

15. 9. 2017

Veďte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

MLI: Jak a kdy budou modifikovány smlouvy o zamezení dvojímu zdanění?

V oblasti mezinárodního zdanění dochází k převratným změnám. Jedním z milníků je Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám (zkráceně Multilateral Instrument - MLI), kterou Česká republika podepsala při ceremoniálu v Paříži 7. června 2017. MLI modifikuje velkou část existujících smluv o zamezení dvojímu zdanění.

PETERKA PARTNERS

THE CEE LAW FIRM

V první vlně se k úmluvě připojilo 68 jurisdikcí. Každý stát byl povinen před podpisem sdělit seznam smluv, které zamýšlí podřadit pod MLI, a předběžný seznam výhrad a notifikací. Vzhledem k očekávané druhé vlně signatářů, ratifikačnímu procesu a dvoustrannému vyjasňování postojů lze nyní pouze odhadovat, jak MLI ovlivní uplatňování portfolia 87 platných smluv o zamezení dvojímu zdanění, které uzavřela Česká republika.

BEPS

OECD hraje dlouhodobě klíčovou roli v daňové oblasti na globální úrovni. V letech 2013-2015 OECD na výzvu G20 vypracovala formou doporučení, formulací „best practices“ a minimálních standardů 15 ambiciózních „akcí“ proti snižování daňového základu a přesouvání zisků, tzv. Akční plán k problematice Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

MLI

Posledním opatřením BEPS (Action 15 - Multilateral Instrument) je vypracování mnohostranného instrumentu, který si klade za cíl umožnit implementaci dosažených výsledků majících dopad na mezinárodní daňové smlouvy.

MLI je součástí opatření proti agresivnímu daňovému plánování využívajícího mezer a nesrovnalostí v daňových pravidlech států a umělému přesouvání zisků do jurisdikcí s nízkým nebo nulovým daňovým zatížením s následkem minimální nebo žádné zaplacené daně, a to primárně daně z příjmů právnických osob nadnárodních skupin. Vzhledem k mezinárodnímu prvku těchto struktur nefungují izolovaná lokální řešení na úrovni jednotlivých států. Již před kauzami Google, Apple a Microsoft se problém přeshraniční daňové optimalizace, která samozřejmě je v mnoha případech legální a legitimní, stal politickým tématem.

Implementace

Vybrané akce a doporučení BEPS se týkají komplexních mezinárodních smluv o zamezení dvojímu

zdanění v oboru daní z příjmů, kterých existuje ve světě přibližně 3600. Pokud by byla jednotlivá doporučení implementována pouze do nově sjednávaných a renegociovaných smluv, efekt by byl marginální.

Jak navržené změny textu OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění implementovat do stávajících smluv?

V projektu BEPS byl navržen MLI jako nástroj pro rychlou, koordinovanou a konzistentní aktualizaci smluv. MLI má z časového a nákladového hlediska efektivně zapracovat dohodnutá ustanovení do tisíců smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených mezi smluvními stranami, bez nutnosti přejednávat jednotlivé bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

Skutečnost však bude výrazně složitější. Ratifikační proces, variantní ustanovení MLI, rozsáhlé seznamy výhrad a oznámení jednotlivých států, rozdílná terminologie bilaterálních smluv a další technické a legislativní překážky povedou k postupné implementaci v průběhu několika let. Ze strany OECD není stanoven časový limit pro implementaci. Otázkou je také přehlednost a srozumitelnost zapracovaných změn.

Signatáři a dotčené smlouvy

K úmluvě se dosud připojilo 68 jurisdikcí a 8 dalších vyjádřilo zájem podepsat MLI. Mezi signatáři jsou jak velké ekonomiky Čína, Velká Británie, Itálie, Francie, Německo, Nizozemsko, Švýcarsko, Rusko, Indie, Turecko, Kanada, Mexiko, Austrálie, JAR, tak řada malých států s vyšším rizikem zneužití pro účely agresivního daňového plánování: Andorra, Monako, Lucembursko, Lichtenštejnsko, Ostrov Man, Seychely, Kypr, San Marino, Singapur či Guernsey.

Každý stát byl povinen před podpisem odevzdat seznam platných smluv, které zamýšlí podřadit pod MLI, a předběžný seznam výhrad a notifikací. Tyto seznamy jsou k dispozici na stránkách OECD. Signatáři uvedli celkem 2362 samostatných smluv, které jsou pokryty MLI. Z toho 1103 smluv bylo uvedeno oběma smluvními stranami. To znamená, že tyto „spárované“ smlouvy budou modifikovány.

Počet signatářů není konečný, další státy mohou přistupovat. S očekávanou druhou vlnou výrazně vzroste i počet spárovaných smluv.

Některé země, například USA, však vyjádřily nesouhlas a neplánují přistoupit k MLI.

Minimální standardy a volitelná ustanovení

MLI je dostatečně flexibilní, aby respektoval právo na samostatnou daňovou politiku smluvních států a zároveň zajistil implementaci relevantních opatření BEPS.

Jednotlivé jurisdikce mají možnost implementovat pouze minimální standardy a zároveň mají možnost implementovat volitelná ustanovení.

Minimální standardy zahrnují:

- Pravidlo proti zneužití bilaterálních smluv (Action 6 - Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances) a
- Pravidla pro efektivnější řešení sporů dohodou (Action 14 - More Effective Dispute Resolution Mechanisms).

Ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění, u nichž se implementují pouze minimální standardy, by to mělo znamenat aktualizaci pouze článků 6 (Příjmy z nemovitého majetku), 7 (Zisky podniků) a 25 (Řešení případů dohodou; u některých smluv je upraveno v článku 22, 23, 24 nebo 26).

Action 6

Zajištění výhod v rozporu se smyslem a účelem smlouvy o zamezení dvojímu zdanění není dovoleno již dle Vídeňské úmluvy o smluvním právu z roku 1969, z existujícího konceptu skutečného vlastníka příjmů, ze zásady skutečného obsahu právního jednání „substance over form principle“ aj.

Do článku 6 bude včleněna preambule, dle které, zjednodušeně řečeno, cílem smlouvy je zabránit dvojímu zdanění bez vytváření možností pro daňové úniky či vyhýbání se zdanění.

V článku 7 bude výslovně stanovena možnost omezit daňové výhody plynoucí z jednotlivých smluv v případě jejich zneužití.

Shrneme-li, obecně „anti-abuse“ ustanovení jsou platná již mnoho desetiletí. Podstatnou změnou je však striktnější znění nového pravidla „Principle Purpose Test“ (PPT rule)* v článku 7 úmluvy proti stávajícímu „guiding principle“ v článku 9.5 komentáře k OECD vzorové smlouvě. Srovnání těchto ustanovení a jejich praktická aplikace je samostatné rozsáhlé téma.

Action 14

MLI navrhuje zlepšení mechanismu řešení sporů týkajících se dvojího zdanění. Existuje předpoklad, že počet sporů se výrazně zvýší.

Minimální standard BEPS obsahuje 17 specifických opatření a 11 doporučení „best practices“.

Mimo jiné, členské státy by se měly snažit najít řešení sporu v průměru do 24 měsíců a vést příslušné statistiky. Je zřejmé, že v komplikovaných případech a v případech, kdy protistrana reaguje s časovou prodlevou, tato průměrná doba nebude dodržena.

Dosud pouze 25 signatářů MLI (nikoliv ČR) deklarovalo zavedení volitelného ustanovení o arbitráži v rámci MLI, což představuje celkem více než 150 existujících spárovaných smluv.

Nicméně, na základě evropských směrnic je i pro ČR závazná arbitráž, pokud nedojde k řešení sporu dohodou; pro ČR však pouze ve vztahu k členským státům EU.

Ratifikační proces a pozice ČR

MLI má v ČR charakter smlouvy prezidentské. Aby ČR mohla tuto mnohostrannou úmluvu podepsat, byl nezbytný souhlas vlády s jejím sjednáním. Na základě usnesení Vlády ČR ze dne 15. května 2017 ČR přijme pouze takzvané minimální standardy.

Finální seznam výhrad a oznámení ČR bude předložen do konce roku 2017. Záměrem ČR je pokrýt úmluvou všech 87 platných bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Účinnost dohodnutých změn

U každé bilaterální smlouvy bude nutno nejprve zjistit, zda druhý smluvní stát podřadil tuto smlouvu pod režim úmluvy a zda oba státy souhlasí s identickým textem. Pokud druhý smluvní stát aplikuje

volitelná ustanovení (například Slovensko), bude nutno postupovat článek po článku a hledat průsečík přístupů, v daném případě na úrovni minimálních standardů.

Účinnost dohodnutých změn tak bude nabíhat postupně. Obdobně jako u protokolů ke smlouvám bude nutno při aplikaci konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění zohlednit změny vyplývající z MLI.

Shrnutí

MLI čeká standardní ratifikační proces zakončený zveřejněním ve Sbírce mezinárodních smluv. Do konce roku 2017 by měl být znám finální seznam výhrad a oznámení ČR deponitáři OECD, počet a přístup zúčastněných smluvních stran a tudíž i přesnější dopady MLI na uplatňování smluv o zamezení dvojímu zdanění, které uzavřela Česká republika. Česká republika implementuje pouze povinné minimální standardy MLI, proto lze očekávat spíše omezené dopady. Jako nejvýznamnější změna se jeví zpřísnění pravidla proti zneužití.



Rostislav Frelich,

daňový poradce a člen regionální pracovní skupiny Daňové poradentství

[PETERKA & PARTNERS advokátní kancelář s.r.o.](#)

Karlovo náměstí 671/24
110 00 Praha 1

Tel.: +420 246 085 300

Fax: +420 246 085 370

e-mail: marek@peterkapartners.cz

Článek 7 - Zabránění zneužití smlouvy

1. Jestliže se dá usuzovat s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, že získání výhody plynoucí z pokryté smlouvy bylo jedním z hlavních cílů jakéhokoliv opatření nebo jakékoliv transakce přímo nebo nepřímo vedoucích k této výhodě, tato výhoda, bez ohledu na jiná ustanovení pokryté smlouvy, nebude poskytnuta ve vztahu k části příjmu nebo majetku, pokud není prokázáno, že poskytnutí této výhody v dané situaci by bylo v souladu s účelem a cílem příslušných ustanovení pokryté smlouvy.

Další články:

- [Nový daňový režim ESOP v České republice od roku 2026. Posun k ekonomické realitě a mezinárodním standardům?](#)
- [Preventivně-sankční funkce náhrady nemajetkové újmy za porušení osobnostních práv pohledem Ústavního soudu](#)
- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně: kritéria účelnosti, věcnosti a včasnosti v judikatuře](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Nová úprava kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc únor 2026](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)
- [Aktuální judikatura k holdingovým strukturám](#)
- [Exkluzivita má svou cenu. NSS se vyjádřil k nájemnému mezi spojenými osobami](#)