

DAŇOVÁ ŘADA

MAGDALÉNA VYŠKOVSKÁ

Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění

ve světle judikatury
Nejvyššího správního soudu
a Conseil d'Etat (Francie)



Wolters Kluwer
Česká republika

Vzor citace: VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, 200 s.

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Vyškovská, Magdaléna

Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie) / Magdaléna Vyškovská. -- 1. vyd. -- Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. -- 180 s.
ISBN 978-80-7357-550-2 (brož.)

336.227.1 * 341.24 * 347.951 * (437.3) * (44)

- Česko. Nejvyšší správní soud
- Francie. Conseil d'Etat
- dvojí zdanění
- mezinárodní smlouvy
- dvojí zdanění -- Česko
- dvojí zdanění -- Francie
- soudní rozhodnutí a stanoviska -- Česko
- soudní rozhodnutí a stanoviska -- Francie
- monografie

336.1/.5 - Veřejné finance [4]

Právní stav publikace k 31. 5. 2010

© Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010
ISBN 978-80-7357-550-2

Úvod

1	Význam a role Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat	13
1.1	Nejvyšší správní soud České republiky	13
1.2	Francouzský Conseil d'Etat	17
1.3	Srovnání rolí NSS a CE	18
2	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky a Francie	19
2.1	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obecně	19
2.2	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky	20
2.3	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému Francie	22
2.4	Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému jiných států	23
3	Význam Komentáře OECD k vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění.....	24
3.1	OECD a Česká republika	24
3.2	OECD a smlouvy o zamezení dvojího zdanění v historii	24
3.3	Vzorová smlouva OSN.....	25
3.4	Česká republika a její výhrady k jednotlivým článkům Modelové smlouvy OECD	26
4	Interpretace termínů používaných ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.....	31
5	Daňový domicil (článek 4 SZDZ ČR-FR)	36
5.1	Výklad podle SZDZ, podle ZDP a v judikatuře	38
5.1.1	Daňová rezidence fyzických osob	38
5.1.1.1	Podmínka daňové rezidence podle vnitrostátních předpisů	38
5.1.1.1.1	Daňová rezidence podle českého ZDP	38
5.1.1.1.2	Daňová rezidence podle francouzského CGI.....	39

5.1.1.1.3 Alternativní splnění podmínek daňové rezidence	39
5.1.1.2 <i>Kritérium stálého bytu</i>	39
5.1.1.3 <i>Kritérium centra životních zájmů</i>	41
5.1.1.4 <i>Kritérium obvyklého zdržování se</i>	44
5.1.1.5 <i>Kritérium státní příslušnosti</i>	45
5.1.1.6 <i>Dohoda smluvních států</i>	45
5.1.1.7 <i>Dělená daňová rezidence</i>	45
5.1.2 Daňová rezidence právnických osob	48
5.1.2.1 <i>Úprava podle SZDZ</i>	48
5.1.2.2 <i>Vnitrostátní úprava podle ZDP a CGI</i>	48

6 Jednotlivé druhy příjmů podle článků smluv o zamezení dvojitého zdanění	52
6.1 Zisky podniků realizované stálými provozovny (článek 5 a článek 7 SZDZ ČR-FR)	52
6.1.1 Posouzení podle SZDZ	53
6.1.2 Posouzení podle ZDP	58
6.1.3 Judikatura	60
6.2 Zisky dosažené z nezávislých povolání (článek 14 SZDZ ČR-FR)	73
6.2.1 Posouzení podle SZDZ	74
6.2.2 Posouzení podle ZDP	74
6.2.3 Judikatura	75
6.3 Příjmy z výkonu závislé činnosti (článek 15 SZDZ ČR-FR)	76
6.3.1 Posouzení podle SZDZ	76
6.3.2 Posouzení podle ZDP	77
6.3.3 Judikatura	84
6.4 Tantiémy (článek 16 SZDZ ČR-FR)	101
6.4.1 Posouzení podle SZDZ	101
6.4.2 Posouzení podle ZDP	101
6.5 Umělci a sportovci (článek 17 SZDZ ČR-FR)	103
6.5.1 Posouzení podle SZDZ	103
6.5.2 Posouzení podle ZDP	104
6.5.3 Judikatura	105
6.6 Penze a veřejné funkce (článek 18 SZDZ ČR-FR a článek 19 SZDZ ČR-FR)	109
6.6.1 Posouzení podle SZDZ	109
6.6.2 Posouzení podle ZDP	110
6.6.3 Judikatura	110
6.7 Příjmy z nemovitého majetku (článek 6 SZDZ ČR-FR)	111
6.7.1 Posouzení podle SZDZ	111
6.7.2 Posouzení podle ZDP	112

6.7.3	Judikatura	112
6.8	Dividendy (článek 10 SZDZ ČR-FR)	114
6.8.1	Posouzení podle SZDZ	114
6.8.2	Posouzení podle ZDP	115
6.8.3	Judikatura	117
6.9	Úroky (článek 11 SZDZ ČR-FR)	125
6.9.1	Posouzení podle SZDZ	126
6.9.2	Posouzení podle ZDP	126
6.9.3	Judikatura	129
6.10	Licenční poplatky (článek 12 SZDZ ČR-FR)	131
6.10.1	Posouzení podle SZDZ	132
6.10.2	Posouzení podle ZDP	133
6.10.3	Judikatura	134
6.11	Zisky ze zcizení majetku (článek 13 SZDZ ČR-FR)	138
6.11.1	Posouzení podle SZDZ	138
6.11.2	Posouzení podle ZDP	139
6.11.3	Judikatura	142
6.12	Zákaz diskriminace (článek 24 SZDZ ČR-FR)	143
6.12.1	Posouzení podle SZDZ	144
6.12.2	Posouzení podle ZDP	145
6.12.3	Judikatura	146

7	Daňová optimalizace versus daňový únik (článek 9 SZDZ ČR-FR)	150
7.1.1	Posouzení podle SZDZ	151
7.1.2	Posouzení podle ZDP	151
7.1.3	Judikatura	152

8	Zamezení dvojího zdanění	156
8.1.1	Dvojí zdanění na národní a na mezinárodní úrovni	157
8.1.2	Dvojí zdanění právní a ekonomické	158
8.1.3	Posouzení podle SZDZ	158
	8.1.3.1 Metoda zápočtu daně	158
	8.1.3.2 Metoda vynětí	159
8.1.4	Posouzení podle ZDP	160
8.1.5	Judikatura	163

Závěr	166
Seznam použitých zkratk	168
Prameny a seznam použité literatury	169
Rejstřík	171

Poděkování

Děkuji za cenné podněty k této publikaci Mgr. Jakubu Hajdučíkovi, daňovému poradci, advokátům Mgr. Monice Šimůnkové-Hoškové a Mgr. Jiřímu Černému a rovněž Mgr. Ondřeji Peterkovi, bez jehož podpory by tato publikace nemohla vzniknout. Děkuji rovněž své rodině, zejména svému synovi, za podporu a trpělivost.

Cílem publikace, kterou dostáváte do ruky, nazvané „Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a francouzského Conseil d’Etat“, je porovnání judikatury Nejvyššího správního soudu České republiky (dále jen NSS) a Conseil d’Etat ve Francii (dále jen CE). Hned v úvodu je třeba poznamenat, že judikátů NSS ve věcech smluv o zamezení dvojího zdanění není mnoho. Jak bude patrné z dalších kapitol, k některým článkům smluv o zamezení dvojího zdanění judikatura zatím neexistuje, k jiným článkům se objevily spíše první „vlastovky“. Do vzniku NSS velikou práci odvedly krajské soudy, jejich judikáty jsou však obtížně dostupné s výjimkou těch, které lze najít v informačních systémech, např. ASPI, v publikacích týkajících se mezinárodního zdanění, kdy se ve většině případů jedná o rozsudky ke kauzám klientů advokátů nebo daňových poradců, kteří je do těchto systémů poskytli. Významné rozsudky krajských soudů jsou však zveřejňovány ve Sbírce rozhodnutí NSS. I těchto rozsudků je však nemnoho ve srovnání s „běžnými daňovými záležitostmi“, jako je tomu obecně v případě DPH či daně z příjmu právnických osob. Výjimku tvoří pouze oblast tzv. pronájmu pracovních sil od daňových nerezidentů, kde je judikatura četná a vyvíjející se.

Důvodem ke srovnání judikatur dvou nejvyšších soudních institucí dvou členských států EU je i to, že i české soudy se v určitých oblastech nechávají inspirovat zahraniční judikaturou. Příkladem může být rozsudek sp. zn. III. ÚS 374/06 ze dne 31. října 2007¹, kde se Ústavní soud (dále jen ÚS) odvolává kromě judikatury ESD i na rozsudek Spolkového finančního dvora Spolkové republiky Německo ve věci zneužití práva. Poměrně dlouhou dobu se ve své praxi daňového poradce zabývám smlouvami o zamezení dvojího zdanění a cennou zkušeností mi byla četba zahraniční literatury, jakož i rozsudků zahraničních soudů, které mi pomohly při objasnění této problematiky. Z tohoto důvodu jsem v této publikaci zařadila vedle judikatury české i judikaturu francouzskou, která může být pro českou odbornou veřejnost cennou inspirací. A ačkoliv by se mohlo zdát, že zahraniční, konkrétně francouzská judikatura je judikaturou zohledňující jiný právní řád, je nutno si uvědomit následující:

¹ Dostupné na <http://nalus.ussoud.cz>.

- a) Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou většinou smlouvy uzavírané podle vzorové smlouvy OECD, organizace, jejímž členem je Česká republika i Francie. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se tak velmi podobají, a ačkoliv smluvní strany (konkrétní státy sjednávající danou smlouvu) mají vždy možnost se od vzorové smlouvy odchýlit, stejné základní principy jsou obsaženy ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených jak Českou republikou, tak dalšími státy, Francii nevyjímaje.
- b) V České republice i ve Francii jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění nadřazeny vnitrostátním daňovým zákonům.
- c) Situace týkající se mezinárodního obchodu a pohybu lidí jsou v mnoha případech stejné (např. při určování daňové rezidence fyzických i právnických osob lze říci, že soud jak v České republice, tak ve Francii by měl na situace nahlížet obdobně). Kupříkladu to, kde má fyzická osoba centrum životních zájmů, bude vždy vycházet z osobních poměrů daného člověka, na něž lokální legislativa či národnost nebude mít v zásadě vliv.
- d) Česká republika i Francie jsou členskými státy Evropské unie. To je důležité jednak z hlediska judikatury Evropského soudního dvora (dále jen ESD) zohledňující nediskriminační princip, zároveň, a pro tuto oblast především, do místních daňových zákonů České republiky i Francie byly transponovány evropské směrnice, jejichž ustanovení bývají dokonce často výhodnější než smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Došlo tak ke sjednocení určitých částí národních daňových zákonů.

K 1. lednu 2010 měla Česká republika více než 75 uzavřených a účinných smluv o zamezení dvojího zdanění. Některé starší smlouvy byly renegociovány, původní smlouvy byly nahrazeny novými smlouvami tak, jako je tomu např. v případě Francie a Rakouska. Vzhledem k rozsahu této publikace není možné rozebírat všechny smlouvy, proto jsem si pro porovnání vybrala smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a Francií. Samozřejmě tam, kde jsem k určitému článku našla nějaký judikát, je rozebírána příslušná smlouva uzavřená Českou republikou s příslušným státem, při jejíž aplikaci na daný případ došlo ke sporu mezi daňovým poplatníkem a finančním ředitelstvím (odlišuje-li se její text od smlouvy uzavřené s Francií).

Mým cílem a rovněž tématem této publikace je problematika smluv o zamezení dvojího zdanění, rozbor jejich jednotlivých článků, uvedení existující judikatury NSS a její srovnání s názorem vyjádřeným v judikatuře CE. V případech, kdy žádná judikatura NSS ještě neexistuje, pouze uvedení rozsudku

CE bude sloužit jako odborný názor k zamyšlení a inspiraci, jak řešit určitou problematiku týkající se aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění, která ještě NSS nebyla posuzována.

Oblast smluv o zamezení dvojího zdanění a související judikatury je oblastí nepříliš popsanou. Jedná se o problematiku obsaženou zejména v zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen ZDP), a v příslušných smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ), ale vzhledem k tomu, že tato práce se zabývá judikaturou NSS, zasahuje sem i oblast správního práva, zejména zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen SŘS). Věřím, že tato publikace přinese nový pohled na aplikaci SZDZ, protože i zahraniční judikatura z těchto smluv vychází.

Význam a role Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat

1.1 Nejvyšší správní soud České republiky

NSS je součástí systému správního soudnictví. Hlavním úkolem správního soudnictví je zajistit respektování práva v oblasti vztahů mezi veřejnou mocí a občanem, tedy ve vzájemném vztahu nadřízenosti a podřízenosti. Dle ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen Ústava) a Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen Listina), má každý, tedy fyzická i právnická osoba, právo na ochranu veřejných subjektivních práv. Ačkoliv tedy jednotlivec vystupuje v podřízeném postavení, má právo na ochranu před nesprávnými autoritativními rozhodnutími orgánů státu, obcí nebo jiné samosprávné korporace. Tyto vztahy zahrnují mimo jiné řízení daňové, celní, stavební či řízení v oblasti sociálního zabezpečení. Právě v daňové oblasti, jíž se tato publikace zabývá, je funkční správní soudnictví velmi důležité, protože přináší sjednocení rozhodovací praxe finančních úřadů, finančních ředitelství a také krajských soudů, což je podstatné, protože každý z nás platí nějaké daně.

Správní soudnictví je v současné době v České republice upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (SŘS), který nabyl účinnosti ke dni 1. ledna 2003, a dále zákony č. 151/2002 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím SŘS, jakož i zákon č. 31/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů.

SŘS upravuje kromě vlastního procesu také některé otázky organizace soudů a postavení soudců. Vzhledem k nálezu ÚS ze dne 27. června 2001 č. 76/2001 Sb. publikovanému dne 2. srpna 2001², jímž zrušil dosavadní procesní úpravu správního soudnictví s účinností k 31. prosinci 2002³, bylo do SŘS nutno včlenit rovněž úpravu týkající se vzniku a fungování NSS.

² Dostupné na <http://nalus.ussoud.cz>.

³ „Především nejsou některé aktivity veřejné správy, stejně jako její případná nečinnost, pod kontrolou soudní moci vůbec. Dále pak ne každý, kdo může být ve svých právech dotčen správním rozhodnutím, má právo obrátit se na soud. Pokud pak i takové právo má, není stranou plnohodnotného fair procesu ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, ač by tomu tak v řadě věcí být mělo. Výdané soudní rozhodnutí je pak konečné a (s výjimkou ústavní stížnosti) nereformovatelné, což vede k nejednotné judikatuře, jakož i k nerovnému postavení správního úřadu, tedy ke stavu rozpornému s požadavky právního státu. Konečnost některých rozhodnutí (zastavení řízení) pak může vést

NSS vznikl k 1. lednu 2003, kdy nabyl účinnosti SŘS. Tato instituce, jejíž existenci předvíдалa již Ústava, tedy vznikla až o deset let později. Do doby vzniku NSS rozhodovaly ve věcech správního soudnictví krajské a vrchní soudy. K tomu napsal J. Baxa, současný předseda NSS, že docházelo k rozhodování „... bez vzájemných funkčních, zejména procesních vazeb, omezené na přezkum zákonnosti rozhodnutí správních orgánů, navíc s rozsáhlými výlukami. Nová úprava správního soudnictví byla od počátku považována za řešení dočasné, tento pojem má však v naší moderní historii poněkud posunutý význam. Ač součástí soudnictví obecného, bylo spíše trpěné než přijaté, navíc bez svého vrcholného orgánu, kterým nemohl být z pochopitelných důvodů tehdy též nově etablovaný Nejvyšší soud. Ústavou předvídaný Nejvyšší správní soud nebyl aktivován“.⁴

Zde si dovoluji kratičký exkurz do minulosti. NSS již měla první Československá republika. Po rozpadu rakouského mocnářství došlo k recepci instituce NSS jedním z jejích prvních zákonů, tj. č. 3/1918 Sb. z. a n., o Nejvyšším správním soudu a o řešení kompetenčních konfliktů. NSS byl v letech tzv. první republiky soudem evropské úrovně. Jeho rozsudky byly publikovány v oficiální Sbírce nálezů NSS, přičemž z některých z nich lze čerpat dodnes. Postupné a cílené utlumování činnosti prvorepublikového NSS po druhé světové válce skončilo ústavním zákonem č. 64/1952 Sb., o soudech a prokuratuře, jeho vypuštěním z Ústavy.

Až po roce 1989 byly znovu položeny základy správního soudnictví, i když ještě bez Ústavou předvídaného NSS. V letech 1992 až 2002 bylo soudní přezkoumávání rozhodnutí orgánů veřejné správy prováděno dle ustanovení páté části občanského soudního řádu (§ 244 a následující), a to v rámci soustavy obecných soudů. Pravomoc správních soudů však byla v této době omezena na přezkum zákonnosti rozhodnutí veřejné správy bez zákonem předvídané možnosti podat opravné prostředky proti těmto rozhodnutím soudů ve správním soudnictví. Přes velkou práci krajských soudů byla bohužel z tohoto důvodu jejich judikatura často značně nejednotná, a tak se u odborné veřejnosti ujalo rčení, že Česká republika má několik daňových republik, a to podle rozhodovací praxe specializovaných senátů krajských soudů.

Proto bylo zřízení NSS se sídlem v Brně jako vrcholného soudního orgánu výhradně specializovaného pro oblast správního soudnictví tolik důležitým mezníkem. Dle § 12 SŘS NSS jako soud druhostupňový v případech kasačních stížností zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování tím, že rozhoduje o kasačních

i k odmítnutí spravedlnosti. Konečně pak výkon správního soudnictví je organizován způsobem, který ignoruje skutečnost, že Ústava v čl. 91 uvádí jako součást soustavy soudů Nejvyšší správní soud.“

⁴ BAXA, J. *Nejvyšší správní soud*. NSS, 2007.

stížnostech, dohlíží na dodržování zákonnosti a jednoty rozhodování krajských soudů a správních orgánů, na ochranu před nečinností správního orgánu i před jeho nezákonnými zásahy. Do jeho působnosti tedy patří:

- a) rozhodování o kasačních stížnostech proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů,
- b) přímé rozhodování ve věcech volebních, politických stran a kompetenčních sporů,
- c) přijímání stanovisek ve věcech určitého druhu k rozhodovací činnosti soudů ve věcech určitého druhu,⁵
- d) přijímání zásadních usnesení ke konkrétním právním otázkám v zájmu zákonného a jednotného rozhodování správních orgánů v rozšířeném senátu.

Z pohledu předmětu této publikace je podstatná rozhodovací činnost ve věci kasačních stížností. Jak uvádí D. Hendrych v učebnici správního práva, umožnění podání kasačních stížností k NSS proti rozhodnutím krajských soudů je „*počin výrazně pozitivní, nejen proto, že se tak soudní ochrana výrazně prohlubuje, ale i proto, že se tak umožňuje sjednocování právních názorů, což je důležité také pro jednotný výkon státní správy*“.⁶ Zde jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví NSS rozhoduje o kasační stížnosti jako o mimořádném opravném prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Stejně jako níže u CE, se nejedná o odvolání, ale o opravný prostředek, proti němuž nejsou žádné opravné prostředky s výjimkou povolení obnovy řízení v některých konkrétních případech. Kasační stížností se může stěžovatel domáhat pouze zrušení rozhodnutí, a to v případech taxativně vyjmenovaných v § 103 SŘS.

Kasační stížnost tak lze podat pouze z důvodu tvrzené⁷:

- a) nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení,

⁵ Ačkoliv se jedná o stanoviska, která nejsou obecně závazná, mají působit především vahou argumentace (usnáší se na nich kolegium nebo plénium). Jedná se o stanoviska působící ke sjednocování judikatury, ale také ke sjednocování právních výkladů a postupů veřejné správy.

⁶ HENDRYCH, D. a KOL. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 582 a 583.

⁷ Kasační stížnost lze rovněž podat ze stejných důvodů proti rozhodnutí krajského soudu o pořádkové pokutě.

- b) vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost,
- c) zmatečnosti řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce,
- d) nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé,
- e) nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Význam judikatury NSS a její funkce jsou shrnuty v rozsudku čj. 8 As 31/2008-72 takto: „*Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že jakkoliv v českém právním řádu nepůsobí rozsudky jako precedent ve smyslu závazné normy pro rozhodování v obdobných případech, odráží námitka stěžovatele určité nepochopení funkce judikatury. Přes nedostatek formální závaznosti má i v českém právním řádu rozhodovací činnost soudů význam překračující její závaznost v konkrétní rozhodované věci. Pokud by soudy předchozí judikaturu zcela ignorovaly, pak by se dostávaly do rozporu s hodnotami právní jistoty, předvídatelnosti práva a ochrany důvěry v konzistentní soudcovské rozhodování [srovnej např. Kühn, Z., Bobek, M., Polčák, R. (eds) Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou, Praha 2006, Auditorium, str. 113 an.]. Rozhodnutí vrcholných soudů, jakkoliv nemají precedenční účinky, je třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově i právně analogickou věc. Třebaže jde o rozhodnutí v jednotlivé konkrétní věci, zpravidla působí i jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech. Podpořil-li proto krajský soud své právní závěry v konkrétní věci odkazy na přílehlavou a ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, lze jeho postup označit naopak za žádoucí.*“⁸

⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. prosince 2008, čj. 8 As 31/2008-72 [online]. Dostupné na www.nssoud.cz.

1.2 Francouzský Conseil d'Etat

Vzhledem k tomu, že předmětem této práce je srovnání rozhodovací praxe NSS a Conseil d'Etat, je nutno zmínit několik základních informací také o jeho fungování.

Ve Francii mají základy správního soudnictví kořeny již na konci 18. století. Francouzský Conseil d'Etat (Státní rada) byl založen dekretem z 22. července 1806, za období vlády Napoleona Bonaparta. „*Francouzské správní soudnictví (contentieux administratif) je svérázné především tím, že je vykonáváno uvnitř správy správními orgány, složenými ze jmenovaných úředníků, kterým je však de facto zajištěna soudcovská nezávislost. Podle G. Braibanta je tato zajištěna nejen tradicí a právními předpisy, ale např. i kolegiálním a tajným rozhodováním, čímž se znemožňuje zjistit, jak který soudce hlasoval. Soudci správních soudů také sami přímo, nebo nepřímě zajišťují správu těchto soudů.*“⁹

Soustava správního soudnictví ve Francii je vykonávána správními soudy (tribunaux administratifs) s působností pro několik departementů, dále pěti odvolacími soudy (Cour d'appel) a Conseil d'Etat. CE je tedy nejvyšším soudem pro oblast správního soudnictví. Řeší především spory mezi jednotlivci a osobami soukromého práva na straně jedné, a osobami veřejného práva (stát, oblasti, departementy, obce, osoby veřejného práva), případně osobami práva soukromého, které byly pověřeny výkonem určité části práva veřejného, na straně druhé. Kromě toho je poradním orgánem vlády připravujícím pro vládu stanoviska k projednávaným právním předpisům, dále podněty a návrhy ke zdokonalení právního řádu Francie a činnosti správy.

Ve věcech sporů v oblasti veřejné správy je obecně CE soudem kasačním, jehož rozhodnutí jsou suverénní a konečná, a nemohou být tedy předmětem dalšího odvolacího řízení. Výjimkou mohou být některé mimořádné opravné prostředky, jako obnova řízení či oprava zřejmých omylů materiální povahy.

CE má tedy v zásadě trojí kompetenci:

- a) jako kasační soud rozhoduje o kasačních stížnostech podaných proti rozhodnutím odvolacích správních soudů (vytvořených zákonem z 31. prosince 1987) a proti jurisdikčním rozhodnutím správních specializovaných orgánů,
- b) jako odvolací soud rozhoduje o žalobách podaných proti rozsudkům správních tribunálů ve věcech obecních a kantonálních voleb, jakož i posuzuje jejich zákonnost,

⁹ HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, 531 s.

- c) jako soud první a poslední instance rozhoduje o peticích proti nařízením a jiným administrativním aktům ministrů, proti rozhodnutím přijatým kolektivními orgány s národní kompetencí, o sporech v oblastech regionálních a evropských voleb.

1.3 Srovnání rolí NSS a CE

Na závěr této kapitoly se nabízí krátké srovnání obou institucí. NSS i CE, tedy oba vrcholné orgány správního soudnictví v daném státě, jsou nejvyšší instancí pro rozhodování sporů ve správním soudnictví, jejich rozhodnutí jsou konečná a nejsou proti nim možné žádné další řádné opravné prostředky.

V obou případech se lze domáhat výjimečně zrušení rozhodnutí při použití mimořádných opravných prostředků (obnova řízení u NSS i CE, oprava zřejmých omylů materiální povahy u CE).

Zatímco při podání kasační stížnosti u NSS je povinné zastoupení advokátem, před CE povinné zastoupení advokátem není předepsáno, takže přístup ke správním soudům je otevřen široké veřejnosti.¹⁰

Kompetence NSS i CE jsou obdobné, stejná je zejména role při sjednocování rozhodovací praxe nižších správních soudů, která působí na výklad zákonů v každém ze států.

V obou státech požívají rozhodnutí zmíněných vrcholných institucí značné váhy, a ačkoliv se ani v jednom případě nejedná o precedenční rozhodnutí s platností *erga omnes*, ale pouze *inter partes*, je díky jejich postavení sjednocující role natolik zásadní, že se v jistém, i když přeneseném smyslu, jejich rozhodnutí jako by stávají pramenem práva. Speciálně v oblasti mezinárodního daňového práva, jehož texty jsou značně obecné, a tedy nepřesné, je význam výkladů Nejvyšších správních soudů podstatný. Ačkoliv v oblasti mezinárodního zdanění zatím v České republice rozhodnutí NSS nebylo mnoho, začíná se zde formovat určitá konstantní rozhodovací praxe. Rozhodovací praxe NSS tak dává vzniknout do budoucna užívaným principům výkladů mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jejich aplikaci a výkladu jejich jednotlivých článků v návaznosti na příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů, zejména § 22 ZDP, v němž jsou taxativně vyjmenovány příjmy nerezidentů, které mají zdroj v České republice.¹¹ NSS by se neměl od své běžné rozhodovací praxe odchýlit, pokud by k takové situaci mělo dojít, rozhoduje NSS v rozšířeném senátu. Tím má potvrzený původní či popřípadě nový a odlišný výklad daného principu o to větší váhu.

¹⁰ HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, 532 s.

¹¹ Lze si povšimnout, že v těch případech, kdy je rozsudek postaven na důvodech v oblasti procesního práva, soudci považují za vhodné zejména v těch případech, kdy neexistuje jasná doktrína či judikatura, zmínit se i o aspektech hmotněprávních alespoň v *obiter dictum*.

Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky a Francie

2.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obecně

S rozvojem mezinárodního obchodu vzrostl i význam smluv o zamezení dvojího zdanění. Zatímco v 70. letech, kdy byly ČSSR první smlouvy uzavírány¹² spíše nárazově, v 90. letech nastal boom jejich sjednávání. Tyto smlouvy řeší především přímé daně, tj. daně z příjmů, daně z majetku, v některých případech i darovací a dědické daně. Nezabývají se daněmi nepřímými, jejichž prostorová působnost je omezena na teritorium určitého státu.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou smlouvami práva mezinárodního uzavíranými po několika jednáních (kolech) mezi smluvními stranami podle principů platných pro mezinárodní veřejné právo.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou projednávány v kompetenci několika ministerstev. Za českou stranu jsou to Ministerstvo financí a Ministerstvo zahraničních věcí, v případě Francie je to rovněž Ministerstvo zahraničních věcí a ministerstvo pověřené rozpočtem, respektive jím pověřené Ředitelství pro daňovou legislativu.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají trojí základní účel:

- a) Zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy, které jsou tradičně rozdělovány na stát zdroje¹³ a stát rezidence.¹⁴ Toto rozlišení je zcela zásadní, jak bude uvedeno dále, protože nárok na zdanění určitého příjmu se právě dělí s ohledem na tato dvě kritéria. Právě při uzavírání smluv státy jednájí o tom, zda

¹² Jednou z prvních smluv byla Smlouva mezi vládou ČSSR a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, publikovaná jako vyhláška č. 73/1973 Sb., která se aplikovala až do konce roku 2005, kdy byla zrušena renegociovanou smlouvou publikovanou pod č. 79/2005 Sb. m. s.

¹³ Státem zdroje je stát, z něhož pochází daný příjem, tedy často stát, kde byla činnost vykonávána či výrobek vyroben či kde je umístěn majetek, který příjem přináší, případně stát dlužníkovy rezidence.

¹⁴ Státem rezidence je stát, v němž má vlastník příjmu daňovou rezidenci, případně kde se nachází skutečné sídlo právnické osoby.

bude daný příjem zdaněn ve státě zdroje či ve státě residence. Navíc každá smlouva předpokládá jednu či více z metod zamezení dvojího zdanění, díky nimž, pokud je příjem zdaněn ve státě zdroje, druhý smluvní stát (stát residence) je smluvně zavázán dovolit příjemci příjmu tuto metodu využít tak, aby nebyl z titulu zdanění příjmů ve státě zdroje penalizován.

- b) Přispět k boji proti daňovým únikům a podvodům na mezinárodním daňovém poli. Z tohoto důvodu smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňují spolupráci smluvních států a výměnu informací, často i vzájemnou pomoc při vymáhání daní, jakož i při interpretaci a řešení sporných případů.
- c) Chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při realizaci určitých mezinárodních transakcí, jejichž řešení je popsáno v příslušném článku smlouvy. Daňový poplatník tak zná předem režim zdanění dané transakce.

2.2 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému České republiky

Podle novelizovaného článku Ústavy¹⁵ 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.

Vázanost České republiky mezinárodními smlouvami je zakotvena v čl. 26 Vídeňské úmluvy o smluvním právu (15/1998 Sb.): „Každá platná smlouva zavazuje smluvní strany a musí být plněna v dobré víře.“ Podle článku 27 téže smlouvy „strana se nemůže dovolávat ustanovení svého vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění smlouvy“.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou tedy nadřazeny zákonu o daních z příjmů, nikoliv však Ústavě, která je předpisem vyšší právní síly. Budou použity přednostně bez ohledu na to, kdy byl přijat zákon o daních z příjmů a kdy byla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Nutno poznamenat, že rovněž podle samotného zákona o daních z příjmů, konkrétně § 37,¹⁶ se jeho ustanovení použije, jen pokud mezinárodní smlouva,

¹⁵ Novela Ústavy z roku 2001 (ústavní zákon č. 395/2001 Sb.).

¹⁶ K tomu rovněž rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. dubna 2005, čj. 10 Ca 39/2004-97: „Nehledě na ustanovení čl. 10 Ústavy České republiky ve znění ústavního zákona č. 395/2001 Sb., který s účinností od 1. 6. 2005 zcela jednoznačně dává přednost aplikaci každé vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejíž ratifikaci dal Parlament České republiky souhlas a kterou je Česká republika vázána, před jinak znějícím zákonem České republiky, § 37 zákona o daních z příjmů jednoznačně stanoví (a stanovil tak i před zmíněnou tzv. euronovelou Ústavy České republiky),

terou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Uvedené ustanovení zákona, které je jeho součástí již od jeho účinnosti v roce 1993, tak již před novelizací Ústavy fixovalo nadřazenost smluv o zamezení dvojího zdanění zákonu o daních z příjmů. K tomu se vyjádřil NSS např. ve svém rozsudku ze dne 10. února 2005, čj. 2 Afs 108/2004-106, následovně:

„Podle § 37 daňového zákona se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Těmito smlouvami jsou v daném případě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku uzavřené mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými dne 16. 9. 1993 a Českou republikou (resp. ČSSR) a Nizozemským královstvím dne 4. 3. 1974.“¹⁷

Důsledkem přednosti mezinárodních smluv je i vázanost soudce těmito mezinárodními smlouvami. Podle euronovely článku 95 odst. 1 Ústavy je *„soudce při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu; je oprávněn posoudit soulad jiného právního předpisu se zákonem nebo s takovou mezinárodní smlouvou“*. Soudce tedy v případě nesouladu zákona s mezinárodní smlouvou zákon nepoužije. *„Jinými slovy, soudce je povinen mezinárodní smlouvu aplikovat přímo, nemůže tedy v pochybnostech přerušovat řízení a obracet se na Ústavní soud.“¹⁸*

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění by principálně neměly zhoršit postavení poplatníka oproti vnitrostátní úpravě. Může dojít k situaci, kdy *„pravidla vnitrostátního práva jdou nad rámec mezinárodního práva tím, že fyzickým či právnickým osobám zajišťují lepší právní postavení než normy mezinárodního práva (...) Existence ani aplikace norem vnitrostátního práva, které jdou nad rámec mezinárodního práva, neporušují mezinárodní právo, ledaže by toto právo uvedenou úpravu výslovně zakazovalo (což si ovšem lze obtížně představit) ...“¹⁹*

že ustanovení zákona o daních z příjmů se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Tento příkaz zákonodárce byl tedy účinný již po celou rozhodnou posuzovanou dobu. Upravuje-li proto mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut (...) odlišně od zákona České republiky, je nezbytné v prvé řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a teprve poté zákon České republiky.“ SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 2. vydání. Praha : ASPI, a. s., 2008, s. 84.

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, čj. 2 Afs 108/2004-106 [online]. Dostupné na www.nssoud.cz.

¹⁸ ŠÍŠKOVÁ, N. Mezinárodní smlouvy podle čl. 10 Ústavy ČR a otázky související. *Právní fórum*, 2005, č. 8, s. 295.

¹⁹ MALENOVSKÝ, J. Mezinárodní právo veřejné. Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 1993, s. 367 a 369.

K uvedenému principu se vyjadřuje rovněž N. Šišková následovně: „*Povinnost použít mezinárodní smlouvu před zákonnou normou nastává i v případech, kdy mezinárodní smlouva obsahuje méně příznivou úpravu nežli zákon. Ve skutečnosti bude ale přece jen použit příznivější zákon, a to v důsledku zpětného odkazu příslušné mezinárodní smlouvy.*“²⁰

2.3 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému Francie

Obdobně jako v České republice i ve Francii jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění nadřazeny zákonu, tedy v případě Francie Všeobecnému daňovému zákoníku – Code Général des Impôts (dále jen CGI), jsou však nižší právní síly než francouzská Ústava ze dne 4. října 1958. Podle článku 55 této Ústavy řádně ratifikované a publikované mezinárodní smlouvy jsou nadřazeny zákonům za podmínky, že jsou rovněž aplikovány druhou smluvní stranou. Poslední jmenovanou podmínku reciprocity není snadné vždy ověřit, což často vede k problémům.²¹

I francouzští teoretici se přiklánějí k tomu, že přestože je SZDZ nadřazena vnitrostátní úpravě, měl by být zachován princip zachování výhod přiznaných vnitrostátním právem. „*Podle tohoto principu mezinárodní daňová smlouva může zrušit ustanovení vnitřního daňového práva pouze v případě zmírnění daňových povinností poplatníků. Nemůže v žádném případě zhoršit tyto povinnosti nebo vytvořit nové (...) Princip „nezhoršení“ byl i několikrát předmětem soudních rozhodnutí (...) se závěry, (...) že platí „obecný princip přiznaný zvykovým právem mezinárodnímu daňovému právu, podle něhož smlouva nemůže mít za důsledek zhoršení situace poplatníka ve vztahu k vnitřnímu právu.*“²² Tento princip byl konkrétně potvrzen například v rozhodnutí CE č. 472293 ze dne 17. prosince 1984 ve věci zdanění příjmů fyzické osoby ze zdrojů v USA. Ačkoliv článek „Závislá činnost“ přiznával Francii zdanění, soud potvrdil, že je možné použít ustanovení CGI, který příjmy ze zdrojů v zahraničí, které byly prokazatelně v zahraničí zdaněny, od zdanění osvobozoval.²³

²⁰ ŠIŠKOVÁ, N. Mezinárodní smlouvy podle čl. 10 Ústavy ČR a otázky související. *Právní fórum*, 2005, č. 8, s. 295.

²¹ GOUTHIERE, B. *Les impôts dans les affaires internationales*. 7. vydání, Editions Francis Lefebvre, 2007, s. 178.

²² CASTAGNÈDE, B. *Précis de fiscalité internationale*. 3. vydání, Presses Universitaires de France, 2010, s. 320.

²³ *Rozsudek Conseil d'Etat ze dne 17. prosince 1984, č. 47293* [online]. Dostupné na www.legifrance.gouv.fr.

2.4 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému jiných států

Neočekávejme však automaticky, že by smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly vždy nadřazeny vnitrostátní úpravě. Příkladem mohou být Spojené státy americké, „*kde mají mezinárodní smlouvy stejnou sílu jako vnitrostátní zákony. V případě konfliktu se v zásadě použije pozdější úprava. Tradičně je však přijímáno, že zákonná úprava nemůže mít za důsledek odchýlení se od staršího smluvního ustanovení, ledaže by Kongres výslovně projevil svůj zájem, že by tomu tak mělo být (treaty overriding)*“.²⁴

Naopak smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou nadřazeny vnitrostátním úpravám například na Slovensku nebo v Bulharské republice, a to jak v souladu s ústavami těchto států, tak s vnitrostátními zákony o daních z příjmů.

²⁴ CASTAGNÈDE, B. *Précis de fiscalité internationale*. 3. vydání, Presses Universitaires de France, 2010, s. 319.

Význam komentáře OECD k vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění

3.1 OECD a Česká republika

Česká republika se stala členem Organisation for Economic cooperation and development (OECD) – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj²⁵, založené v roce 1960, až v roce 1995.

OECD je mezinárodní organizací bez nadnárodních kompetencí zajišťující přímou spolupráci mezi vládami členských států formou práce výborů s cílem předcházet eventuálním konfliktům mezi státy při přijímání individuálních ekonomických kroků jejich vládami.

3.2 OECD a smlouvy o zamezení dvojího zdanění v historii

Začněme však nejprve historií v oblasti zamezení dvojího zdanění. Již v roce 1921 vyjádřil Finanční výbor Společnosti národů (předchůdce OSN) potřebu zabývat se ekonomickými aspekty dvojího mezinárodního zdanění.²⁶

²⁵ Mezi hlavní cíle OECD patří zvyšování životní úrovně členských zemí, za předpokladu udržení finanční stability, a tím i rozvoj světové ekonomiky, zdravý hospodářský růst členských i nečlenských zemí a rozvoj světového obchodu na mnohostranné, nediskriminační bázi v souladu s mezinárodními závazky. OECD poskytuje vládám vyspělých demokratických zemí možnost studovat a formulovat nejvhodnější politiky k dosažení stanovených cílů. „V rámci struktury orgánů této organizace působí mj. i Výbor pro fiskální záležitosti a jeho pracovní skupiny. Tento výbor se zabývá zejména následujícími čtyřmi okruhy otázek: (i) dopady na daňové systémy států v důsledku globalizace národních ekonomik a zvýšeného mezinárodního pohybu kapitálu, služeb a technologií; (ii) spolupráci daňových orgánů států v boji proti daňovým podvodům a únikům vybudováním smluvně zajištěného systému vzájemné informovanosti a spolupráce; (iii) analýzou dopadů daňových reforem ve státech OECD do oblasti ekonomické a sociální s cílem navrhnout případné změny; (iv) prohloubením dialogu s nečlenskými státy v otázkách daňových reforem a mezinárodních vztahů.“ (Sdělení Ministerstva financí ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k daním přímým, čj.: 251/15 082/96).

²⁶ Ve Finančním výboru pověřeném přípravou studie na toto téma byli vedle reprezentantů Spojených států amerických, Spojeného království Velké Británie, Itálie, Holandska a dalších států i zástupci tehdejšího Československa.

V rámci Společnosti národů byl zřízen stálý daňový výbor, který připravil v roce 1935 první návrhy vzorové smlouvy pro společnosti vykonávající činnost ve více státech, revidovaný již při konferenci v Mexiku v roce 1943 a následně v roce 1946 v Londýně. Přetrvávající spory o právo zdanění pro stát zdroje či stát rezidence měly za důsledek přerušení prací na vzorové smlouvě v roce 1954.

Až v roce 1956 Daňový výbor OECD začal pracovat na prvním skutečném návrhu vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z příjmů a majetku, který publikoval v roce 1963 ve své zprávě nazvané „Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění týkající se příjmů a majetku“. V roce 1977 byla tato vzorová smlouva přepracována a Výbor pro daňové záležitosti (nástupce Daňového výboru OECD) se od té doby pravidelně schází, aby zapracoval do vzorové smlouvy nové tendence v oblasti mezinárodního zdaňování. Následovaly tak nové modelové smlouvy z roku 1992, 1994, 1997, 2003, 2005 a aktuálně 2008.

3.3 Vzorová smlouva OSN

Vzhledem k tomu, že vzorová smlouva OECD byla příznivá spíše pro země rozvinuté, pro povzbuzení mezinárodních vztahů mezi rozvojovými a rozvinutými zeměmi zřídila Ekonomická a sociální rada Spojených národů pracovní skupinu, která připravila v roce 1980 „Manuál k sjednávání bilaterálních daňových smluv mezi rozvinutými zeměmi a rozvojovými zeměmi“,²⁷ jakož i vzorovou smlouvu. I tato smlouva prošla několika novelizacemi a po roce 2003 je pravidelně ročně přehodnocována.

Zde je vhodné poznamenat, že Česká republika při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění používá obou modelů smluv o zamezení dvojího zdanění.²⁸

²⁷ Commentary on the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries.

²⁸ Např. důvodová zpráva ke Smlouvě mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku uvádí: „Sjednáním navrhované smlouvy, která byla připravena na základě vzorových modelů OECD a OSN, dojde k objektivnímu rozdělení práva na daň z jednotlivých druhů příjmů mezi oba státy, tj. stát zdroje příjmu a stát zdroje jeho příjemce.“

3.4 Česká republika a její výhrady k jednotlivým článkům Modelové smlouvy OECD

Při vstupu do OECD vyjádřila Česká republika určité výhrady k jednotlivým článkům Modelové smlouvy OECD. Tyto výhrady byly také publikovány ve Finančním zpravodaji č. 4/1996 ve sdělení Ministerstva financí ke vstupu České republiky do OECD ve vztahu k přímým daním pod čj. 251/15 082/96. Dle tohoto sdělení byla Česká republika v rámci přijímací procedury požádána o stanovisko k jednotlivým dokumentům, zejména vzorovým návrhům mezinárodních smluv, včetně smluv o zamezení dvojího zdanění. Česká republika vyjádřila k modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění následující výhrady:

„Výhrada k článku 5: Ačkoliv Česká republika souhlasí s definicí stálé provozovny v odst. 1, vyhrazuje si právo navrhnout v dvoustranných jednáních specifická ustanovení vysvětlující užití tohoto principu při poskytování služeb během delších časových období.²⁹

Výhrada k článku 9: Česká republika si vyhrazuje právo nezačleňovat odst. 2 do svých dohod. Česká republika je však připravena v průběhu negociací tento paragraf přijmout při současném připojení třetího odst. limitujícího možnost odpovídajícího přizpůsobení pouze v ‚bona fide‘ případech.³⁰

Výhrada k článku 12: Odst. 1: Česká republika si vyhrazuje právo zdaňovat licenční poplatky u zdroje. Česká republika si rovněž vyhrazuje právo, aby platby za používání nebo práva používat programové vybavení podléhala daňovému režimu, který se bude lišit od režimu pro autorská práva.³¹

²⁹ „Cílem této výhrady je zajistit, aby podnikatelské aktivity, zejména dodávky služeb a prací zahraničními subjekty na území ČR, trvající delší časové období (obecně déle než 6 měsíců) byly v ČR zdaňovány. Jinými slovy jde o zdůraznění významu faktoru času při posuzování vzniku stálé provozovny.“ TŮMA, J. Česká republika a OECD v daňové oblasti. *Finanční daňový a účetní bulletin*, 1996, č. III.

³⁰ „Cílem této výhrady je zakotvení režimu, v němž spojení poplatníci, kteří s cílem dosažení daňového úniku použili jiné než obvyklé ceny, ponесou výraznější důsledky svého jednání včetně možného ponechání mezinárodního dvojího zdanění.“ TŮMA, J. Česká republika a OECD v daňové oblasti. *Finanční daňový a účetní bulletin*, 1996, č. III.

³¹ „Tato výhrada ve své první větě deklaruje zájem ČR na zdaňování licenčních poplatků i ve státě jejich zdroje na rozdíl od Modelu OECD, který vyhrazuje právo na vybrání daně z těchto příjmů pouze státu, v němž je příjemce rezidentem. Druhá věta stanovuje, že příjmy za poskytnutí softwaru jsou v ČR zdaňovány sazbou srážkové daně vztahující se na průmyslová práva, a nikoliv na práva autorská. Tato výhrada se uplatní v relaci ke státům, s nimiž je v daňové smlouvě stanovena ve státě zdroje jiná sazba srážkové daně pro průmyslová práva a jiná sazba pro autorská práva (copyright).“ TŮMA, J. Česká republika a OECD v daňové oblasti. *Finanční daňový a účetní bulletin*, 1996, č. III.

*Odst. 2: Česká republika si vyhrazuje právo dodat k odst. 2 znění „za použití nebo právo používat průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení“.*³²

*Odst. 3: Česká republika si vyhrazuje právo navrhnout ustanovení, které bude definovat zdroj licenčních poplatků analogicky jako ustanovení paragrafu 5 článku 11, které pojednává o stejném problému v případě úroku.*³³

*Výhrada k článku 14: Česká republika si vyhrazuje právo zdaňovat jednotlivce provádějící profesionální služby nebo jiné činnosti nezávislé povahy budou-li přítomni v České republice po dobu nebo doby překračující v souhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období, i když nebudou mít k dispozici stálou provozovnu pro provádění takových služeb nebo činností.*³⁴

Jak uvádí JUDr. Jan Tůma, tehdejší negociátor za Českou republiku všech smluv o zamezení dvojího zdanění, v článku nazvaném: *Česká republika a OECD v daňové oblasti*, publikovaném ve Finančním daňovém a účetním bulletinu, III/96, strana 43–46: „Výhradami uvedenými k článkům Modelu OECD deklarují jednotlivé státy vůči svým budoucím smluvním partnerům svůj prioritní zájem a postoj k některým otázkám. Je samozřejmě na samotném jednání, jaké jsou konečné výsledky dohodnutého textu smlouvy. V něm se smluvní strany mohou ve vzájemné dohodě odlišit od jakéhokoliv ustanovení Modelu OECD (...) Velký význam má i Komentář OECD k jednotlivým článkům modelu, který podrobně vysvětluje jeho jednotlivá ustanovení a dává návod k jejich interpretaci. V zásadě platí, že pokud znění určitého článku konkrétní daňové smlouvy je identické se zněním textu Modelu OECD téhož článku, měly by oba státy, s výjimkou výhrad nebo poznámek učiněných ke komentáři, uznávat i interpretaci uvedenou v komentáři (...) Za zmínku stojí i otázka právní závaznosti komentáře při posuzování případných sporů nezávislými soudy. Jde totiž o to, že text smlouvy má vždy sílu zákona,³⁵ zatímco komentář není součástí smlouvy, a že nezávislý soud posuzuje především znění textu smlouvy a může dojít k závěru, že komentář je nad rámec toho, co je ve smlouvě zakotveno, resp. dojít k odlišné interpretaci. V praxi evropských států přihlížejí soudy při posuzování věci v různé míře ke

³² „Tato výhrada vyjadřuje zájem ČR na zdaňování příjmů z nájemného movitých věcí, ať již pronajátých formou operativního nebo finančního leasingu ve státě zdroje jako licenční poplatky.“ TŮMA, J. Česká republika a OECD v daňové oblasti. *Finanční daňový a účetní bulletin*, 1996, č. III.

³³ „Tato výhrada zajišťuje zahrnutí definice zdroje licenčních poplatků do smluv vzhledem k tomu, že ČR počítá vždy s rozdělením práva na zdanění tohoto příjmu mezi stát zdroje a stát příjemce.“ TŮMA, J. Česká republika a OECD v daňové oblasti. *Finanční daňový a účetní bulletin*, 1996, č. III.

³⁴ „Tato výhrada, stejně jako výhrada k článku 5, má za cíl zajistit právo na vybrání daně státu, v němž jsou výdělečné aktivity dlouhodobě prováděny.“ TŮMA, J. Česká republika a OECD v daňové oblasti. *Finanční daňový a účetní bulletin*, 1996, č. III.

³⁵ Článek JUDr. J. Tůmy byl psán před novelizací Ústavy, konkrétně tedy před novelizací článku 10 Ústavy.

komentáři. Existuje shoda v tom, že jde o významný dokument ve věci aplikace smluv podpořený autoritou odborníků OECD, nicméně si soudy ponechávají svoji rozhodovací autonomii.“

K možnosti použít Komentář k Modelové smlouvě OECD se mimo jiné vyjádřil český NSS ve svém rozsudku ze dne 10. února 2005, čj. 2 Afs 108/2004-106: „To znamená, že ani pojem ‚úroky‘ ani pojem ‚dividendy‘ není pojmem nejasným, jak tvrdí stěžovatel, a není proto důvodu k aplikaci výkladu ve smyslu Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. 5. 1969 (ve Sbírce rozhodnutí vyhlášena pod č. 15/1988 Sb.). Úmluva upravuje uzavírání smluv včetně obecných pravidel jejich výkladu. Podle čl. 31 odst. 1 Úmluvy musí být smlouva vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy, když v odst. 3 je uvedeno, že spolu s celkovou souvislostí bude brán zřetel a) na každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejího ustanovení, k níž došlo mezi stranami, b) na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu. Podle čl. 32 Úmluvy lze použít k výkladu smluv i doplňkových prostředků, včetně přípravných materiálů na smlouvě a okolností, za nichž byla smlouva uzavřena, a to buď pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31, nebo pro určení významu, když výklad provedený podle čl. 31 (a) buď ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným, nebo (b) vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný. V daném případě stěžovatel vůbec netvrdí naplnění podmínek výkladu ve smyslu čl. 31 a z ničeho není zřejmé, že došlo mezi smluvními zeměmi k nějaké „pozdější dohodě“ nebo, že by se smysl definovaných pojmů změnil v důsledku „pozdější praxe“. **Proto ani nemohly být naplněny podmínky užití výkladových prostředků ve smyslu čl. 32 a možnost postupu podle vzorové smlouvy a jejího komentáře není třeba hodnotit.** Nebyla-li shledána nutnost výkladu podle těchto prostředků, je nerozhodné, jaké pojetí dividend obsahuje čl. 10 komentáře. Pokud by zmíněnou „pozdější dohodou“ či „praxí“ mělo být právě přijetí vzorové dohody a jejího komentáře (když čl. 10 komentáře obsahuje pojetí dividend nasvědčující závěrům správce daně), lze jen obecně připomenout, že leží-li posouzení daňové povinnosti na daňovém subjektu (ten je povinen daň sám vypočítat a uhradit), musí být daňová povinnost stanovena jednoznačně. Nelze předpokládat a po daňovém subjektu požadovat jako chování právním řádem předepsané, že daňový subjekt bude sledovat a respektovat „pozdější dohody“, pokud se nestanou součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována (a tedy

nebudou vnitrostátně právně závazné), či „pozdější praxi“ závazně nevyjádřenou, a navíc jsou v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách.“³⁶

K závaznosti směrnic OECD týkajících se cen sjednaných mezi ekonomicky propojenými osobami (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 25. června 2007, čj. 8 Afs 152/2005-72: „Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud poznamenává, že uvedené směrnice (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations) jsou součástí Deklarace OECD ze dne 21. 6. 1976, o mezinárodních investicích a nadnárodních podnicích (dostupné např. na www.oecd.org), která má pouze charakter doporučení vlád nadnárodním společností; není tedy právním předpisem (tzv. soft law).“³⁷

CE se v rozsudku ze dne 30. prosince 2003, čj. 233894, vyjádřil přesněji a určitěji: „Je nutno vzít v úvahu, že odlišně od toho, jak tuto záležitost posuzuje Ministerstvo ekonomie, financí a průmyslu, nelze se pro interpretaci výše uvedených ustanovení článků 6 odst. 6 a 17-A-IV odkazovat na komentáře Daňového výboru Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) k článku 9 odst. 1 modelové smlouvy vypracované touto organizací, pokud tyto komentáře jsou pozdější než přijetí předmětných ustanovení.“³⁸

Názory NSS k použití modelové smlouvy a komentáře k ní jsou spíše strohé a ne zcela konkrétní. Přesto je vhodné si připomenout, že výklady mezinárodních smluv by měly být prováděny (s ohledem na článek 31 a 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu) v případě nejasného textu konkrétní sjednané smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a druhým smluvním státem v souladu s doplňkovými prostředky, včetně přípravných materiálů na smlouvě a okolností, za nichž byla smlouva uzavřena. Předkládací zpráva pro parlament ke každé SZDZ uvádí, že smlouva „byla připravena na základě vzorových modelů OECD a OSN“³⁹. Přípravným materiálem jsou zajisté oba vzorové modely, přičemž nelze předpokládat, že by byly použity jiné než aktuální modely. Jak uvádí JUDr. Tůma (viz výše), „existuje shoda v tom, že jde o významný dokument ve věci aplikace smluv podpořený autoritou odborníků OECD“, je tedy podle mého názoru vhodné

³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, čj. 2 Afs 108/2004-106 [online]. Dostupné na www.nssoud.cz.

³⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2007, čj. 8 Afs 152/2005-72 [online]. Dostupné na www.nssoud.cz.

³⁸ Rozsudek Conseil d'Etat ze dne 30. prosince 2003, čj. 233894 [online]. Dostupné na www.legifrance.gouv.fr.

³⁹ Předkládací zpráva pro parlament k SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a Rakouskou republikou.

ke komentáři platnému v roce sjednání dané smlouvy ve sporných případech přihlížet.

Tento přístup výslovně potvrzuje judikatura CE, podle níž je v takovém případě vždy třeba brát v úvahu text komentáře, který byl platný v době uzavírání dané smlouvy, protože pozdější změna komentáře sice reflektuje na vývoj mezinárodních daňových vztahů, avšak nemůže měnit právně závaznou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Interpretace termínů používaných ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění

Jak bylo řečeno výše, smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou za splnění podmínek daných článkem 10 Ústavy a § 37 ZDP nadřazeny zákonu o daních z příjmů. Nadřazenost smluv o zamezení dvojího zdanění k právu vnitrostátnímu (zákonu o daních z příjmů) se projevuje i v interpretaci termínů používaných v těchto smlouvách.

Samotné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují svoje vlastní definice, často odlišné od definic používaných v právu vnitrostátním.

Velmi důležitým je článek 3 „Všeobecné definice“ smluv o zamezení dvojího zdanění. Tento článek např. v případě Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen SZDZ ČR-FR) obsahuje v odst. 1 pro účely dané smlouvy všeobecné definice. Kromě základních definic je třeba upozornit zejména na:

- a) „**osobu**“ definovanou jako fyzickou osobu, společnost a všechna jiná sdružení osob;
- b) „**společnost**“ definovanou jako právnickou osobu nebo jakéhokoli nositele práv považovaného pro účely zdanění za právnickou osobu;
- c) „**mezinárodní dopravu**“ definovanou jako jakoukoliv dopravu lodí, člunem nebo letadlem provozovanou podnikem, který má místo svého hlavního vedení v jednom smluvním státě, vyjma případů, kdy je loď, člun nebo letadlo provozováno pouze mezi místy v druhém smluvním státě.

Vlastní definice obsahují rovněž konkrétní články týkající se jednotlivých druhů příjmů, jako je např. článek 6 odst. 2 SZDZ ČR-FR Příjmy z nemovitého majetku. „**Výraz „nemovitý majetek“ má takový význam, jenž mu náleží podle právních předpisů smluvního státu, v němž je daný majetek umístěn. Výraz zahrnuje v každém případě příslušenství nemovitého majetku, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví, práva, pro která platí ustanovení občanského práva vztahující se na pozemky, právo požívání nemovitého majetku a práva na proměnlivé nebo pevné platby za těžení nebo za přivolení k těžení nerostných**

ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů a rovněž opce, obchodní závazky a podobná práva v souvislosti s nemovitým majetkem; lodě, čluny a letadla se nepovažují za nemovitý majetek.“

Dalším příkladem může být článek 10 odst. 4 SZDZ ČR-FR Dividendy, podle něhož „Výraz **‘dividendy’** označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i příjmy, se kterými se zachází jako s dividendami podle daňových zákonů státu, jehož je společnost, která rozdílí zisk, rezidentem. Rozumí se, že výraz **‘dividendy’** nezahrnuje příjmy uvedené v článku 16.“

K tomu se vyjadřoval NSS v rozsudku ze dne 10. února 2005, čj. 2 Afs 108/2004-106, následně:

„Podle § 37 daňového zákona se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Těmito smlouvami jsou v daném případě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku uzavřené mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými dne 16. 9. 1993 a Českou republikou (resp. ČSSR) a Nizozemským královstvím dne 4. 3. 1974. Obě smlouvy shodně v čl. 3 definují některé všeobecné pojmy, přičemž v odst. 2 obdobně stanoví, že výraz, který není ve smlouvě definován, bude mít pro její aplikaci smluvním státem význam, jenž mu náleží podle předpisů státu upravujícího daně, pokud souvislost nevyžaduje výklad odlišný. V obou smlouvách jsou ovšem konkrétní definice dividend (čl. 10) i úroků (čl. 11); proto aplikace čl. 3 odst. 2 smluv nepřichází v úvahu.“⁴⁰

Nelze opomenout ani definici **stálé provozovny** v článku 5 odst. 2–4 SZDZ ČR-FR, **úroků** obsaženou v článku 11 odst. 2 SZDZ ČR-FR, definici **licenčních poplatků** v článku 12 odst. 3 SZDZ ČR-FR, definici **svobodného povolání** v článku 14 odst. 2 Nezávislá povolání SZDZ ČR-FR. Konkrétně o všech těchto druzích příjmů bude pojednávat kapitola 7 této publikace, proto jsou v této kapitole uvedeny pouze výše uvedené definice jako příklad.

Podstatné také je, že pokud příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění definici neobsahuje, podle posledního odst. článku 3 (konkrétně v případě SZDZ ČR-FR článek 3 odst. 2) se použije definice z vnitřního daňového zákona smluvního státu, který smlouvu aplikuje. Pokud je definice obsažena v daňovém zákoně, použije se přednostně tato definice před definicí z obecného práva: „Pokud jde o provádění 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 smlouva vztahuje, přičemž

⁴⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, čj. 2 Afs 108/2004-106 [online]. Dostupné na www.nssoud.cz.

jakýkoliv význam podle používaných daňových zákonů státu bude převažovat nad významem daným výrazu podle jiných právních předpisů tohoto státu.“

K tomu již zmiňovaný rozsudek Městského soudu v Praze čj. 10 Ca 39/2004-97 (2005): „*Upravuje-li proto mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění právní institut včetně institutu stále provozovny odlišně od zákona České republiky, je nezbytné v první řadě aplikovat příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění a teprve poté zákon České republiky ...*“⁴¹

Dle mého názoru jako příklad nesprávného hodnocení definice „obvyklého zdržování se“ a opomenutí subsidiarity ZDP k SZDZ může naopak sloužit rozsudek Městského soudu v Praze, čj. 28 Ca 39/98-34, vydaný dne 12. března 1999, ASPI, ev. č. 13082 (LIT), kdy k problému určení daňové rezidence soud uvedl: „*Ustanovení mezinárodní smlouvy upravují otázku daňového rezidentství odlišně od z. č. 586/1992 Sb. a podle ust. § 37 z. č. 586/1992 Sb. mají přednost před tímto zákonem. V uvedené mezinárodní smlouvě pak jsou upravena konkrétní hlediska určující postavení daňového rezidenta vymezující osobu, která takovým daňovým rezidentem není. Žádným z nich však není hledisko pobytu či zdržování se na území jednoho ze smluvních států po dobu více než 183 dnů v kalendářním roce.*“⁴² Jak je uvedeno výše, podle článku 3 odst. 2 SZDZ ČR-FR se v případě, že příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění neobsahuje definici, použije se definice ze zákona o daních z příjmů státu, který smlouvu aplikuje. Jestliže tedy v konkrétním případě výše uvedeného rozsudku smlouva sjednaná mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění publikovaná jako vyhláška č. 257/1993 Sb. uváděla jako jedno z kritérií daňové rezidence stát, kde se osoba „obvykle zdržuje“ a smlouva tento termín více nedefinovala, měla být při aplikaci použita definice ze zákona č. 586/1992 Sb., konkrétně § 2 odst. 4 věta první: „*Poplatníky obvykle zdržujícími se na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích ...*“

Jak jsou důležité definice uvedené v příslušné SZDZ, potvrdil i francouzský CE ve svém rozsudku CE ze dne 13. října 1999, čj. 190083, ke konfliktu definice dividend v domácím CGI a v SZDZ uzavřené mezi Francií a Holandskem (Dekret č. 74-310 ze dne 11. dubna 1974), týkajícího se posouzení, zda plnění spočívající ve výhodě, kterou Al Saoudi banque poskytla své holandské mateřské společnosti, může být posouzeno jako výhoda považovaná za příjem

⁴¹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 6. vydání, Praha : ASPI, a. s., 2008, s. 84.

⁴² Rozsudek Městského soudu, čj. 28 Ca 355/98-25, vydaný dne 12. března 1999, ASPI, ev. č. 13082 (LIT).

ve smyslu článků 109-1-1 a 110 CGI a podle článku 10 příslušné smlouvy jako dividendy.

„Dividendy uvedené v článku 10 francouzsko-holandské daňové smlouvy ze dne 16. března 1973 nejsou ani definovány tímto článkem, který se omezuje na to, že vypočítává výnosy, jichž se článek týká, ani žádným ustanovením této smlouvy, musejí být definovány, při aplikaci článku 3 smlouvy, podle něhož jakýkoliv výraz, který není definován smlouvou, má pro její aplikaci každým smluvním státem význam, který mu náleží podle legislativy tohoto státu, jako výnosy distribuované společností jejím společníkům na základě rozhodnutí přijaté valnou hromadou jejich akcionářů nebo společníků ve smyslu podmínek uvedených v zákoně ze dne 24. července 1966 ve smyslu pozdějších zákonů o obchodních společnostech. To není případ příjmů, které jsou považovány za vyplácené ve smyslu článku 109-1-1 CGI.⁴³ S ohledem na to, že takové příjmy, vyplácené společností, která je daňovým rezidentem ve Francii mateřské společnosti v Holandsku, nespadají pod článek 10 francouzsko-holandské smlouvy, podle něhož, pokud jsou dividendy hrazené rezidentem jednoho státu rezidentu druhého smluvního státu, podléhají zdanění v tomto druhém státě, ale mohou být také zdaněny ve státě zdroje. Oproti tomu příjmy, které nejsou uvedeny v žádném článku předcházejícím článku 22 smlouvy, budou posuzovány podle tohoto článku a nepodléhají zdanění ve Francii, protože článek 22 předpokládá, že takové příjmy rezidenta jednoho státu, na něž se nevztahuje žádný předcházející článek smlouvy, podléhají zdanění jen v tomto státě.“⁴⁴

Definice aplikovatelné v konkrétní smlouvě můžeme někdy najít i v protokolu ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění.⁴⁵ Tak je tomu i v konkrétním příkladě SZCZ ČR-FR, podle něhož např. :

„2. Rozumí se, že výrazy **‘jeden smluvní stát‘** nebo **‘druhý smluvní stát‘** a výraz **‘místní úřady‘** použitý v článku 4 odst. 1, článku 17 odst. 3, článku 19, článku 20 odst. 2 a článku 24 odst. 6 zahrnují na základě veřejného práva zřízené právnické osoby každého ze smluvních států nebo jejich místních úřadů.“

„Pokud jde o článek 12, **platby obdržené jako náhrada za technické služby**, včetně studií nebo znaleckých posudků vědeckého, geologického nebo technického charakteru, nebo za technické (inženýrské) smlouvy, včetně projektů s tím souvisejících, nebo za poradenské nebo dozorčí služby nejsou platbami

⁴³ Podle článku 109-1-1 CGI jsou za podíly na zisku považovány jakékoliv zisky, které nejsou začítovány ve prospěch rezerv nebo kapitálu.

⁴⁴ *Rozsudek Conseil d'Etat ze 13. října 1999, čj. 190083* [online]. Dostupné na www.legifrance.gouv.fr.

⁴⁵ Protokol ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění je její integrální částí se stejnou závazností jako smlouva sama.

obdrženými jako náhrada za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.“

Z výše uvedeného je tedy evidentní, že při aplikaci každé konkrétní smlouvy je vždy nutné číst pozorně její jednotlivé články, a to včetně případně uzavřeného protokolu. Konkrétní smlouva o zamezení dvojího zdanění může odlišně nahlížet na některé příjmy, tak jak tomu často bývá u příjmů souvisejících s nemovitým majetkem, dividendami, technickými službami, příjmů z pronájmu technického zařízení apod.

Nutno však přiznat, že určení správné definice je podle mého názoru jednou z nejobtížnějších částí použití smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Je nutné rozlišit, zda se jedná o pouhý výčet (enumeraci) příjmů zdaňovaných podle určitého článku SZDZ či o definici. Jak vyplývá z výše uvedených rozsudků NSS a CE ve věci dividend, zatímco první ze soudů usoudil, že se jedná o definici, CE došel k názoru, že se jedná o pouhou enumeraci.

Dalším příkladem určení, co je definicí obsaženou v SZDZ a kdy je potřeba použít vnitřního daňového zákonu, je rozsudek CE č. 232276 ze dne 28. června 2002 ve věci *Schneider Electric*. Zde se CE vyjádřil k termínu „zisky podniku jednoho smluvního státu“ podle článku 7 Zisky podniků smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Francií a Švýcarskem takto: „*Vzhledem k tomu, že termín zisky uvedený v článku 7 francouzsko-švýcarské daňové smlouvy není v této smlouvě definován, musí být tedy interpretován podle článku 3 odst. 2 této smlouvy (...) zisky, o nichž pojednává článek 7 smlouvy, jsou tedy určeny podle Code général des impôts.*“⁴⁶

Správná aplikace smlouvy a jejích definic pak zamezí do budoucna sporům s finančními úřady a případným soudním sporům, které mohou dojít až ke zde popisovaným rozsudkům NSS.

⁴⁶ *Rozsudek Conseil d'Etat ze dne 28. června 2002, č. 232276 [online].*

Dostupné na www.legifrance.gouv.fr.

Daňový domicil (článek 4 SZDZ ČR-FR)⁴⁷

Otázka **daňového domicilu**, někdy nazývaného **daňová rezidence** či pouze **rezidence**, je pro aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění stejně důležitá jako správná aplikace definic příslušné smlouvy. Bez určení, zda se jedná o daňového rezidenta, není možné správně aplikovat ani smlouvu ani zákon o daních z příjmů příslušné země. Určení, zda se jedná o daňového rezidenta, je podstatné jak z pohledu plátců, kteří, pokud vyplácejí příjmy daňovým nerezidentům, mají často povinnost srážet daň, zajišťovat daň či alespoň označovat uzavření smlouvy s takovou osobou, pokud jí vznikne stálá provozovna

⁴⁷ „1. Výraz ‚rezident jednoho smluvního státu‘ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria a rovněž zahrnuje tento stát nebo místní úřady tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.

2. Jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno následujícím způsobem:

- a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);
- b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů, nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;
- c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;
- d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

3. Jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího hlavního vedení.

4. Výraz „rezident jednoho smluvního státu“ zahrnuje jakoukoliv osobní společnost a jakoukoliv skupinu osob, která má místo svého hlavního vedení v tomto státě, která není podrobena v tomto státě dani z příjmů právnických osob, pokud je tímto státem Česká republika, nebo dani společností, pokud je tímto státem Francie, a jejíž všichni společníci nebo jiní členové (partneři) jsou osobně podrobena dani v tomto státě, pokud jde o jejich část příjmu odpovídající jejich právům nebo podílu na takové osobní společnosti nebo skupině.“

v České republice, tak z pohledu samotných daňových rezidentů. Na straně této osoby, která má příjmy ze zdrojů z více států, je určení, kde je daňovým rezidentem, podstatné pro stanovení, kde bude podléhat tzv. **neomezené daňové povinnosti**, tedy kde bude zdaňovat své celosvětové příjmy. Podle článku 28 SZDZ ČR-FR Způsob provádění je k tomu, aby rezidenti jednoho smluvního státu získali výhody stanovené v člancích 10–12 SZDZ vztahující se ke zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků, nutné, aby předložili formulář vystavený příslušnou daňovou správou příslušného státu potvrzující daňovou rezidenci a stanovující charakter a částku či hodnotu daného příjmu. Tento postup se uplatní, pokud samozřejmě nejsou vnitřní předpisy daného státu aplikujícího SZDZ benevolentnější. Francie však u zdaňování dividend (zejména dnes u fyzických osob – českých daňových rezidentů) vyžaduje k uplatnění výhod smlouvy vystavení takového formuláře (respektive jeho potvrzení) českou daňovou správou. Určení daňové rezidence může být důležité u Francouzů i z hlediska dalších daní. Úmyslně nesprávné určení daňové rezidence mimo Francii může být dokonce i předmětem trestního řízení. Ve Francii totiž existuje daň ze solidarity z majetku (*impôt de solidarité sur la fortune* – ISF), jejímž předmětem jsou u rezidentů i majetky umístěné mimo Francii. V posuzovaném případě (Cass. Crim., 22. ledna 1990, Dalloz 1990) se daňový poplatník dopustil daňového podvodu nesprávným určením daňové rezidence mimo Francii, což mělo za důsledek výrazně nižší přiznání tzv. ISF.⁴⁸

Ačkoliv se jedná o tolik důležitou otázku, musím konstatovat, že problematika daňového domicilu byla českými soudy posuzována spíše okrajově, dokonce podle výsledků mého hledání se ani v jednom případě nedostala před NSS. Proto tedy tato kapitola mé práce budiž spíše inspirací pro českou odbornou veřejnost či pro české soudnictví, jak se na otázku daňového domicilu dívá Conseil d'Etat, než porovnáním. Vzhledem k tomu, že při určování daňového domicilu se bere v úvahu u fyzických osob jejich osobní situace, která je bez ohledu na národnost porovnatelná, a u právnických osob se přihlíží nejen k jejich sídlu, ale i k místu skutečného vedení, lze jim přikládat větší váhu, než je brát jako pouhou inspiraci. S ohledem na stále se rozšiřující rozsah mezinárodní spolupráce a přeshraničního poskytování služeb se domnívám, že je pouze otázkou času, kdy se před naše soudy včetně NSS tato problematika dostane.

⁴⁸ LAMULLE, T. *Droit fiscal*. Édition 2009/2010, Guliano éditeur, Lextenso éditions – Paris – 2009, s. 62.