

## 5 KONVENCE K ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ V EVROPSKÉ UNII

V pracovním materiálu COM(2001) 582<sup>279</sup> Evropská komise uvádí, že k dosažení hladce fungujícího trhu je nutno odstranit přeshraniční daňové problémy, se kterými se setkávají subjekty působící na jednotném vnitřním trhu. V současné době neexistuje v Evropské unii žádný jednotný model, dle kterého by členské státy měly postupovat při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. V důsledku této skutečnosti byla některá ustanovení smluv v rozporu se Smlouvou o Evropských společenstvích, a to zejména v oblasti zákazu diskriminace nerezidentů ve srovnání s rezidenty. Výše uvedené konflikty smluv o zamezení dvojího zdanění se Smlouvou o Evropských společenstvích byly řešeny ESD – viz např. případ *Schumacker, Gerritse, Gilly* a další.

Cílem Evropské komise na přelomu století bylo **vytvořit model „evropské konvence zamezení dvojího zdanění“** na principu modelu OECD (viz dále), na jehož základě by členské státy uzavíraly bilaterální a multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Myšlenka multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění na poli EU existovala již řadu let. Evropská komise navrhla první model smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku již před třiceti lety. Následná diskuse v rámci ustavené pracovní skupiny ovšem nevedla k žádnému výsledku. Od té doby se velmi výrazně rozšířil počet členských zemí a samozřejmě také výrazně stoupl počet smluv o zamezení dvojího zdanění, které mají jednotlivé členské státy uzavřeny. S růstem počtu uzavíraných smluv se daňové právo komplikuje.

Evropská komise se pokusila v roce 2005 navrhnout tzv. **model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění** (EU Model Tax Convention), který byl postaven na modelu OECD. Tato jediná smlouva, kterou by podepsaly všechny členské státy Evropských společenství, měla nahrazovat dosud existující bilaterální smlouvy mezi členskými státy. Pokud by evropská modelová smlouva byla postavena na modelu OECD, zcela jistě by bylo třeba učinit změny tak, aby byl model v souladu se Smlouvou o Evropských společenstvích. Jednalo by se především o následující články:

- čl. 2 (Daně, na které se smlouva vztahuje) – v souladu s čl. 293 Smlouvy o Evropských společenstvích by se smlouva musela vztahovat kromě daní z příjmů a majetku také na daně z nemovitostí a dědictví;

<sup>279</sup> Towards an Internal Market without Tax Obstacles.

- čl. 7 (Zisky podniků) – v souladu s principem, že se stálou provozovnou by mělo být nakládáno jako s daňovým rezidentem, by i mechanismus určování příjmů stálé provozovny měl být stejný jako v případě dceřiné společnosti;
- čl. 9 (Sdružené podniky) – tento článek by měl zcela jistě obsahovat ustanovení tzv. Arbitrážní konvence;
- čl. 10 (Dividendy) – měl by reflektovat existenci Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech;<sup>280</sup>
- čl. 11 a 12 (Úroky, Licenční poplatky) – měly by reflektovat směrnici o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a směrnici o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb;
- čl. 24 (Řešení případů dohodu) – tento článek by měl v souladu se Smlouvou o Evropských společenstvích zakazovat diskriminaci, což by v konečné fázi mohlo vést až k zavedení následujících principů:
  - položení národnosti na roveň rezidentství poplatníka,
  - stejné zacházení se stálou provozovnou jako s dceřinou společností, jež je rezidentem,
  - ustanovení pro skupiny společností v rámci jednoho členského státu, které by se vztahovalo na situace, kdy jeden ze členů skupiny je rezidentem v jiném členském státě;
- čl. 25 (Výměna informací) – tento článek vyžaduje doplnění ustanovení Arbitrážní konvence, která se vztahuje na spory v případě převodních cen; článek by dále také měl zakotvovat ESD jako rozhodčí orgán;
- čl. 26 (Pomoc při výběru daní) – měl by obsahovat odkaz na směrnici o vzájemné výměně informací.

Návrh modelu evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění tak, jak byl navržen Evropskou komisí, byl charakteristický zejména následujícími skutečnostmi:

- jednotlivá ustanovení byla zahrnuta pouze v rozsahu nezbytném k zajištění souladu s komunitárním právem (zejména se Smlouvou o Evropských společenstvích);
- obsahoval rozhodčí doložku (jako rozhodčí orgán byl navržen ESD);
- všichni nerezidenti (rezidenti v EU) byli oprávněni využívat výhod plynoucích ze smlouvy, tzn. výhody mohly požívat i stálé provozovny (v případě, že by se nacházely ve státě EU);
- obsahoval ustanovení, jež znemožňovala zneužití smlouvy;
- nové smlouvy o zamezení dvojího zdanění namísto členských států vyjednávala EU;
- bylo nutno koordinovat daňovou politiku v oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění vzhledem k nečlenským státům;
- umožňoval aplikaci pouze jedné metody zamezení dvojímu zdanění – metody vynětí.

<sup>280</sup> Články 10, 11 a 12 by v souladu s judikaturou ESD nemohly obsahovat odlišné sazby srážkových daní pro jednotlivé státy. Naopak by měly obsahovat pravidla pro refundaci srážkové daně.

Na legislativní nástroj, jenž by měl model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění zavést, existuje několik názorů. Evropská komise navrhovala, že standardní ustanovení evropské modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění by mělo být vydáno ve formě doporučení. Členskými státy by mělo být dovoleno zaujímat výhrady a doplňovat komentáře. Zaujímaní výhrad by ovšem ale mohlo vést k ohrožení fungování modelu, proto byl prezentován i jiný postup zavedení. Jako druhé řešení je navrhováno vyjednat model na základě čl. 293 Smlouvy o Evropských společenstvích. Tato smlouva by pak mohla být podepsána všemi členskými státy a v podstatě by byla hybridem mezi nástroji mezinárodního a komunitárního práva.

## 5.1 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Základní charakteristikou smluv o zamezení dvojího zdanění je skutečnost, že nezavádějí nové typy daní, ale pouze doplňují či mění ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států. Cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je zejména:

- zamezení dvojímu zdanění,
- zamezení dvojímu nezdanění,
- zamezení či snížení možnosti daňových úniků – smlouvy umožňují výměnu informací atd.,
- umožnit přímou spolupráci daňových správ smluvních států v rámci řešení problémů (např. neformální řešení sporů),
- zajistit daňovou nediskriminaci,
- přispívat k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů,
- zajistit objektivní rozdělení výnosu mezi dva smluvní státy.

Z hlediska oblastí, kterých se smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou týkat, je lze rozdělit na:

- **omezené** – týkají se specifického druhu příjmů (zdanění); v současné době se tyto smlouvy týkají především zamezení dvojímu zdanění v mezinárodní přepravě (silniční, letecké a námořní);
- **komplexní** – týkají se veškerých druhů příjmů.

Podle smluvních stran můžeme smlouvy o zamezení dvojího zdanění dále rozdělit na:

- **bilaterální** – smluvními stranami jsou dva státy, v praxi představují nejčastější typ smluv o zamezení dvojího zdanění,
- **multilaterální** – smluvních stran je více, nejsou obvyklé.