

Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002

Referent: Ing. Václav Zíka, tel.: 257 04 31 97

č.j: 494/1 173/2003
ze dne 7. ledna 2003

Koncem roku 2002 byla po předchozím souhlasu Pracovní skupiny č. 1 Výboru OECD pro fiskální záležitosti (WPI CFA OECD) schválena samotným CFA OECD aktualizace vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění („2002 Update“), která je vypracovávána v rámci Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj. 20. ledna 2003 tento dokument formálně odsouhlasí i Rada OECD.

Cílem tohoto sdělení je informovat o významnějších změnách, ke kterým na základě této aktualizace dochází, a to nejen v rámci samotného textu jednotlivých článků vzorové smlouvy, ale i komentáře k nim.

TEXT SMLOUVY

V **článku 3** (Všeobecné definice) dochází pouze k technické změně v definici výrazu „státní příslušník“, a to pro případ fyzických osob. Výraz bude ve vztahu ke smluvnímu státu zahrnovat každou fyzickou osobu, která je státním občanem nebo příslušníkem tohoto smluvního státu. Definice je tedy rozšířena o koncept tzv. „citizenship“, a to z důvodu toho, že je tento častěji používán v některých státech než tzv. „nationality“.

Článek 13 (Zisky ze zcizení majetku) se rozšiřuje o nové ustanovení pojednávající o zdaňování zisků ze zcizení určitého druhu akcií. Takové nebo obdobné ustanovení již některé české smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují.

Předmětné ustanovení zní následovně: **Zisky, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze zcizení akcií, jejichž hodnota se odvozuje z více jak 50 procent, přímo nebo nepřímo, z nemovitěho majetku umístěného ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.**

Toto ustanovení zajišťuje, že zisky ze zcizení takových akcií a zisky ze zcizení nemovitěho majetku, který ve skutečnosti představuje základ hodnoty daných akcií (zdaňování těchto zisků je upraveno odstavcem 1 článku 13), podléhají zdanění v tomtéž státě.

Na základě tohoto ustanovení je povoleno zdaňovat celkový zisk ze zcizení akcií, i když se část hodnoty předmětných akcií odvozuje z jiného majetku, než je nemovitý majetek umístěný v daném státě.

Určení toho, zda akcie společnosti pobírají více než 50 procent své hodnoty, přímo nebo nepřímo, z nemovitěho majetku umístěného ve smluvním státě se uskutečňuje porovnáním hodnoty takového nemovitěho majetku ve vztahu k hodnotě všeho majetku vlastněného společností,

aniž by se braly do úvahy dluhy nebo jiné finanční závazky společnosti, ať zajištěné či nezajištěné zástavním právem na příslušný nemovitý majetek.

Je zřejmé, že toto ustanovení může být při dvoustranných jednáních popř. rozšířeno např. i na zcizení podílů na společnostech, které nevydávají akcie, může se dohodnout snížení nebo naopak navýšení uváděné procentní hodnoty, atd.

Do vzorové smlouvy se vkládá zcela nový **článek 27** (Pomoc při výběru daní), který stanovuje pravidla, na základě kterých se mohou smluvní státy dohodnout, že si budou vzájemně poskytovat danou pomoc. Jde o rozsáhlý, osmi odstavcový článek, který však bude Česká republika zahrnovat do svých smluv pouze v těch případech, kdy bude zřejmé, že daňová správa druhého státu bude s to efektivně takovou pomoc České republiky poskytovat, kdy případná pomoc bude ve vyvážený prospěch obou zemí, kdy obchodní a investiční toky mezi oběma státy dostatečně opodstatní tuto formu pomoci, apod.

Na základě tohoto článku není pomoc omezena pouze na daně, na které se smlouva vztahuje, ale článek 27 se uplatňuje ve vztahu ke všem daním ukládaným jménem smluvních států, jejich nižších správních útvarů nebo místních úřadů, včetně úroků, pokut, penále, apod., které se vážou k dané dlužné částce.

KOMENTÁŘ

Novelizovaný **komentář k článku 1 (Osoby, na které se Smlouva vztahuje)** potvrzuje tu skutečnost, že hlavním smyslem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je podpořit výměnu zboží a služeb, pohyb kapitálu a osob, a to prostřednictvím vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmu a popř. majetku. Současně jednoznačně stanovuje, že **smyslem daňových smluv je i zabránit vyhýbání se daňové povinnosti a daňovým únikům.**

V této souvislosti komentář zmiňuje problematiku zneužívání existence daňových smluv různými subjekty, které se např. snaží prostřednictvím umělých konstrukcí zajistit si jak výhody vyplývající z domácích právních předpisů, tak daňové úlevy vyplývající z uzavřených mezinárodních smluv, které by nebyly jinak dostupné (využívání tzv. „conduit company“, apod.).

Komentář jasně zmiňuje, že **stát nemusí za takovýchto okolností poskytnout výhody vyplývající z dané daňové smlouvy. Rovněž tak uvádí, že vnitrostátní pravidla a zákonná ustanovení namířená proti daňovým únikům (např. převaha podstaty nad formou, apod.) nejsou dotčena ustanoveními mezinárodních smluv a nejsou tak s nimi v rozporu.**

Komentář k článku 5 (Stálá provozovna) se, kromě jiného, doplňuje o několik příkladů, které ilustrují koncept stálé provozovny tak, jak je v současné době konstruován.

Výraz „místo k výkonu činnosti“ (place of business) zahrnuje jakékoliv budovy, zařízení, provozovny, atd., které se využívají k výkonu činnosti podniku. **Místo k výkonu činnosti však může rovněž existovat, jestliže není k dispozici žádné zařízení, nebo pokud k výkonu takové přímo vykonávané činnosti takového zařízení není vyžadováno. K tomu, aby existovalo místo k výkonu činnosti je tedy postačující pouhá skutečnost, že podnik má k dispozici určitou část prostoru, která je využívána k jeho činnosti.** Nevyžaduje se tedy žádné zákonné právo, právní vztah k využívání tohoto místa. Z toho vyplývá, že stálá provozovna může např. existovat i tehdy, jestliže podnik nezákonně zabírá určité místo, kde vykonává svoji činnost. Není současně ani důležité, zda místo k výkonu činnosti je podnikem vlastněno, zda je mu pronajato, apod.

Pouhá přítomnost podniku na určitém místě však nutně nemusí vést k závěru, že toto místo je tomuto podniku k dispozici. Toto lze ilustrovat např. následujícím příkladem podniku, který se zabývá silniční přepravou a který každý den využívá nakládací rampu ve skladu zákazníka, a to za účelem dodání zboží nakoupeného tímto zákazníkem. V tomto případě nemůže být toto místo považováno za místo, které je podniku k dispozici a nevytváří tak stálou provozovnu tohoto přepravního podniku.

Druhý příklad, který s danou problematikou souvisí, je např. případ zaměstnance společnosti, kterému je dlouhodobě povoleno využívat kancelář v ústředí jiné společnosti (např. dceřiné společnosti), a to za účelem kontroly toho, že druhá společnost dodržuje své závazky vyplývající z kontraktu uzavřeného s první uvedenou společností. V takovém případě zaměstnanec vykonává činnosti související s činností svého zaměstnavatele a kancelář, která je mu k dispozici v ústředí druhé společnosti vytváří stálou provozovnu tohoto zaměstnavatele (avšak za předpokladu, že činnosti vykonávané v této kanceláři nejsou pouhého přípravného a pomocného charakteru).

Jestliže charakter činnosti podniku je takový, že se podnik za účelem výkonu své činnosti pohybuje mezi různými místy, bývá obtížné určit zda existuje jedno „místo k výkonu činnosti“ (samozřejmě, jestliže jsou využívána dvě místa k výkonu činnosti a jsou splněny ostatní požadavky stanovené článkem 5, má podnik dvě stálé provozovny). Komentář stanovuje, že **jedno místo k výkonu činnosti existuje tehdy, jestliže určité místo, v rámci kterého je činnost vykonávána, může být považováno, s ohledem na charakter vykonávané činnosti, za místo, které vytváří spojitý celek, a to jak z hlediska obchodního, tak z hlediska zeměpisného („coherent whole commercially and geographically“).**

Tuto zásadu lze rovněž ilustrovat např. následujícími příklady. Kancelářská budova, ve které si podnik pravidelně pronajímá různé kanceláře může být považována za jedno místo k výkonu činnosti tohoto podniku. Rovněž

tak ulice nebo trh, na jejíž nebo jehož různých místech obchodník pravidelně zakládá svůj stánek představuje jedno místo k výkonu činnosti pro tohoto obchodníka.

Jestliže však malíř pokojů pracuje postupně na základě několika nesouvisících kontraktů pro několik nesouvisících zákazníků v kancelářské budově, takže nemůže být řečeno, že existuje jeden projekt na přemalování budovy, budova není považována za jedno místo k výkonu činnosti. Avšak v případě malíře pokojů, který na základě jednoho kontraktu vykoná danou práci po celé budově pro jednoho zákazníka, existuje jeden projekt a budova jako celek může být považována za jedno místo k výkonu činnosti, protože vytváří spojitý celek, a to jak z hlediska obchodního, tak z hlediska zeměpisného (nový odstavec 5.3 komentáře k článku 5).

Rovněž tak, jestliže např. poradce pracuje v různých pobočkách na různých místech na základě jednoho projektu za účelem instruktáže zaměstnanců banky, každá pobočka by měla být pro dané účely posuzována odděleně. Avšak, jestliže se poradce pohybuje z jedné kanceláře do druhé v rámci jedné a té samé pobočky, má se za to, že zůstává na stejném místě k výkonu činnosti. Jedna pobočka má zeměpisnou spojitost, které se nedostává v případě, kdy se poradce pohybuje mezi pobočkami na různých místech (nový odstavec 5.4 komentáře k článku 5).

Česká republika učinila k těmto závěrům uvedeným v odstavcích 5.3 a 5.4 vyjádření, které se stane součástí novelizovaného komentáře k článku 5 a které lze uvést následovně:

Česká republika nesouhlasí s výkladem uvedeným v odstavcích 5.3 (první část odstavce) a 5.4 (první část odstavce). V souladu s jejím přístupem mohou být tyto příklady rovněž považovány za případy, které vedou ke vzniku stálé provozovny, jestliže by předmětné služby byly poskytovány na jejím území po významně časové období.

Pro vysvětlení je třeba uvést, že souhlasíme s tím, že koncept „trvalého místa k výkonu činnosti“ by měl být aplikován v závislosti na charakteru příslušné činnosti podniku.

V návaznosti na to se domníváme, že v případě jednotlivých činností, jako je poskytování různých druhů služeb, které nevyžaduje dostupnost četného zařízení nebo prostoru, je nezbytné brát v úvahu dobu jeho trvání na území příslušného státu, přičemž období šesti měsíců se nám pro vznik stálé provozovny jeví jako období přiměřené. Počítání lhůty šesti měsíců přítom není v takovýchto případech ovlivněno skutečností, že služby jsou prováděny na věcně či místně nesouvisících kontraktech.

Nesouhlasíme tedy se stanoviskem, že kancelářská budova nevytváří stálou provozovnu v případě, kdy malíř pokojů pracuje postupně na základě několika nesouvisících kontraktů pro několik nesouvisících zákazníků v budově. Domníváme se, že tento závěr je z ekonomického hlediska neopodstatněný a že otevírá prostor ke zneužívání.

Současně pocítujeme určitou dvojsmyslnost a rozpor, protože např., jak je uvedeno výše, určitá ulice vytváří stálou provozovnu pro někoho, kdo na ni pravidelně zakládá svůj stánek, i když tento stánek není trvale připoután k jednomu místu a umístění stánku se tak čas od času liší. Je přeci zřejmé, že kontrakty, zákazníci, atd. jsou i v tomto případě každý den, každé časové období rovněž nesouvisějící.

Rovněž tak nesouhlasíme se stanoviskem, že každá pobočka by měla být pro účely vzniku stálé provozovny posuzována odděleně v případě, kdy poradce pracuje v různých pobočkách na různých místech, a to na základě jednoho projektu za účelem instruktáže zaměstnanců banky. Domníváme se, že v takových případech je skutečnost, že práce není dána na jednom místě, irelevantní. Činnosti vykonávané v každé jednotlivé pobočce jsou součástí jednoho projektu a tento projekt by měl být považován za stálou provozovnu, pokud trvá déle než zmiňované časové období šesti měsíců.

Dle definice výrazu „stálá provozovna“, která je uváděna v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, musí být místo k výkonu činnosti trvalé („fixed“), tzn., že stálou provozovnu nevytváří místo k výkonu činnosti, které má pouze dočasný charakter.

Novelizovaný komentář k článku 5 v této souvislosti uvádí, že místo k výkonu činnosti však může vytvářet stálou provozovnu, i když toto místo ve skutečnosti existuje pouze po velmi krátké časové období, a to tehdy, kdy charakter činnosti je takový, že tato činnost bude vykonávána pouze po toto krátké časové období. Co se týče daného časového požadavku, praxe prokazuje, že přístup jednotlivých členských států OECD není jednotný. Komentář v této souvislosti zmiňuje nejčastěji aplikovaný šesti měsíční časový test a zmiňuje v návaznosti na to jako výjimku např. problematiku činností, které mají opakující se charakter (activities of a recurrent nature), kdy je třeba brát do úvahy to, po jaké časové období a kolikrát je dané místo využíváno, a to i popř. v průběhu několika let. Jinými slovy, jestliže je místo k výkonu činnosti využíváno pouze po velmi krátké časové období, ale toto využívání se uskutečňuje pravidelně delší dobu, takové místo k výkonu činnosti nemůže být považováno za místo, které má pouze dočasný charakter.

Je třeba rovněž připomenout, že místo k výkonu činnosti vytváří stálou provozovnu od počátku výkonu činnosti, a to i tehdy, pokud toto existovalo pouze po velmi krátké časové období, protože činnost byla předčasně ukončena, a to vzhledem k určitým zvláštním okolnostem, jako je např. smrt poplatníka, jeho bankrot, apod. Rovněž tak, pokud bylo místo k výkonu činnosti založeno původně pouze s krátkodobým záměrem, avšak jeho existence ve skutečnosti přetrvává dlouhodobě, vede tato skutečnost ke vzniku stálé provozovny.

V kontextu problematiky vzniku stálé provozovny u stavebně montážních projektů (článek 5 odstavec 3 smluv) komentář uvádí, že **pokud existuje např. kancelář, která je využívána pro několik staveb a činnosti v ní vykonávané nejsou pouhého přípravného nebo pomocného**

charakteru, má se za to, že tato kancelář vytváří stálou provozovnu, i když žádná ze staveb netrvá déle než dvanáct měsíců. Přestože tedy žádná ze staveb stálou provozovnu nevytvorí, kancelář ano (za předpokladu splnění ostatních podmínek článku 5).

Výraz „staveniště nebo stavební nebo instalační projekt“ nezahrnuje pouze stavbu budov, ale rovněž stavbu silnic, mostů, atd., jejich renovaci, která zahrnuje více než pouhou údržbu nebo reдекoraci (např. vymalování budovy), pokládání potrubí, stavbu ropovodu, výkopové a vyhlubovací práce, atd. Výraz „instalační projekt“ není omezen na instalaci, která souvisí se stavebním projektem, zahrnuje rovněž např. instalaci nového stroje. Plánování a dozor stavby jsou pokryty odstavcem 3 článku 5 (nový odstavec 17 komentáře k článku 5).

Česká republika učinila k některým dílčím závěrům uvedeným v odstavci 17 vyjádření, které se stane součástí novelizovaného komentáře k článku 5 a které lze uvést následovně:

Česká republika přijímá užší výklad výrazu „instalační projekt“ a omezuje jej tak na instalaci a montáž, která souvisí se stavebním projektem, stavebnictvím. Česká republika se dále přiklání k výkladu, že dozor je automaticky pokryt ustanovením článku 5 odstavce 3 pouze, jestliže je dozor vykonáván generálním dodavatelem stavby (building contractor). Dozor je jinak tímto ustanovením smlouvy pokryt jen v těch případech, pokud je v něm výslovně uveden. V případě instalačního projektu, který nesouvisí se stavebnictvím a v případě, kdy je dozor vykonáván podnikem jiným, než je hlavní dodavatel stavby a dozor není výslovně uveden v článku 5 odstavci 3, zdaňování příjmů plynoucích z těchto činností poté automaticky podléhá pravidlům, která se uplatňují při zdaňování příjmů pobíraných z poskytování jiných služeb, než služeb stavebně-montážního charakteru.

Podle našeho přístupu, pouze tedy instalace a montáže ve stavebním slova smyslu jsou pokryty předmětným ustanovením smluv. Instalace např. nového softwarového systému nikoliv. Většina českých smluv o zamezení dvojího zdanění výslovně ve svém článku 5 odstavci 3 zmiňuje dozorčt činnosti. Pravidla, která se uplatňují při zdaňování příjmů pobíraných z poskytování jiných služeb, než služeb stavebně-montážního charakteru jsou ta pravidla, která jsou většinou předmětem ustanovení článku 5 odstavec 3 písm. b) smluv, popř. se uplatňují ustanovení § 22 odst. 2 vnitrostátního zákona o daních z příjmů (šesti měsíční časový test pro vznik službové stálé provozovny).

Novelizovaný komentář k článku 5 se dotýká i odstavce 5 článku 5, tj. problematiky stálé provozovny, která vzniká z titulu činnosti tzv. závislého zástupce, tj. osoby, která může ale nemusí být zaměstnancem podniku a která není nezávislým zástupcem, který spadá pod ustanovení odstavce 6 článku 5. Takovou osobou může být buď fyzická osoba nebo společnost, přičemž nemusí být rezidentem státu, ve kterém jedná pro podnik, ani nemusí mít v tomto státě místo k výkonu činnosti.

V návaznosti na slovní spojení, které se v textu předmětného ustanovení smluv objevuje, totiž, že „...má a obvykle používá oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku ...“, komentář uvádí, že **nedostatečné aktivní zapojení podniku do transakcí může vypovídat o tom, že oprávnění uzavírat smlouvy je zástupci poskytnuto.** Např., zástupce může být považován za zástupce, který má ve skutečnosti oprávnění uzavírat smlouvy, jestliže usiluje o a získává (ale formálně neschvaluje) objednávky, které jsou přímo zasílány do skladu, ze kterého je dodáváno zboží a jestliže zahraniční podnik rutinně takovéto transakce potvrzuje.

V souvislosti s problematikou tzv. nezávislých zástupců komentář stanovuje, že **nezávislý zástupce je podniku v typické situaci odpovědný za výsledky své práce, ale není podroben významné kontrole, co se týče způsobu, jakým je tato práce vykonávána. Není podroben detailním instrukcím od podniku, pokud jde o řízení a vedení této práce. Skutečnost, že podnik spoléhá na schopnosti a znalosti zástupce je známkou nezávislosti.**

Omezení činností, které mohou být prováděny zástupcem mají nepochybně vliv na rozsah zástupcovy oprávnění. Tato omezení se však netýkají závislosti, která je určena se zřetelem na rozsah, ve kterém zástupce uplatňuje volnost při výkonu činnosti jménem podniku v rámci oprávnění, které je mu uděleno na základě kontraktu s podnikem. V tomto kontraktu může být např. stanoveno, že zástupce bude podniku podávat podstatné informace související s činnostmi vykonávanou na základě kontraktu. Toto samo o sobě nepředstavuje dostatečné kritérium pro stanovení, že zástupce je závislý, pokud informace není podávána v době, kdy by zástupce usiloval o souhlas od podniku, co se týče způsobu, jakým bude jeho činnost vykonávána. **Podávání informací, které je zamýšleno za účelem informování o průběhu plnění kontraktu a k zajištění pokračování dobrého vztahu s podnikem, není známkou závislosti.**

Jiný faktor, který má být zvažován při určování nezávislosti zástupce je počet podniků, které zástupce zastupuje. **Nezávislé postavení je méně pravděpodobné, jestliže činnosti zástupce jsou vykonávány zcela nebo téměř zcela ve prospěch pouze jednoho podniku, a to po celou dobu výkonu činnosti zástupce nebo po dlouhé časové období.** Komentář však současně uvádí, že tato skutečnost není sama o sobě určující a že musí být brány do úvahy všechny skutečnosti a okolnosti daného případu.

Pro úplnost informace, je třeba uvést, že součástí aktualizovaného komentáře k článku 5 OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění je i problematika stále provozovny v kontextu „Electronic commerce“. V této souvislosti je třeba odkázat na Finanční zpravodaj č. 4/2001, kde je publikováno Sdělení k problematice elektronického obchodu při uplatňování mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jehož obsahem jsou nejvýznamnější přijaté a nyní v „Update 2002“ publikované závěry k této problematice.

K problematice stálých provozoven je možné závěrem poznamenat, že v rámci CFA OECD a především pak v rámci WP1 a pracovní podskupiny č. 4 (Česká republika je členem této podskupiny, která se zabývá problematikou článku 5), by se v blízké budoucnosti mělo začít konkrétněji diskutovat o tom, zda současný koncept stále provozovny stále ještě odpovídá současným ekonomickým podmínkám, kdy např. mobilita v podnikání je daleko vyšší než v minulosti, kdy dochází k rozvoji elektrotechnických a jiných technologií, apod. Diskutována má být i problematika stálých provozoven v kontextu poskytování různých druhů služeb.

Komentář k článkům 10, 11, 12 (Dividendy, Úroky, Licenční poplatky) se doplňuje především o vysvětlení konceptu tzv. skutečného vlastníka („beneficial owner“) příjmu. Zde je třeba odkázat na Finanční zpravodaj č. 1/2001, kde je publikováno Sdělení k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, které obsahuje dané vysvětlení.

Ke komentáři k článku 12 je možné uvést i to, že rovněž tento komentář se doplňuje o problematiku rozvoje elektronického obchodu. V návaznosti na to je třeba upozornit na existenci Pokynu č. D - 235: Sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění (viz Finanční zpravodaj č. 5-6/2002).

Úplný obsah „2002 Update“ OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v anglickém jazyce je v tuto chvíli k dispozici na internetových stránkách OECD (www.oecd.org), a to v rámci sekcí „taxation“ a „tax treaties“.

Ing. Bronislav Mikel, v.r.
ředitel odboru 49