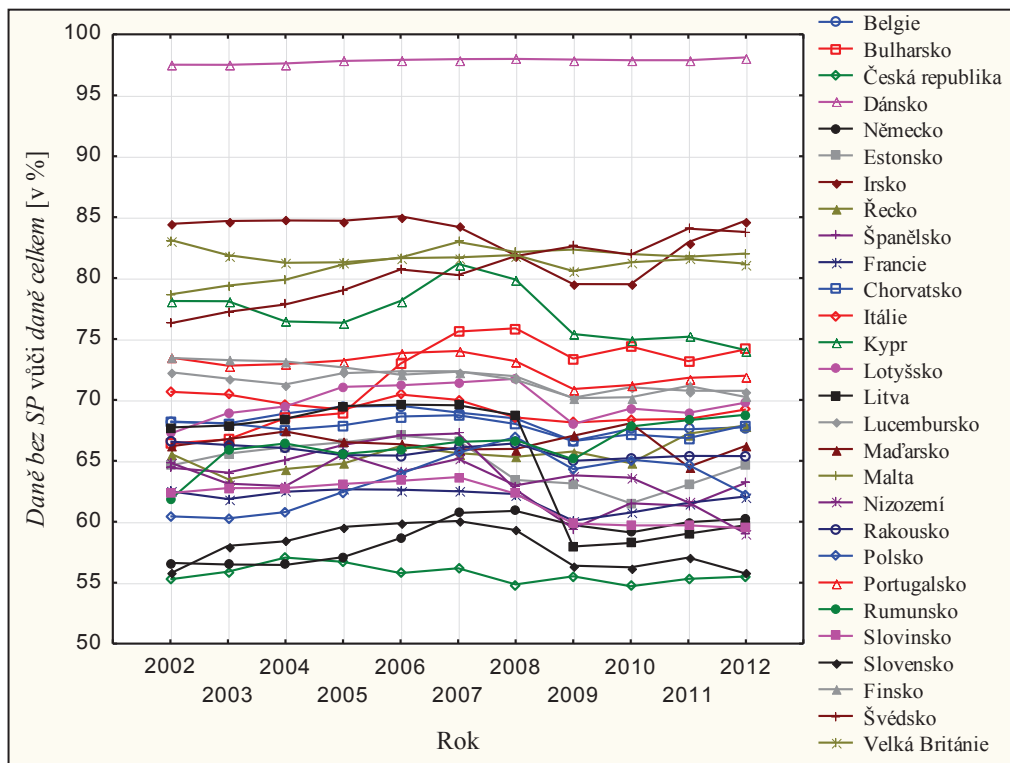
Obrázek 1: Vývoj ukazatele daňové kvóty (při zohlednění SP) v letech 2002 - 2012⁴



Obrázek 2: Vývoj ukazatele daňové kvóty (bez zohlednění SP) v letech 2002 - 2012⁵

⁴ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

⁵ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.



Obrázek 3: Vývoj poměrového ukazatele *daně bez SP vůči daním celkem* v letech 2002 - 2012⁶

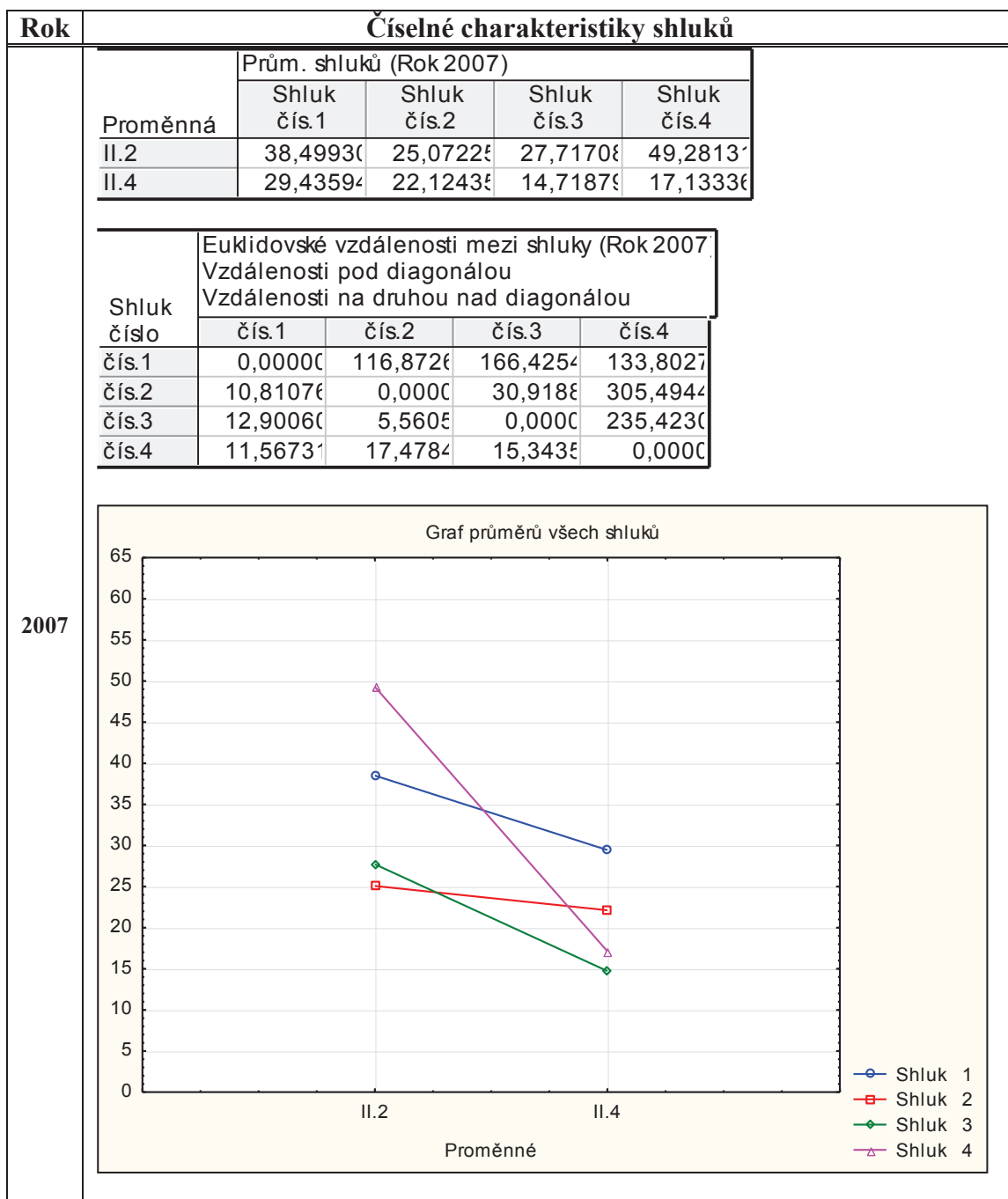
⁶ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

Příloha 5 – Číselné charakteristiky shluků (rok 2002, 2007 a 2012)

Rok	Číselné charakteristiky shluků																			
	2002	Prům. shluků (Rok 2002)																		
Proměnná		Shluk čís.1	Shluk čís.2	Shluk čís.3	Shluk čís.4															
II.4		23,84119	11,95873	22,07864	12,84892															
II.2		39,53745	23,55041	27,26773	61,18516															
Euklidovské vzdálenosti mezi shluky (Rok 2002)																				
Vzdálenosti pod diagonálou																				
Vzdálenosti na druhou nad diagonálou																				
Shluk číslo		čís.1	čís.2	čís.3	čís.4															
čís.1		0,00000	198,3891	76,82626	294,7267															
čís.2		14,08507	0,00000	58,11552	708,5833															
čís.3	8,76506	7,6234	0,00000	617,7898																
čís.4	17,16761	26,6192	24,85538	0,00000																
<p style="text-align: center;">Graf průměrů všech shluků</p> <table border="1"> <caption>Data for Graf průměrů všech shluků</caption> <thead> <tr> <th>Proměnná</th> <th>Shluk 1</th> <th>Shluk 2</th> <th>Shluk 3</th> <th>Shluk 4</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>II.4</td> <td>23,84119</td> <td>11,95873</td> <td>22,07864</td> <td>12,84892</td> </tr> <tr> <td>II.2</td> <td>39,53745</td> <td>23,55041</td> <td>27,26773</td> <td>61,18516</td> </tr> </tbody> </table>						Proměnná	Shluk 1	Shluk 2	Shluk 3	Shluk 4	II.4	23,84119	11,95873	22,07864	12,84892	II.2	39,53745	23,55041	27,26773	61,18516
Proměnná	Shluk 1	Shluk 2	Shluk 3	Shluk 4																
II.4	23,84119	11,95873	22,07864	12,84892																
II.2	39,53745	23,55041	27,26773	61,18516																

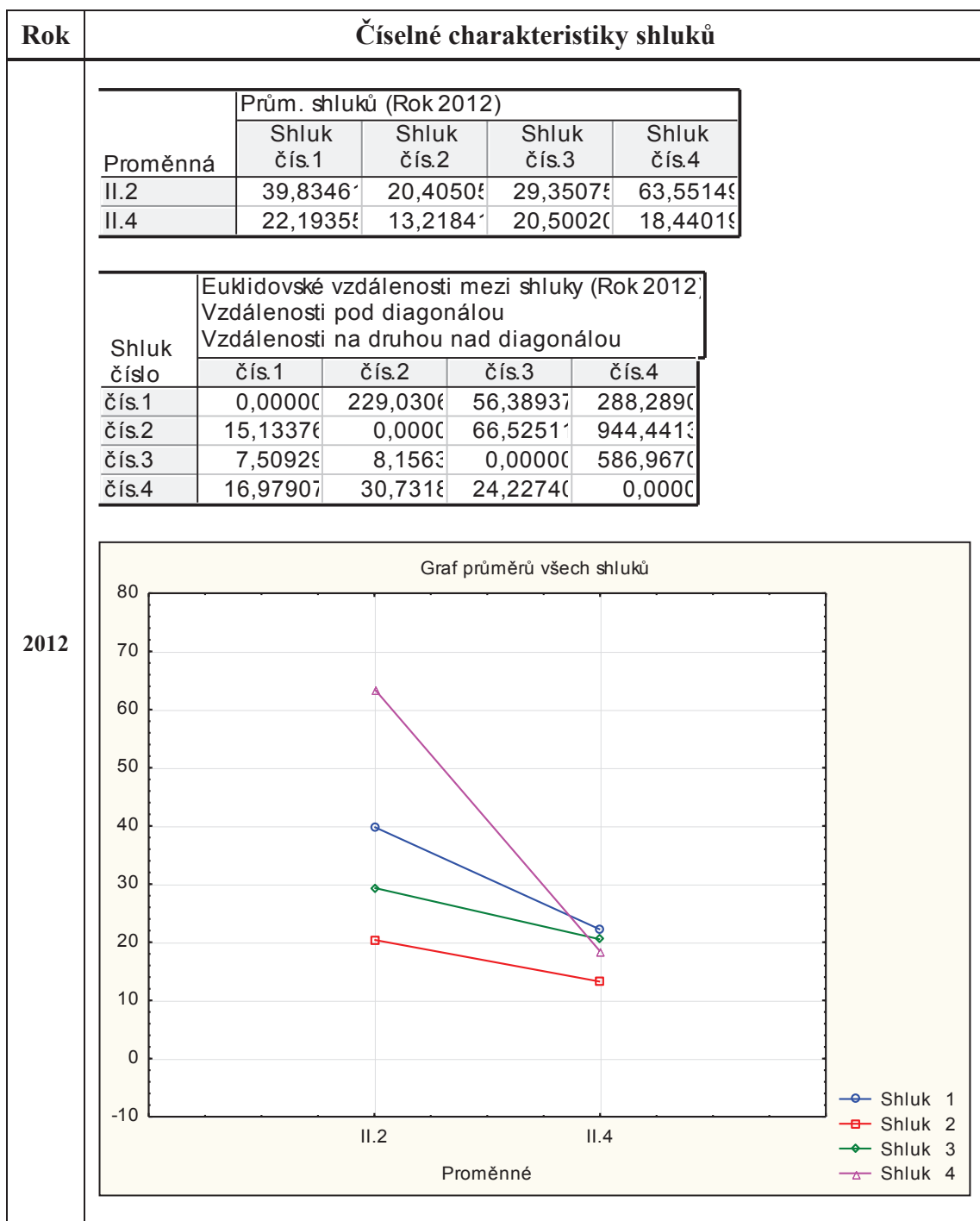
Tabulka 4: Číselné charakteristiky shluků pro rok 2002⁷

⁷ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.



Tabulka 5: Číselné charakteristiky shluků pro rok 2007⁸

⁸ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.



Tabulka 6: Číselné charakteristiky shluků pro rok 2012⁹

⁹ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

Příloha 6 - Vývoj nominálních sazeb daně z příjmů fyzických osob v ČR

Rok 1993

Základ daně		Daň		
od	do	pevná částka	sazba	ze základu přesahujícího
	60 000		15%	
60 000	120 000	9 000 +	20%	60 000
120 000	180 000	21 000 +	25%	120 000
180 000	540 000	36 000 +	32%	180 000
540 000	1 080 000	151 200 +	40%	540 000
1 080 000		367 200 +	47%	1 080 000

Rok 1994

Základ daně		Daň		
od	do	pevná částka	sazba	ze základu přesahujícího
	60 000		15%	
60 000	120 000	9 000 +	20%	60 000
120 000	180 000	21 000 +	25%	120 000
180 000	540 000	36 000 +	32%	180 000
540 000	1 080 000	151 200 +	40%	540 000
1 080 000		367 200 +	44%	1 080 000

Rok 1995

Základ daně		Daň		
od	do	pevná částka	sazba	ze základu přesahujícího
	60 000		15%	
60 000	120 000	9 000 +	20%	60 000
120 000	180 000	21 000 +	25%	120 000
180 000	540 000	36 000 +	32%	180 000
540 000	1 080 000	151 200 +	40%	540 000
1 080 000		367 200 +	43%	1 080 000

Rok 1996

Základ daně		Daň		
od	do	pevná částka	sazba	ze základu přesahujícího
	84 000		15%	
84 000	144 000	12 600 +	20%	84 000
144 000	204 000	24 600 +	25%	144 000
204 000	564 000	39 600 +	32%	204 000
564 000		154 800 +	40%	564 000

Rok 1997

Základ daně		Daň		
od	do	pevná částka	sazba	ze základu přesahujícího
	84 000		15%	
84 000	168 000,00	12 600 +	20%	84 000
168 000	252 000,00	29 400 +	25%	168 000
252 000	756 000,00	50 400 +	32%	252 000
756 000		211 680 +	40%	756 000

Rok 1998 a 1999

Základ daně		Daň		
od	do	pevná částka	sazba	ze základu přesahujícího
	102 000		15%	
102 000	204 000	15 300 +	20%	102 000
204 000	312 000	35 700 +	25%	204 000
312 000	1 104 000	62 700 +	32%	312 000
1 104 000		316 140 +	40%	1 104 000

Rok 2000

Základ daně		Daň		
od	do	pevná částka	sazba	ze základu přesahujícího
	102 000		15%	
102 000	204 000	15 300 +	20%	102 000
204 000	312 000	35 700 +	25%	204 000
312 000		62 700 +	32%	312 000

Rok 2001 - 2005

Základ daně		Daň		
od	do	pevná částka	sazba	ze základu přesahujícího
	109 200		15%	
109 200	218 400	16 380 +	20%	109 200
218 400	331 200	38 220 +	25%	218 400
331 200		66 420 +	32%	331 200

Rok 2006 a 2007

Základ daně		Daň		
od	do	pevná částka	sazba	ze základu přesahujícího
	121 200		12%	
121 200	218 400	14 544 +	19%	121 200
218 400	331 200	33 012 +	25%	218 400
331 200		61 212 +	32%	331 200

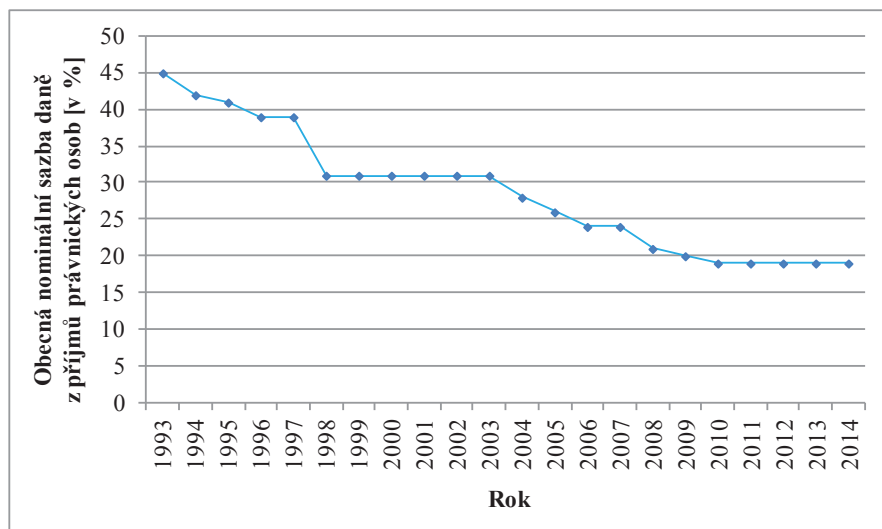
Rok 2008 až 2014

Jednotná sazba daně
15 %

Tabulka 7: Tabulky s hodnotami nominálních sazeb daně z příjmů fyzické osoby v České republice v letech 1993 – 2014¹⁰

¹⁰ Vlastní zpracování s využitím zákona o daních z příjmů.

Příloha 7 – Vývoj obecné nominální sazby daně z příjmů právnických osob v ČR



Obrázek 4: Vývoj obecné nominální sazby daně z příjmů právnických osob¹¹

¹¹ Vlastní zpracování s využitím zákona o daních z příjmů.

Příloha 8 - Definice jednotlivých titulů zařazených do technologické platební bilance

Podrobný popis jednotlivých služeb pomocí kódů služeb používaných v šetření ZO 1-04 od roku 2011.

Služby v oblasti výpočetní techniky – kód 263 klasifikace EBOPS

Kód služby	Popis služby
620X	Poradenství v oblasti počítačů - hardwarové a softwarové poradenství a služby v oblasti zavádění hardwaru a softwaru (kód 620 kromě 6201), upgrade a počítačová školení
6311	Zpracování dat, hosting a související služby - služby v oblasti zpracování dat, analýzy, tvorba a správa webových aplikací
951	Ostatní služby v oblasti výpočetní techniky - údržba a opravy počítačů

Poplatky za licence patentů, vynálezů, ochranných známek, průmyslových vzorů a designu (licenční poplatky a ochranné známky) – kód 266 klasifikace EBOPS

Kód služby	Popis služby
774011	Licenční poplatky za právo užívat produkty výzkumu a vývoje - poplatky za autorizované dočasné užívání patentů, užitečných vzorů a ostatních výsledků výzkumu a vývoje
774012	Licenční poplatky za právo užívat franšizy, ochranné známky a značky
774019	Licenční poplatky za právo užívat ostatní produkty duševního vlastnictví a podobné produkty, kromě děl chráněných autorským právem - poplatky za autorizované dočasné užívání produktů duševního vlastnictví jako jsou patenty, výrobní postupy vč. obchodních tajemství

Výzkum a vývoj – kód 279 klasifikace EBOPS

Kód služby	Popis služby
721X	Výzkum a vývoj v oblasti přírodních, technických, lékařských a zemědělských věd
722X	Výzkum a vývoj v oblasti společenských a humanitních věd

Nákup a prodej práv duševního vlastnictví – kód 480 klasifikace EBOPS

Kód služby	Popis služby
72112	Autorská práva k výsledkům výzkumu a vývoje v oblasti biotechnologie - nákup a prodej práv duševního vlastnictví k trvalému užívání produktů duševního vlastnictví jako jsou patenty, autorská práva, výrobní postupy, užité a průmyslové vzory
72195	Autorská práva k výsledkům výzkumu a vývoje v oblasti přírodních a technických věd - nákup a prodej práv duševního vlastnictví k trvalému užívání produktů duševního vlastnictví jako jsou patenty, autorská práva, výrobní postupy, užité a průmyslové vzory
72203	Autorská práva k výsledkům výzkumu a vývoje v oblasti společenských a humanitních - nákup a prodej práv duševního vlastnictví k trvalému užívání produktů duševního vlastnictví jako jsou patenty, autorská práva, výrobní postupy, užité a průmyslové vzory
70224	Nákup a prodej franšiz a ochranných známek

Architektonické, inženýrské a ostatní technické služby – kód 280 klasifikace EBOPS

Kód služby	Popis služby
7111	Architektonické služby - poradenství a projektové a kontrakční činnosti v architektuře a stavitelství, studie proveditelnosti a studie dopadu, plány městské zástavby, plány úpravy krajiny a okolí staveb a ostatní architektonické a stavitelské služby
7112X	Inženýrské služby - komplexní technické služby a stavební asistence související s výstavbou budov, průmyslových závodů a inženýrské stavby, poradenské a přípravné projektové služby a projektová činnost pro výstavbu budov, průmyslových závodů a inženýrských staveb, inženýrské služby pro budovy, průmyslové závody a inženýrské stavby během výstavby a instalace a ostatní inženýrské služby, montáže technologických celků
71123	Geologické, geofyzikální a související průzkumné a poradenské služby - geofyzikální služby, průzkum a vyhodnocování nerostných ložisek (kromě zkušebních vrtů v souvislosti s těžbou ropy a zemního plynu, zkušebních vrtů pro stavební účely apod.), služby důlního měření, zeměměřičské služby, kartografické služby
749	Ostatní odborné, vědecké a technické služby j. n. - meteorologické služby, činnosti patentových makléřů, bezpečnostní poradenství, zemědělské poradenství, ekologické poradenství, odborné konzultace, monitoring apod.
712	Technické zkoušky a analýzy - zkoušky a analýzy složení a čistoty, fyzikálních vlastností, integrovaných mechanických a elektrických systémů, služby technické inspekce silničních vozidel, poskytování certifikátů pro výrobky, vč. motorových vozidel, letadel, atomových elektráren atd. a ostatní technické zkoušky a analýzy, kalibrace

Tabulka 8: Definice jednotlivých titulů zařazených do technologické platební bilance dle ČSÚ¹²

¹² Vlastní zpracování s využitím ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Definice jednotlivých titulů zařazených do TBP* [online]. 2 s. [cit. 2014-08-28]. Dostupné z:

[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_platebnich_titulu_tpb/\\$File/tpb_definice_titulu.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_platebnich_titulu_tpb/$File/tpb_definice_titulu.pdf)

Příloha 9 – Terminologie vážící se k licencím (materiály ČSÚ)

Pojem	Definice
Aktivní licence	Předmět licence je poskytován.
Pasivní licence	Předmět licence je nabýván.
Licence patentová	Poskytnutí práva využívat platný patent buď v zemi nabyvatele, nebo v zemích, kam má nabyvatel licence úmysl licenční výrobek vyvážet.
Licence vzorová	Předmětem je průmyslový nebo užitný vzor.
Licence na know-how	Předmětem je poskytnutí nechráněných výrobně-technických poznatků, znalostí či zkušeností. Předání příslušných výrobně-technických poznatků je předpokladem a zárukou dokonalého osvojení prakticky každé licenční výroby, a proto velká většina licenčních smluv všech typů uzavíraných v dnešní době obsahuje v nějaké míře příslušné know-how (tato licence je též nazývána <i>nepřavou licencí</i>).
Licence známková	Předmětem je využití ochranných známek.
Licenční smlouva	Poskytnutí práva ve sjednaném rozsahu a na sjednaném území na nabytí či poskytnutí licence na některou z ochran průmyslového vlastnictví. Licenční smlouvy se uzavírají k <i>patentovaným vynálezům, resp. zapsaným užitným vzorům, průmyslovým vzorům, topografií polovodičových výrobků, novým odrudám rostlin a plemenům zvířat či k ochranným známkám písemnou smlouvou</i> . Poskytovatel opravňuje nabyvatele ve sjednaném rozsahu a na sjednaném území k výkonu práv z průmyslového vlastnictví a nabyvatel se zavazuje k poskytování určité úplaty (licenční poplatky) nebo jiné majetkové hodnoty. Licenční poplatky lze platit v pravidelných splátkách (např. ročních), nebo platba proběhne jednorázově při uzavření licenční smlouvy. Vyskytují se také případy, kdy je licence poskytnuta bezplatně. Licenční smlouva nabývá v České republice účinnosti vůči třetím osobám zápisem do registru u Úřadu průmyslového vlastnictví České republiky (ÚPV ČR) se sídlem v Praze.
Patent	Veřejná listina vydaná ÚPV ČR nebo některým národním či mezinárodním patentovým úřadem, která poskytuje právní ochranu na vynález po dobu až 20 let (pokud jsou placeny udržovací poplatky), a to na teritoriu, pro něž byl úřadem vydán. Patenty se udělují na vynálezy, které jsou nové, jsou výsledkem vynálezecké činnosti a jsou průmyslově využitelné. Účinky patentu nastávají ode dne oznámení o udělení patentu ve Věstníku ÚPV. Souhlas k využívání vynálezu chráněného patentem se poskytuje licenční smlouvou.
Užitný vzor	Jde o tzv. „malý patent“, který má blízko ke klasickému patentu. Technické řešení, které je jeho podstatou a je jím po vydání osvědčení o zápisu chráněno, nemusí dosahovat dimenze vynálezu. Požaduje se však, aby přesahovalo rámec pouhé odborné dovednosti, nebylo jen vnější úpravou výrobku a bylo průmyslově využitelné. Užitným vzorem nelze chránit výrobní postupy. Mezinárodní ochranu poskytuje užitným vzorům podle Pařížské úmluvy asi 40 států.
Know-how	Know how (nepatentovaný vynález) jsou znalosti, zkušenosti či poznatky z oblasti výroby, obchodu, služeb či ekonomiky, které nejsou chráněny některou z ochran průmyslového vlastnictví. Za know-how lze dále považovat informace, které byly získány za účelem usnadnění určité podnikatelské činnosti. Charakteristickým znakem know-how je jeho efektivita pro uživatele a také jeho dodatečný přínos, který by bez jeho použití nebyl dosažen. Pro majitele know-how je nesmírně důležité jeho utajení, neboť jeho všeobecná dostupnost by výrazně snížila jeho hodnotu (cenu). Podstatným znakem know-how je, že musí být využitelné třetími osobami.
Průmyslový vzor	Průmyslový vzor je charakterizován vyřešením vnější úpravy výrobku, plošné nebo prostorové, které je nové a použitelné v průmyslové výrobě. Tato vnější úprava výrobku spočívá zejména ve zvláštním vnějším vzhledu, tvaru, obrysech, kresbě, barvě nebo ve zvláštním uspořádání barev nebo v kombinaci těchto znaků, je nová, průmyslově využitelná a má charakter estetický, nikoliv výlučně funkční. Novost zkoumá ÚPV podle přihlášky, kterou ho podrobuje průzkumu formálnímu i

Pojem	Definice
	věcnému. Ochrana začíná zápisem průmyslového vzoru do rejstříku.
Ochrana práv k novým odrudám rostlin a plemenům zvířat	Ochrana se zakládá na šlechtitelském osvědčení vydaném ministerstvem zemědělství. Původcovství vzniká vytvořením nové odrůdy nebo plemene, jež má odlišnost alespoň jednoho podstatného znaku a jejíž biologické vlastnosti jsou stálé. Majitel získává právo na výlučnost obchodního využití.

Tabulka 9: Definice pojmů pro účely sběru statistických dat ČSÚ¹³

¹³ Vlastní zpracování s využitím následujícího zdroje: ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Licence: Definice pojmů* [online]. 2 s., 13.01.2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_pojmu_licence/\\$File/licence_definice_pojmu.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/definice_pojmu_licence/$File/licence_definice_pojmu.pdf)

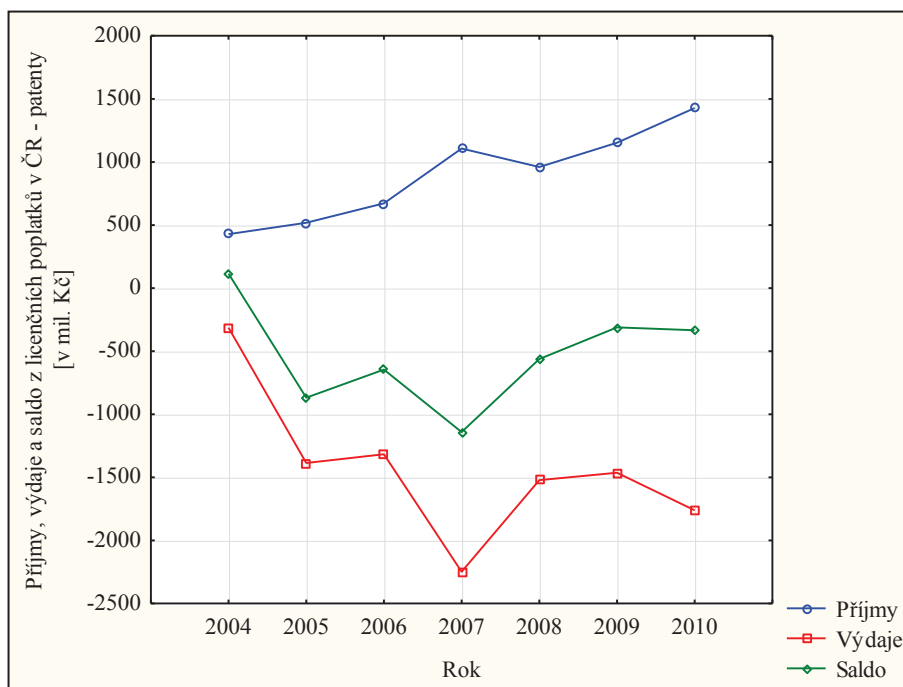
Pozn.: definice a vymezení pojmových znaků ne vždy odpovídá nové soukromoprávní úpravě.

Příloha 10 – Licenční poplatky v ČR

Předmět licenční smlouvy	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Patent	114,80	-868,35	-645,74	-1 141,43	-562,14	-310,88	-333,77
Užitný vzor	-211,62	-881,54	-3 493,10	-3 181,91	-3 357,47	-3 148,07	-2 855,76
Know-how	x	x	-2 093,27	-2 828,87	-2 130,05	-2 821,76	-3 928,08
Průmyslový vzor	x	x	-1 421,05	-666,68	-1 025,68	-1 425,07	-1 529,99
Nové odrůdy rostlin a plemen zvířat	x	x	-73,83	-39,52	-104,57	-93,21	-16,14

Tabulka 10: Saldo z plateb licenčních poplatků za jednotlivé kategorie [v mil. Kč]¹⁴

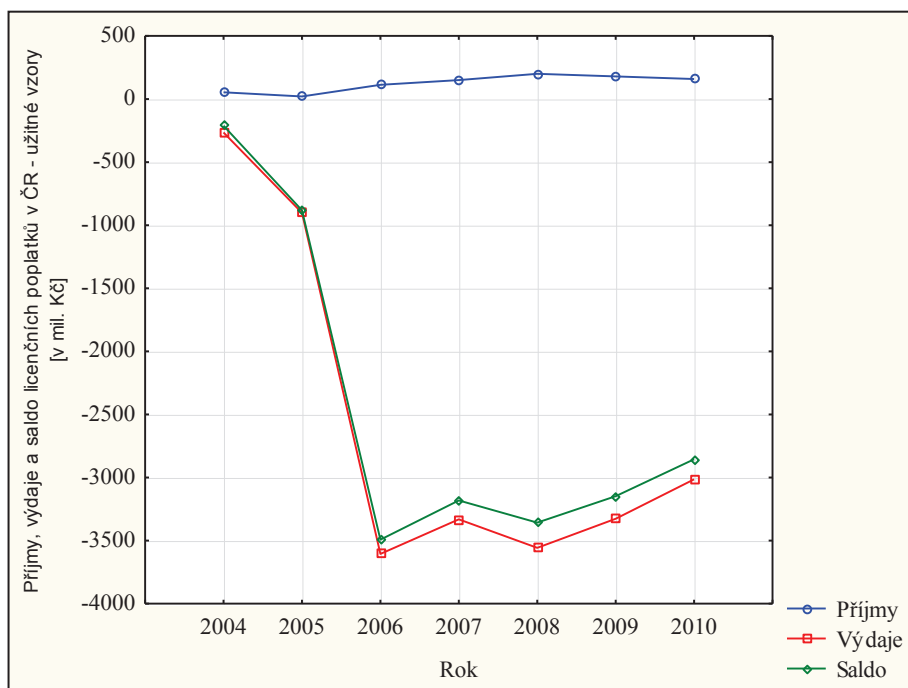
Pozn.: označení „x“ znamená, že údaj není k dispozici.



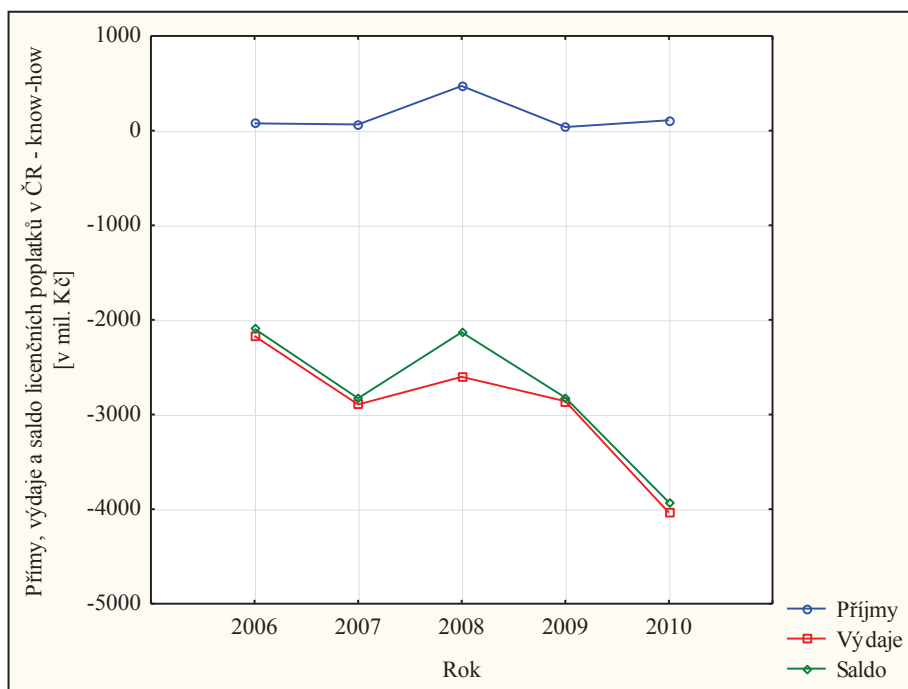
Obrázek 5: Příjmy, výdaje a saldo licenčních poplatků v České republice (patenty)¹⁵

¹⁴ Vlastní zpracování s využitím dat zveřejněných ČSÚ (Licence. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. 13.01.2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>).

¹⁵ Vlastní zpracování s využitím dat zveřejněných ČSÚ (Licence. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. 13.01.2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>).



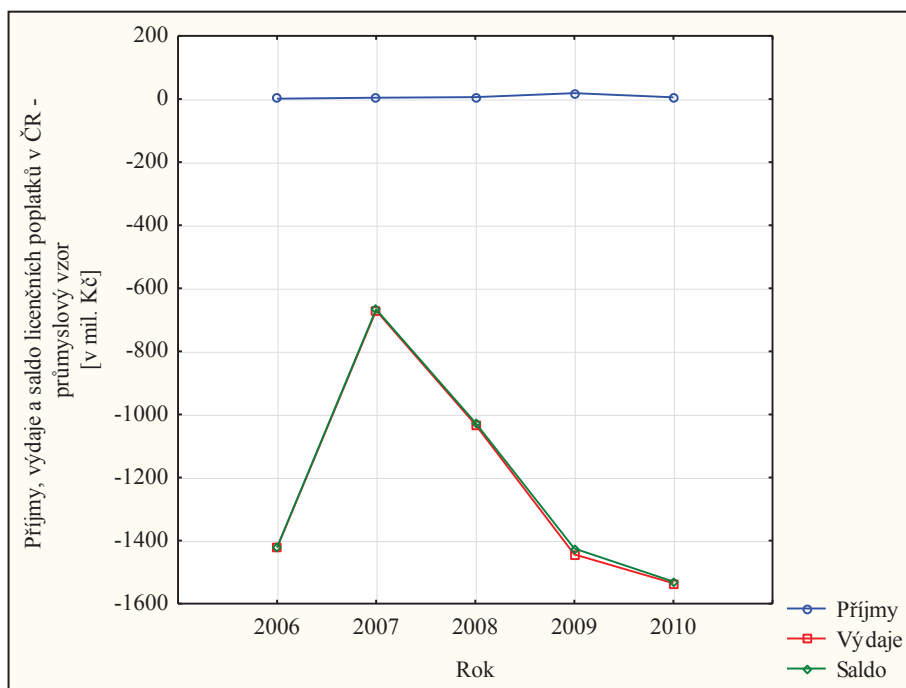
Obrázek 6: Příjmy, výdaje a saldo licenčních poplatků v České republice (užitný vzor)¹⁶



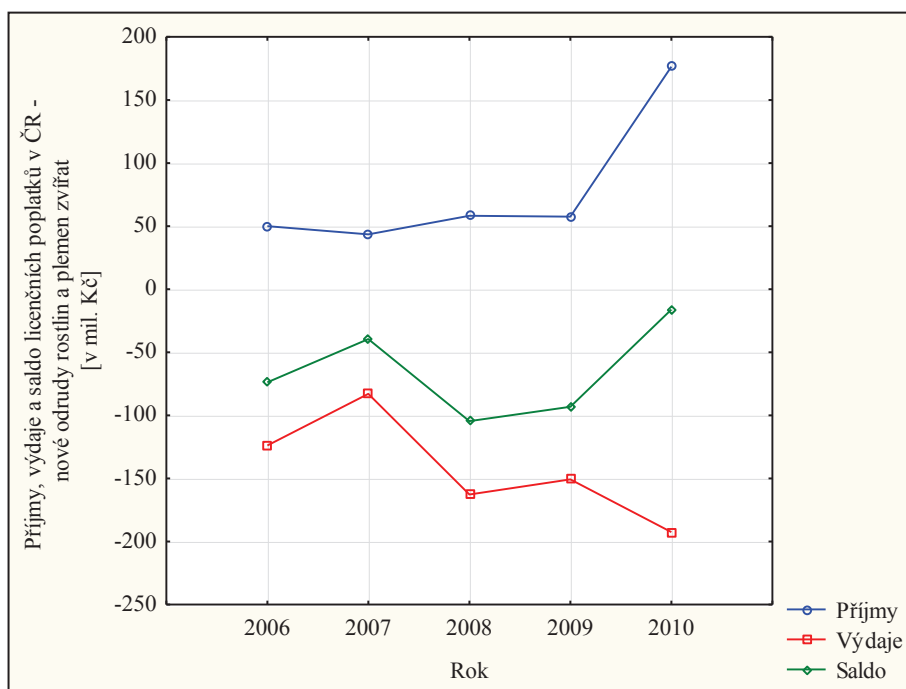
Obrázek 7: Příjmy, výdaje a saldo licenčních poplatků v České republice (know-how)¹⁷

¹⁶ Vlastní zpracování s využitím dat zveřejněných ČSÚ.

¹⁷ Vlastní zpracování s využitím dat zveřejněných ČSÚ.



Obrázek 8: Příjmy, výdaje a saldo licenčních poplatků v České republice (průmyslový vzor) ¹⁸



Obrázek 9: Příjmy, výdaje a saldo licenčních poplatků v České republice (Nové odrůdy rostlin a plemen zvířat) ¹⁹

¹⁸ Vlastní zpracování s využitím dat zveřejněných ČSÚ.

¹⁹ Vlastní zpracování s využitím dat zveřejněných ČSÚ.

Příjmy a výdaje z titulu licenčních poplatků na patenty a užitné vzory podle země smluvního partnera

Země	Příjmy v letech							Výdaje v letech				
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2006	2007	2008	2009	2010
Celkem	783,8	1 256,8	1 159,7	1 331,7	1 586,0	1 744,5	1 674,6	4 923	5 580	5 079	4 791	4 776
Česko	21,6	43,4	71,4	30,3	91,1	57,5	78,6	133	214	78	68	105
EU27 (bez ČR)	10,7	54,3	30,9	17,1	18,9	28,7	33,2	2 501	2 755	2 310	2 401	2 537
Bulharsko	3,3	2,2	2,4	3,6	2,0	8,6	5,0	x	x	x	x	x
Dánsko	-	-	-	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Finsko	-	-	-	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Francie	-	-	-	0,0	0,4	-	-	1 965	1 951	2 021	2 138	1 898
Chorvatsko	-	-	-	-	2,3	8,4	8,3	x	x	x	x	x
Itálie	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	-	-	3	23	1	49	63
Kypr	-	10,0	16,3	-	-	-	-	-	20	27	3	-
Lotyšsko	-	-	-	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Maďarsko	-	34,9	-	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Německo	3,1	2,6	4,8	6,1	4,4	0,3	0,1	407	546	177	142	428
Nizozemí	0,8	0,7	0,7	-	-	-	1,5	56	110	3	6	20
Polsko	-	-	-	-	-	-	-	14	10	0	0	0
Rakousko	1,8	1,5	1,1	1,1	1,1	-	0,3	14	16	26	24	65
Rumunsko	-	-	-	-	-	2,8	5,9	x	x	x	x	x
Řecko	1,5	1,3	-	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Slovensko	0,0	-	0,0	6,2	8,6	8,6	11,1	0	3	0	0	30
Spojené království	-	-	-	-	-	-	-	18	51	40	21	25
Španělsko	-	0,9	5,4	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Švédsko	-	-	-	-	-	-	1,0	5	12	8	10	7
Austrálie	1,5	3,2	0,7	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Island	1,5	1,3	-	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Izrael	1,5	1,3	-	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Japonsko	0,9	0,8	7,2	6,0	-	-	-	1 156	1 301	1 506	1 353	1 185
Kanada	3,0	2,6	-	-	-	-	-	22	7	13	9	0
Spojené státy	598,5	949,1	905,2	1 124,4	1 337,5	1 468,6	1 375,2	793	981	705	708	654
Švýcarsko	-	-	-	-	6,5	16,3	7,0	310	322	469	251	293
Turecko	4,5	4,9	0,9	-	-	-	-	x	x	x	x	x
Čína	24,0	-	-	0,0	41,4	63,7	64,9	x	x	x	x	x
Indie	-	-	-	0,0	-	-	-	x	x	x	x	x
Ruská federace	62,9	140,1	68,2	55,4	47,1	53,3	58,1	x	x	x	x	x
ostatní	36,7	55,7	75,3	98,4	43,5	56,5	57,6	x	x	x	x	x

Tabulka 11: Příjmy a výdaje z licenčních poplatků na patenty a užitné vzory přijaté, resp. vydané, subjekty působícími v ČR podle země smluvního partnera [v mil. Kč]²⁰

²⁰ Vlastní zpracování s využitím dat zveřejněných ČSÚ. (Licence. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Český statistický úřad [online]. 13.01.2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>).

Pozn.:

- Od roku 2010 nejsou bohužel v rámci šetření ČSÚ sledována data o výdajích na licenčních poplatky.
- Vysvětlivky:

-	ležatá čárka na místě čísla značí, že se jev nevyskytoval
0	nula se používá pro označení číselných údajů menších než polovina zvolené měřicí jednotky
x	údaj není k dispozici, resp. nebyl ČSÚ zveřejněn

Příloha 11 – Matice dat užitá pro mezinárodní srovnání v rámci EU

Země	Index vývoje bilance licenčních poplatků (období 2008-2012)	Počet žádostí o patent podaných k EPO (rok 2011)	Počet výzkumníků v R&D na 1 milión obyvatel (rok 2011)	Počet techniků v R&D na 1 milión obyvatel (rok 2011)
Belgie	1,0607	115	3 878	1 379
Bulharsko	x	2	1 623	445
Česká republika	0,1288	17	2 891	1 612
Dánsko	1,4176	205	6 806	2 096
Estonsko	0,3938	44	3 485	679
Finsko	1,5033	243	7 423	x
Francie	1,5149	133	3 918	1 868
Chorvatsko	x	3	1 584	620
Irsko	0,0745	78	3 355	804
Itálie	0,5627	64	1 748	x
Kypr	x	x	820	198
Litva	x	2	2 756	468
Lotyšsko	x	10	1 904	395
Lucembursko	0,9482	107	5 814	x
Maďarsko	0,6352	18	2 303	651
Malta	x	x	1 780	966
Německo	1,0573	272	4 085	1 683
Nizozemí	1,3055	194	3 507	2 026
Polsko	0,1006	10	1 679	361
Portugalsko	0,1282	7	4 724	339
Rakousko	0,5302	194	4 401	2 174
Rumunsko	x	2	737	235
Řecko	0,1059	7	2 219	570
Slovensko	0,1682	4	2 817	353
Slovinsko	0,1372	64	4 255	2 447
Španělsko	0,3195	35	2 800	1 259
Švédsko	2,9620	260	5 142	2 005
Velká Británie	1,5021	79	4 026	1 169
Japonsko	1,4438	140	5 158	564
Norsko	0,7578	132	5 508	x
Švýcarsko	0,9691	371	x	x
USA	3,2922	84	3 979	x

Tabulka 12: Vývoj bilance licenčních poplatků a další ukazatele – srovnání ČR s vybranými státy²¹

²¹ Vlastní zpracování s využitím: OECD. *OECD Statistics on International Trade in Services: Volume 2014 Issue 1 Detailed Tables by Service Category* [online]. 1st ed. OECD, 2014 [cit. 2014-11-01]. OECD Statistics on International Trade in Services. ISBN 9789264222373. Dostupné z: 10.1787/sits-v2014-1-en;

Pozn.:

1. Pole označené „x“ – údaje nejsou v příslušných statistikách zveřejněny.
2. Index vývoje bilance licenčních poplatků je určen jako geometrický průměr za údaje v období let 2008 – 2012.

Researchers in R&D (per million people). WORLD BANK. *World Bank* [online]. (c) 2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.SCIE.RD.P6>; Technicians in R&D (per million people). WORLD BANK. *World Bank* [online]. (c) 2014 [cit. 2014-08-22]. Dostupné z: <http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TECH.RD.P6>.

Příloha 12 - Tabulky četností sazeb pro vybrané licenční poplatky ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR smluvní stranou

Kategorie	Tabulka četností: průmyslové			
	Četnost	Kumulativní četnost	Rel. četnost	Kumulativní rel. četnost
1%/5%/10%	1	1	1,2195	1,2195
5%/10%	4	5	4,8780	6,0970
10%/15%	1	6	1,2195	7,3170
15%/25%	1	7	1,2195	8,5365
10%	59	66	71,9512	80,4877
5%	9	75	10,9756	91,4633
15%	3	78	3,6585	95,1220
12,50%	1	79	1,2195	96,3415
12%	3	82	3,6585	100,0000

Tabulka 13: Tabulka četností – sazby u průmyslových licenčních poplatků²²

Kategorie	Tabulka četností: kulturní			
	Četnost	Kumulativní četnost	Rel. četnost	Kumulativní rel. četnost
10%	45	45	54,8780	54,8780
5%	10	55	12,1951	67,0731
0%	19	74	23,1707	90,2438
15%	4	78	4,8780	95,1220
12,50%	1	79	1,2195	96,3415
12%	2	81	2,4390	98,7805
0%/12%	1	82	1,2195	100,0000

Tabulka 14: Tabulka četností – sazby u kulturních licenčních poplatků²³

Kategorie	Tabulka četností: software			
	Četnost	Kumulativní četnost	Rel. četnost	Kumulativní rel. četnost
10%	15	15	78,9473	78,9473
5%	3	18	15,7894	94,7367
15%	1	19	5,2631	100,0000

Tabulka 15: Tabulka četností – sazby u softwaru²⁴

²² Vlastní zpracování s využitím výsledků provedené komparace smluv o zamezení dvojího zdanění (při zpracování využit program Statistica).

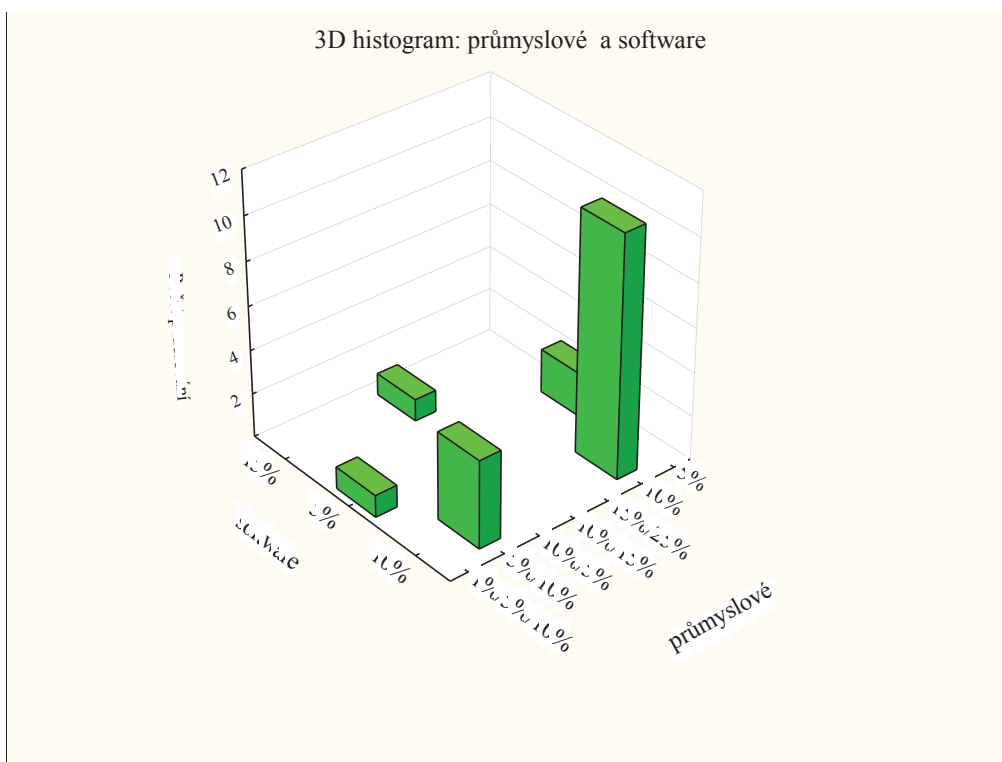
²³ Vlastní zpracování s využitím výsledků provedené komparace smluv o zamezení dvojího zdanění (při zpracování využit program Statistica).

²⁴ Vlastní zpracování s využitím výsledků provedené komparace smluv o zamezení dvojího zdanění (při zpracování využit program Statistica).

Kategorie	Tabulka četností: pronajem zařízení			
	Četnost	Kumulativní četnost	Rel. četnost	Kumulativní rel. četnost
1% (FL); 5% operativní	1	1	1,2345	1,2346
10%	57	58	70,3703	71,6049
5%	14	72	17,2839	88,8889
15%	5	77	6,1728	95,0617
13%	1	78	1,2345	96,2962
12%	3	81	3,7037	100,0000

Tabulka 16: Tabulka četností – sazby u pronájmu zařízení²⁵

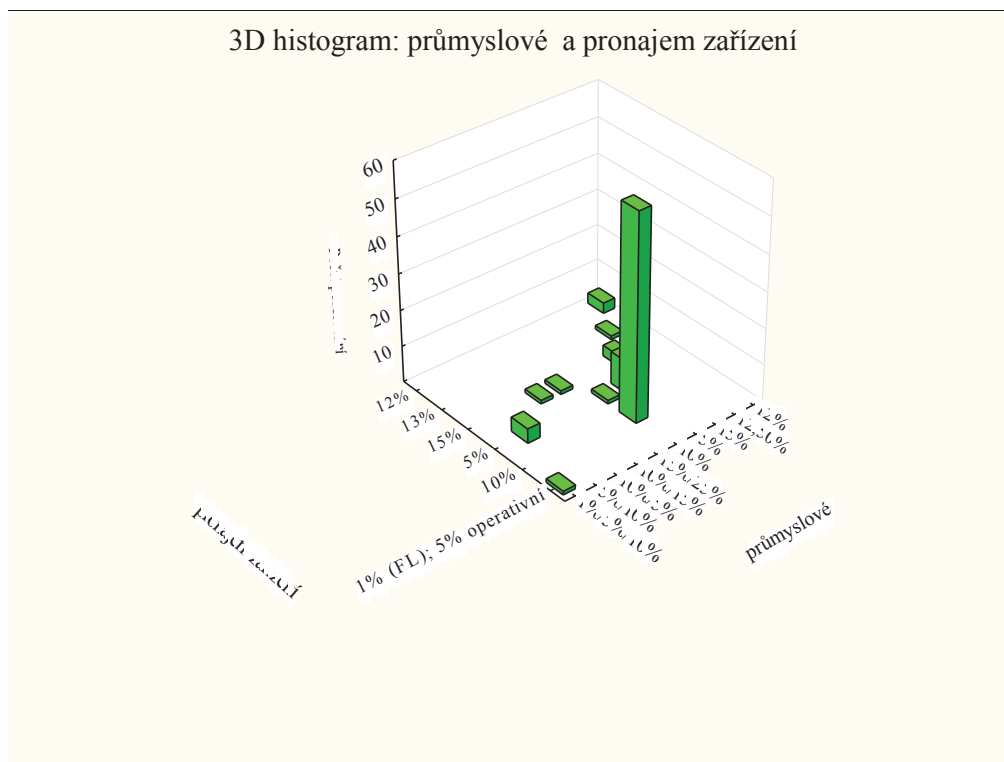
Pozn.: Zkratka „FL“ – označuje finanční leasing.



Obrázek 10: Srovnání sazeb pro průmyslové licenční poplatky a software²⁶

²⁵ Vlastní zpracování s využitím výsledků provedené komparace smluv o zamezení dvojího zdanění (při zpracování využit program Statistica).

²⁶ Vlastní zpracování s využitím výsledků provedené komparace smluv o zamezení dvojího zdanění (při zpracování využit program Statistica).



Obrázek 11: Srovnání sazeb pro průmyslové licenční poplatky a pronájem zařízení²⁷

²⁷ Vlastní zpracování s využitím výsledků provedené komparace smluv o zamezení dvojího zdanění (při zpracování využit program Statistica).

Příloha 13 – Odnímání výhod ze smluv (doložky bránící zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění)

Země	Ustanovení příslušné smlouvy	Text
Arménie	<p>Čl. 27 (Omezení výhod)</p>	<p>1. Bez ohledu na ustanovení jakýchkoliv jiných článků této smlouvy výhody stanovené podle této smlouvy nebudou poskytnuty společností kteréhokoliv ze smluvních států, jestliže smyslem takových společností je získat výhody podle této smlouvy, které by jinak nebyly dostupné.</p> <p>2. Ustanovení této smlouvy v žádném případě nezabraňují smluvnímu státu aplikovat ustanovení jeho vnitrostátních právních předpisů, která mají za cíl zabraňovat daňovým únikům, pokud zdaňování příslušného příjmu v tomto státě není v rozporu se Smlouvou.</p> <p>3. Příslušný úřad jednoho smluvního státu může po projednání s příslušným úřadem druhého smluvního státu odepřít výhody stanovené podle této smlouvy jakékoliv osobě, nebo s ohledem na jakoukoliv transakci, jestliže by dle jeho názoru poskytnutí takových výhod znamenalo zneužití Smlouvy.</p>
Bahrajn	<p>Čl. 26 (Omezení výhod)</p>	<p>Příslušné úřady mohou po vzájemné dohodě odepřít výhody stanovené touto smlouvou jakékoliv osobě, nebo s ohledem na jakoukoliv transakci učiněnou takovou osobou, jestliže dle jejich názoru hlavním smyslem vytvoření nebo existence takové osoby, nebo učiněné transakce takovou osobou, bylo získat výhody podle této smlouvy, které by jinak nebyly dostupné.</p>
Barbados	<p>Čl. 27 (Smišená ustanovení)</p>	<p>3. Osoba uvedená v odstavci 2 může bez ohledu na jeho ustanovení využívat příslušné výhody stanovené Smlouvou, a to pokud tato osoba vykonává aktivně svoji činnost na území Barbadosu. V takovém případě může rovněž rezident České republiky využívat příslušné výhody spojené s příjmem pobíraným od takové osoby.</p> <p>4. Příslušný úřad jednoho smluvního státu může po konzultaci s příslušným úřadem druhého smluvního státu odepřít jakékoli osobě, nebo pokud jde o jakoukoli transakci, výhody plynoucí z této smlouvy, jestliže podle jeho názoru by poskytnutí těchto výhod znamenalo zneužití Smlouvy.</p> <p>5. Ustanovení této smlouvy v žádném případě nezabraňují smluvním státům provádět ustanovení jejich vnitrostátních právních předpisů určených k zabraňování daňovým únikům nebo situacím vyhýbání se daňové povinnosti.</p>
Čína	<p>Čl. 21 (Zabránění zneužití smlouvy)</p>	<p>1. Bez ohledu na ustanovení jakýchkoliv jiných článků této smlouvy, výhody stanovené podle této smlouvy nebudou poskytnuty společností kteréhokoliv ze smluvních států, jestliže smyslem takových společností je získat výhody podle této smlouvy, které by jinak nebyly dostupné.</p> <p>2. Ustanovení této smlouvy v žádném případě nezabraňují smluvnímu státu aplikovat ustanovení jeho vnitrostátních právních předpisů, která mají za cíl zabraňovat daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti, pokud zdaňování příslušného příjmu v tomto státě není v rozporu se Smlouvou.</p> <p>3. Příslušný úřad jednoho smluvního státu může po projednání s</p>

Země	Ustanovení příslušné smlouvy	Text
		<i>příslušným úřadem druhého smluvního státu odepřít výhody stanovené podle této smlouvy jakékoliv osobě, nebo s ohledem na jakoukoliv transakci, jestliže by dle jeho názoru poskytnutí takových výhod znamenalo zneužití Smlouvy.</i>
Etiopie	Čl. 27 (Smíšená ustanovení)	<p>1. Ustanovení této smlouvy v žádném případě nezabraňují jakémukoliv smluvnímu státu provádět ustanovení jeho vnitrostátních právních předpisů, jejichž cílem je zabraňovat daňovým únikům, obzvláště, avšak není to omezeno na, ustanovení o nízké kapitalizaci, o převodních cenách a o převaze podstaty nad formou.</p> <p>2. Příslušný úřad jednoho smluvního státu může, po projednání s příslušným úřadem druhého smluvního státu, odepřít výhody plynoucí z této smlouvy jakékoliv osobě, nebo s ohledem na jakoukoliv transakci, jestliže dle jeho názoru by poskytnutí těchto výhod znamenalo, vzhledem k účelu Smlouvy, její zneužití.</p>
Filipíny	Protokol smlouvy	<p>1. Ustanovení této smlouvy se nepoužijí na příjmy, které pobírají společnosti nebo jiné osoby požívající zvláštního daňového režimu na základě právních předpisů nebo správní praxe smluvního státu, pokud sazby daně používané ve vztahu k těmto společnostem nebo osobám nepřesahují omezení stanovená ve Smlouvě.</p> <p>2. Výhody stanovené na základě této smlouvy nebudou poskytnuty rovněž společností smluvního státu, jestliže smyslem založení takových společností bylo pouze získat výhody na základě této smlouvy, které by jinak nebyly dostupné.</p> <p>3. Ustanovení této smlouvy v žádném případě nezabraňují smluvnímu státu provádět ustanovení jeho vnitrostátních právních předpisů, jejichž cílem je zabraňovat daňovým únikům, obzvláště, ale není to omezeno na, ustanovení o nízké kapitalizaci, převodních cenách a převaze podstaty nad formou.</p>
Hongkong	Čl. 25 (Smíšená ustanovení)	2. Nic v této smlouvě neovlivňuje právo každé smluvní strany uplatňovat své domácí právní předpisy a opatření týkající se vyhýbání se daňové povinnosti, a to bez ohledu na jejich označení.
Izrael	Čl. 25 (Omezení výhod)	<i>Příslušný úřad jednoho smluvního státu může po konzultaci s příslušným úřadem druhého smluvního státu odepřít výhody této smlouvy jakékoliv osobě nebo ve vztahu k jakékoliv transakci, jestliže podle jeho názoru by poskytnutí výhod znamenalo užití Smlouvy v rozporu s jejím účelem.</i>
Jordánsko	Čl. 27 (Omezení výhod)	<p>2. Výhody stanovené podle této smlouvy nebudou rovněž poskytnuty společností některého ze smluvních států, jestliže účelem založení takových společností bylo pouze získat výhody podle této smlouvy, které by jinak nebyly dostupné.</p> <p>3. Ustanovení této smlouvy v žádném případě nezabraňují smluvním státům aplikovat ustanovení jejich vnitrostátních právních předpisů, která mají za cíl zabraňovat daňovým únikům, obzvláště ustanovení o nízké kapitalizaci, převodních cenách, atd.</p>
Kuvajt	Čl. 27 (Smíšená ustanovení)	4. Výhody poskytnuté na základě této smlouvy nebudou přiznány společností každého smluvního státu, jestliže důvodem založení těchto společností bylo pouze získat výhody podle této smlouvy, které by jinak nebyly dostupné.

Země	Ustanovení příslušné smlouvy	Text
Kypr	Protokol (bod 2.)	<i>Příslušné úřady mohou po jejich vzájemné dohodě odepřít jakékoli osobě, nebo pokud jde o jakoukoli transakci provedenou takovou osobou, výhody plynoucí z této smlouvy, jestliže podle jejich názoru hlavním smyslem založení nebo existence takové osoby nebo takovou osobou provedené transakce bylo získat výhody podle této smlouvy, které by jinak nebyly dostupné.</i>
Nový Zéland	Čl. 25 (Smišená ustanovení)	<i>Ustanovení této smlouvy v žádném případě nezabraňují jakémukoliv smluvnímu státu aplikovat ustanovení jeho vnitrostátních právních předpisů, která mají za cíl zabránovat daňovým unikům, obzvláště, ale není to omezeno na, ustanovení o nízké kapitalizaci, o převodních cenách, o převaze podstaty nad formou a o kumulování činností vykonávaných sdruženými podniky.</i>
Panama	Čl. 26 (Smišená ustanovení)	<p><i>1. Pro účely této smlouvy se rozumí, že osoba, která je rezidentem jednoho smluvního státu a která pobírá a skutečně vlastní příjem mající zdroj ve druhém smluvním státě je oprávněna k daňové výhodě v tomto druhém smluvním státě pouze pokud tato osoba:</i></p> <p><i>a) je osobou fyzickou; nebo</i></p> <p><i>b) je smluvním státem, jeho nižším správním útvarem nebo místním úřadem; nebo</i></p> <p><i>c) se zabývá aktivním prováděním činnosti v prvně zmíněném státě a příjem pobíraný z druhého smluvního státu je pobírán v souvislosti s touto činností; nebo</i></p> <p><i>d) naplňuje následující podmínku: více než 75 procent podílů na této osobě je vlastněno, přímo nebo nepřímo jednou osobou nebo více osobami, která je rezidentem nebo které jsou rezidenty prvně zmíněného státu.</i></p> <p><i>2. Příslušný úřad jednoho smluvního státu může, bez ohledu na jakékoli jiné ustanovení této smlouvy, po konzultaci s příslušným úřadem druhého smluvního státu odepřít jakékoli osobě, nebo pokud jde o jakoukoli transakci, výhody plynoucí z této smlouvy, jestliže podle jeho názoru by poskytnutí těchto výhod znamenalo zneužití Smlouvy.</i></p> <p><i>3. Pro účely této smlouvy se rozumí, že její ustanovení, s výjimkou ustanovení jejího článku 24, se nepoužijí ve vztahu k trastům založeným podle právních předpisů jakéhokoliv smluvního státu.</i></p>
Saudská Arábie	Čl. 27 (Smišená ustanovení)	<p><i>1. Nic v této smlouvě se nedotýká provádění ustanovení vnitrostátních právních předpisů smluvních států určených k zabránění daňovému úniku a vyhýbaní se daňové povinnosti.</i></p> <p><i>2. Bez ohledu na ustanovení jakýchkoliv jiných článků této smlouvy, výhody stanovené podle této smlouvy nebudou poskytnuty společností kteréhokoliv ze smluvních států, jestliže smyslem takových společností je získat výhody podle této smlouvy, které by jinak nebyly dostupné.</i></p>
USA	Čl. 17 (Omezení výhod)	<p><i>1. Osoba, která je rezidentem jednoho smluvního státu a pobírá příjem z druhého smluvního státu, bude oprávněna podle této smlouvy k úlevám ze zdanění v druhém smluvním státě, jen pokud taková osoba je:</i></p> <p><i>a) fyzická osoba;</i></p>

Země	Ustanovení příslušné smlouvy	Text
		<p>b) smluvní stát nebo nižší správní útvar nebo místní orgán tohoto státu;</p> <p>c) zapojena do aktivního provádění obchodní či průmyslové činnosti v prvně zmíněném státě (jiné než v oblasti provádění nebo řízení investic, pokud nejde o činnosti v bankovníctví nebo pojišťovnictví prováděné bankou nebo pojišťovacím ústavem) a příjem plynoucí z druhého smluvního státu je získán na základě této obchodní nebo průmyslové činnosti nebo v souvislosti s ní;</p> <p>d) společnost, jejíž hlavní druh akcií je v podstatném rozsahu a pravidelně obchodován na burze uznaných cenných papírů, nebo která je zcela vlastněna, přímo nebo nepřímo, rezidentem tohoto smluvního státu, jehož hlavní druh akcií je v podstatném rozsahu a pravidelně obchodován na burze uznaných cenných papírů;</p> <p>e) subjekt, který je neziskovou organizací (včetně penzijního fondu nebo soukromé nadace) a který, na základě tohoto postavení, je obecně osvobozený od zdanění příjmů ve smluvním státě, v němž je rezidentem, za předpokladu, že více jak polovina skutečných příjemců, členů nebo účastníků, pokud jsou taková, jsou v takové organizaci oprávnění, podle tohoto článku, k výhodám plynoucím z této smlouvy; nebo</p> <p>f) osoba, která splňuje obě následující podmínky: (i) více než 50 % skutečného podílu na takové osobě (nebo v případě společnosti, více než 50 % počtu akcií každého druhu akcií společnosti) je vlastněno, přímo nebo nepřímo, osobami, které jsou oprávněny k výhodám plynoucím z této smlouvy podle pododstavců a), b), d) nebo e); a (ii) ne více než 50 % hrubých příjmů takové osoby je použito, přímo nebo nepřímo, na splnění závazků (včetně závazků za úroky nebo licenční poplatky) osobám, které nejsou oprávněny k výhodám plynoucím z této smlouvy podle pododstavců a), b), d) nebo e).</p> <p>2. Osobě, která není oprávněná k výhodám této smlouvy, podle ustanovení odstavce 1 mohou být nicméně poskytnuty výhody plynoucí z této smlouvy, jestliže příslušný úřad toho státu, v němž mají příjmy zdroj, tak určí.</p>
Uzbekistán	<p style="text-align: center;">Čl. 26 (Omezení výhod)</p>	<p>Příslušný úřad jednoho smluvního státu může po konzultaci s příslušným úřadem druhého smluvního státu odeprít výhody vyplývající z této smlouvy jakékoliv osobě a s ohledem na jakoukoliv transakci, jestliže by podle jeho názoru poskytnutí těchto výhod znamenalo zneužití Smlouvy.</p>

Tabulka 17: Klauzule zakotvující možnost odmítnutí čerpání výhod ze smluv²⁸

²⁸ Vlastní zpracování s využitím níže uvedených právních předpisů.

- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Arménií (zveřejněna pod č. 86/2009 Sb. m. s.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Bahrajnem (zveřejněna pod č. 59/2012 Sb. m. s.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Barbadosem (zveřejněna pod č. 69/2012 Sb. m. s.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Čínou (zveřejněna pod č. 65/2011 Sb. m. s.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Etiopií (zveřejněna pod č. 54/2008 Sb. m. s.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Filipínami (zveřejněna pod č. 132/2003 Sb. m. s.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Hongkongem (zveřejněna pod č. 49/2012 Sb. m. s.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Izraelem (zveřejněna pod č. 21/1995 Sb.)

Příloha 14 – Výhrady vznesené ve vztahu k aplikaci tuzemské úpravy

Smluvní stát	Výhrada vznesená	Ustanovení	Formulace užitá ve smlouvě
Barbados	ČR	čl. 21 odst. 1	<i>S výhradou ustanovení právních předpisů Barbadosu týkajících se povolení daně splatné na území mimo Barbados jako zápočtu oproti dani Barbadosu bude v případě Barbadosu dvojí zdanění vyloučeno následovně:</i>
	Barbadosem	čl. 21 odst. 2	<i>S výhradou ustanovení právních předpisů České republiky týkajících se vyloučení dvojího zdanění bude v případě rezidenta České republiky dvojí zdanění vyloučeno následovně:</i>
Estonsko	Estonskem	čl. 23 odst. 1	<i>1. V případě rezidenta Estonska bude dvojímu zdanění zamezeno následovně: a) Jestliže rezident Estonska pobírá příjmy nebo vlastní majetek, který v souladu s touto smlouvou může být zdaněn v České republice, Estonsko, pokud jeho vnitrostátní předpisy neposkytují výhodnější zacházení, povolí:</i>
Hongkong	ČR	čl. 21 odst. 2	<i>2. S výhradou ustanovení právních předpisů České republiky týkajících se vyloučení dvojího zdanění, bude v případě rezidenta České republiky dvojí zdanění vyloučeno následovně:</i>
	Hongkongem	čl. 21 odst. 1	<i>1. V případě rezidenta Hongkongu - zvláštní administrativní oblasti bude dvojí zdanění vyloučeno následovně: S výhradou ustanovení právních předpisů Hongkongu - zvláštní administrativní oblasti vztahujících se k povolení zápočtu daně zaplacené v jurisdikci mimo Hongkong - zvláštní administrativní oblasti oproti dani Hongkongu - zvláštní administrativní oblasti (která neovlivní obecnou zásadu tohoto článku),</i>
Indie	oběma státy	čl. 24 odst. 1	<i>1. Zdaňování příjmů a majetku v příslušných smluvních státech se nadále řídí platnými právními předpisy v každém smluvním státě, pokud tato smlouva neobsahuje odlišná ustanovení.</i>
Indonésie	oběma státy	čl. 27 (Různá ustanovení)	<i>Ustanovení této smlouvy nebudou vykládána tak, aby omezovala jakýmkoliv způsobem jakoukoliv výjimku, osvobození, odečet, zápočet nebo jinou úlevu, která byla nebo bude udělena: a) podle zákonů některého smluvního státu, které určují daně ukládané tímto státem, nebo b) na základě jiné speciální dohody o zdanění v souvislosti s ekonomickou nebo technickou spoluprací mezi smluvními státy.</i>
Litva	Litvou	čl. 23 odst. 1	<i>1. V případě rezidenta Litvy bude dvojímu zdanění zamezeno následovně: Jestliže rezident Litvy pobírá</i>

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Jordánskem (zveřejněna pod č. 88/2007 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Kuvajtem (zveřejněna pod č. 48/2004 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Kyprem (zveřejněna pod č. 120/2009 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Novým Zélandem (zveřejněna pod č. 75/2008 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Panamou (zveřejněna pod č. 91/2013 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Saudskou Arábií (zveřejněna pod č. 42/2013 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s USA (zveřejněna pod č. 32/1994 Sb.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Uzbekistánem (zveřejněna pod č. 28/2001 Sb. m. s.)

Smluvní stát	Výhrada vznesená	Ustanovení	Formulace užitá ve smlouvě
			<i>příjmy nebo vlastní majetek, který v souladu s touto smlouvou může být zdaněn v České republice, Litva, pokud její vnitrostátní předpisy neposkytují výhodnější zacházení, povolí:</i>
Lotyšsko	Lotyšskem	čl. 23 odst. 1	<i>1. V případě rezidenta Lotyšska bude dvojímu zdanění zamezeno následovně: Jestliže rezident Lotyšska pobírá příjmy nebo vlastní majetek, který v souladu s touto smlouvou může být zdaněn v České republice, Lotyšsko, pokud jeho vnitrostátní předpisy neposkytují výhodnější zacházení, povolí:</i>
Polsko	ČR	čl. 21 odst. 2	<i>2. S výhradou ustanovení právních předpisů České republiky týkajících se vyloučení dvojího zdanění, bude v případě rezidenta České republiky dvojitě zdanění vyloučeno následovně: ...</i>
Rakousko	ČR	čl. 22 odst. 2	<i>2. S výhradou ustanovení právních předpisů České republiky týkajících se vyloučení dvojího zdanění, bude v případě rezidenta České republiky dvojitě zdanění vyloučeno následovně: ...</i>
Saudská Arábie	oběma státy	čl. 23 odst. 1	<i>1. S výhradou ustanovení právních předpisů smluvních států týkajících se vyloučení dvojího zdanění, jestliže ...</i>
Švýcarsko	ČR	čl. 23 odst. 1 písm. c)	<i>c) Metoda vynětí může být rovněž, bez ohledu na ustanovení písmene a) tohoto odstavce, v České republice používána, a to za předpokladu, že to umožňují její vnitrostátní právní předpisy a že je to s nimi v souladu.</i>

Tabulka 18: Výhrada ve vztahu k metodě zamezení dvojího zdanění zakotvená v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění²⁹

²⁹ Vlastní zpracování s využitím níže uvedených právních předpisů.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Barbadosem (zveřejněna pod č. 69/2012 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Estonskem (zveřejněna pod č. 184/1995 Sb.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Hongkongem (zveřejněna pod č. 49/2012 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Indií (zveřejněna pod č. 301/1999 Sb.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Indonésií (zveřejněna pod č. 67/1996 Sb.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Litvou (zveřejněna pod č. 230/1995 Sb.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Lotyšsko (zveřejněna pod č. 170/1995 Sb.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Polsko (zveřejněna pod č. 102/2012 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Rakousko (zveřejněna pod č. 21/2007 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Saudskou Arábií (zveřejněna pod č. 42/2013 Sb. m. s.)

Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Švýcarskem (zveřejněna pod č. 281/1996 Sb.)

Příloha 15 - Zápočet daně fakticky nezaplacené v důsledku zvláštních zákonných ustanovení na podporu ekonomického rozvoje

Země	Ustanovení	Výhoda pro rezidenty	Rozsah
Albánie	čl. 24 odst. 3	obou smluvních států	3. Jestliže jakákoliv daň, na kterou se vztahuje tato smlouva, byla podle právních předpisů jednoho ze smluvních států na omezené časové období prominuta nebo snížena, bude taková daň pro účely odstavce 1 tohoto článku pokládána za zaplacenou.
Egypt	čl. 23 odst. 3	obou smluvních států	3. Pro účely snížení daně z příjmů nebo z majetku ve smluvním státě se má za to, že daň zaplacená ve druhém smluvním státě zahrnuje daň, která by byla splatná v tomto druhém smluvním státě, ale byla snížena nebo se jí tento smluvní stát vzdal v souladu s jeho zákonnými ustanoveními pro poskytování daňových úlev.
Estonsko	čl. 23 odst. 3	obou smluvních států	3. Pro účely odstavců 1 a 2 se bude mít za to, že výraz "daň zaplacená v České republice", respektive "daň zaplacená v Estonsku" zahrnuje jakoukoliv daň, která by byla splatná, kdyby podle zákonů České republiky nebo Estonska na podporu ekonomického rozvoje nebylo poskytnuto osvobození nebo snížení daně.
Etiopie	čl. 22 odst. 3	obou smluvních států	3. Daň zaplacená ve smluvním státě zahrnuje pro účely odstavce 1 tohoto článku daň, která by byla splatná nebýt daňových úlev poskytovaných podle právních předpisů tohoto státu, jejichž smyslem je podpora hospodářského rozvoje v tomto státě.
Indie	čl. 24 odst. 4	obou smluvních států	4. Předpokládá se, že daň splatná ve smluvním státě a uvedená v odstavcích 2 a 3 tohoto článku zahrnuje daň, která by byla splatná nebýt daňových úlev poskytnutých podle právních předpisů smluvního státu určených k podpoře ekonomického rozvoje.
Korejská republika	čl. 23 odst. 3	obou smluvních států	3. Pro účely odstavců 1 a 2 se bude mít za to, že daň zaplacená z dividend, úroků a licenčních poplatků v jednom smluvním státě, zahrnuje daň, která by jinak byla zaplacená v tomto státě v souladu s ustanoveními této smlouvy, avšak byla snížena nebo příjem byl osvobozen v tomto státě podle jeho daňového programu na podporu ekonomického rozvoje.
Kuvajt	čl. 23 odst. 4	obou smluvních států	4. Pro účely povolení zápočtu v jednom smluvním státě, bude daň zaplacená ve druhém smluvním státě zahrnovat daň, která by byla jinak splatná v tomto druhém smluvním státě, ale která byla odpuštěna nebo snížena v souladu se speciálním zákonem o investičních úlevách nebo s opatřeními určenými k podpoře ekonomického rozvoje v tomto druhém smluvním státě. Ustanovení tohoto odstavce se nepoužijí na daně z příjmů, na které se vztahují články 10 a 12.
Litva	čl. 23 odst. 3	obou smluvních států	3. Pro účely odstavců 1 a 2 se bude mít za to, že výraz "daň zaplacená v České republice", respektive "daň zaplacená v Litvě" zahrnuje jakoukoliv daň, která by byla splatná, kdyby podle zákonů České republiky nebo Litvy na podporu ekonomického rozvoje nebylo poskytnuto osvobození nebo snížení daně.
Lotyšsko	čl. 23 odst. 3	obou smluvních států	3. Pro účely odstavců 1 a 2 se bude mít za to, že výraz "daň zaplacená v České republice", respektive "daň zaplacená v Lotyšsku", zahrnuje jakoukoliv daň, která by byla splatná, kdyby podle zákonů České republiky nebo Lotyšska na podporu ekonomického rozvoje nebylo poskytnuto osvobození nebo snížení daně.
Malajsie	čl. 24 odst. 2	Malajsie	2. Pro účely odstavce 1 se bude mít za to, že výraz "česká daň splatná" zahrnuje jakoukoliv částku české daně, která by podle českých právních předpisů a v souladu s touto smlouvou byla splatná z jakéhokoliv příjmu plynoucího ze zdrojů v České republice, kdyby tento příjem nebyl částečně nebo zcela osvobozen od české daně v důsledku: (i) stimulačních zákonů na podporu ekonomického rozvoje v České republice, pokud byly v účinnosti v den podpisu této smlouvy a nebyly pozměněny od data podpisu této smlouvy nebo došlo pouze

Země	Ustanovení	Výhoda pro rezidenty	Rozsah
			<p><i>k nepatrným změnám, které neovlivnily jejich obecný charakter; nebo</i></p> <p><i>(ii) jiných ustanovení, která mohou být následně zavedena v České republice jako změny nebo dodatky k těmto zákonům, pokud se příslušné úřady smluvních států shodnou na tom, že jde o opatření zásadně podobného charakteru.</i></p>
	čl. 24 odst. 4	ČR	<p>4. Pro účely odstavce 3 se bude mít za to, že výraz "daň zaplacená v Malajsii" zahrnuje malajsijskou daň, která by podle právních předpisů Malajsie a v souladu s touto smlouvou byla splatná:</p> <p>a) z jakéhokoliv příjmu plynoucího ze zdrojů v Malajsii, kdyby tento příjem nebyl zdaněn sníženou sazbou nebo osvobozen od malajsijské daně v důsledku:</p> <p>(i) Oddělení 54A, 60A, 60B a Tabulky 7A malajsijského Zákona o dani z příjmu z roku 1967; nebo</p> <p>(ii) stimulačních zákonů na podporu ekonomického rozvoje v Malajsii, pokud byly v účinnosti v den podpisu této smlouvy a nebyly pozměněny od data podpisu této smlouvy nebo došlo pouze k nepatrným změnám, které neovlivnily jejich obecný charakter; nebo</p> <p>(iii) jiných ustanovení, která mohou být následně zavedena v Malajsii jako změny nebo dodatky k těmto zákonům, pokud se příslušné úřady smluvních států shodnou na tom, že jde o opatření zásadně podobného charakteru;</p> <p>b) z úroků, na něž se vztahuje článek 11 odst. 3, pokud tyto úroky nebyly osvobozeny od malajsijské daně v souladu s tímto odstavcem.</p>
Malta	čl. 23 odst. 4	obou smluvních států	4. Pro účely povolení zápočtu se předpokládá, že daň splatná v České republice nebo na Maltě, podle souvislosti, zahrnuje daň, která by jinak byla splatná ve smluvním státě, avšak byla snížena nebo prominuta tímto státem podle jeho právních předpisů o daňových úlevách.
Mongolsko	Čl. 24 odst. 3	ČR	3. Částka daně, která je osvobozena nebo snížena podle mongolského zákona o zahraničních investicích, se považuje za zaplacenou v Mongolsku. Zápočet takové daně bude v České republice povolen v rozsahu, v jakém má Mongolsko právo uložit takovou daň v souladu s příslušnými ustanoveními této smlouvy.
Řecko	čl. 22 odst. 3	obou smluvních států	3. Pokud podle zákonů v jednom smluvním státě bude poskytnuto částečné nebo úplné osvobození od daně, na niž se vztahuje tato smlouva, bude ve druhém smluvním státě pro účely výpočtu částky povolené k odpočtu z daně, jak je uvedeno v předchozích odstavcích, tato daň považována za zaplacenou.
Thajsko	čl. 23 odst. 1 písm. b)	ČR	b) Pro účely písmene a) se má za to, že výraz "daň zaplacená v Thajsku" zahrnuje částku thajské daně, která by byla zaplacená, kdyby na ni nebylo poskytnuto osvobození nebo snížení podle zvláštního zákonného ustanovení připraveného za účelem podpory ekonomického rozvoje v Thajsku, platného v den podpisu této smlouvy nebo zavedeného později jako změna nebo doplněk tohoto ustanovení.
	čl. 23 odst. 2 písm. b)	Thajska	b) Pro účely písmene a) se má za to, že výraz "daň zaplacená v České republice" zahrnuje částku české daně, která by byla zaplacená, kdyby na ni nebylo poskytnuto osvobození nebo snížení podle zvláštního zákonného ustanovení připraveného za účelem podpory ekonomického rozvoje v České republice, platného v den podpisu této smlouvy nebo zavedeného později jako změna nebo doplněk tohoto ustanovení.
Tunis	čl. 23 písm. c)	obou smluvních	C. Daň, která byla po omezené období prominuta nebo snížena v některém ze smluvních států na základě vnitřního zákonodárství tohoto státu, bude považována za zaplacenou a musí být odečtena

Země	Ustanovení	Výhoda pro rezidenty	Rozsah
		států	<i>ve druhém smluvním státě z daně připadající na příslušné příjmy.</i>
Vietnam	čl. 23 odst. 2 písm. b)	Vietnamu	<i>b) Pro účely písmene a) se má za to, že výraz "daň zaplacená v České republice" zahrnuje částku české daně, která by byla zaplacená, kdyby na ni nebylo poskytnuto osvobození nebo snížení podle zvláštního zákonného ustanovení připraveného za účelem podpory ekonomického rozvoje v České republice, platného v den podpisu této smlouvy nebo zavedeného později jako změna nebo doplněk tohoto ustanovení.</i>

Tabulka 19: Zápočet daně fakticky nezaplacené v důsledku zvláštních zákonných ustanovení na podporu ekonomického rozvoje³⁰

³⁰ Vlastní zpracování s využitím níže uvedených právních předpisů.

- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Albánií (zveřejněna pod č. 270/1996 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Egyptem (zveřejněna pod č. 283/1995 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Estonskem (zveřejněna pod č. 184/1995 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Etiopií (zveřejněna pod č. 54/2008 Sb. m. s.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Indií (zveřejněna pod č. 301/1999 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Korejskou republikou (zveřejněna pod č. 214/1995 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Kuvajtem (zveřejněna pod č. 48/2004 Sb. m. s.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Litvou (zveřejněna pod č. 230/1995 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Lotyšskem (zveřejněna pod č. 170/1995 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Malajsií (zveřejněna pod č. 71/1998 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Maltou (zveřejněna pod č. 164/1997 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Mongolskem (zveřejněna pod č. 18/1999 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Řeckem (zveřejněna pod č. 98/1989 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Thajskem (zveřejněna pod č. 229/1995 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Tunisem (zveřejněna pod č. 419/1992 Sb.)
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Vietnamem (zveřejněna pod č. 108/1998 Sb.)

Příloha 16 – Sazby pro licenční poplatky v předchozích verzích smluv a jejich srovnání se sazbami uvedenými v aktuálních verzích smluv o zamezení dvojího zdanění

Kategorie	Tabulka četností: průmyslové (SZDZ_FINAL (2))			
	Četnost	Kumulativní četnost	Rel. četnost	Kumulativní rel. četnost
5%	9	9	69,2307%	69,2307%
10%	3	12	23,0769%	92,3077%
30%	1	13	7,6923%	100,0000%

Tabulka 20: Tabulka četností maximálních sazeb pro zdaňování průmyslových licenčních poplatků ve státu zdroje u předchozích verzí smluv o zamezení dvojího zdanění³¹

Kategorie	Tabulka četností: kulturní (SZDZ_FINAL (2))			
	Četnost	Kumulativní četnost	Rel. četnost	Kumulativní rel. četnost
0%	7	7	53,8462%	53,8462%
5%	3	10	23,0769%	76,9231%
10%	2	12	15,3846%	92,3077%
30%	1	13	7,6923%	100,0000%

Tabulka 21: Tabulka četností maximálních sazeb pro zdaňování kulturních licenčních poplatků ve státu zdroje u předchozích verzí smluv o zamezení dvojího zdanění³²

³¹ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

³² Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

		Sazba u licenčních poplatků					Sazba u licenčních poplatků				
		průmyslové	kulturní	software	pronájem zařízení		průmyslové	kulturní	software	pronájem zařízení	
Původní subjekt mezinárodního práva (smluvní strana)	Svaz sovětských socialistických republik	Stát zdroje neměl právo příjem zdanit.				Nástupnické státy	Arménie	10%	5%	10%	10%
							Azerbajdžán	10%	10%	x	10%
							Bělorusko	5%	5%	x	5%
							Estonsko	10%	10%	x	10%
							Gruzie	5%/10%	0%	10%	5%
							Kazachstán	10%	10%	x	10%
							Lotyšsko	10%	10%	x	10%
							Litva	10%	10%	x	10%
							Moldavsko	10%	10%	x	10%
							Ruská federace	10%	10%	10%	10%
							Tádžikistán	10%	10%	x	10%
							Ukrajina	10%	10%	x	10%
Uzbekistán	10%	10%	x	10%							
Původní subjekt mezinárodního práva (smluvní strana)	Jugoslávie	10%	10%	x	10%	Nástupnické státy	Albánie	10%	10%	10%	10%
							Bosna a Hercegovina	10%	0%	10%	10%
							Černá Hora	10%	5%	10%	10%
							Chorvatsko	10%	10%	x	10%
							Makedonie	10%	10%	x	10%
							Slovinsko	10%	10%	x	10%
							Srbsko	10%	5%	10%	10%

Tabulka 22: Srovnání sazeb licenčních poplatků stanovených v původních a současných verzích smluv – část I³³

³³ Vlastní zpracování.

Pozn.: Označení „x“ indikuje, že příslušná smlouva výslovně danou kategorii neuváděla.

Stát	Sazba u licenčních poplatků - PŮVODNÍ				Sazba u licenčních poplatků - AKTUÁLNÍ			
	průmyslové	kulturní	software	pronájem zařízení	průmyslové	kulturní	software	pronájem zařízení
Belgie	5%	0%	x	5%	10%	10%	10%	5%
Čína	10%	10%	x	10%	10%	10%	x	10%
Dánsko	5%	5%	x	5%	10%	0%	10%	10%
Finsko	5%	0%	x	5%	1%/5%/10%	0%	5%	1%/5%
Francie	5%	0%	x	5%	5%/10%	0%	10%	5%
Indie	30%	30%	x	30%	10%	10%	x	10%
Kanada	10%	0%	x	10%	10%	10%	x	10%
Kypr	5%	0%	x	5%	10%	0%	10%	10%
Norsko	5%	0%	x	5%	5%/10%	0%	10%	5%
Polsko	5%	5%	x	5%	10%	10%	x	10%
Rakousko	5%	0%	x	5%	5%	0%	5%	5%
Slovensko	5%	5%	x	5%	10%	0%	10%	10%

Tabulka 23: Srovnání sazeb licenčních poplatků stanovených v původních a současných verzích smluv – část II³⁴

³⁴ Vlastní zpracování.

Pozn.: Označení „x“ indikuje, že příslušná smlouva výslovně danou kategorii neuváděla.

Příloha 17 - Matice vstupních dat pro vícerozměrnou analýzu (aktuální smlouvy o zamezení dvojího zdanění)

Země	EU (kód)	OECD (kód)	Období (podpis smlouvy)	Prum x kulturní (kód)	Pronajem (kód)	Software (kód)	Prumyslove (sazba - kód)	Kulturní (sazba - kód)	Software (sazba - kód)	Pronajem (sazba - kód)
Albánie	0	0	D	0	1	0	3	3	0	3
Arménie	0	0	F	1	1	1	3	2	2	3
Austrálie	0	1	D	1	1	0	3	3	0	3
Ázerbajdžán	0	0	F	0	1	0	3	3	0	3
Bahrajn	0	0	G	0	1	0	3	3	0	3
Barbados	0	0	G	1	1	1	3	2	2	3
Belgie	1	1	D	0	1	1	3	3	2	2
Bělorusko	0	0	D	0	1	0	1	2	0	2
Bosna a Hercegovina	0	0	G	1	1	1	3	0	2	3
Brazílie	0	0	C	0	1	0	8	6	0	6
Bulharsko	1	0	D	0	1	0	3	3	0	3
Čína	0	0	G	0	1	0	3	3	0	3
Dánsko	1	1	G	1	1	1	3	0	2	3
Egypt	0	0	D	0	1	0	7	6	0	6
Estonsko	1	1	D	0	1	0	3	3	0	3
Etiopie	0	0	F	0	1	0	3	3	0	3
Filipíny	0	0	E	1	1	0	3	6	0	3
Finsko	1	1	D	1	1	1	0	0	1	1
Francie	1	1	F	1	1	1	2	0	2	2
Gruzie	0	0	F	1	1	1	2	0	2	2
Hongkong	0	0	G	0	1	0	3	3	0	3
Chorvatsko	1	0	E	0	1	0	3	3	0	3

Země	EU (kód)	OECD (kód)	Období (podpis smlouvy)	Prum x kulturni (kód)	Pronajem (kód)	Software (kód)	Prumyslove (sazba - kód)	Kulturni (sazba - kód)	Software (sazba - kód)	Pronajem (sazba - kód)
Indie	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3
Indonésie	0	0	D	0	1	0	6	5	0	5
Irsko	1	1	D	0	0	0	3	3	0	0
Island	0	1	E	0	1	0	3	3	0	3
Itálie	1	1	B	1	1	0	1	0	0	2
Izrael	0	1	D	0	1	1	1	2	1	2
Japonsko	0	1	A	1	1	0	3	0	0	3
Jihoafrická republika	0	0	D	0	1	1	3	3	2	3
Jordánsko	0	0	F	0	1	0	3	3	0	3
Kanada	0	1	E	0	1	0	3	3	0	3
Kazachstán	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3
KLDR	0	0	F	0	1	0	3	3	0	3
Korejská republika	0	1	D	1	1	0	3	0	0	3
Kuvajt	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3
Kypr	1	0	G	1	1	1	3	0	2	3
Libanon	0	0	E	0	1	1	2	3	2	2
Litva	1	0	D	0	1	0	3	3	0	3
Lotyšsko	1	0	D	0	1	0	3	3	0	3
Lucembursko	1	1	D	1	1	0	3	0	0	3
Maďarsko	1	1	D	0	1	0	3	3	0	3
Makedonie	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3
Malajsie	0	0	D	0	1	0	5	1	0	4
Malta	1	0	D	0	1	0	1	2	0	2
Maroko	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3

Země	EU (kód)	OECD (kód)	Období (podpis smlouvy)	Prum x kulturni (kód)	Pronajem (kód)	Software (kód)	Prumyslove (sazba - kód)	Kulturni (sazba - kód)	Software (sazba - kód)	Pronajem (sazba - kód)
Mexiko	0	1	E	0	1	0	3	3	0	3
Moldávie	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3
Mongolsko	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3
Německo	1	1	B	0	1	0	1	2	0	2
Nigérie	0	0	C	0	1	0	7	6	0	6
Nizozemí	1	1	A	0	1	0	1	2	0	2
Norsko	0	1	F	1	1	1	2	0	2	2
Nový Zéland	0	1	F	0	1	0	3	3	0	3
Panama	0	0	G	0	1	0	3	3	0	3
Polsko	1	1	G	0	1	0	3	3	0	3
Portugalsko	1	1	D	0	1	0	3	3	0	3
Rakousko	1	1	F	1	1	1	1	0	1	2
Rumunsko	1	0	D	0	1	0	3	3	0	3
Ruská federace	0	0	D	0	1	1	3	3	2	3
Řecko	1	1	C	1	1	0	3	0	0	3
Spojené arabské emiráty	0	0	D	0	1	0	3	3	0	3
Saudská Arábie	0	0	G	0	1	0	3	3	0	3
Singapur	0	0	E	0	1	1	3	3	2	3
Slovensko	1	1	E	1	1	1	3	0	2	3
Slovinsko	1	1	E	0	1	0	3	3	0	3
Srbsko a Černá Hora	0	0	F	1	1	1	3	2	2	3
Srí Lanka	0	0	A	1	1	0	3	0	0	3
Sýrie	0	0	F	0	1	0	5	4	0	4

Země	EU (kód)	OECD (kód)	Období (podpis smlouvy)	Prum x kulturni (kód)	Pronajem (kód)	Software (kód)	Prumyslove (sazba - kód)	Kulturni (sazba - kód)	Software (sazba - kód)	Pronajem (sazba - kód)
Španělsko	1	1	B	1	1	0	1	0	0	2
Švédsko	1	1	B	1	1	0	1	0	0	2
Švýcarsko	0	1	D	0	1	0	3	3	0	3
Tádžikistán	0	0	F	0	1	0	3	3	0	3
Thajsko	0	0	D	1	1	1	4	2	3	6
Tunis	0	0	C	1	1	0	7	2	0	6
Turecko	0	1	E	0	1	0	3	3	0	3
Ukrajina	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3
USA	0	1	D	1	1	0	3	0	0	3
Uzbekistán	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3
Velká Británie	1	1	C	1	1	0	3	0	0	3
Venezuela	0	0	D	1	1	0	5	4	0	4
Vietnam	0	0	E	0	1	0	3	3	0	3

Tabulka 24: Vstupní matice dat pro vícerozměrnou analýzu – aktuální smlouvy o zamezení dvojího zdanění³⁵

³⁵ Vlastní zpracování.

Označení	Charakteristika	Užitý číselný kód pro varianty								
		0	1	2	3	4	5	6	7	8
EU (kód)	členství v EU	ne	ano	x	x	x	x	x	x	x
OECD (kód)	členství v OECD	ne	ano	x	x	x	x	x	x	x
Prum x kulturni (kód)	smlouva rozlišuje tyto dvě kategorie licenčních poplatků	ne	ano	x	x	x	x	x	x	x
Pronajem (kód)	smlouva výslovně uvádí licenční poplatek z titulu pronájmu	ne	ano	x	x	x	x	x	x	x
Software (kód)	smlouva výslovně uvádí licenční poplatek z titulu softwaru	ne	ano	x	x	x	x	x	x	x
Prumyslove (sazba - kód)	sazba(y) licenčního poplatku	1%/5%/10%	5%	5%/10%	10%	10%/15%	12%	13%	15%	15%/25%
Kulturni (sazba - kód)	sazba(y) licenčního poplatku	0%	0%/12%	5%	10%	12%	13%	15%	x	x
Software (sazba - kód)	sazba(y) licenčního poplatku	smlouva nestanoví	5%	10%	15%	x	x	x	x	x
Pronajem (sazba - kód)	sazba(y) licenčního poplatku	smlouva nestanoví	1%/5%	5%	10%	12%	13%	15%	x	x

Tabulka 25: Kódy užitě pro označení jednotlivých variant v atributech popisujících smlouvy o zamezení dvojího zdanění³⁶

³⁶ Vlastní zpracování.

Období	Kód
1974 - 1978	A
1979 - 1984	B
1985 - 1990	C
1991 - 1996	D
1997 - 2002	E
2003 - 2008	F
2009 - dosud	G

Tabulka 26: Kódy užívané pro vyznačení období, ve kterém byla příslušná smlouva podepsána³⁷

³⁷ Vlastní zpracování.

**Příloha 18 – Výsledky shlukové analýzy aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění
(využití modulu *Generalized Cluster Analysis* (algoritmus *EM*))**

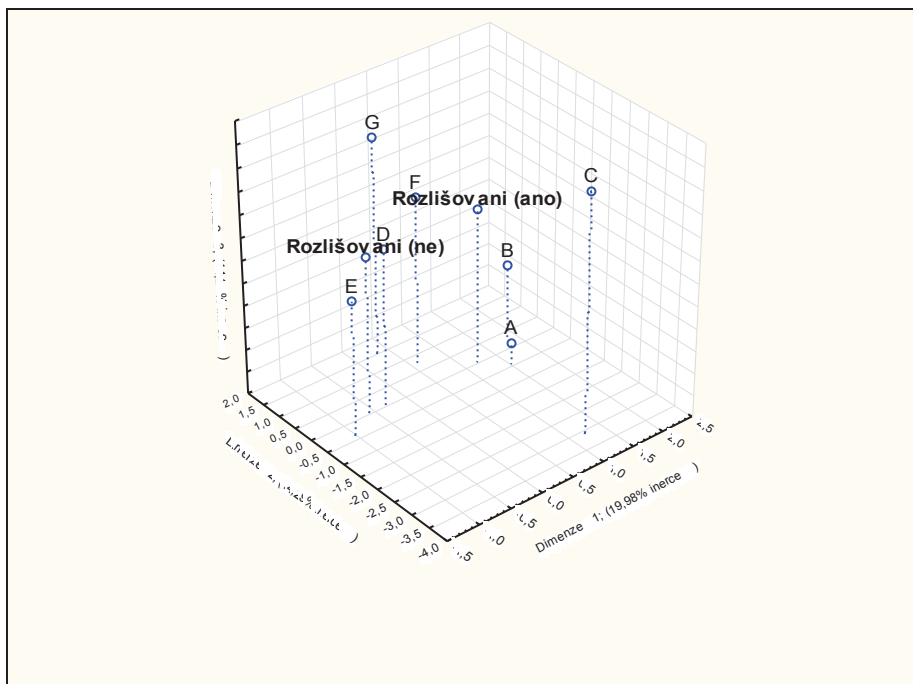
Stát	Členové shluků (Shlukova_a_korespondenci_analyza)				
	Počet shluků: 3				
	Číslo případu	Konečná klasifikace	Prum x kulturni (kod)	Pronajem (kod)	Software (kod)
Albánie	1	1	0	1	0
Austrálie	3	1	1	1	0
Ázerbajdžán	4	1	0	1	0
Bahrajn	5	1	0	1	0
Belgie	7	1	0	1	1
Bělorusko	8	1	0	1	0
Brazílie	10	1	0	1	0
Bulharsko	11	1	0	1	0
Čína	12	1	0	1	0
Egypt	14	1	0	1	0
Estonsko	15	1	0	1	0
Etiopie	16	1	0	1	0
Hongkong	21	1	0	1	0
Chorvatsko	22	1	0	1	0
Indie	23	1	0	1	0
Indonésie	24	1	0	1	0
Irsko	25	1	0	0	0
Island	26	1	0	1	0
Izrael	28	1	0	1	1
Jihoafrická republika	30	1	0	1	1
Jordánsko	31	1	0	1	0
Kanada	32	1	0	1	0
Kazachstán	33	1	0	1	0
KLDR	34	1	0	1	0
Kuvajt	36	1	0	1	0
Libanon	38	1	0	1	1
Litva	39	1	0	1	0
Lotyšsko	40	1	0	1	0
Maďarsko	42	1	0	1	0
Makedonie	43	1	0	1	0
Malajsie	44	1	0	1	0
Malta	45	1	0	1	0
Maroko	46	1	0	1	0
Mexiko	47	1	0	1	0
Moldávie	48	1	0	1	0
Mongolsko	49	1	0	1	0
Německo	50	1	0	1	0
Nigérie	51	1	0	1	0
Nizozemí	52	1	0	1	0
Nový Zéland	54	1	0	1	0
Panama	55	1	0	1	0
Polsko	56	1	0	1	0
Portugalsko	57	1	0	1	0
Rumunsko	59	1	0	1	0
Ruská federace	60	1	0	1	1

Stát	Členové shluků (Shlukova_a_korespondencni_analyza)				
	Počet shluků: 3				
	Číslo případu	Konečná klasifikace	Prum x kulturni (kod)	Pronajem (kod)	Software (kod)
Spojené arabské emiráty	62	1	0	1	0
Saúdská Arábie	63	1	0	1	0
Singapur	64	1	0	1	1
Slovinsko	66	1	0	1	0
Sýrie	69	1	0	1	0
Švýcarsko	72	1	0	1	0
Tádžikistán	73	1	0	1	0
Turecko	76	1	0	1	0
Ukrajina	77	1	0	1	0
Uzbekistán	79	1	0	1	0
Vietnam	82	1	0	1	0
Arménie	2	2	1	1	1
Barbados	6	2	1	1	1
Bosna a Hercegovina	9	2	1	1	1
Dánsko	13	2	1	1	1
Finsko	18	2	1	1	1
Francie	19	2	1	1	1
Gruzie	20	2	1	1	1
Kypr	37	2	1	1	1
Norsko	53	2	1	1	1
Rakousko	58	2	1	1	1
Slovensko	65	2	1	1	1
Srbsko a Černá Hora	67	2	1	1	1
Thajsko	74	2	1	1	1
Filipíny	17	3	1	1	0
Itálie	27	3	1	1	0
Japonsko	29	3	1	1	0
Korejská republika	35	3	1	1	0
Lucembursko	41	3	1	1	0
Řecko	61	3	1	1	0
Srí Lanka	68	3	1	1	0
Španělsko	70	3	1	1	0
Švédsko	71	3	1	1	0
Tunis	75	3	1	1	0
USA	78	3	1	1	0
Velká Británie	80	3	1	1	0
Venezuela	81	3	1	1	0

Tabulka 27: Výsledky shlukové analýzy aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění³⁸

³⁸ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica (výňatek vybraných pasáží z výstupů programu Statistica vygenerovaný do formátu Excel).

Příloha 19 – Výsledky korespondenční analýzy aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění (grafické výstupy a kontingenční tabulky z programu Statistica)



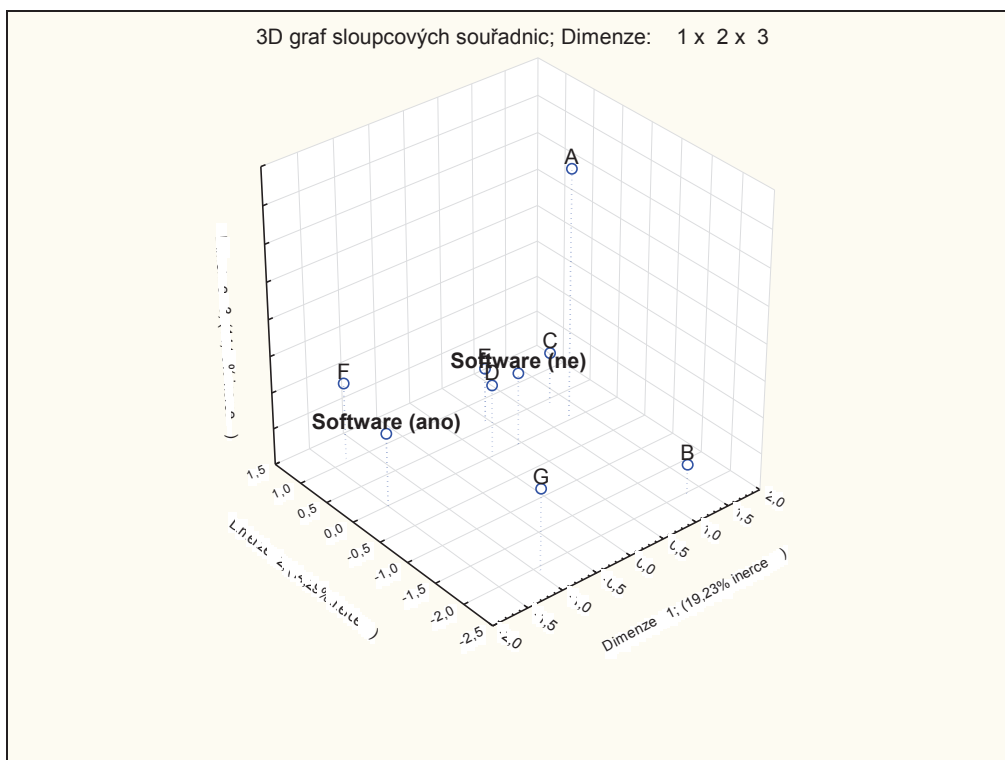
Obrázek 12: Výsledky korespondenční analýzy – rozlišování mezi průmyslovými a kulturními licenčními poplatky³⁹

Kontingenční tabulka (KODY_final)			
Četnost označených buněk > 10			
(Marginální součty nejsou označeny)			
Období (podpis)	Prům x kulturní (kod) 0	Prům x kulturní (kod) 1	Řádk. součty
D	20	7	27
F	7	6	13
G	6	4	10
C	2	3	5
E	18	2	20
B	1	3	4
A	1	2	3
Vš. skup.	55	27	82

Tabulka 28: Kontingenční tabulka – rozlišování mezi průmyslovými a kulturními licenčními poplatky⁴⁰

³⁹ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

⁴⁰ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.



Obrázek 13: Výsledky korespondenční analýzy – speciální kategorie licenčního poplatku (software)⁴¹

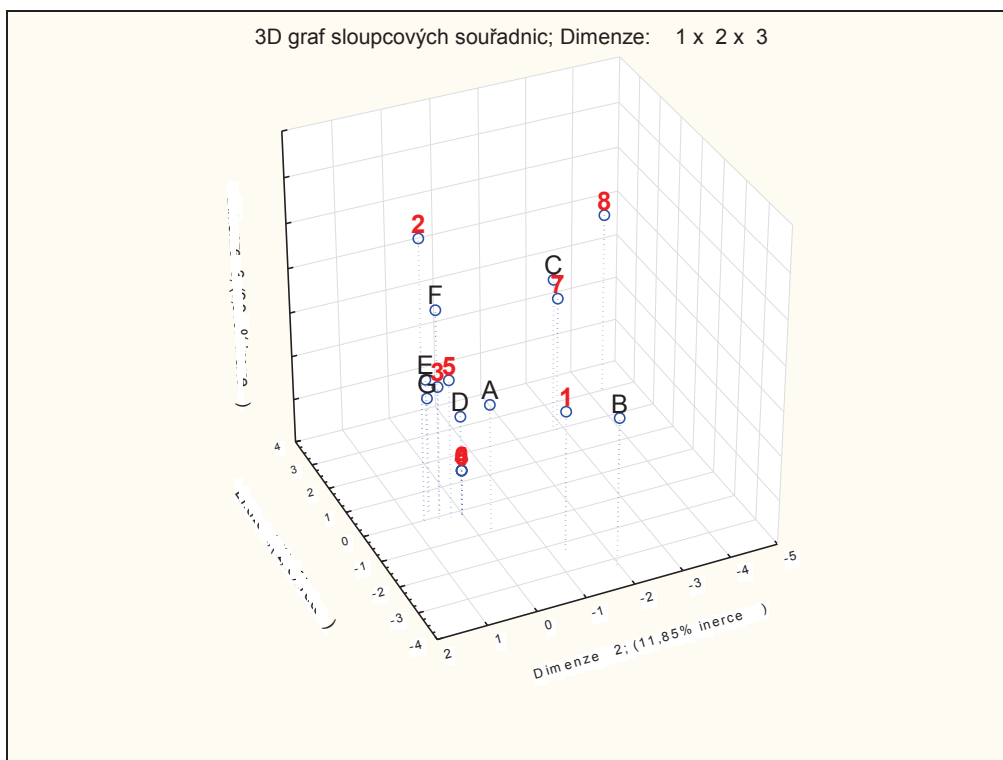
Kontingenční tabulka (KODY_final)
Četnost označených buněk > 10
(Marginální součty nejsou označeny)

Období (podpis)	Software (kod) 0	Software (kod) 1	Řádk. součty
D	21	6	27
F	7	6	13
G	6	4	10
C	5	0	5
E	17	3	20
B	4	0	4
A	3	0	3
Vš.skup.	63	19	82

Tabulka 29: Kontingenční tabulka – explicitní zakotvení softwaru ve výčtu licenčních poplatků⁴²

⁴¹ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

⁴² Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.



Obrázek 14: Výsledky korespondenční analýzy – sazby průmyslových licenčních poplatků⁴³

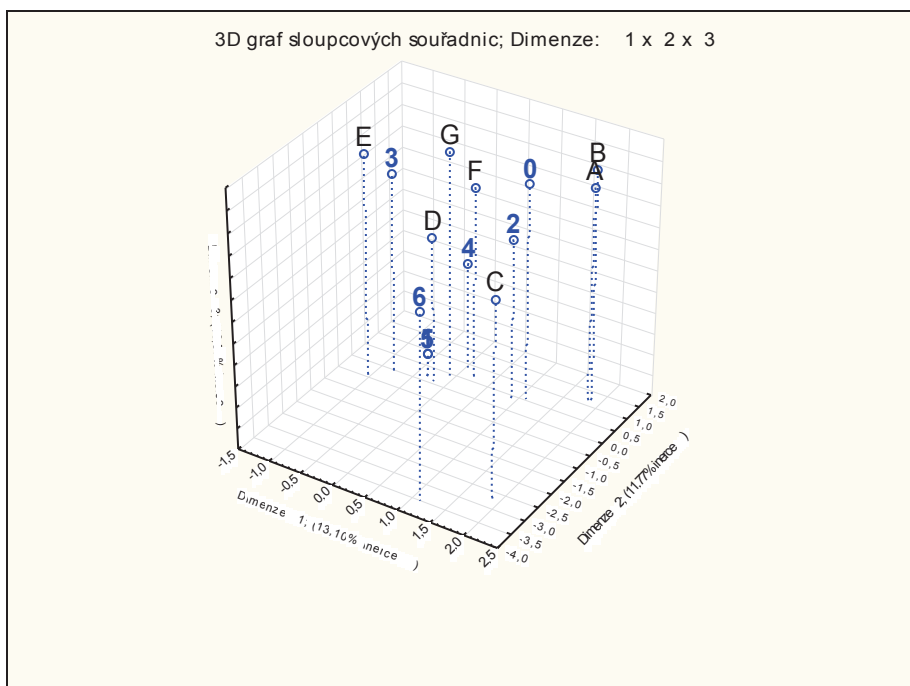
Kontingenční tabulka (KODY_final)
Četnost označených buněk > 10
(Marginální součty nejsou označeny)

Období (podpis)	3	1	8	7	0	2	6	5	4	Řádk. součty
D	18	3	0	1	1	0	1	2	1	27
F	8	1	0	0	0	3	0	1	0	13
G	10	0	0	0	0	0	0	0	0	10
C	2	0	1	2	0	0	0	0	0	5
E	19	0	0	0	0	1	0	0	0	20
B	0	4	0	0	0	0	0	0	0	4
A	2	1	0	0	0	0	0	0	0	3
Vš.skup.	59	9	1	3	1	4	1	3	1	82

Tabulka 30: Kontingenční tabulka – sazby průmyslových licenčních poplatků⁴⁴

⁴³ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

⁴⁴ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.



Obrázek 15: Výsledky korespondenční analýzy – sazby kulturních licenčních poplatků⁴⁵

Kontingenční tabulka (KODY_final)
Četnost označených buněk > 10
(Marginální součty nejsou označeny)

Období (podpis)	3	2	0	6	5	1	4	Řádk. součty
D	15	4	4	1	1	1	1	27
F	6	2	4	0	0	0	1	13
G	6	1	3	0	0	0	0	10
C	0	1	2	2	0	0	0	5
E	18	0	1	1	0	0	0	20
B	0	1	3	0	0	0	0	4
A	0	1	2	0	0	0	0	3
Vš.skup.	45	10	19	4	1	1	2	82

Tabulka 31: Kontingenční tabulka – sazby kulturních licenčních poplatků⁴⁶

⁴⁵ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.

⁴⁶ Vlastní zpracování s využitím programu Statistica.