

Finanční zpravodaj

MINISTERSTVO FINANCÍ

ISSN 2464-5540

Ročník: LX

V Praze dne 6. února 2026

Částka 4

5. Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z roku 2025.....2

Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z roku 2025

Zpracovatel: Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.
Telefon: 257 044 397

Č. j.: MF-6890/2026/15-1

Článek 1

Dne 19. 11. 2025 byla, po proběhnutí standardního schvalovacího procesu, zveřejněna aktualizace OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku a komentáře k ní.

Cílem tohoto sdělení je informovat o vybraných úpravách, ke kterým na základě předmětné aktualizace dochází, a to nejen v rámci textu samotné vzorové smlouvy, ale především doprovodného komentáře.

TEXT SMLOUVY

Aktualizace z roku 2025 přináší jedinou úpravu, která se týká **čl. 25 (Řešení případů dohodou)** a spočívá v doplnění zcela nového odst. 6 do tohoto článku. Jde o přesun alternativního ustanovení, které bylo od roku 1995 součástí „pouze“ komentáře, a lze jej nalézt i v některých českých daňových smlouvách (např. čl. 27 odst. 3 smlouvy s Kanadou¹).

Konkrétně jde o stanovení vztahu mezi smlouvami o zamezení dvojímu zdanění a GATS (Všeobecná dohoda o obchodu službami), a to v souvislosti s čl. XVII a čl. XXII odst. 3 GATS – kontext nediskriminace a aplikace pravidel národního zacházení a sporu o tom, zda sporné opatření spadá do rámce smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (čl. 24 – Zákaz diskriminace). Spory by měly být tedy řešeny vždy v rámci daňových smluv (postup dle čl. 25 a řešení problémů vyplývajících z čl. 24). Pokud však sporné opatření do rámce smluv nespadá nebo pokud se státy dohodnou, že spor má řešit Rada pro obchod službami, bude spor předložen této Radě, která bude spor řešit z pohledu pravidel samotné GATS.

KOMENTÁŘ

Aktualizace OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v roce 2025 přináší především změny do komentáře k němu, přičemž hlavní doplnění a úpravy, které zasluhují pozornost, se dotýkají komentáře k čl. 5 (Stálá provozovna), čl. 9 (Sdružené podniky), čl. 25 (Řešení případů dohodou) a čl. 26 (Výměna informací) vzorové smlouvy.

Do komentáře k **čl. 5 (Stálá provozovna)** se doplňuje zcela nová část pojednávající o výkonu závislé činnosti z domova, resp. z jiného relevantního místa (dále jen „home office“), kdy se komentář v nově doplněných odstavcích 44.1 – 44.21 snaží stanovit a vyjasnit kritéria

¹ Smlouva mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu byla vyhlášena pod č. 83/2002 Sb. m. s.

a okolnosti, za kterých home office vytváří místo k výkonu činnosti podniku, pro který fyzická osoba závislou činnost vykonává.

Nová část komentáře, byť s opakovaným zdůrazňováním, že vždy záleží na konkrétních okolnostech každého případu, stanovuje pro analýzu vzniku takového místa dvoustupňovou analýzu. V prvním kroku se zkoumá dosažení kvantitativní hranice (50 % pracovní doby pro daný podnik v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období) s tím, že práce na home office obecně nezapříčiní vznik stálé provozovny, pokud není tohoto limitu dosaženo. V dalším kroku analýzy (po naplnění kritéria 50 %) vede komentář k posuzování kvalitativního kritéria v podobě existence „commercial reason“ fyzické přítomnosti zaměstnance v dané jurisdikci. Až po splnění obou testů vznikne obecně, dle nové části komentáře, místo k výkonu činnosti zaměstnavatele v zemi zdroje příjmů. Samozřejmě je třeba vždy brát v úvahu i ostatní ustanovení čl. 5, např. výjimky pro činnosti pomocného a přípravného charakteru. V této souvislosti je třeba upozornit na specificky definovaný obsah pojmu „commercial reason“. Komentář je v nové části doplněn i o několik praktických příkladů.

Česká republika učinila, obdobně jako některé další země, k úpravám komentáře čl. 5 v kontextu home office další svoji tzv. výhradu. Účelem výhrady je jasné vymezení se vůči nově zavedeným kritériím popsaným výše.

Česká republika nesouhlasí s přístupem, kdy jsou, bez opory v samotném čl. 5 OECD vzorové smlouvy, zaváděna zcela nová kritéria relevantní pouze pro určitou kategorii využívaných prostor. Neexistuje důvod, proč by kategorie využívaných prostor měla hrát natolik zásadní a určující roli při posuzování naplnění podmínek čl. 5 odst. 1 OECD vzorové smlouvy. Aplikace nových kritérií může v řadě situací vést ke zcela absurdním závěrům (odlišný přístup k situacím, kdy dvě osoby vykonávají pro své zahraniční zaměstnavatele zcela totožné činnosti s jediným rozdílem, a to jsou prostory – kancelář vs. home office, tj. např. práce v „klasické“ kanceláři by mohla zapříčinit vznik stálé provozovny i při mnohem menším časovém obsazení), které by ale především neměly oporu v textu čl. 5 odst. 1 OECD vzorové smlouvy.

Účelem výhrady České republiky v žádném případě není zpochybnění nejistoty, kterou mohou subjekty pociťovat při posuzování, zda jsou naplněny podmínky vzniku a existence stálé provozovny. Rovněž lze pochopit i pragmaticky vedenou snahu některých zemí o omezení existence „mikro stálých provozoven“. Principiální problém chápe však Česká republika v tom, že by se takovéto záležitosti měly (a především vůbec mohly) řešit prostřednictvím „pouhého“ komentáře. Takovéto snahy mohou být naopak velmi kontraproduktivní při úsilí o posilování jistoty, po které v posledních letech zainteresované strany často volají.

Další doplnění komentáře k čl. 5, které zasluhuje pozornost, představují alternativní ustanovení pojednávající o zdaňování příjmů z činností vykonávaných v souvislosti s průzkumem a hospodářským zužitkováním přírodních zdrojů a příjmů ze zcizení majetku, který s tím souvisí. Ustanovení jsou naformulována jako samostatně stojící článek, který by se tedy měl uplatňovat bez ohledu na ustanovení čl. 5 (Stálá provozovna) a čl. 13 (Zisky ze zcizení majetku). Připraveny jsou varianty pro uplatňování článku buď pouze na „offshore“ činnosti či jak na „offshore“ tak i „onshore“ aktivity. Účelem této alternativy je výrazně snížit práh pro vznik stálé provozovny (odvislý od bilaterálně dohodnuté časové hranice).

Změny v komentáři k **čl. 9 (Sdružené podniky)** reagují na problematiku převodních cen u finančních transakcí v souvislosti s určením toho, zda údajná půjčka mezi sdruženými podniky bude považována za půjčku i pro daňové účely či za jiný druh transakce – např. příspěvek do vlastního kapitálu, kdy toto rozlišení musí předcházet jakémukoliv pokusu o stanovení ceny takové transakce, na což existují jiná pravidla. Dále komentář vyjasňuje aplikaci čl. 9 ve spojení s vnitrostátními právními předpisy pojednávajícími o daňové

uznatelnosti úroků (souvislost i s doporučeními vyplývajícími z Akce 4 projektu OECD/G20 BEPS).

Komentář k **čl. 25 (Řešení případů dohodou)** doznal změn nutně souvisejících se začleněním nového odst. 6 do textu samotného článku. Další doplnění je zapříčiněno zaváděním tzv. Amount B Pilíře 1 projektu „Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy“, na kterém je pracováno na platformě OECD/G20 Inkluzivního rámce BEPS.

Komentář k **čl. 26 (Výměna informací)** nyní výslovně uvádí, že příslušným úřadem obdržené informace mohou být využity i pro účely daňových záležitostí týkajících se osoby jiné, než té, vůči které se výměna informací uskutečnila. Současně se doplňuje výklad ohledně přístupu daňového poplatníka k vyměňovaným informacím o něm a také ohledně možností zpřístupňování „reflective non-taxpayer specific information“ třetím stranám.

V neposlední řadě je dobré upozornit na nové či doplněné výhrady členských států OECD (mj. z důvodu zahrnutí výhrad zemí, které se od poslední aktualizace z roku 2017 staly členy OECD) či pozice dalších jurisdikcí k textu vzorové smlouvy i doprovodnému komentáři.

Článek 2

Dokument obsahující všechny změny OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a doprovodného komentáře je dostupný (v anglickém jazyce) na internetových stránkách OECD (www.oecd.org) v sekci Taxation/ Tax Treaties. V průběhu roku 2026 lze očekávat publikaci aktualizovaného textu OECD vzorové smlouvy, a to jak v úplném, tak i zkráceném znění.

Ing. Andrea Sýkorová v. r.
ředitelka odboru Daně z příjmů

Vydavatel:

Ministerstvo financí, Letenská 15, 118 10 Praha 1 – Malá Strana, IČO: 00006947

Redakce:

Ing. Eva Černobilová, tel.: 257 042 032, e-mail: eva.cernobilova@mfcz.cz

Ing. Jitka Bendová, tel.: 257 043 348, e-mail: jitka.bendova@mfcz.cz

ISSN 2464-5540

Evid. č. MK ČR: E 18632