

Zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Ačkoliv se otázka koordinace mezinárodního zdaňování příjmů a majetku jeví v dnešní době jako vysoce aktuální, lze pokusy o řešení několikerého zdaňování nalézt např. již za feudalismu u italských městských států.¹ Motivací pro sjednávání dohod a smluv totiž byl a stále je zájem zemí na rozvoji hospodářské spolupráce, neboť dvojí zdanění zvyšuje míru zdanění (a tím i náklady daňových subjektů) a působí na mezinárodní obchod značně negativně. Historie záměrné úpravy mezinárodních daňových vztahů se začíná datovat na konci devatenáctého století. V této době docházelo k uzavírání smluv především mezi jednotlivými oblastmi v rámci jednoho státu, a to zejména v případech, kdy tyto oblasti zdaňovaly určitý druh příjmu různě vysokou daní. Jako příklad lze uvést smlouvu z roku 1898, která byla uzavřena mezi Rakouskem a Uherskem.²

Zvětšující se počet uzavřených smluv inicioval na počátku minulého století Komise Společnosti národů k vypracování první vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění.³ Myšlenku sjednocování přístupu k mezinárodnímu zdaňování pomocí unifikovaných pravidel dále rozvíjela Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (OEEC), a později i Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) jako její nástupce. V roce 1955 OEEC vydala první doporučení v záležitosti dvojího zdanění a o rok později byl k této problematice ustanoven fiskální výbor, díky němuž byla v roce 1963 přijata poměrně rozsáhlá nová vzorová dohoda o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku. Vzhledem k neustálému rozvoji mezinárodní spolupráce, měnícím se ekonomickým podmínkám a v neposlední řadě též s ohledem na nové způsoby krácení daňových povinností byl text vzorové dohody postupně upravován až do prozatím poslední podoby **vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku**. Tato smlouva slouží jako základ pro jednotlivé mezinárodní daňové smlouvy uzavírané mezi hospodářsky vyspělými státy.

Naopak pro vypracování smluv, které uzavírají státy hospodářsky vyspělé s rozvojovými zeměmi, slouží **vzorová smlouva OSN o zamezení dvojího zdanění**, která zohledňuje určitá specifika a potřeby rozvojových zemí (základní struktura je ale téměř totožná se strukturou vzorové smlouvy OECD). Mezi první smlouvy, které s využitím tohoto vzoru uzavřelo tehdejší Československo, patří např. smlouva s Kyprem nebo se Srí Lankou.

Obě výše uvedené vzorové smlouvy jsou si co do struktury do značné míry podobné. Po úvodních vymezeních rozsahu smlouvy co do osob i daní a vymezení základních definic se zaměřují na otázky zdaňování jednotlivých druhů příjmů a majetku, včetně uvedení metod vyloučení (resp. omezení) dvojího zdanění. Poté následují zpravidla zvláštní a závěrečná ustanovení, která upravují např. výměnu informací, otázky platnosti a možnosti výpovědi dané smlouvy. I přes existenci vzorových smluv však mohou státy zvolit vlastní (odlišnou) úpravu. Zemí, která této možnosti tradičně využívá, jsou Spojené státy americké.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění představují řešení otázky zdaňování v případě, že **stejný příjem či majetek téhož poplatníka je zdaňován ve dvou nebo více zemích**

¹ Srov. Bakeš (1985), s. 52 an.

² Široký (2003), s. 209.

³ Návrh této smlouvy byl vypracován v roce 1928, přičemž došlo k jeho postupným novelizacím, a to smlouvami z let 1943 a 1946.

současně.⁴ Možnost mezinárodního dvojího (resp. vícenásobného) zdanění přitom vyplývá ze střetu daňových předpisů jednotlivých států, které podobně upravují podmínky pro zdanění daňových subjektů na jejich území. Hlavní příčinou kolize těchto předpisů je skutečnost, že většina států zdaňuje všechny příjmy dle:

osobní daňové příslušnosti, kdy se daní veškeré příjmy fyzických osob majících na území státu bydliště nebo se na území po určitou dobu zdržujících; a to bez ohledu na to, kde se nahází zdroj těchto příjmů,

věcné daňové příslušnosti, tj. daní se všechny příjmy, jejichž zdroj je na území státu, aniž by bylo zohledněno bydliště příjemce nebo místo, kde se příjemce zdržuje.

Jak již bylo zmíněno výše, existence dvojího zdanění negativně dopadá nejen na samotného poplatníka, ale ve svém důsledku i na zúčastněné státy, neboť brání v rozvoji mezinárodního obchodu a hospodářské spolupráce. Hlavním cílem smluvního vyloučení dvojího zdanění je tak podpora mezinárodní výměny zboží a služeb, pohybu kapitálu a v neposlední řadě též snaha zabránit daňovým únikům⁵ a objektivně rozdělit daňový výnos mezi jednotlivé státy. V současné době je ČR smluvní stranou více než sedmdesáti mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění však svým způsobem respektují daňové zákony jednotlivých smluvních států. Uvedené mezinárodní smlouvy proto daňovým poplatníkům zásadně nestanovují takové (nové) povinnosti, které nejsou obsaženy ve vnitrostátních daňových předpisech smluvních států.⁶

Metody zmírnění či zamezení mezinárodního dvojího zdanění

Zamezení či alespoň zmírnění dvojího zdanění lze dosáhnout za pomoci různých metod, jenž mohou být uvedeny v mezinárodní smlouvě⁷ nebo přímo zapracovány v daňových předpisech daného státu. V případě neexistence příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění je na rozhodnutí státu, zda do svých daňových předpisů zařadí taková ustanovení, která poplatníkům (daňovým rezidentům) umožní alespoň dvojí daňové zatížení zmírnit. Coby základní metody se používají metoda započtení a metoda vynětí, jejichž zjednodušený výklad zde podáváme.

První ze způsobů eliminace dvojího zdanění týchž příjmů představuje **metoda započtení**, která se vztahuje přímo k již zaplacené dani. Podle ní se ve státě příjemce zahrnou do daňového základu veškeré příjmy daňového subjektu z tuzemských i zahraničních zdrojů. Z takto stanoveného základu se následně vyměří daň, od které se odečte daň zaplacená v zahraničí. V případě, že je od celkové daně ve státě příjemce odečtena celá v zahraničí zaplacená daň (bez ohledu na její výši), hovoříme o **plném započtení** (full credit). Pokud

⁴ V rámci dvojího zdanění přitom hovoříme o zdanění stejnou nebo obdobnou daní. Naopak za dvojí zdanění v tomto smyslu nelze považovat případ, kdy v rámci jedné transakce dochází k naplnění předmětu více různých daní (např. u převodu nemovitosti, kdy je třeba rozlišit zdanění převodu nemovitosti zvláštní transferovou daní a příp. následné zdanění příjmu z kupní ceny u prodávajícího). Dále je tedy třeba rozlišovat dvojí zdanění mezinárodní od vnitrostátního, za které by bylo možné považovat např. zdanění zisku kapitálové obchodní společnosti a následné zdanění podílu na zisku u společníka - viz např. Schilelrová (2008), s. 533 an.

⁵ Předmětem smluv o zamezení dvojího zdanění je však pouze problematika daní důchodových, případně majetkových (uvedené smlouvy se tedy netýkají daní nepřímých).

⁶ Proto nemůže být použita ani v mezinárodní smlouvě přímo zmíněná forma či sazba daně, která je však pro domácí daňové právo neznámá. Srov. Zíka. www.dane.idnes.cz.

⁷ Ačkoli je u úpravy zamezení dvojího zdanění typické uzavírání dvoustranných smluv, lze pochopitelně uzavírat i smlouvy vícestranné.

však započtená daň nesmí být vyšší, než jakou by poplatník zaplatil podle tuzemských daňových předpisů,⁸ jedná se o **započtení prosté** (ordinary credit).⁹ Daň zaplacená v zahraničí se prokazuje potvrzením vydaným zahraničním správcem daně.

K úplnému vyloučení dvojího zdanění může vést **metoda vynětí**, která upravuje již samotný základ daně. Podle této metody se příjem zdaněný v zahraničí již nezahrne do daňového základu ve státě příjemce. Uplatní-li se tato metoda beze zbytku, jedná se o **vynětí úplné** (full exemption). Častější je však forma **vynětí s výhradou progresse** (exemption with progression), podle níž se ve státě příjemce sice příjem zdaňovaný v zahraničí do základu daně nezahrne, ale pro výpočet daně se použije sazba odpovídající základu daně zvýšenému o vyňatý příjem (tedy sazba odpovídající součtu všech – i zahraničních příjmů).¹⁰ Uplatnění metody vynětí s výhradou progresse má samozřejmě svůj smysl pouze v případě, že sazba daně se zvyšujícím se příjmem stoupá (je progresivní).

V ČR platný ZDP odkazuje v oblasti zamezení dvojího zdanění na postup podle příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je ČR vázána. Zároveň však v ustanovení § 38f obsahuje určitá ustanovení konkretizující výše uvedené metody vynětí a započtení. Zde se rovněž stanoví, jak má poplatník postupovat v případě, že mu plynou příjmy z několika různých států.¹¹ Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je daňovým subjektům dána jako „zbytková“ metoda¹² možnost **zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do** (daňově uznatelných) **nákladů** v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle ustanovení § 38f ZDP.

⁸ Viz § 38f odst. 2 ZDP.

⁹ Tedy lze odečíst zaplacenou zahraniční daň jen do výše, která odpovídá „domácí“ dani připadající na tu část příjmů, jež podléhá zdanění v zahraničí. Bakeš (2003), s. 359.

¹⁰ Protože pro zdanění podle metody vynětí není rozhodující, zda byl vyjímán zahraniční příjem v zahraničí opravdu zdaněn, může dojít i k případu „mezinárodního dvojího nezdanění“. Pokud tedy příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění expresis verbis nestanoví jako podmínku svého použití skutečné zdanění daného příjmu v zahraničí, může teoreticky dojít ke vzniku daňových úlev poskytnutých státem zdroje, ze kterého daný příjem plyne. K tomu blíže viz Široký (2003), s. 211.

¹¹ Viz § 38f odst. 7 ZDP.

¹² Srov. Bakeš (2003), s. 359 an.