

MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ, DVOJÍ ZDANĚNÍ V EVROPSKÉM MĚŘÍTKU

PETRA SCHILLEROVÁ

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Dvojí zdanění se definuje jak situace, kdy se stejný předmět daně podrobuje dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy. Za dvojí zdanění se neoznačuje naopak případ, kdy je stejná transakce zatížena dvěma různými daněmi z důvodu vzniku dvou odlišných předmětů daně. Daňové povinnosti jsou v každém státě stanoveny daňovými zákony, právními akty nejvyšší právní síly, které mohou být upraveny mezinárodními daňovými smlouvami. Rozeznáváme dvojí zdanění: 1. vnitrostátní, 2. mezinárodní. Ke vnitrostátnímu dvojitmu zdanění dochází zejména uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Příkladem může být zdanění zisku právnické osoby a následně i podílu na zisku (dividendy) vyplácené z již zdaněného zisku. I když daňové subjekty jsou rozdílné, z ekonomického hlediska se jedná o opakované zdanění téže částky. Mezinárodní dvojí zdanění vzniká tehdy, jestliže lze tentýž příjem (popř. majetek) zdanit ve dvou státech, a to jak ve státě, v němž má příjem svůj zdroj (stát zdroje), tak i ve státě, kde má daňový domicil příjemce daného příjmu (stát příjemce). Řešení mezinárodního dvojího zdanění nacházíme ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Key words in original language

Dvojí zdanění; Opatření k zamezení dvojího zdanění; Smlouvy o zamezení dvojího zdanění; Evropská unie a Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Abstract

Double taxation is defined as a situation where the same object subjected to double taxation or multiple taxation of the same duties or taxes of similar character. For the double taxation shall not be marked on the contrary when it is burdened with the same transaction in two different taxes by creating two different tax items. Tax obligations are established in every state tax laws, the acts of the highest ranking that can be regulated by international tax treaties. International double taxation arises when income can be the same (or property) tax in two states, both in the state where it has its source of revenue (state funds), as well as in the country of tax residence of the beneficiary of the income (state recipient). Addressing the international double taxation is found in the Treaty on avoidance of double taxation.

Key words

Double taxation; measures to avoid double taxation; the Treaty on avoidance of double taxation; the European Union and the Treaty on avoidance of double taxation.

Dvojitá zdanění a jeho členění

Dvojitá zdanění se definuje jako situace, kdy se stejný předmět daně podrobuje dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy. Za dvojitá zdanění se neoznačuje naopak případ, kdy je stejná transakce zatížena dvěma různými daněmi z důvodu vzniku dvou odlišných předmětů daně.

Daňové povinnosti jsou v každém státě stanoveny daňovými zákony, právními akty nejvyšší právní síly, které mohou být upraveny mezinárodními daňovými smlouvami.

Rozeznáváme dvojitá zdanění:

- vnitrostátní,
- mezinárodní

Ke vnitrostátnímu dvojitému zdanění dochází zejména uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Příkladem může být zdanění zisku právnické osoby a následně i podílu na zisku (dividendy) vyplácené z již zdaněného zisku. I když daňové subjekty jsou rozdílné, z ekonomického hlediska se jedná o opakované zdanění téže částky.

Mezinárodní dvojitá zdanění vzniká tehdy, jestliže lze tentýž příjem (popř. majetek) zdanit ve dvou státech, a to jak ve státě, v němž má příjem svůj zdroj (stát zdroje), tak i ve státě, kde má daňový domicil příjemce daného příjmu (stát příjemce).

Řešení mezinárodního dvojitá zdanění nacházíme ve smlouvách o zamezení dvojitá zdanění.

Opatření k zamezení dvojitá zdanění

Vnitrostátní opatření (Jednostranné opatření)

Vnitrostátní zákon jednotlivých zemí může právní i ekonomické dvojitá zdanění odstranit tím, že:

rezidentům umožní na zajištěnou daňovou povinnost započítat daň, kterou ze svých zisků zaplatili v jiné jurisdikci,

zahraniční příjmy, které byly v jiné jurisdikci dostatečně zdaněny, od daně osvobodí.

Některé země poskytují osvobození od daně z příjmů, které mají jejich rezidenti ze zahraničních zdrojů, automaticky.

Za jednostranná opatření jsou považována ta opatření, jež jsou zakotvena ve vnitrostátních předpisech.

Jednostranná opatření zůstala především jako nástroj regulující daňové vztahy se zeměmi se zvýhodněnými daňovými režimy, se kterými nemá Česká republika (dále jen ČR) uzavřenou smlouvu o zamezení mezinárodního dvojího zdanění.¹ Přesto to není jediný důvod, i v současnosti probíhají jednání s dalšími zeměmi, se kterými smlouva dosud nebyla uzavřena.

Dvoustranná opatření

Jedná se o dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou nejvýznamnější v této problematice, neboť upravují vztahy mezi dvěma státy. V současnosti má ČR uzavřeny mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění s většinou států, na které má ekonomické vazby.

Dohody o dvojím zdanění jsou účinným způsobem, jak zohlednit konkrétní charakteristiky daňového zákonodárství v obou smlouvou dotčených zemích a konkrétní okolnosti jejich vzájemných hospodářských vztahů tak, aby bylo úplně a účinně zabráněno právnímu a ekonomickému dvojímu zdanění. Určují se v nich přesná kritéria, podle kterých se právo na zdanění vyhradí buď jen jednomu ze smluvních států, nebo se přizná právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, čímž fakticky dojde k dohodě o rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy. Smlouvy přitom neumožňují, aby si poplatníci vybrali, ve kterém státě ke zdanění daného příjmu dojde.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Ustanovení mezinárodních smluv, kterými je ČR vázána, je nadřazeno ustanovením českých zákonů, proto je pro zahraniční osoby, které u nás chtějí podnikat, důležité vědět, jaké mezinárodní smlouvy přicházejí v úvahu. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a jinými zeměmi se týkají daní z příjmů, resp. daní z příjmů a majetku s výjimkou dvou smluv, které jsou výhradně o dani dědické a dani darovací, a vztahují se na daňové rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. ČR převzala řadu smluv o zamezení dvojímu zdanění z minulosti, ale mnoho jich sjednávala a uzavírala sama. Sjednávají se neustále smlouvy nové a při

¹ Znamé též jako daňové ráje

jejich tvoření se ČR řídí především Vzorovou smlouvou OECD², vzorovou smlouvou OSN³ používá ČR méně.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou mezinárodní smlouvy, jejichž účelem je zabránit dvojímu zdanění téhož příjmu, popřípadě téhož majetku, jak ve státě zdroje, tak i ve státě příjemce. Také mají zabránit tomu, aby některý příjem nebyl zdaněn vůbec. Tyto smlouvy, oproti vnitrostátním předpisům, podrobněji definují pojem rezident, resp. daňový domicil, a upravují způsoby výměny informací mezi smluvními státy.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění u jednotlivých druhů příjmů stanoví, kterému ze smluvních států – zda státu zdroje nebo státu příjemce – přísluší zdanění.

Přestože je hlavním cílem uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, jak vyplývá z názvu, zamezení dvojího zdanění osob, na které se smlouva vztahuje, nejedná se o cíl jediný. Dalšími jsou například podpora vzájemného obchodu a investic ve světle současných vývojových trendů pohybu osob a kapitálu, ale v neposlední řadě též zabránění vyhýbání se daňové povinnosti a zabránění daňovým únikům.

Dalším cílem SZDZ je umožnění přímé spolupráce příslušných orgánů smluvních stran, a to nejen v rámci výměny informací, v rámci zabraňování případným daňovým únikům a podvodům, ale i v rámci řešení problémů, které mohou v daňové oblasti mezi oběma státy vzniknout. Tyto smlouvy dále zajišťují daňovou nediskriminaci subjektům jednoho státu na území druhého státu. Uzavření těchto mezinárodních smluv zajišťuje, při zdaňování příjmů a popř. majetku, pro subjekty jednoho státu na území druhého státu stejné zacházení, jaké požívají subjekty tohoto druhého státu.

Naše republika se stala k 1.5.2004 členským státem Evropské unie, proto významně vzrostla důležitost předpisů EU. Jedná se zejména o předpisy přijímané na základě Smlouvy o založení Evropského společenství, a to podle článků 90 až 93, tyto předpisy se týkají oblasti daňové. Jedním z typů právních předpisů jsou směrnice, které jsou nadřazeny národním zákonům, ale zavazují členské státy pouze co se týče dosažení požadovaných výsledků, forma implementace do národního práva je plně v pravomoci jednotlivých států.

Modelová smlouva OECD

² Tato smlouva předpokládá vyvážený oboustranný vztah investic a příjmů; podle této smlouvy jsou příjmy zdaňovány převážně v zemi sídla či bydliště daňového poplatníka.

³ Vzorová smlouva OSN se používá spíše pro jednání s rozvojovými zeměmi a příjmy jsou zdaňovány hlavně v zemi jejich zdroje.

Ve smlouvách uzavřených podle modelu OECD mohou být použity dvě metody zamezení dvojího zdanění. Jedná se o metodu vynětí, při které je příjem nebo kapitál zdaňován ve státě zdroje a je vyjmut ve státě, jehož je poplatník rezidentem. Dále se využívá metoda zápočtu. Příjem nebo kapitál je zdaňován v státě zdroje a podléhá zdanění také ve státě, jehož je poplatník rezidentem. Daň zaplacená ve státě zdroje se následně odečte z celkové daňové povinnosti poplatníka ve státě, jehož je rezidentem.

Modelová smlouva OSN

Modelová smlouva OSN klade mnohem větší důraz na zdaňování ve státě zdroje, než modelová smlouva OECD. Při uplatnění tohoto principu smlouva předpokládá, že bude zdaňován jen čistý příjem, míra zdanění bude reflektovat žádoucnost zahraničních investic a dojde k rozdělení příjmu z investice se zemí, ze které kapitál pochází.

Evropská unie a Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

K mezinárodní daňové problematice byly vydány směrnice Rady týkající se spolupráce mezi orgány daňových správ. Smlouvy o zamezení dvojího mezinárodního zdanění se uzavírají podle modelu OSN nebo OECD. Evropská unie nemá v současnosti žádný „vlastní“ vzor tohoto druhu mezinárodních smluv. V článku 293 SES⁴ je výslovně zakotveno, že členské státy zahájí v případě potřeby jednání s cílem zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství. Cílem tohoto ustanovení je zahájení jednání v této problematice a ne vznik multilaterální smlouvy jako takové.

V roce 2002 byl navržen EU Model Tax Convention. Model byl sestaven na základě modelové smlouvy OECD. Tato smlouva, měla nahradit vzájemné bilaterální smlouvy mezi státy EU. Aby však tato smlouva byla závazná pro všechny členské státy, musela by být přijata všemi státy, a to ve formě směrnice. Tohoto jednomyslného přijetí však nebylo dosaženo. Tato oblast je tak i nadále „ošetřena“ pouze rozhodnutími Evropského soudního dvora. Tento stav bude trvat až do okamžiku přijetí jednotné evropské konvence zamezení dvojímu mezinárodnímu zdanění, a to přijetí všemi členskými státy.

Literature:

- Rylová, Z. Mezinárodní dvojí zdanění 2007. Olomouc
- Rylová, Z. Mezinárodní dvojí zdanění 2007. Olomouc

⁴ Smlouva o založení Evropského společenství

- Báča, J: - Tůma, J.: Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, 1. vydání, Praha, Management Press, 1994.
- NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI 2005, ISBN 80-7357-142-0.

Contact – email

petraschillerova@seznam.cz