

VĚDECKÉ SPISY VYSOKÉHO UČENÍ TECHNICKÉHO V BRNĚ

Edice Habilitační a inaugurační spisy, sv. 499

ISSN 1213-418X

Karel Brychta

MEZINÁRODNÍ ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ Z LICENČNÍCH POPLATKŮ V ČR

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

Fakulta podnikatelská

Ústav financí

Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.

**MEZINÁRODNÍ ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ
Z LICENČNÍCH POPLATKŮ V ČR**

INTERNATIONAL TAXATION OF ROYALTY INCOMES
IN THE CZECH REPUBLIC

ZKRÁCENÁ VERZE HABILITAČNÍ PRÁCE
OBOR: EKONOMIKA A MANAGEMENT



BRNO 2015

KLÍČOVÁ SLOVA

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

KEYWORDS

royalties, international taxation, conventions for the avoidance of double taxation, Union law.

MÍSTO ULOŽENÍ PRÁCE:

Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Oddělení pro tvůrčí činnost a doktorské studium

Obsah

PŘEDSTAVENÍ AUTORA.....	5
ÚVOD.....	6
1.1 Sepětí zpracovaného tématu s oborem <i>Ekonomika a management</i>	7
1.2 Vymezení pojmu <i>licenční poplatky</i> pro účely habilitační práce	7
2 CÍL HABILITAČNÍ PRÁCE.....	8
3 VOLBA KATEGORIE VÝZKUMU, POUŽITÉ METODY A DEFINOVÁNÍ HYPOTÉZ	10
4 ZDAŇOVÁNÍ PASIVNÍCH PŘÍJMŮ	11
4.1 Shluková analýza - výsledky.....	11
5 LICENČNÍ POPLATKY V KONTEXTU TECHNOLOGICKÉ PLATEBNÍ BILANCE ČR..	12
6 MEZINÁRODNÍ ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ Z LICENČNÍCH POPLATKŮ V ČR.....	13
6.1 Pravidla zakotvená ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění	13
6.2 Pravidla zakotvená unijním právem.....	15
6.3 Systém zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR	15
6.3.1 <i>Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového rezidenta ČR</i>	15
6.3.2 <i>Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového nerezidenta ČR</i>	17
6.4 Vybrané aspekty relevantní z pohledu podnikového managementu.....	17
7 RESUMÉ DOSAŽENÝCH VÝSLEDKŮ, JEJICH LIMITY A NÁSTIN MOŽNÉHO BUDOUCÍHO SMĚŘOVÁNÍ VÝZKUMNÉ PRÁCE	19
7.1 Současný stav v oblasti daní a zdaňování s akcentací na situaci v Evropské unii.....	19
7.1.1 <i>Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti</i>	19
7.2 Technologická platební bilance ČR (pozice ČR na poli licenčních poplatků)	20
7.2.1 <i>Hypotéza H1 – vyhodnocení</i>	20
7.2.2 <i>Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti</i>	20
7.3 Provedení taxonomie smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR	21
7.3.1 <i>Hypotéza H2 – vyhodnocení</i>	21
7.3.2 <i>Možné další směry výzkumu v dané oblasti</i>	21
7.4 Trend v právní úpravě obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR.....	22
7.4.1 <i>Hypotéza H3 – vyhodnocení</i>	22
7.4.2 <i>Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti</i>	22
7.5 Aktuálnost problematiky mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků	22
7.5.1 <i>Možné směry budoucího výzkumu – syntéza závěrů rozhodnutí ESD ve vztahu k pasivním příjmům</i>	23
7.5.2 <i>Možné směry budoucího výzkumu – tax management nehmotného majetku</i>	23

8 ZÁVĚR.....	23
9 SEZNAM ZDROJŮ POUŽITÝCH PŘI ZPRACOVÁNÍ TEZÍ.....	24
ABSTRACT.....	27

PŘEDSTAVENÍ AUTORA



Karel Brychta v rámci svého studia na Fakultě podnikatelské Vysokého učení technického v Brně absolvoval bakalářský studijní obor *Daňové poradenství*, magisterský studijní obor *Podnikové finance a obchod* a dále doktorský studijní obor *Řízení a ekonomika podniku*. Doktorské studium na Fakultě podnikatelské Vysokého učení technického v Brně zahájil v roce 2003 a ukončil v roce 2006 obhajobou své disertační práce s názvem *Firemní sebehodnocení jako významný faktor formování konkurenceschopnosti u malých a středních podniků*. Je rovněž absolventem magisterského studijního oboru *Právo* realizovaného na Právnické fakultě Masarykovy univerzity v Brně.

V letech 2005 – 2013 působil na Fakultě managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně (původně na pozici lektora, později na pozici odborného asistenta). Zaměstnancem Fakulty podnikatelské je od roku 2006, kdy se začal intenzivně věnovat daňové problematice. V současné době působí jako garant a přednášející předmětu *Mezinárodní daňové systémy* (magisterský studijní obor Účetnictví a finanční řízení podniku), předmětu *Mezinárodní zdanění příjmů* (bakalářský studijní obor Účetnictví a daně) a předmětu *Daňová soustava* (bakalářský studijní obor Ekonomika podniku). Jím vedené závěrečné práce jsou zaměřeny na daňovou problematiku (zejména pak na komparativní daňové právo, mezinárodní zdaňování příjmů, daňovou optimalizaci a na vybrané daňové instituty).

V rámci své vědecké a publikační činnosti se zabývá primárně problematikou mezinárodního daňového práva a legislativním vývojem české právní úpravy v oblasti daní. Je úspěšným řešitelem postdoktorského projektu GAČR (*Vývoj a konkurenceschopnost českého daňového systému z pohledu zdanění příjmů fyzických osob*). Jako autor či spoluautor publikoval 18 článků v recenzovaných časopisech, z toho 1 článek v časopise s IF (0,1 – 0,5), 4 v časopisech indexovaných v databázi Scopus, 2 články v ostatních zahraničních recenzovaných časopisech. Publikuje rovněž v odborných českých časopisech zaměřených na daňovou problematiku, kde se věnuje aktuálním daňovým otázkám a vybraným oblastem zejména ve spojitosti s mezinárodním zdaňováním příjmů (autor či spoluautor 19 článků). Počet jeho publikačních výstupů na konferencích čítá 25 výstupů. Je členem EBES (*Eurasia Business and Economics Society*) a členem redakční rady recenzovaného zahraničního vědeckého časopisu *Journal of Finance and Economics*.

ÚVOD

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, jež se pojí mj. i s *mezinárodním zdaňováním příjmů a majetku*⁸.

V kontextu tématu habilitační práce je vhodné poukázat i na další aspekt. Tím je růst „objemu“ a důležitosti nehmotného majetku. 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*. Spojitost

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.

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 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 štědrými v oblasti poskytování daňových pobídek pro zahraniční investory (bližší 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. jak nárůst odborných publikací zaměřených na problematiku mezinárodního zdaňování, tak i rostoucí počet soudních rozhodnutí, jejichž předmětem jsou daňové otázky s existencí mezinárodního prvku.

⁹ Autor tím má na mysli objem ve smyslu rostoucího počtu patentů, užitečných vzorů, atd.

s nehmotnými aktivy 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 států¹⁰.

1.1 SEPĚTÍ ZPRACOVANÉHO TÉMATU S OBOREM *EKONOMIKA A MANAGEMENT*

Současným, obecně uznávaným a respektovaným, cílem podniků je zvyšování jejich tržní hodnoty¹¹. Ta je determinována řadou navzájem podmíněných a provázaných faktorů. Jedním z nich je, a to nad jakoukoliv pochybnost, i velikost daňové zátěže¹². Toho jsou si podniky¹³ 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, výhodné sítě smluv o zamezení dvojího zdanění a/nebo výhody plynoucí z unijního práva¹⁴. Působení a chování podniků však není a nemůže být v tomto ohledu libovolné - existují pravidla a mantinely dané právem¹⁵. Je to v mnoha ohledech právní úprava, která je rozhodujícím faktorem determinujícím příklon k jedné či druhé formě daňové optimalizace. To z ní obecně činí faktor, kterému je nutné věnovat zaslouženou pozornost.

Ve spojení s výše zmíněnou rostoucí důležitostí nehmotného majetku zákonitě roste i význam otázek spojených s řízením nehmotných aktiv a to včetně souvisejících daňových aspektů¹⁶.

1.2 VYMEZENÍ POJMU *LICENČNÍ POPLATEK* PRO ÚČELY HABILITAČNÍ PRÁCE

Definice stěžejního pojmu – tj. pojmu *licenční poplatek* – vychází pro účely habilitační práce ze sjednocení současných definic daných relevantním předpisem unijního a vnitrostátního práva¹⁷

¹⁰ 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.

¹¹ 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>.

¹² Management a ekonomika podniků jsou viditelně stále častěji spojovány s pojmy jako jsou *mezinárodní daňové plánování* a *tax management* (a to nejenom ve spojitosti s nadnárodními korporacemi). Je to pochopitelné – podnikům 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 optimalizace. To představuje nové výzvy a úkoly pro finanční management, resp. management podniku jako takový.

¹³ Termín *podnik* je užíván v obecném a v běžné mluvě silně zaužívaném pojetí jako označení podnikatelského subjektu.

¹⁴ To pak samozřejmě (i ve spojení s kategorií příjmů, která je předmětem zájmu habilitační práce) „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.

¹⁵ Jeho vznik byl ostatně dán potřebou stabilizace společenských (a tedy i ekonomických) vztahů.

¹⁶ Licenční poplatky, které představují náhrady za užití nehmotného majetku, představují pro řadu podniků stěžejní zdroj příjmů a pro mnohé naopak významnou nákladovou položku.

¹⁷ 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.

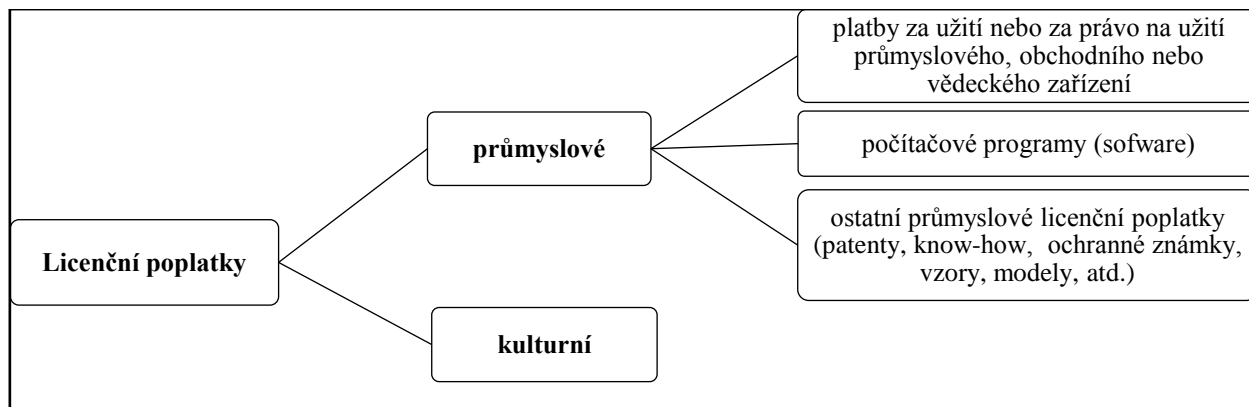
a dále pak definic daných standardy práva mezinárodního (blíže viz Tabulka 1 níže). Důvodem tohoto postupu bylo jednak co nejširší vymezení daného pojmu a dále pak identifikování případných rozdílů ve vymezení *licenčních poplatků* v příslušných normách¹⁸, resp. standardech.

Právo	Předpis (resp. standard)
Mezinárodní	Modelová (vzorová) smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD ¹⁹ Modelová (vzorová) smlouva o zamezení dvojího zdanění OSN ²⁰ Modelová (vzorová) smlouva o zamezení dvojího zdanění USA ²¹
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 (dále jen <i>Směrnice Rady 2003/49/ES</i>)
Tuzemské	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Tabulka 1: Předpisy a standardy klíčové pro vymezení pojmu *příjmy z licenčních poplatků*²².

Jak prokázaly výsledky provedené komparace definic předmětného pojmu (viz kap. 5.5 habilitační práce (*Příjmy z licenčních poplatků*)), jde o velmi širokou škálu příjmů.

V následujícím schématu (viz Obrázek 1) je uvedeno základní členění licenčních poplatků v podobě, jaká byla brána jako základ pro prováděnou komparativní analýzu.



Obrázek 1: Základní klasifikace licenčních poplatků vymezená pro účely komparace²³.

2 CÍL HABILITAČNÍ PRÁCE

Habilitační práce si kladla ambici prezentovat materii *mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků* v širších a nových souvislostech. To se pochopitelně promítlo i na definování základních výzkumných otázek (viz Tabulka 2 dále).

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.

²⁰ *United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*. [2011 revision]. New York: United Nations, 2011. xiii, 483 p. ISBN 92-115-9102-3.

²¹ *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>.

²² Vlastní zpracování.

²³ Vlastní zpracování.

Oblast zájmu	Základní výzkumné otázky
Obecná východiska	Jaký byl vývoj a jaký je současný stav v oblasti zdaňování příjmů v ČR (<i>při akcentaci situace v EU se zaměřením na pasivní příjmy</i>)?
	Do jaké kategorie států z hlediska závislosti státu na inkasu z přímých daní se zaměřením na pasivní příjmy ČR spadá?
Technologická platební bilance	Jaký je vývoj technologické platební bilance České republiky se zaměřením na situaci v oblasti licenčních poplatků?
	Do jaké kategorie států ČR 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 problematickým 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 (dále jen ESD) ²⁴ ?

Tabulka 2: Základní výzkumné otázky²⁵.

Hlavním cílem habilitační práce, který byl odvozen od strategické výzkumné otázky, byla *identifikace pravidel pro mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v České republice*. Konkrétně se jednalo o pravidla pro zdaňování předmětné kategorie příjmů v případě právnických osob.

V návaznosti na tento hlavní cíl byly určeny dílčí cíle (viz Tabulka 3 dále), které souvisí s vymezeným výzkumným úkolem a snahou o pokrytí širších souvislostí a vytvoření rámce pro navazující výzkum.

Dílčí cíl	Formulace dílčího cíle
1	Popis a zhodnocení současného stavu v oblasti zdaňování pasivních příjmů s akcentací na situaci v EU.
2	Zhodnocení pozice ČR z pohledu její technologické platební bilance.
3	Provedení taxonomie smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR dle pravidel pro zdaňování licenčních poplatků v nich obsažených.
4	Identifikace trendu v právní úpravě obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR či právními předchůdci ČR.
5	Identifikace problematických oblastí v mezinárodním zdaňování příjmů z licenčních poplatků.

Tabulka 3: Dílčí cíle habilitační práce.

²⁴ Od Lisabonské smlouvy bylo označení *Evropský soudní dvůr* nahrazeno pojmem *Soudní dvůr Evropské unie*. Zaužívaná zkratka ESD pro dřívější označení je autorem tezi habilitační práce užita i pro označení *Soudního dvora Evropské unie*.

²⁵ Vlastní zpracování.

3 VOLBA KATEGORIE VÝZKUMU, POUŽITÉ METODY A DEFINOVÁNÍ HYPOTÉZ

S přihlédnutím k cílům práce, zvoleným způsobům jejich naplnění a poznatkům získaným v rámci předvýzkumu, zvolil autor habilitační práce *výzkum kvalitativní*. Ten byl autorem vyhodnocen jako vhodnější (adresnější) záměru zpracované habilitační práce – tj. primárně záměru lépe pochopit předmětnou materii. S ohledem na charakter výzkumných otázek byly z kvalitativních metod (přístupů) zvoleny *případová studie* a *zakotvená (ukotvená) teorie*²⁶. Stěžejní technikou sběru dat byla *obsahová analýza textu* (zejména obsahová analýza textu právních předpisů).

Při zpracování habilitační práce byly užity *párové logické metody* (analýza a syntéza, indukce a dedukce, abstrakce a konkretizace), *metoda srovnávání* a *metoda modelování*. K analýze vytvořených matic, kterými jsou charakterizovány smlouvy o zamezení dvojího zdanění z pohledu sledovaných parametrů, byly využity metody vícerozměrné analýzy dat – jmenovitě *shluková* a *korespondenční analýza*.

Habilitační práce jako taková je zaměřena na provedení *explorační analýzy*, nikoliv statistické inference.²⁷ Navzdory tomu dospěl autor habilitační práce k názoru, že bude účelné hypotézy²⁸ definovat a to z dále uvedených důvodů:

- definice hypotéz, stejně tak jako nadefinování hlavního cíle a dílčích subcílů, umožňuje lépe směřovat výzkumné aktivity;
- hypotézy je možné dále využít jako hypotézy „stavební“ v navazujícím výzkumu.²⁹

Hypotézy tak, jak byly vymezeny pro účely habilitační práce, jsou uvedeny dále (viz Tabulka 4).

Hypotéza	Formulace	Hlavní objekt výzkumu
1	<i>ČR se řadí mezi státy se špatnou technologickou platební bilancí z titulu licenčních poplatků.</i>	<i>Statistická data zveřejněná Českým statistickým úřadem, Eurostatem, OECD a Světovou bankou.</i>
2	<i>Pravidla pro zdaňování licenčních poplatků obsažená ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou jsou standardizovaná.</i>	<i>Texty platných smluv o zamezení dvojího zdanění, v nichž byla ČR ke stanovenému datu (tj. k 05. 06. 2014) smluvní stranou.</i>
3	<i>Pravidla pro zdaňování licenčních poplatků obsažená v renegociovaných smlouvách o zamezení dvojího zdanění se liší od pravidel obsažených ve smlouvách původních (bezprostředně předchozích).</i>	<i>Texty smluv o zamezení dvojího zdanění, v nichž byla ČR či její právní předchůdci smluvní stranou a které byly derogovány v současnosti platnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění.</i>

Tabulka 4: Hypotézy.

²⁶ Jejich cílem je v zásadě *určení charakteristik daného případu (případů) a určení toho, jaké vysvětlení lze odvodit analýzou nashromážděných dat*. Blíže viz 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.

²⁷ 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.

²⁸ Hypotézy je možné pro daný případ rovněž označit jako *výchozí předpoklady*, které byly v rámci habilitační práce podrobeny hlubšímu zkoumání.

²⁹ 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

4 ZDAŇOVÁNÍ PASIVNÍCH PŘÍJMŮ

Licenční poplatky spadají spolu s dividendami a úroky do kategorie tzv. pasivních příjmů. Jedná se o příjmy, které se (narozdíl od příjmů aktivních) neváží bezprostředně na osobní výkon³⁰ ekonomické činnosti poplatníka (či poplatníka a/nebo jeho zaměstnanců). Skupina pasivních příjmů vykazuje řadu společných znaků – mj. i to, že jejich mezinárodní zdaňování je v EU částečně regulováno předpisy sekundárního unijního práva.

Autor habilitační práce se ve spojitosti s pasivními příjmy zabýval i otázkou hodnocení jejich důležitosti pro daňové inkaso členských států EU. Pro provedenou analýzu byly využity globální ukazatele zveřejněné Evropskou komisí v pravidelně vydávané publikaci *Taxation trends in the European Union (Data for the EU Member States, Iceland and Norway)*³¹ v edici pro rok 2014. S přihlédnutím k metodickým a vysvětlujícím poznámkám výše uvedené publikace Evropské komise³², seznámení se základními způsoby systému zdaňování příjmů z licenčních poplatků³³ a s ohledem na vymezený cíl této práce byla pozornost zaměřena na oblast přímých daní a v nižší úrovni pak na 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 příjmům* nejbližší (jsou podmnožinou kapitálových příjmů)³⁴.

4.1 SHLUKOVÁ ANALÝZA - VÝSLEDKY

K posouzení změn a případné konvergence daňových systémů ve vztahu ke zdaňování příjmů z kapitálu byla užita shluková analýza. Ta byla provedena pro tři roky. Jmenovitě se jednalo o rok 2002 a 2012 jakožto krajní roky sledovaného období a dále pak rok 2007, který vykazoval u mnoha členských států značné odchylky.

Výsledky provedené shlukové analýzy (blíže viz Tabulka 5) indikují, že ČR se v průběhu sledovaného období začlenila do kategorie států, pro něž mají příjmy ze zdaňování kapitálu klesající význam. Zároveň je však nutné poukázat na to, že dané tvrzení by nemělo být chápáno jako to, že dané příjmy jsou zanedbatelné – jde pouze o závěr učiněný ve srovnání s ostatními aktuálními členskými státy EU (resp. skupinami těchto států).

³⁰ Může jít o výkon minulý, na nějž se pak váže aktuální příjem (např. penze).

³¹ 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)*.

³² 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 and explanatory notes. pp. 265 – 306.

³³ Tvoří buď součást celkového základu daně či podléhají srážkové dani.

³⁴ Blíže viz 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 and explanatory notes. pp. 265 – 306.

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 5: Charakteristika shluků (rok 2002, 2007 a 2012)³⁵.

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

Výsledky rovněž naznačují, že většina „nově“ přistoupivších zemí vykazuje v oblasti přímých daní a zdaňování kapitálu (*za hodnocení pomocí globálních ukazatelů*) velkou podobnost³⁶. Tato skupina států je přitom 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 kapitálu³⁷.

Ve snaze uvést a hodnotit problematiku mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR širěji, věnoval autor habilitační práce pozornost i hodnocení technologické platební bilance ČR.

5 LICENČNÍ POPLATKY V KONTEXTU TECHNOLOGICKÉ PLATEBNÍ BILANCE ČR

Technologická platební bilance (angl. *Technology Balance of Payment*³⁸) 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.³⁹

Data publikovaná Českým statistickým úřadem (dále jen „ČSÚ“), ze kterých autor habilitační práce rovněž vycházel, jsou publikována v různých tříděních a to od roku 2005. Základem těchto klasifikací jsou kategorie popsané v *Manuálu technologické platební bilance* vytvořené OECD⁴⁰ a *Manuálu platební bilance* Mezinárodního měnového fondu⁴¹ (dále jen „MMF“).⁴² I při zohlednění

³⁵ Vlastní zpracování.

³⁶ Jedná se pouze o předpoklad (hypotézu), která pochopitelně nemůže být na základě těchto hrubých výsledků bez hlubšího zkoumání potvrzena či vyvrácena.

³⁷ Je třeba brát v potaz, že se jedná o vyslovení soudu na základě průměrných hodnot.

³⁸ V materiálech ČSÚ je pro označení technologické platební bilance užívána anglická zkratka tohoto pojmu – tj. TBP.

³⁹ 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_tehnologickymi_sluzbami

⁴⁰ 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_tehnologickymi_sluzbami/\\$File/tbp_manual.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_tehnologickymi_sluzbami/$File/tbp_manual.pdf)

⁴¹ Angl. *International Monetary Fund*. Viz www.imf.org.

určitých limitů⁴³ statistických šetření prováděných ČSÚ⁴⁴ je patrné, že pozice České republiky v bilanci jednotlivých licenčních poplatků není ideální⁴⁵. Tento závěr vyplynul i z mezinárodního srovnání⁴⁶. Jde přitom o závěr učiněný nejen z dat zveřejněných ČSÚ, ale i dat zveřejněných Eurostatem, OECD a Světovou bankou⁴⁷. K daným otázkám blíže viz kap. 8 habilitační práce (*Technologická platební bilance ČR a otázky související*).

6 MEZINÁRODNÍ ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ Z LICENČNÍCH POPLATKŮ V ČR

I ve spojení s příjmy z licenčních poplatků podniky realizují kroky vedoucí k daňové optimalizaci. V obecné rovině je možné konstatovat, že se jedná „pouze“ o využívání možností a výhod plynoucích z pravidel daných příslušnou právní úpravou. Stěžejní část habilitační práce akcentuje právě tento aspekt. Jedná se konkrétně o identifikaci, popis a analýzu pravidel daných mezinárodní, unijní a tuzemskou právní úpravou.

6.1 PRAVIDLA ZAKOTVENÁ VE SMLOUVÁCH O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Před vlastním popisem a zhodnocením pravidel obsažených ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění byla provedena identifikace standardu zakotveného v *Modelové smlouvě OECD*, *Modelové smlouvě OSN* a *Modelové smlouvě USA* ve vztahu k příjmům z licenčních poplatků. Na základě poznatků získaných porovnáním těchto modelových smluv byly identifikovány atributy, pomocí nichž byly následně jednotlivé smlouvy popisovány.

⁴² 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_tecnologickymi_sluzbami/\\$File/bpm5.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_tecnologickymi_sluzbami/$File/bpm5.pdf)

⁴³ Za ten stěžejní a limitující i z hlediska zpracovaného tématu považuje autor habilitační práce absenci bližších údajů o placených licenčních poplatcích po roce 2010.

⁴⁴ 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 právnické 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).

⁴⁵ Je negativní pro všechny sledované kategorie.

⁴⁶ V souladu s vytyčenými 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.

⁴⁷ 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. 2014-11-01]. 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>.

Jmenovitě se jednalo o následující atributy:

- 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 poplatku⁴⁸,
 - výše sazeb stanovená jako limit pro zdanění ve státu zdroje pro jednotlivé kategorie licenčních poplatků,
- existence speciálních pravidel pro licenční poplatky vázoucích ke stálé provozovně, event. ke stálé provozovně nebo stálé základně⁴⁹,
- 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).

Z důvodu omezeného rozsahu tezí je v následující tabulce (Tabulka 6) uvedeno pouze rozčlenění sledovaných atributů na ty, které vykazovaly vysokou míru podobnosti a ty, jež vykazovaly vyšší míru variantnosti.

Sledovaný znak	
vysoce standardizovaný	vykazující vyšší míru variantnosti
<ul style="list-style-type: none"> • explicitní zakotvení práva státu rezidence příjem podrobit dani • speciální pravidla vážící se ke stálé provozovně (event. stálé provozovně nebo stálé základně) • výslovná specifikace státu zdroje licenčních poplatků • existence pravidla pro překlasifikaci licenčních poplatků • metoda zamezení dvojího zdanění pro daňového rezidenta ČR • metoda zamezení dvojího zdanění pro daňového rezidenta druhého smluvního státu 	<ul style="list-style-type: none"> • rozlišování mezi kategorií průmyslových a kulturních licenčních poplatků • explicitní zakotvení speciálních kategorií průmyslových licenčních poplatků, jmenovitě náhrad za: <ul style="list-style-type: none"> • užití softwaru (event. počítačového programu) • průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení • stanovení maximálních sazeb daně pro zdanění ve státu zdroje a jejich výše

Tabulka 6: Znaky porovnávané u smluv o zamezení dvojího zdanění a jejich třídění dle stupně standardizace⁵⁰.

⁴⁸ Dané kategorie byly vybrány s ohledem na jejich specifičnost a dále pak s přihlédnutím na to, že v předmětných kategoriích příjmů se odlišuje vymezení pojmu licenční poplatek v *Modelové smlouvě OECD* od ostatních.

⁴⁹ 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 nadbytečného 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.

⁵⁰ Vlastní zpracování.

Pozn.: Poznatky získané obsahovou analýzou textu byly uspořádány do matice, která představovala vstup pro provedenou shlukovou a korespondenční analýzu.

Jednotlivé znaky jsou v habilitační práci blíže specifikovány a je provedeno zhodnocení za všechny porovnávané smlouvy o zamezení dvojího zdanění (blíže viz *kap. 13* habilitační práce (*Výsledky komparativní analýzy aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění*)).

V rámci prováděného srovnání byla pozornost autora habilitační práce věnována i speciálním pravidlům obsaženým v platných a účinných smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Šlo přitom o otázky, které se dotýkaly (nikoliv výhradně) předmětné kategorie příjmů (např. existence doložek nejvyšších výhod, zápočet daně osvobozené či snížené z titulu investičních pobídek⁵¹).

Habilitační práce rovněž obsahuje výsledky komparativní analýzy bezprostředních předchůdců aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění s cílem identifikovat posun (změny) v pravidlech pro zdaňování příjmů z licenčních poplatků (blíže viz *kap. 14* habilitační práce (*Výsledky komparativní analýzy „předchůdců“ aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění*)).

6.2 PRAVIDLA ZAKOTVENÁ UNIJNÍM PRÁVEM

V případě ČR nelze pochopitelně opomíjet vliv unijního práva. Mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků je přitom determinováno jak normami primárního práva⁵², tak i přímo předpisem sekundárního unijního práva – jmenovitě *Směrnici Rady 2003/49/ES*⁵³. Systematizaci pojmů a pravidel daných uvedenou směrnicí obsahuje *kap. 11* habilitační práce (*Mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v unijním právu – Směrnice Rady 2003/49/ES*).

6.3 SYSTÉM ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ Z LICENČNÍCH POPLATKŮ V ČR

Habilitační práce rovněž systematizuje poznatky získané studiem právních předpisů v tom smyslu, že specifikuje systém zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR pro různé situace, které mohou ve vztahu k dané kategorii příjmů nastat. V následujícím textu tezí habilitační práce jsou s ohledem na její omezený rozsah uvedeny pouze vybrané části.

6.3.1 Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového rezidenta ČR

V případě licenčních poplatků plynoucích ze zahraničního státu (bez ohledu na to, zda se jedná o stát smluvní či nesmluvní) má daňový rezident ČR povinnost zahrnout daný příjem do svého základu daně⁵⁴. V případě přijatých licenčních poplatků se nejedná o příjem, který by bylo možné

⁵¹ Uvedené prvky mohou sehrávat z pohledu daňové optimalizace významnou roli.

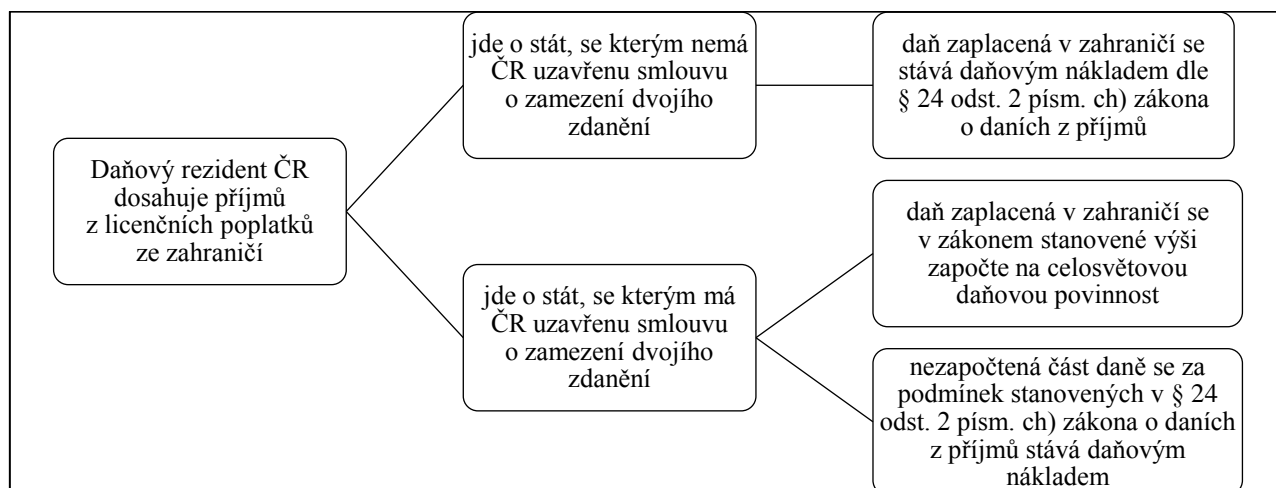
⁵² Jde o základní svobody zakotvené ve Smlouvě o fungování Evropské unie.

⁵³ *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.*

⁵⁴ V tomto ohledu je zapotřebí upozornit 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.

na straně poplatníka osvobodit⁵⁵. Rovněž se nejedná o kategorii pasivního příjmu, která by byla zdaňována v rámci institutu tzv. samostatného základu daně⁵⁶.

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 ČR dosahujícího příjmu z licenčního poplatku ze zahraničí, je uvedena v následujícím schématu (viz Obrázek 2).



Obrázek 2: Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového rezidenta v ČR⁵⁷.

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 postupů⁵⁸ pak stanoví zákon o daních z příjmů.

Jak vyplynulo z komparace smluv o zamezení dvojího zdanění, v nichž je ČR smluvní 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.

⁵⁵ To je možné pouze v případě, že licenční poplatky mající zdroj v ČR jsou naopak vypláceny určitým subjektům. Jde o osvobození od srážkové daně při výplatě licenčních poplatků za zákonem stanovených podmínek. K danému blíže viz následující text tezí habilitační práce, který se zabývá problematikou zdaňování příjmů daňového nerezidenta ČR.

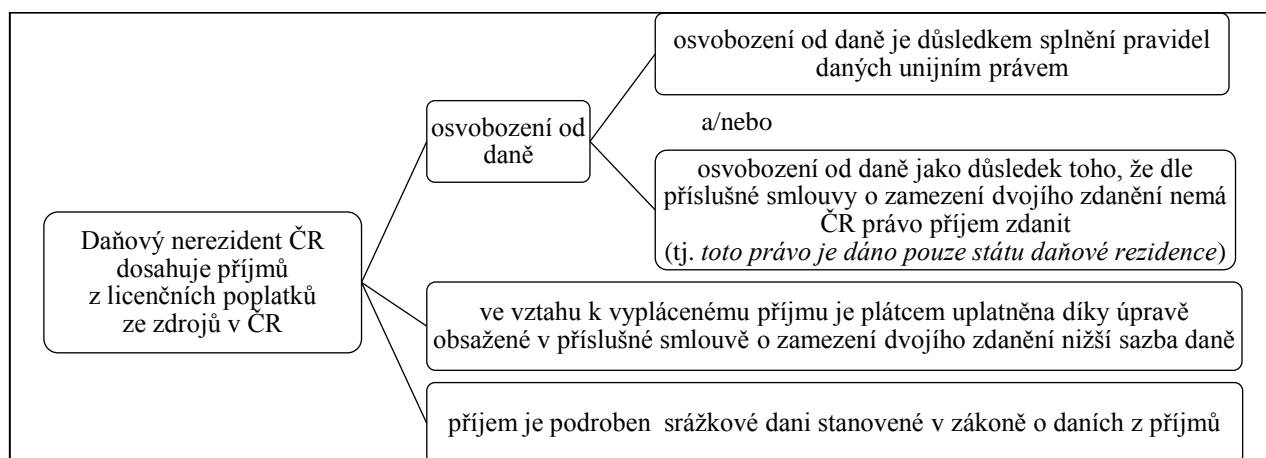
⁵⁶ Zdanění v rámci samostatného základu daně se týká, zjednodušeně řečeno, podílů na zisku. V rámci samostatného základu daně je uplatňována sazba 15%. Blíže viz 20b a § 21 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

⁵⁷ Vlastní zpracování.

⁵⁸ Jde např. o stanovení sekvence užití různých metod zamezení dvojího zdanění, vymezení podmínek nutných pro uplatnění jednotlivých metod. Blíže viz § 38f (*Vyloučení dvojího zdanění*) zákona o daních z příjmů.

6.3.2 Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového nerezidenta ČR

V případě zdaňování příjmů daňových nerezidentů ČR z licenčních poplatků je možné identifikovat tři základní možné situace, ke kterým může dojít. Ty blíže specifikuje níže uvedené schéma (viz Obrázek 3).



Obrázek 3: Zdaňování příjmů z licenčních poplatků u daňového nerezidenta ČR – možné situace⁵⁹.

V případě výplaty licenčních poplatků plátcem je relevantní *institut srážkové daně*. Sražená daň přitom může za zákonem předvídaných podmínek⁶⁰ působit jako *quasi* záloha, která je započtena na daňovou povinnost v rámci daňového přiznání.

Pro komplexní zhodnocení konkrétní situace a využití potenciálních možností daňové optimalizace je možné vycházet ze sekvence kroků, která je v habilitační práci navržena a blíže rozvedena.

6.4 VYBRANÉ ASPEKTY RELEVANTNÍ Z POHLEDU PODNIKOVÉHO MANAGEMENTU

Ve spojení s mezinárodním zdaňováním příjmů z licenčních poplatků jsou v habilitační práci rovněž uvedeny aspekty (event. faktory) relevantní pro podnikový management (blíže viz *kap. 5.6, kap. 6.3, kap. 7.6, kap. 9.7 a kap. 10.4* habilitační práce). Pozornost je v tomto ohledu věnována i zdůvodnění jejich důležitosti.

⁵⁹ Vlastní zpracování.

Pozn.: Vlastní text habilitační práce blíže rozvádí jednotlivé situace ve vazbě na příslušnou právní úpravu.

⁶⁰ Jmenovitě jde o § 36 odst. 8 zákona o daních z příjmů, jehož znění je následující: „(8) Zahrou-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>.

V samostatné kapitole habilitační práce jsou rovněž prezentovány vybrané aktuální otázky spojené s mezinárodním zdaňováním licenčních poplatků (viz kap. 16 habilitační práce (*Vybrané aktuální otázky spojené se zdaňováním licenčních poplatků*)). Opět se jednalo o vymezení aspektů s vlivem (faktickým či potenciálním) na chod podniků (viz Tabulka 7 dále).

Atribut	Problematický aspekt	Protiopatření mající (potenciální) vliv na chod podniků
Transférové ceny ⁶¹	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. ⁶²
<i>Treaty shopping</i> ⁶³	zneužívání práva ⁶⁴	Doložky bránící zneužití práva vkládané do smluv o zamezení dvojího zdanění.
<i>Directive shopping</i> ⁶⁵	(situace v EU je a zřejmě i nadále bude v určitých ohledech specifická).	Doložky bránící zneužití unijního práva.
Užití hybridních entit, nástrojů či transférů ⁶⁶	dvojí nezdanění ⁶⁷	<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 transféry

Tabulka 7: Vybrané problematické otázky ve spojitosti s nehmotným majetkem a zdaňováním příjmů z něj plynoucích⁶⁸.

⁶¹ 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.

⁶² Rostoucí důležitost a spoléhání se moderního podnikání na nehmotný majetek a riziko *nahlodávání daňových základů a přesunu zisků* prostřednictvím transféru 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 nevedeno. Dostupné z: www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf.

⁶³ 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>.

⁶⁴ 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.

⁶⁵ *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.

⁶⁶ 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.

⁶⁷ 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.

⁶⁸ Vlastní zpracování s využitím zdrojů uvedených v odkazech ve vlastní tabulce.

7 RESUMÉ DOSAŽENÝCH VÝSLEDKŮ, JEJICH LIMITY A NÁSTIN MOŽNÉHO BUDOUCÍHO SMĚŘOVÁNÍ VÝZKUMNÉ PRÁCE

Obsahem této kapitoly tezí habilitační práce je rekapitulovat základní výsledky a zároveň poukázat na jejich limity. V návaznosti na posledně uvedené jsou pak rovněž nastíněny potenciální směry budoucího výzkumu v předmětných oblastech.

7.1 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. Řada podniků tyto možnosti pochopitelně využívá – a to s cílem optimalizovat svou daňovou zátěž⁶⁹. Ve vztahu k možnostem daňové optimalizace vykazují situace v EU značná specifika. Její fungování je založeno na základních svobodách, které mají zabezpečit fungování jednotného vnitřního trhu. Tento aspekt je mimo jakoukoliv pochybnost ovlivňován i daněmi, které jsou unijním právem (resp. byly komunitárním právem) regulovány.

Posledně uvedené zákonitě ovlivňuje daňové soustavy přístupujících států, stejně tak jako daňové soustavy států, které již členy EU jsou⁷⁰. Z pohledu zpracovávaného tématu se autor habilitační práce zabýval mj. otázkou hodnocení důležitosti přímých daní a zdaňování příjmů z kapitálu⁷¹ z pohledu daňového inkasa členských států. Výsledky provedené shlukové analýzy indikují, že ČR (v porovnání s ostatními členskými státy EU) patří mezi státy, kde přímé daně sehrávají nižší význam pro daňové inkaso. Výsledky rovněž svědčí o klesající důležitosti zdaňování příjmů z kapitálu pro daňové inkaso.

7.1.1 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. Z pohledu lepšího pochopení a popisu situace se jeví jako vhodné provedení analýzy za užití méně agregovaných dat.

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.

⁶⁹ 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.

⁷⁰ Jak vyplývá z provedeného srovnání, je však nutné hovořit pouze o větší či menší míře podobnosti daňových soustav členských států – této skutečnosti nasvědčují i údaje zveřejňované Eurostatem (viz 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).

⁷¹ Kategorie *kapitál* byla z pohledu kategorie příjmů, které byly předmětem zájmu, tou nejvíce vypovídající.

7.2 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 licenční 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.

Pokud bude příslušný stát „působit“ převážně v roli státu zdroje plateb hrazených do zahraničí, je možné usuzovat na jeho zájem na odklonu od pravidla daného *Modelovou smlouvou OECD*⁷². ČR výhradu ve vztahu k danému pravidlu (nikoliv sama) vznesla (učinila). Na základě této skutečnosti bylo možné usuzovat, 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, tak i druhý aspekt, byly provedenou analýzou potvrzeny.

7.2.1 Hypotéza H1 – vyhodnocení

Získané poznatky indikují, že hypotéza o tom, že: „ČR se řadí mezi státy se špatnou technologickou platební bilancí z titulu licenčních poplatků.“, je oprávněná.

7.2.2 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.

Tento požadavek vyznívá obzvláště akutně v případě provádění mezinárodního srovnávání a rozšíření zájmu o analýzy související s hodnocením vazeb mezi daňovými a dalšími aspekty⁷³.

⁷² 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 nutně 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.

⁷³ 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.

7.3 PROVEDENÍ TAXONOMIE SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ UZAVŘENÝCH ČR

V české odborné literatuře je dosud opomíjena problematika taxonomie smluv o zamezení dvojího zdanění. Záměrem této habilitační práce bylo rozšířit stav poznání i v tomto ohledu a prezentovat taxonomii aktuálních smluv o zamezení dvojího zdanění, které má ČR uzavřeny s dalšími státy, a to dle pravidel zakotvených pro zdaňování licenčních poplatků.

Tato klasifikace byla provedena s využitím shlukové analýzy. Dle dosažených výsledků lze aktuální smlouvy o zamezení dvojího zdanění zatřídít do tří základních 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 uvedení 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, 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 plní svou zamýšlenou roli, tj. vnášení standardů do mezinárodního zdaňování příjmů, i ve vztahu k předmětné kategorii příjmů – tj. licenčním poplatkům⁷⁴. Bezprostředně k pravidlům týkajících se ryze licenčních poplatků lze konstatovat vysokou míru standardizace. Na druhou stranu se smlouvy odchyľují v otázce maximálních sazeb stanovených pro zdanění ve státu zdroje. Posledně uvedené však nelze hodnotit jako odklon od standardu, resp. jako odklon od stěžejních pravidel daných standardem⁷⁵.

7.3.1 Hypotéza H2 – vyhodnocení

Vyslovenou hypotézu o tom, že: „Pravidla pro zdaňování licenčních poplatků obsažená ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou jsou standardizovaná.“, lze považovat za prokázanou.

7.3.2 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 atributy⁷⁶ a může se stát základem pro praktickou pomůcku využívanou v rámci daňového plánování a optimalizace.

⁷⁴ Hodným zřetele je již uvedený fakt, že ČR vnesla 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.

⁷⁵ Jde o subjektivní stanovisko autora habilitační práce.

⁷⁶ Např. o specifikaci pravidel pro zdaňování dalších kategorií příjmů a o uvedení metody stanovené (event. metod stanovených) pro zamezení dvojího zdanění.

7.4 TREND V PRÁVNÍ ÚPRAVĚ OBSAŽENÉ VE SMLOUVÁCH O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Habilitační práce se zabývá i hodnocením vývoje právní úpravy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, přičemž pozornost byla opětovně soustředěna na dvě kategorie pravidel – ty vysoce standardizované a ty vykazující vyšší míru odchylek.

Na základě provedeného srovnání je možné konstatovat, že kategorie *vysoce standardizovaných* prvků nevykazuje odchylky (je-li odhlédnuto od pravidel zakotvených v mnohostranné smlouvě mezi státy RVHP⁷⁷).

7.4.1 Hypotéza H3 – vyhodnocení

Výsledky 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.

V případě aspektů vykazujících ve smlouvách vyšší míru odchylek je možné se k uvedené hypotéze přiklonit – výsledky provedené analýzy značí, že právní úprava příslušných ustanovení podléhala změnám.

7.4.2 Limity dosažených výsledků a možné další směry výzkumu v dané oblasti

Výše uvedené 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 faktorem, který významným způsobem determinoval vlastní výsledky, jsou společenské změny, které se zásadním způsobem promítly i do počtu smluv o zamezení dvojího zdanění. Za hodnou zřetel 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 kapitola a naopak v souhrnných hodnoceních od ní bylo odhlíženo.

Navazující výzkum v této oblasti by mohl být směřován do několika oblastí a to na:

- 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).

7.5 AKTUÁLNOST PROBLEMATIKY MEZINÁRODNÍHO ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ Z LICENČNÍCH POPLATKŮ

Problematika mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků je tématem velmi aktuálním. Zároveň jde o téma, které je spojeno s řadou problémů a to jak na straně podniků, tak

⁷⁷ Rada vzájemné hospodářské pomoci.

na straně států. Je tedy patrné, že finanční management nehmotného majetku (a souvisejících daňových otázek) je v současném turbolentním prostředí relativně náročným a složitým úkolem.

7.5.1 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 rozhodnutí⁷⁸ na znalosti výkladu právních norem poskytovaných orgánem, který je k danému povolán⁷⁹. V případě práva unijního je tímto orgánem ESD. V tomto ohledu se nabízí zajímavý výzkumný úkol – analýza rozsudků ESD zabývajících se mezinárodním zdaňováním pasivních příjmů (tj. *dividend, úroků a licenčních poplatků*) a jejich syntéza.

7.5.2 Možné směry budoucího výzkumu – tax management nehmotného majetku

Poznatky získané analýzou a syntézou rozhodovací praxe ESD lze rovněž 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.

8 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 výhodné 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 habilitační 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. Pro analýzu sestavených matic dat byly využity metody analýzy vícerozměrných dat (jmenovitě *shluková a korespondenční analýza*).

Habilitační 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. Následně byla pozornost věnována

⁷⁸ Mnohdy jde o strategická rozhodnutí, která jsou jedinečná a zpravidla z pohledu počátečních investic i velmi nákladná.

⁷⁹ O uvědomění si této potřeby svědčí i rostoucí počet článků a odborných sdělení, které se věnují otázkám spojeným s rozbořením vybraných rozhodnutí ESD.

zhodnocení ČR z pohledu její technologické platební bilance. Na základě dostupných statistických údajů, které ovšem vykazují nedostatky⁸⁰, 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 smlouvy 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 smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly následně analyzovány i s využitím vícerozměrných metod statistické analýzy.

Před vlastním shrnutím dosažených výsledků byly v habilitační práci 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 habilitační práce je i rozsáhlá přílohová část čítající celkem 19 příloh.

9 SEZNAM ZDROJŮ POUŽITÝCH PŘI ZPRACOVÁNÍ TEZÍ

BRYCHTA, Karel. *Mezinárodní zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR*. Brno, 2014. 171 s., 66 s. příloh. Habilitační práce na Fakultě podnikatelské Vysokého učení technického v Brně.

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)

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.

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.

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.

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.

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 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_techologickymi_sluzbami/\\$File/bpm5.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_techologickymi_sluzbami/$File/bpm5.pdf)

⁸⁰ Nedostupnost některých údajů a změny ve výběrových šetřeních majících za důsledek nemožnost kvalifikovaného srovnání vývoje ukazatelů v čase.

- 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.
- 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>.
- Licence. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Český statistický úřad* [online]. 2014 [cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/licence>.
- 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.
- 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. *Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [online]. 2014 [cit. 2014-11-01]. ISBN neuvedeno. 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. *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.
- 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_tecnologickymi_sluzbami/\\$File/tbp_manual.pdf](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/technologicke_platebni_bilance_zahranicni_obchod_s_tecnologickymi_sluzbami/$File/tbp_manual.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>.
- OWENS, Jeffrey. Globalisation: The Implications for Tax Policies. *Fiscal Studies* [online]. 1993, vol. 14, issue 3, s. 21-44 [cit. 2014-08-02].
- Pokyn D – 332* (Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny).
- 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.
- 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>.
- 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.
- 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>.
- 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.
- 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.

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>.

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. *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

United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries. [2011 revision]. New York: United Nations, 2011, 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>.

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

ABSTRACT

International taxation of incomes is a very topical issue, and from the perspective of today's corporate management, a very important one⁸¹. 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 for the avoidance of double taxation, Union law

⁸¹ 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)).