

PŘEDKLÁDACÍ ZPRÁVA PRO PARLAMENT

Dne 7. června 2017 byla v Paříži podepsána Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám. Za Českou republiku Úmluvu podepsala tehdejší náměstkyně ministra financí, paní Alena Schillerová.

Vláda České republiky vyslovila souhlas se sjednáním tohoto dokumentu usnesením č. 375 ze dne 15. května 2017 a následně jej schválila usnesením č. 107 ze dne 14. února 2018.

Text Úmluvy byl přijat a schválen v Paříži dne 24. listopadu 2016, přičemž Úmluva představuje jeden z hmatatelných výsledků projektu BEPS (Base erosion and profit shifting), kdy v roce 2012 představitelé skupiny států G-20 vyzvali OECD, která sehrává v daňové oblasti na globální úrovni velmi významnou úlohu a která přeshraniční daňovou optimalizaci řešila i před tím, k tomu, aby se pokusila najít a navrhnout konkrétní řešení problémů souvisejících s postupným narušováním daňové spravedlnosti, integrity daňových systémů a s deformováním daňové soutěže, jako důsledkem vývoje, který umožnil, především tedy velkým nadnárodním společnostem, do velké míry minimalizovat jejich daňové zatížení, a to prostřednictvím strategií daňového plánování využívajících mezery a nesoulady v nastavených daňových pravidlech v různých státech světa, a to právě k tomu, aby jejich zisky nebyly buď vůbec zdaňovány, nebo k tomu, aby byly přesunuty do zemí či jurisdikcí s relativně nízkým efektivním zdaněním.

Jak je již všeobecně známo, v rámci zmíněného projektu BEPS byl vypracován balíček 15 opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků, přičemž platí, že implementace ustanovení konečného znění BEPS balíčku vyžaduje, kromě změn ve vnitrostátních právních předpisech (např. problematika tzv. hybridních nesouladů, problém odčitelnosti úroků, zavedení tzv. CFC /Controlled Foreign Companies/ legislativy, zavedení „departure tax“ atd.), i změny v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu. Celkový počet takovýchto uzavřených mezinárodních daňových smluv přesahuje ve světě v současné době číslo 3 000, což samo o sobě znemožňuje v reálném časovém horizontu jejich individuální dvoustranné celkové přejednání (renegociaci) nebo sjednání dodatečných protokolů k nim.

Z výše uvedených důvodů tak byl pod záštitou OECD vypracován jako inovativní přístup návrh „mnohostranného nástroje“, který má tedy formu mezinárodní mnohostranné úmluvy a který umožňuje hromadnou a v relativně krátkém časovém úseku realizovatelnou implementaci navrhovaných opatření do obsahu existujících mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění. V oblasti takovýchto mezinárodních smluv se jedná o historicky první takovýto nástroj, který představuje pouze jednu z možností, jak zajistit, aby se modifikovaná ustanovení začala co možná nejdříve provádět v mezinárodních daňových vztazích mezi jednotlivými zeměmi, které spolu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění historicky již uzavřely. Úmluva je otevřena k dobrovolnému přistoupení jakékoliv zemi světa.

Česká republika se tedy rozhodla této úmluvy využít, a to tím způsobem, že jejím prostřednictvím bude do svých bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění implementovat všechny tzv. minimální standardy, které z projektu BEPS v kontextu těchto smluv vplynuly.

Dohodnuté minimální standardy se dotýkají výslovného zmínění cíle a smyslu smluv o zamezení dvojímu zdanění, zavedení pravidla proti zneužívání těchto bilaterálních smluv v podobě tzv. principle purposes test, jehož smyslem je zamezit aplikaci smluv v situacích, které jsou účelově vytvořeny bez jakéhokoliv dalšího ekonomického (legitimního) důvodu, a to tedy pouze za účelem snížení efektivního zdanění, příp. dosažení dvojího nezdanění. A

dále pak minimální standardy přináší změny do článků smluv o zamezení dvojímu zdanění, které se dotýkají oblasti řešení případů dohodou s cílem účinného a včasného řešení případně vzniklých sporů v oblasti aplikace a interpretace těchto významných mezinárodních daňových smluv.

Tento přístup je potvrzen a vyplývá ze seznamu výhrad České republiky ve vztahu k Úmluvě, které jsou uvedeny v příloze k návrhům usnesení Poslanecké sněmovny a Senátu Parlamentu České republiky. V této souvislosti je třeba zmínit, že Česká republika takovýmto přístupem neumožňuje jakékoliv druhé smluvní jurisdikci prostřednictvím Úmluvy učinit jakoukoliv jinou změnu do textu existující daňové smlouvy, která není obsažena v minimálním standardu, přičemž současně ani neumožňuje žádné asymetrické uplatňování jednotlivých ustanovení existujících smluv o zamezení dvojímu zdanění, které Úmluva rovněž připouští. Přístup spočívající v implementaci pomocí Úmluvy minimálních standardů současně zachovává pro Českou republiku vysokou míru flexibility do budoucna, kdy Úmluva sama o sobě umožňuje učiněné výhrady popřípadě i stáhnout apod.

Co se týče rozsahu existujících smluv o zamezení dvojímu zdanění, které Česká republika Úmluvou pokryje, jedná se o ty smlouvy, kde lze v tuto chvíli předvídat dopady Úmluvy do jejich textů. Smlouvy, u nichž jsou dopady v tuto chvíli nepředvídatelné, a to např. z toho důvodu, že druhá smluvní strana nekomunikuje a problémy neřeší, Úmluvu zatím nepodepsala, smlouvu s Českou republikou Úmluvou nepokryla apod., Česká republika pod režim Úmluvy nezařadí.

Z celkového počtu 88 platných smluv, které pokrývají 89 států a jurisdikcí (smlouva se Srbskem a Černou Horou se vztahuje na oba nově vzniklé státy), Česká republika pokryje následujících 52 smluv, k nimž budou při ukládání ratifikační listiny deponitáři Úmluvy (Generální tajemník OECD) učiněna následující oznámení podle čl. 29 odst. 3 Úmluvy:

K článku 2:

Oznámení – Seznam smluv pokrytých Úmluvou

Česká republika si přeje podle článku 2 odstavce 1 písmene a) bodu (ii) Úmluvy pokrýt Úmluvou následující smlouvy:

Číslo	Název	Druhá smluvní jurisdikce	Originál/ Protokol	Datum podpisu	Datum vstupu v platnost
1	Smlouva mezi Českou republikou a Arménskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Arménie	Originál	06-07-2008	15-07-2009
2	Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Austrálie	Originál	28-03-1995	27-11-1995
3	Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Rakousko	Originál	08-06-2006	22-03-2007
			Protokol	09-03-2012	26-11-2012
4	Smlouva mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o	Belgie	Originál	16-12-1996	24-07-2000

	zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku		Protokol	15-03-2010	13-01-2015
5	Smlouva mezi Českou republikou a Bulharskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Bulharsko	Originál	09-04-1998	02-07-1999
6	Smlouva mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Kanada	Originál	25-05-2001	28-05-2002
7	Smlouva mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Chile	Originál	02-12-2015	21-12-2016
8	Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Čína	Originál	28-08-2009	04-05-2011
9	Smlouva mezi Českou republikou a Kolumbijskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Kolumbie	Originál	22-03-2012	06-05-2015
10	Smlouva mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku	Chorvatsko	Originál	22-01-1999	28-12-1999
			Protokol	04-10-2011	30-07-2012
11	Smlouva mezi Českou republikou a Kyprskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Kypr	Originál	28-04-2009	26-11-2009
12	Smlouva mezi Českou republikou a Dánským královstvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Dánsko	Originál	25-08-2011	17-12-2012
13	Smlouva mezi Českou republikou a Egyptskou arabskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Egypt	Originál	19-01-1995	04-10-1995
14	Smlouva mezi Českou republikou a Finskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu	Finsko	Originál	02-12-1994	12-12-1995
15	Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího	Francie	Originál	28-04-2003	01-07-2005

	zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku				
16	Smlouva mezi vládou České republiky a orgánem výkonné moci Gruzie o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Gruzie	Originál	23-05-2006	04-05-2007
17	Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku	Německo	Originál	19-12-1980	17-11-1983
18	Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Řecko	Originál	23-10-1986	23-05-1989
19	Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu – zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Hongkong	Originál	06-06-2011	24-01-2012
20	Smlouva mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Maďarsko	Originál	14-01-1993	27-12-1994
21	Smlouva mezi Českou republikou a Islandskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Island	Originál	18-01-2000	28-12-2000
22	Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Indické republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Indie	Originál	01-10-1998	27-09-1999
23	Smlouva mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Irsko	Originál	14-11-1995	21-04-1996
24	Smlouva mezi Českou republikou a Státem Izrael o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů	Izrael	Originál	12-12-1993	23-12-1994

25	Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku	Itálie	Originál	05-05-1981	26-06-1984
26	Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu	Japonsko	Originál	11-10-1977	25-11-1978
27	Smlouva mezi Českou republikou a Státem Kuvajt o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Kuvajt	Originál	05-06-2001	03-03-2004
28	Smlouva mezi Českou republikou a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Lotyšsko	Originál	25-10-1994	22-05-1995
29	Smlouva mezi Českou republikou a Lichtenštejnským knížectvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Lichtenštejnsko	Originál	25-09-2014	22-12-2015
30	Smlouva mezi Českou republikou a Litevskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Litva	Originál	27-10-1994	08-08-1995
31	Smlouva mezi Českou republikou a Lucemburským velkovévodstvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Lucembursko	Originál	05-03-2013	31-07-2014
32	Smlouva mezi Českou republikou a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Malta	Originál	21-06-1996	06-06-1997
33	Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy mexickými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Mexiko	Originál	04-04-2002	27-12-2002
34	Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Nizozemí	Originál	04-03-1974	05-11-1974
			Protokol (a)	26-06-1996	11-04-1997
			Protokol (b)	15-10-2012	31-05-2013
35	Smlouva mezi Českou republikou	Nový Zéland	Originál	26-10-2007	29-08-2008

	a Novým Zélandem o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu				
36	Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Nigérijské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a zisků z majetku	Nigérie	Originál	31-08-1989	02-12-1990
37	Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Norského království o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Norsko	Originál	19-10-2004	09-09-2005
38	Smlouva mezi Českou republikou a Pákistánskou islámskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Pákistán	Originál	02-05-2014	30-10-2015
39	Smlouva mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Polsko	Originál	13-09-2011	11-06-2012
40	Smlouva mezi Českou republikou a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Portugalsko	Originál	24-05-1994	01-10-1997
41	Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Rumunska o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Rumunsko	Originál	08-11-1993	10-08-1994
42	Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Rusko	Originál	17-11-1995	18-07-1997
			Protokol	27-04-2007	17-04-2009
43	Smlouva mezi vládou České republiky a radou ministrů Srbska a Černé Hory o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku	Srbsko	Originál	11-11-2004	27-06-2005
			Protokol	08-09-2009	28-02-2011
44	Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Singapurské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Singapur	Originál	21-11-1997	21-08-1998
			Protokol	26-06-2013	12-09-2014
45	Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a	Slovensko	Originál	26-03-2002	14-07-2003

	zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku				
46	Smlouva mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Slovensko	Originál	13-06-1997	28-04-1998
47	Smlouva mezi Českou republikou a Jihoafrickou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Jižní Afrika	Originál	11-11-1996	03-12-1997
48	Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Španělskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku	Španělsko	Originál	08-05-1980	05-06-1981
49	Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Švédským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku	Švédsko	Originál	16-02-1979	08-10-1980
50	Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku	Švýcarsko	Originál	04-12-1995	23-10-1996
			Protokol	11-09-2012	11-10-2013
51	Smlouva mezi Českou republikou a Tureckou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu	Turecko	Originál	12-11-1999	16-12-2003
52	Smlouva mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku	Spojené království	Originál	05-11-1990	20-12-1991

K článku 6:

Oznámení existujících textů preambulí smluv uvedených v seznamu

Česká republika má za to, že podle článku 6 odstavce 5 Úmluvy jsou následující smlouvy mimo rozsah výhrady podle článku 6 odstavce 4 a obsahují text preambule uvedený v článku 6 odstavci 2. Text příslušného odstavce preambule je uveden níže.

Číslo smlouvy na seznamu	Druhá smluvní jurisdikce	Text preambule
1	Arménie	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
2	Austrálie	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu,

3	Rakousko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
4	Belgie	přejíce si uzavřít Smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
5	Bulharsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
6	Kanada	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
7	Chile	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
8	Čína	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
9	Kolumbie	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
10	Chorvatsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku,
11	Kypr	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
12	Dánsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
13	Egypt	přejíce si uzavřít Smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku
14	Finsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
15	Francie	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
16	Gruzie	<přejíce si podpořit a posílit hospodářské, kulturní a vědecké vztahy mezi oběma státy> prostřednictvím uzavření smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku<,>
17	Německo	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku
18	Řecko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
19	Hongkong	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu
20	Maďarsko	přejíce si uzavřít Smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
21	Island	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
22	Indie	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku <s cílem podpořit ekonomickou spolupráci mezi oběma zeměmi,>
23	Irsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a majetku,
24	Izrael	přejíce si uzavřít Smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu <a napomáhat dalšímu rozvoji vzájemných vztahů,>
25	Itálie	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku,
26	Japonsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu,
27	Kuvajt	přejíce si podporovat jejich vzájemné ekonomické vztahy

		prostřednictvím uzavření Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
28	Lotyšsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
29	Lichtenštejnsko	<přejíce si dále rozvíjet jejich hospodářské vztahy a posílit jejich spolupráci v daňových záležitostech> prostřednictvím uzavření smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, a to aniž by byly vytvářeny příležitosti k nezdanění nebo ke sníženému zdanění skrze daňové úniky či prostřednictvím vyhýbaní se daňové povinnosti<,>
30	Litva	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku,
31	Lucembursko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
32	Malta	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
33	Mexiko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
34	Nizozemí	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
35	Nový Zéland	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
36	Nigérie	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a zisků z majetku,
37	Norsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
38	Pákistán	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu <a podpořit a upevnit vztahy mezi oběma zeměmi,>
39	Polsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
40	Portugalsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
41	Rumunsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
42	Rusko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
43	Srbsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku,
44	Singapur	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
45	Slovensko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
46	Slovinsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
48	Španělsko	<vědomy si potřeby usnadňovat obchod a podporovat hospodářskou spolupráci v souladu se Závěrečným aktem Konference o bezpečnosti a spolupráci v Evropě,> se rozhodly uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku,
49	Švédsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru

		daní z příjmu a z majetku,
50	Švýcarsko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku,
51	Turecko	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,
52	Spojené království	přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku;

K článku 7:

Oznámení výběru volitelných ustanovení

Česká republika si podle článku 7 odstavce 17 písmene b) Úmluvy tímto volí uplatňovat článek 7 odstavec 4.

Oznámení existujících ustanovení ve smlouvách uvedených na seznamu

Česká republika má za to, že podle článku 7 odstavce 17 písmene a) Úmluvy nepodléhají následující smlouvy výhradě podle článku 7 odstavce 15 písmene b) a obsahují ustanovení uvedené v článku 7 odstavci 2. Číslo článku a odstavce každého takového ustanovení je uvedeno níže.

Číslo smlouvy na seznamu	Druhá smluvní jurisdikce	Ustanovení
1	Arménie	Článek 27(1) a (3)
7	Chile	Článek 28(4)
8	Čína	Článek 21(1) a (3)
9	Kolumbie	Článek 25(1) a (3)
11	Kypr	Protokol (2)
24	Izrael	Článek 25
27	Kuvajt	Článek 27(4)
29	Lichtenštejnsko	Článek 28
31	Lucembursko	Článek 27
38	Pákistán	Článek 27(1)
44	Singapur	dodatkový Protokol 11(b)
50	Švýcarsko	dodatkový Protokol XI(8)

K článku 16:

Oznámení existujících ustanovení ve smlouvách uvedených na seznamu

Česká republika má za to, že podle článku 16 odstavce 6 písmene a) Úmluvy následující smlouvy obsahují ustanovení uvedené v článku 16 odstavci 4 písmenu a) bodu (i). Číslo článku a odstavce každého takového ustanovení je uvedeno níže.

Číslo smlouvy na seznamu	Druhá smluvní jurisdikce	Ustanovení
1	Arménie	Článek 24(1), první věta
2	Austrálie	Článek 24(1), první věta
3	Rakousko	Článek 24(1), první věta
4	Belgie	Článek 25(1), první věta
5	Bulharsko	Článek 25(1), první věta
6	Kanada	Článek 24(1), první věta
7	Chile	Článek 25(1), první věta
8	Čína	Článek 24(1), první věta

9	Kolumbie	Článek 23(1), první věta
10	Chorvatsko	Článek 25(1), první věta
11	Kypr	Článek 23(1), první věta
12	Dánsko	Článek 23(1), první věta
13	Egypt	Článek 25(1), první věta
14	Finsko	Článek 24(1), první věta
15	Francie	Článek 25(1), první věta
16	Gruzie	Článek 24(1), první věta
17	Německo	Článek 25(1)
18	Řecko	Článek 24(1), první věta
19	Hongkong	Článek 23(1), první věta
20	Maďarsko	Článek 25(1), první věta
21	Island	Článek 24(1), první věta
22	Indie	Článek 26(1), první věta
23	Irsko	Článek 26(1), první věta
24	Izrael	Článek 26(1), první věta
25	Itálie	Článek 25(1), první věta a Protokol (b)
26	Japonsko	Článek 25(1)
27	Kuvajt	Článek 25(1), první věta
28	Lotyšsko	Článek 25(1), první věta
29	Lichtenštejnsko	Článek 24(1), první věta
30	Litva	Článek 25(1), první věta
31	Lucembursko	Článek 24(1), první věta
32	Malta	Článek 25(1), první věta
33	Mexiko	Článek 24(1), první věta
34	Nizozemí	Článek 27(1)
35	Nový Zéland	Článek 22(1), první věta
36	Nigérie	Článek 24(1)
37	Norsko	Článek 24(1), první věta
38	Pákistán	Článek 24(1), první věta
39	Polsko	Článek 23(1), první věta
40	Portugalsko	Článek 25(1), první věta
41	Rumunsko	Článek 26(1), první věta
42	Rusko	Článek 25(1), první věta
43	Srbsko	Článek 25(1), první věta
44	Singapur	Článek 24(1), první věta
45	Slovensko	Článek 24(1), první věta
46	Slovinsko	Článek 25(1), první věta
47	Jižní Afrika	Článek 24(1), první věta
48	Španělsko	Článek 25(1)
49	Švédsko	Článek 25(1)
50	Švýcarsko	Článek 25(1), první věta
51	Turecko	Článek 24(1), první věta
52	Spojené království	Článek 24(1)

Česká republika má za to, že podle článku 16 odstavce 6 písmene b) bodu (i) Úmluvy následující smlouvy obsahují ustanovení, které stanovuje, že případ uvedený v první větě článku 16 odstavci 1 musí být předložen v rámci určitého časového období, které je kratší než tři roky od prvního oznámení opatření vedoucího ke zdanění, které není v souladu

s ustanoveními pokryté smlouvy. Číslo článku a odstavce každého takového ustanovení je uvedeno níže.

Číslo smlouvy na seznamu	Druhá smluvní jurisdikce	Ustanovení
6	Kanada	Článek 24(1), druhá věta
25	Itálie	Článek 25(1), druhá věta

Česká republika má za to, že podle článku 16 odstavce 6 písmene b) bodu (ii) Úmluvy následující smlouvy obsahují ustanovení, které stanovuje, že případ uvedený v první větě článku 16 odstavci 1 musí být předložen v rámci určitého časového období, které představuje alespoň tři roky od prvního oznámení opatření vedoucího ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními pokryté smlouvy. Číslo článku a odstavce každého takového ustanovení je uvedeno níže.

Číslo smlouvy na seznamu	Druhá smluvní jurisdikce	Ustanovení
1	Arménie	Článek 24(1), druhá věta
2	Austrálie	Článek 24(1), druhá věta
3	Rakousko	Článek 24(1), druhá věta
4	Belgie	Článek 25(1), druhá věta
5	Bulharsko	Článek 25(1), druhá věta
7	Chile	Článek 25(1), druhá věta
8	Čína	Článek 24(1), druhá věta
9	Kolumbie	Článek 23(1), druhá věta
10	Chorvatsko	Článek 25(1), druhá věta
11	Kypr	Článek 23(1), druhá věta
12	Dánsko	Článek 23(1), druhá věta
13	Egypt	Článek 25(1), druhá věta
14	Finsko	Článek 24(1), druhá věta
15	Francie	Článek 25(1), druhá věta
16	Gruzie	Článek 24(1), druhá věta
18	Řecko	Článek 24(1), druhá věta
19	Hongkong	Článek 23(1), druhá věta
20	Maďarsko	Článek 25(1), druhá věta
21	Island	Článek 24(1), druhá věta
22	Indie	Článek 26(1), druhá věta
23	Irsko	Článek 26(1), druhá věta
24	Izrael	Článek 26(1), druhá věta
27	Kuvajt	Článek 25(1), druhá věta
28	Lotyšsko	Článek 25(1), druhá věta
29	Lichtenštejnsko	Článek 24(1), druhá věta
30	Litva	Článek 25(1), druhá věta
31	Lucembursko	Článek 24(1), druhá věta
32	Malta	Článek 25(1), druhá věta
33	Mexiko	Článek 24(1), druhá věta
35	Nový Zéland	Článek 22(1), druhá věta
37	Norsko	Článek 24(1), druhá věta
38	Pákistán	Článek 24(1), druhá věta
39	Polsko	Článek 23(1), druhá věta
40	Portugalsko	Článek 25(1), druhá věta
41	Rumunsko	Článek 26(1), druhá věta
42	Rusko	Článek 25(1), druhá věta
43	Srbsko	Článek 25(1), druhá věta

44	Singapur	Článek 24(1), druhá věta
45	Slovensko	Článek 24(1), druhá věta
46	Slovinsko	Článek 25(1), druhá věta
47	Jižní Afrika	Článek 24(1), druhá věta
50	Švýcarsko	Článek 25(1), druhá věta

Oznámení smluv uvedených na seznamu, které neobsahují existující ustanovení

Česká republika má za to, že podle článku 16 odstavce 6 písmene c) bodu (i) Úmluvy následující smlouva neobsahuje ustanovení uvedené v článku 16 odstavci 4) písmenu b) bodu (i).

Číslo smlouvy na seznamu	Druhá smluvní jurisdikce
33	Mexiko

Česká republika má za to, že podle článku 16 odstavce 6 písmene c) bodu (ii) Úmluvy následující smlouvy neobsahují ustanovení uvedené v článku 16 odstavci 4) písmenu b) bodu (ii).

Číslo smlouvy na seznamu	Druhá smluvní jurisdikce
4	Belgie
6	Kanada
7	Chile
13	Egypt
17	Německo
18	Řecko
25	Itálie
26	Japonsko
33	Mexiko
34	Nizozemí
36	Nigérie
41	Rumunsko
45	Slovensko
48	Španělsko
49	Švédsko
50	Švýcarsko
51	Turecko
52	Spojené království

Česká republika má za to, že podle článku 16 odstavce 6 písmene d) bodu (i) Úmluvy následující smlouva neobsahuje ustanovení uvedené v článku 16 odstavci 4) písmenu c) bodu (i).

Číslo smlouvy na seznamu	Druhá smluvní jurisdikce
25	Itálie

Česká republika má za to, že podle článku 16 odstavce 6 písmene d) bodu (ii) Úmluvy následující smlouvy neobsahují ustanovení uvedené v článku 16 odstavci 4) písmenu c) bodu (ii).

Číslo smlouvy na seznamu	Druhá smluvní jurisdikce
2	Austrálie

4	Belgie
7	Chile
23	Irsko
25	Itálie
35	Nový Zéland
40	Portugalsko
52	Spojené království

Ustanovení, která jsou obsahem Úmluvy lze tedy rozdělit v zásadě na dvě skupiny. První skupina obsahuje ustanovení, která jsou považována za tzv. „minimální standard“ (viz výše) a která by se měla obligatorně uplatňovat ve vztahu ke všem smlouvám, které bude Úmluva pokrývat. Výjimky k těmto ustanovením jsou však možné, ale cíl a smysl těchto ustanovení by měl být zajištěn jiným způsobem.

Druhou skupinu tvoří ustanovení, která nemají obligatorní charakter a jejichž přijetí bude záviset na shodné vůli konkrétních států, vyjádřené v jejich přístupových dokumentech. U těchto ustanovení je nabízena i možnost variant a připuštěny výhrady učiněné jednotlivými státy.

Úmluva tak obsahuje celkově 39 článků a opatření v ní obsažená souvisejí s několika akcemi projektu BEPS. Jedná se tedy především o následující akce a opatření.

Akce č. 2 – Neutralizace efektů hybridních schémat

Úmluva v této souvislosti obsahuje v **článku 3** (Transparentní entity) zcela nové ustanovení, které, jak už sám název článku napovídá, pojednává o praktické aplikaci smluv o zamezení dvojímu zdanění v případě příjmů pobíraných tzv. daňově transparentními entitami, resp. prostřednictvím nich.

Současně s sebou Úmluva přináší modifikaci konkrétních ustanovení daňových smluv, která řeší problematiku tzv. duálního rezidentství osob jiných, než osob fyzických, a to tedy pro případy, kdy jsou takovéto osoby, v souladu s vnitrostátními právními předpisy dvou smluvních států, daňovými rezidenty obou těchto států. Ve velké většině existujících smluv o zamezení dvojímu zdanění je tato problematika vyřešena určením jediného rozhodného kritéria pro stanovení jen jednoho jediného smluvního státu, a pouze u něj se tedy má za to, že je státem daňového domicilu dané „právnícké“ osoby. Druhý smluvní stát se poté pro poplatníka stává „pouhým“ státem zdroje. Nejčastěji je v této souvislosti do této chvíle ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu uplatňováno kritérium místa tzv. skutečného, hlavního vedení.

Pozměněné ustanovení, které se doporučuje na základě výsledků projektu BEPS do daňových smluv nově vkládat, je obsahem **článku 4** (Entity s dvojím rezidentstvím) Úmluvy a uvedený koncept řešení problému dvojího daňového domicilu „právníckých osob“ se zcela opouští (byť kritérium místa hlavního, skutečného vedení je i nadále zmiňováno) a nově se stanovuje, že pokud je taková osoba podle vnitrostátních právních předpisů smluvních států daňovým rezidentem obou těchto států, budou se příslušné úřady smluvních států snažit vzájemnou dohodou (není jim tedy uložena povinnost se dohodnout, a to na rozdíl od situace řešení téhož problému dvojího rezidentství u osob fyzických) určit a stanovit stát daňové rezidence osoby, berouce při tom do úvahy místo jejího hlavního vedení, místo založení a další relevantní faktory, přičemž, pokud příslušné úřady smluvních států nedospějí k dohodě v této záležitosti, daná osoba nebude moci dosáhnout na žádné výhody vyplývající z konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, kromě těch, na kterých se příslušné úřady obou států popřípadě dohodnou.

S akcí číslo 2 projektu BEPS souvisí i obsah **článku 5** (Aplikace metod vyloučení dvojího zdanění) Úmluvy, který nenabízí jednu variantu, ale tři alternativní způsoby řešení problému potencionálně vznikajícího ze skutečnosti, že konkrétní smlouva o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu stanovuje za účelem vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmu aplikaci metody vynětí. Tato metoda je přitom nadále celosvětově uznávána jako jedna z metod plnící účel eliminace mezinárodního dvojího zdanění příjmů, stejně jako metoda tzv. zápočtu daně. Nejde v této souvislosti v kontextu Úmluvy jen o to, jakým způsobem by bylo eliminováno dvojí zdanění v jedné zemi, ale i to, zda umožnit změnu metody vyloučení dvojího zdanění u rezidentů státu druhého.

Akce č. 6 – Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění

Článek 6 Úmluvy nazvaný „Cíl pokryté smlouvy“ reaguje na minimální standard vyplývající z projektu BEPS, který požaduje po jednotlivých státech zahrnovat do smluv o zamezení dvojímu zdanění výslovnou zmínku o tom, že smluvní státy jsou připraveny eliminovat mezinárodní dvojí zdanění příjmů (popř. příjmů a majetku), a to aniž by však docházelo k otevírání prostoru k nezdanění, popř. ke sníženému zdanění, a to prostřednictvím daňových úniků či situací vyhýbání se daňové povinnosti, včetně tzv. treaty shopping.

V dané souvislosti tedy budou prostřednictvím tohoto článku Úmluvy modifikovány preambule k existujícím smlouvám o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, které budou Úmluvou pokryty a v konečném důsledku Úmluvou rovněž pozměněny (viz výše). Přímou z textu těchto jednotlivých mezinárodních smluv tak jednoznačně vyplyne, že smlouvy nejsou zamýšleny k tomu, aby zakládaly možnosti pro nezdanění nebo snížené zdanění, a to tedy prostřednictvím daňových úniků nebo situací vyhýbání se daňové povinnosti.

Výsledkem činnosti nad touto akcí projektu BEPS je i další tzv. minimální standard, který by tedy měl být v praxi jednotlivými státy naplněn a implementován. Tento minimální standard, který je obsahem **článku 7** (Zabránění zneužití smlouvy) Úmluvy, spočívá v začlenění do smluv o zamezení dvojímu zdanění buď:

- tzv. general anti-avoidance pravidla, které je v daném kontextu označováno jako „principle purpose test“ (PPT pravidlo), nebo
- tzv. detailního L.O.B. (limitations on benefits) ustanovení doplněného o řešení problematiky tzv. „conduit“ uspořádání, nebo
- kombinace zjednodušeného L.O.B. ustanovení a PPT pravidla.

Vzhledem ke skutečnosti, že velká většina zúčastněných států, včetně České republiky, jednoznačně deklarovala, že bude minimální standard v této souvislosti naplňovat prostřednictvím varianty spočívající v zahrnutí do smluv o zamezení dvojímu zdanění obecného „anti-avoidance“ pravidla, je toto pravidlo Úmluvou nastaveno automaticky a bude se tak uplatňovat vždy, pokud se dva konkrétní smluvní státy nedohodnou na jiném postupu. Úmluva v této souvislosti dokonce připouští možnost dohody spočívající v tzv. asymetrickém uplatňování konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, kdy by tedy jedna země uplatňovala např. pouze PPT pravidlo a druhá země navíc i např. L.O.B. ustanovení. Česká republika svým přístupem, jak je již výše uvedeno, žádnou takovou asymetrii nepřipouští.

Dále je třeba uvést, že v souvislosti s problematikou zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění si Česká republika současně zvolila možnost uplatňovat následující pravidlo, které se však bude vztahovat na pokrytou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění pouze tehdy, pokud i její druhý smluvní stát učiní stejnou volbu.

Konkrétně jde o to, že pokud by výhoda plynoucí z pokryté smlouvy byla osobě odepřena podle ustanovení pokryté smlouvy (např. tedy dle pravidla PPT), příslušný úřad smluvní jurisdikce, který by jinak poskytl výhodu, bude nicméně považovat tuto osobu za osobu, která je oprávněna k výhodě nebo k různým výhodám s ohledem na specifickou část příjmu nebo majetku, jestliže takový příslušný úřad na základě žádosti od této osoby a po zvážení relevantních skutečností a okolností dojde k závěru, že takové výhody by byly poskytnuty této osobě v případě neexistence transakce nebo opatření, jejichž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů bylo získat tyto výhody. Příslušný úřad smluvní jurisdikce, kterému byla žádost podána podle tohoto ustanovení rezidentem druhé smluvní jurisdikce, se přitom poradí s příslušným úřadem této druhé smluvní jurisdikce před tím, než tuto žádost popřípadě zamítne.

Akce č. 6 projektu BEPS má dopad i na podobu dalších ustanovení, která jsou součástí Úmluvy. Její **článek 8** (Transakce týkající se výplaty dividend) se tak dotýká článků smluv o zamezení dvojímu zdanění, které jsou zaměřeny na problematiku zdaňování příjmů charakterizovaných jako dividendy, a to v tom smyslu, že se prostřednictvím Úmluvy doporučuje do těchto mezinárodních smluv zahrnout pravidlo 365 dnů jako tzv. „minimum holding period“ ve vztahu k dividendám, které v souladu se smlouvou naplňují podmínky pro uplatnění snížené sazby srážkové daně, resp. pro úplné osvobození od daně, ve státě zdroje dividend v situaci, kdy skutečným vlastníkem dividend je společnost, která drží určitý podíl na kapitálu společnosti, která dividendy vyplácí.

Časový test 365 dnů se prostřednictvím Úmluvy (**článek 9** - Zisky ze zcizení akcií nebo podílů na entitách, jejichž hodnota se odvozuje hlavně z nemovitého majetku) doporučuje začleňovat i do článku smluv o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, které pojednávají o problematice zdaňování zisků ze zcizení majetku, a to v návaznosti na stanovená pravidla pro zdaňování zisků ze zcizení podílů na společnostech a popř. i jiných entitách (trusty apod.), kdy se tedy navrhuje uplatňovat pravidlo spočívající v tom, že podmínka odvozené hodnoty podílu ve výši minimálně 50 % (vztah k nemovitému majetku) se bude posuzovat na jakýkoliv moment v průběhu 365 dní před zcizením podílu na dané společnosti či entitě.

Dalším ustanovením, které má v praxi zabránit poskytování výhod plynoucích z existujících smluv o zamezení dvojímu zdanění v neoprávněných situacích je to, které je obsaženo v **článku 10** (Pravidlo proti zneužívání stálých provozoven umístěných ve třetích jurisdikcích) Úmluvy a které tedy představuje „anti-abuse“ pravidlo ve vztahu k příjmům alokovaným stálým provozovnám umístěným ve třetích státech (kontext aplikace metody vynětí ve vztahu k příjmům takových stálých provozoven a efektivní výše celkového zdanění předmětných příjmů v porovnání se situací, kdy by byly příjmy pobírány napřímo podnikem, nikoliv tedy prostřednictvím jeho stálé provozovny nacházející se ve třetím státě).

Současně Úmluva v souvislosti s problematikou zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu obsahuje ustanovení, které se nazývá jako tzv. „saving clause“ a které je obsahem jejího **článku 11** (Provádění daňových smluv ve vztahu k omezení práva smluvní strany zdaňovat své vlastní rezidenty). Toto ustanovení jednoznačně potvrzuje právo smluvních států zdaňovat své daňové rezidenty v tom smyslu, že tedy toto právo je omezeno jedině tehdy, pokud tak výslovně stanoví smlouva o zamezení dvojímu zdanění, která samozřejmě může v daném kontextu rezidentům přinést určité výhody (může jít např. o poskytnutí následné úpravy zisků podniku tohoto státu navazující na počáteční úpravu, která byla učiněna druhým státem v souladu se smlouvou, o ustanovení smluv, která mohou ovlivnit způsob, jakým tento stát zdaňuje fyzickou osobu, která je rezidentem tohoto státu, jestliže tato fyzická osoba pobírá příjem za služby poskytované druhému státu nebo nižšímu správnímu útvaru nebo místnímu úřadu nebo jinému srovnatelnému orgánu tohoto druhého státu, o ustanovení smluv o zamezení dvojímu zdanění, která upravují zdaňování

penzí, příjmů studentů, o problematiku vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů atd.).

Obecně tedy jde o ta ustanovení, která výslovně omezují právo státu zdaňovat své vlastní daňové rezidenty nebo výslovně stanovují, že smluvní stát, ve kterém má část příjmu zdroj, má výlučné právo zdaňovat tuto část příjmu.

Akce č. 7 – Předcházení umělému vyhýbání se statusu stálé provozovny

Následující ustanovení Úmluvy se zaměřují na problém umělého vyhýbání se existenci stálé provozovny a míří tak především na podobu textu článků smluv, které definují výraz „stálá provozovna“, a to tedy s cílem zabránit různým technikám, které byly v praxi využívány jako nástroj vedoucí k obcházení daného konceptu, tudíž ke stavu neexistence stálé provozovny na území konkrétního státu, které by se daly přisuzovat příslušné konkrétní pobírané zisky.

Byly tedy identifikovány předmětné strategie a navrženy změny v konceptu stálé provozovny, a to jak v jeho pozitivním vymezení (co to je stálá provozovna), tak i v negativním (co stálou provozovnu nevytváří).

Úmluva na tyto záležitosti reaguje příslušnými ustanoveními **článku 12** (Umělé vyhýbání se existenci stálé provozovny prostřednictvím komisionářských struktur a obdobných strategií), **článku 13** (Umělé vyhýbání se existenci stálé provozovny prostřednictvím výjimek souvisejících s různými druhy činností) a **článku 14** (Rozdělování kontraktů na části).

Je tedy zřejmé, že navrhované modifikace stávajících smluv o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu cílí v této části Úmluvy na ustanovení smluv o zamezení dvojímu zdanění, která upravují koncept stálé provozovny v návaznosti na výkon činnosti tzv. závislého a nezávislého zástupce, v souvislosti s vykonáváním tzv. pomocných a přípravných činností a na ta ustanovení, která upravují existenci trvalého místa k výkonu činnosti v kontextu určitého stanoveného rozhodného časového testu (např. vznik stálé provozovny v případě provádění stavebně montážního projektu).

Význam slovního spojení „closely related enterprise“, které Úmluva navrhuje uplatňovat ve vztahu k praktické aplikaci všech tří jejích předešlých článků, je předmětem **článku 15** (Definice osoby úzce spojené s podnikem) Úmluvy a je třeba zdůraznit, že se v žádném případě nejedná o „sdružený podnik“ ve smyslu článku 9 smluv o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu.

Akce č. 14 – Zefektivnění mechanismu řešení případů dohodou

Tato akce projektu BEPS přináší další minimální standard, který spočívá v 17 specifických opatřeních, které by měly vést k větší efektivnosti a ke zrychlení procesu řešení sporných případů vzájemnou dohodou mezi příslušnými úřady smluvních států, přičemž některá z nich se dotýkají právě samotného textu příslušného článku smluv o zamezení dvojímu zdanění. Byť se jedná o minimální standard, existují zde možnosti různých přípustných variant a alternativ řešení. Právě toto je tedy předmětem **článku 16** (Řešení případů dohodou) Úmluvy, kdy za nejpodstatnější změnu lze pokládat tu, která spočívá v úpravě odstavce 1 předmětného článku smluv, na základě které se povolí daňovému subjektu předložit požadavek na řešení případu dohodou příslušnému úřadu jakéhokoliv státu (resp. příslušným úřadům obou států).

Současně je tedy např. stanoveno, že státy by měly vkládat do svých daňových smluv větu, která stanovuje, že jakákoliv dosažená dohoda bude uskutečněna bez ohledu na jakékoliv časové lhůty ve vnitrostátních právních předpisech smluvních států apod.

Výsledkem činnosti nad touto akcí je i 11 tzv. „best practices“, kdy se státům doporučuje např. i to, že by měly zahrnovat do smluv o zamezení dvojímu zdanění odst. 2 článku 9, tj. tedy ustanovení, vůči kterému Česká republika dlouhodobě uplatňuje výhradu v rámci OECD vzorového modelu smlouvy, což však neznamená, že v těchto případech nelze zahájit praktickou aplikaci institutu řešení případů dohodou. Právě toto doporučení je následně obsahem **článku 17** (Následné úpravy zisků).

Následující část Úmluvy, konkrétně ustanovení **článků 18 – 26**, rovněž úzce souvisí s procesem řešení případů dohodou (Mutual Agreement Procedure) a dává možnost (nejedná se tedy v žádném případě o povinnost a minimální standard) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů modifikovat v tom smyslu, že budou obsahovat tzv. „mandatory binding MAP arbitration“, kdy Úmluva řeší i technické otázky s takovou povinnou závaznou arbitráží související, jako je např. proces jmenování arbitrážních stran, stanoví vzor arbitrážního procesu, pojednává o nákladech arbitrážního řízení atd.

Výše uvedený stručný popis jednotlivých článků Úmluvy v kontextu akcí projektu BEPS, jejichž výsledky se promítají do její podoby, je třeba pro úplnost doplnit ještě o informaci o tom, že **článek 1** (Rozsah Úmluvy) stanovuje skutečnost, že Úmluva mění všechny daňové smlouvy, na které se vztahuje, přičemž „pokryté smlouvy“ jsou, kromě jiného, definovány v **článku 2** (Výklad výrazů). Tento druhý článek dále definuje pro účely praktického provádění Úmluvy výrazy „smluvní strana“, „smluvní jurisdikce“ a „signatář“. V souvislosti s touto Úmluvou platí zásada, že pokud jde o její provádění smluvní stranou v jakémkoliv čase, jakýkoliv výraz, který v ní není definován, bude mít, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad, takový význam, který mu náleží v tomto čase podle příslušné pokryté smlouvy.

Dále je třeba zmínit, že závěrečná ustanovení Úmluvy (tj. **články 27 - 39**) pojednávají např. o podpisu a nutnosti ratifikace Úmluvy (Úmluva je otevřena k podpisu již od 31. prosince 2016 a může být podepsána de facto kdykoliv), výslovně a přehledně zmiňují ustanovení, vůči kterým mohou jednotlivé státy učinit výslovnou výhradu, řeší vztah ustanovení Úmluvy a následných změn v pokrytých smlouvách, které mohou být odsouhlaseny smluvními jurisdikcemi pokryté smlouvy, upravují možnost svolání konference smluvních stran Úmluvy, jelikož např. každá její smluvní strana může navrhnout úpravu jejího textu, upravují vstup v platnost Úmluvy a podmínky zahájení jejího praktického provádění, tj. účinnost Úmluvy (z hlediska právního je zajímavé, že i v tomto kontextu mohou jednotlivé smluvní strany Úmluvy činit určité výhrady k jejím těmto příslušným ustanovením), upravují možnost odstoupení smluvních stran od Úmluvy, stanovují možnost Úmluvu doplnit jedním nebo více protokoly a v neposlední řadě pojednávají i o úloze a funkcích deponitáře Úmluvy, kterým je Generální tajemník OECD.

Je třeba zmínit, že Česká republika plně podporuje boj proti snižování daňového základu a přesouvání zisků, který by však měl být postaven na pevných právních základech. Z textu Úmluvy je však zjevné, že nedošlo k dosažení shody na jednom, společném standardu. Navíc platí, že spousta otázek souvisejících s praktickou aplikací některých ustanovení Úmluvy zůstává doposud nedořešena, některá ustanovení s sebou přináší nové problémy, a to nejen interpretační, ale i např. z pohledu správy daní, z hlediska možného plnění povinností daňových subjektů, které by se navíc mohly dostat do nejistoty, a to třeba i v tak zásadní otázce, jako je určení, v jakém smluvním státě jsou vlastně daňovými rezidenty apod.

Velká většina ustanovení Úmluvy vyžaduje konkrétní dvoustranné expertní jednání a ne jen pouhé jejich zahrnutí pod režim Úmluvy, která je postavena ve velké většině ustanovení na principu, že konkrétní ustanovení konkrétní mezinárodní daňové smlouvy bude nahrazeno ustanovením Úmluvy v případě, že obě smluvní jurisdikce dané smlouvy jsou také smluvními stranami Úmluvy a obě souhlasí s dotyčným ustanovením a ve stejné variantě. Ke konkrétní

změně textu konkrétní smlouvy tak může dojít, aniž by bylo tedy známo, jaký mají oba státy k danému ustanovení přístup, jak ho vykládají, jak je postaven jejich vnitrostátní předpis v dané záležitosti apod. I z těchto důvodů je přístup České republiky k Úmluvě založený na implementaci výše uvedených minimálních standardů opodstatněný.

Ustanovení Úmluvy budou mít po splnění všech podmínek podle Ústavy České republiky při konkrétní aplikaci přednost před ustanoveními vnitrostátních právních předpisů a současně se budou přednostně aplikovat před různými ustanoveními dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění, a to podle zásady *lex posterior derogat priori* (čl. 30 odst. 3 Vídeňské úmluvy o smluvním právu), podobně jako je tomu např. v případě tzv. nepřímých novel ve vnitrostátním právu. Tento přístup není v mnohostranných úmluvách neobvyklý.

Sjednání Úmluvy a její následná praktická aplikace nebudou vyžadovat změny v českém právním řádu ani se nebudou dotýkat závazků z jiných mezinárodních smluv, než smluv o zamezení dvojímu zdanění, na které dopadne režim Úmluvy. Její text není v rozporu se zásadou rovnoprávného postavení mužů a žen.

Členství České republiky v EU nemá dopad na sjednání této úmluvy. Sjednání Úmluvy, případné přistoupení k ní a rozsah jejího provádění je svrchovanou záležitostí každého členského státu EU. Návrh Úmluvy je plně slučitelný s právem ES/EU a její sjednání nebude mít přímý dopad na státní rozpočet.

Tato mnohostranná úmluva má v České republice charakter tzv. prezidentské smlouvy a předkládá se, po odsouhlasení vládou a před její ratifikací prezidentem republiky, Parlamentu České republiky k vyslovení jeho souhlasu s ratifikací, a to podle článku 49 písm. a) a e) Ústavy České republiky, protože Úmluva upravuje práva a povinnosti osob, resp. věci, jejichž úprava je vyhrazena zákonu.

Obecně platí, že Úmluva vstoupila v platnost (začala vlastně z právního hlediska existovat) prvním dnem měsíce, který následoval po uplynutí období tří kalendářních měsíců začínajícího datem uložení celkově páté ratifikační listiny nebo jiného dokumentu, který svědčí o tom, že konkrétní země Úmluvu schválila. Úmluva na základě tohoto postupu vstoupila v platnost dne 1. července 2018. Pro každého signatáře, který bude ratifikovat, přijme nebo schválí Úmluvu až po uložení celkově páté ratifikační listiny nebo jiného obdobného dokumentu (případ České republiky), vstoupí Úmluva v platnost prvním dnem měsíce následujícího po uplynutí období tří kalendářních měsíců začínajícího datem uložení signatářem jeho ratifikační listiny nebo obdobného dokumentu svědčícího o schválení Úmluvy.

V Praze dne 24. srpna 2018

Předseda vlády:

Ing. Andrej Babiš v. r.