

tek zdanit, zatímco stát rezidence má za to, že tento příjem nebo majetek může být v souladu se Smlouvou zdaněn v první jmenovaném státě, a tudíž by měl podle odst. 1 tohoto článku uplatnit metodu vynětí.

Jak vyplývá z Komentáře, 4. odstavec se bude dále uplatňovat v tom případě, kdy stát zdroje sice může příjem nebo majetek zdanit podle ustanovení Smlouvy, ale zdanění takového příjmu nebo majetku se neprovádí podle domácích zákonů tohoto státu. Tím se dostáváme k případu druhému. Dříve totiž musel stát rezidence takový příjem nebo majetek podle ustanovení odstavce 1 Článku 23A vyjmout ze zdanění, protože osvobození tohoto příjmu nebo majetku ve státě zdroje nevyplývalo ze Smlouvy, ale z domácího zákona tohoto druhého státu. Výsledkem obou popisovaných situací pak byl stav, kdy určité druhy příjmů nebo majetku nebyly zdaněny ani ve státě rezidence, ani ve státě zdroje.

Článek 26

Změny odstavce 1 Článku 26 jsou odrazem rozhodnutí rozšířit rozsah tohoto článku na všechny druhy daní:

„1. Příslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat takové informace, jaké jsou nutné pro provádění ustanovení této smlouvy nebo vnitrostátních právních předpisů, které se vztahují na daně jakéhokoli druhu ukládané jménem smluvních států, jejich nižších správních útvarů nebo místních úřadů, pokud zdanění, které upravují, není v rozporu se Smlouvou. Výměna informací není omezena články 1 a 2. Veškeré informace obdržené smluvním státem budou udržovány v tajnosti stejným způsobem jako informace získané podle vnitrostátních právních předpisů tohoto státu a budou zpřístupněny pouze

osobám nebo úřadům (včetně soudů a správních úřadů), které se zabývají vyměřováním nebo vybíráním daní, vymáháním nebo trestním stíháním ve věci těchto daní nebo rozhodováním o odvoláních ve vztahu k těmto daním uvedeným v první větě. Tyto osoby nebo úřady použijí tyto informace jen k těmto účelům. Mohou sdělit tyto informace při veřejných soudních řízeních nebo v právních rozhodnutích.“

Pozn.: Před aktualizací Modelu roku 2000 zavazoval 1. odstavec tohoto článku smluvní strany k výměně informací týkajících se pouze daní pokrytých Smlouvou, a nevztahoval se tudíž např. na daň z prodeje a obdobné daně, což v reálné praxi občas způsobovalo problémy. Proto byl Model pozměněn shora uvedeným způsobem. V nové úpravě je zřejmá i vazba na Článek 24 odstavec 6., kde se hovoří o zákazu diskriminace ve vztahu k jakýmkoliv daním, čili i k těm, které předmětem Smlouvy nejsou. Nicméně smluvní státy mají v rámci dvoustranných jednání i nadále možnost se dohodnout na původním znění 1. odstavce, tzn. vyměňovat si informace pouze vzhledem k daním upraveným Smlouvou.

V návaznosti na změny Modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění dozal významných úprav i tzv. Komentář, který poskytuje výklad k jejím jednotlivým článkům. Jeho nejvýznamnější změny budou průběžně publikovány ve Finančním zpravodaji.

JUDr. Miloš Kolář, v. r.
pověřený řízením odboru 25

13

Sdělení k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“

Referent: Ing. Martin Pražan, tel.: 5704 2639

č.j.: 251/122 867/2000

Vzhledem k častým dotazům veřejnosti týkajícím se výkladu pojmů „místo vedení“ (place of management) a „skutečný vlastník“ (beneficial owner) a vzhledem k jejich aktuálnosti a významu při provádění daňových smluv uvádíme následující sdělení.

1. MÍSTO VEDENÍ

„Místo vedení“ je pojem, který je součástí daňového práva řady států. Lze ho definovat jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejich představitelů (např. správní rada) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem. Ještě obecněji je lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází příměřené věcné a personální vybavení pro takovou činnost.

Tento pojem definuje jedno z kritérií, na jehož základě vzniká daňové právní vztah mezi určitým subjektem (nejčastěji právnickou osobou) a státem, na jehož území se místo skutečného vedení nachází. Jde o existenci tzv. daňové rezidence (domicilu), která je určující pro vznik neomezené daňové povinnosti.

Tento výraz je již dlouho součástí českého daňového práva prostřednictvím mezinárodních daňových smluv (svou povahou spadá zejména do Článku 4, na jehož základě je posuzována zmiňovaná daňová rezidence). Naše domácí daňová legislativa mu však zatím nedávala žádný obsah a nespojovala

s ním žádné daňové důsledky. Z těchto důvodů byl tento termín zakotven do poslední novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, která vstoupila v platnost 1. ledna 2001 pod číslem 492/2000 Sb. Zavedením tohoto pojmu do českého daňového práva se naše právní úprava přibližuje úpravě v jiných státech, zejména v rámci OECD.

Cílem zavedení kritéria „místa vedení“ do našeho daňového práva je rovněž poskytnutí dalšího nástroje správcům daně v postupu proti daňovým únikům formou spekulací či zastřešeného stavu, jejichž podstatou je, že se subjekt formálně právně zaregistruje v místě jiném a podle jiného právního řádu než v místě, v němž skutečně působí a jehož prostřednictvím jsou generovány zdanitelné příjmy.

Ve výše uvedených souvislostech se vždy jedná o místo vedení, které můžeme také označit jako „hlavní“ vedení pro potřeby jeho odlišení od vedení „lokálních“, která může podnik mít ve svých organizačních jednotkách umístěných jak ve státě, kde je tento podnik rezidentem, tak i v jiných zemích. Je zřejmé, že podnik může mít pouze jedno místo hlavního vedení (place of effective management) na rozdíl od lokálních míst vedení, kterých může být více. Lokální vedení jsou potom považována ve smyslu daňových smluv za stálou provozovnu.

V doposud uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění se používá výraz „místo skutečného vedení“, který odpovídá hlavnímu vedení (angl. effective management).

Pro ilustraci zde uvádíme následující příklady:

A) *Místo vedení společnosti a z něj vyplývající její daňová rezidence jsou umístěny ve státě mateřské společnosti*

Dejme tomu, že Společnost A je založena podle práva země A (např. v jurisdikci s nízkou mírou zdanění) a je reziden-

tem této země podle jejich domácích daňových zákonů. Společnost A vlastní všechny akcie Společnosti B, jež je rezidentem země B. Jediným ředitelem Společnosti B je pan C, který je rovněž rezidentem země B. Příjem Společnosti A se skládá např. z dividend od Společnosti B, úroků z půjček poskytnutých Společnosti B a úroků z obligací vydaných bankou v zemi B. Dále předpokládáme, že vyšetřování finančními orgány země B ukázalo, že Společnost A nemá žádnou vlastní kancelář nebo personál a veškeré řízení související s půjčkami a i pozdější prodej všech akcií v majetku Společnosti A byly zajišťovány a realizovány panem C čili ze země B.

Na základě předchozího výkladu a okolností daného případu lze dojít k jednoznačnému závěru, že místo vedení Společnosti A není ve státě A, podle jehož práva byla založena, nýbrž je ve státě B, odkud je tato společnost skutečně vedena (řízena), ať už jedinou osobou či správním radou. Je tudíž v souladu s daňovým právem země B rovněž rezidentem země B. Definitivní řešení daňové rezidence Společnosti A bude tedy záležet na (ne)existenci daňové smlouvy mezi státy A a B.

B) Místo vedení (lokální) a z něj vyplývající stálá provozovna

Předpokládáme, že firma soukromého řemeslníka je založena ve státě, kde má tento řemeslník dům a jehož je rezidentem. Řemeslník pracuje na různých místech v sousedním státě, kde má též k dispozici dům.

V tomto případě lze dům řemeslníka umístěný ve druhém státě považovat za místo vedení (lokální), a tím pádem za stálou provozovnu, a to v takovém rozsahu, v jakém ho řemeslník používá k výkonu svého podnikání, tzn. že zde např. přijímá telefonické hovory, skladuje své nářadí, připravuje své účetní doklady atd.

2. SKUTEČNÝ VLASTNÍK

Pojem „skutečný vlastník“ je důležitý zejména pro praktickou aplikaci Článků 10, 11 a 12 smluv o zamezení dvojího zdanění, kde např. odstavec 2 Článku 10 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a SR (1993) zní: „Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže příjemce je skutečným vlastníkem dividend, daň takto stanovená nepřesáhne...“. Podobně jsou formulovány i Články 11 a 12 (Úroky, Licenční poplatky). Vzhledem k tomu, že žádná ustanovení Vzorového

modelu smlouvy OECD ani Komentář k jejím článkům ho zatím nevymezují, sděluje se proto následující.

Při řešení konkrétních případů je potřeba rozlišovat mezi okamžitým příjemcem tohoto typu příjmu a jeho skutečným vlastníkem. Zatímco okamžitým příjemcem může být v podstatě kdokoli, komu je tento příjem poukázán bez ohledu na to, zda z něj má skutečný užitek, skutečný vlastník je osoba, které lze tento příjem objektivně přisoudit a která ho také zdaňuje. To znamená, že pokud příjem ve formě dividend, úroků nebo licenčních poplatků obdrží rezident jednoho smluvního státu jednající jako zprostředkovatel nebo pověřenec (čili okamžitý příjemce) pro někoho jiného, nelze ho chápat jako skutečného vlastníka, a bylo by proto v rozporu s předmětem a účelem smlouvy, kdyby stát zdroje tohoto příjmu poskytoval daňové úlevy nebo osvobození pouze proto, že tento okamžitý příjemce je rezidentem státu, s nímž má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Za této situace je sice okamžitý příjemce rezidentem druhého státu a smlouva se na něj obecně podle Článku 1 vztahuje, ale v jeho případě u tohoto příjmu žádné dvojí zdanění nehrozí, protože tento příjemce není pro daňové účely ve státě své rezidence vlastníkem takového příjmu, a tudíž ho jako takový ani nezdaňuje.

Stručně řečeno, pokud příjem pouze „protéká“ přes rezidenta (např. zprostředkovatele) jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získává užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidentu, přes nějž platba takto protéká. Na ně má nárok pouze skutečný vlastník příjmu, který navíc může být rezidentem třetího státu. V takovém případě nelze pochopitelně nárokovat výhody ze smlouvy mezi státem zdroje a státem rezidence okamžitého příjemce, nýbrž ze smlouvy (pokud existuje) mezi státem zdroje a státem rezidence skutečného vlastníka.

Ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které vycházely z dřívějšího Vzorového modelu OECD, se sice nepoužívá pojem „skutečný vlastník“, hovoří se zde pouze o příjemci, který je rezidentem v určitém státě, avšak skutečnost, že tento příjemce je rovněž skutečný vlastník ve výše uvedeném významu a smyslu, se automaticky předpokládala a smlouvy tak byly vždy i interpretovány. Zavedení pojmu „skutečný vlastník“ tedy neznamená faktickou změnu, ale pouze přesnější formulaci podstaty věci.

JUDr. Miloš Kolář, v. r.
pověřený řízením odboru 25