

VZNIK A ŘEŠENÍ MEZINÁRODNÍHO DVOJÍHO ZDANĚNÍ

PETRA SCHILLEROVÁ

Právnická fakulta, Masarykova univerzita

Abstrakt

Mezinárodní dvojí zdanění má od vnitrostátního odlišnou povahu. Jeho vznik není úmyslem zákonodárce a nemá přímé ekonomické ani fiskální důvody. Mezinárodní dvojí zdanění vyplývá z široce pojaté konstrukce daňového domicilu občanů a podniků v jednotlivých státech a z vymezení zdrojů zdanitelných příjmů daňových nerezidentů.

Klíčová slova

Vznik dvojího zdanění a jeho členění, Opatření k zamezení dvojího zdanění, Vyloučení dvojího zdanění

Abstract

International double taxation has different inherit from domestic taxation. Its origination is not intendment of law and has not direct economic neither fiscal reasons. International double taxation results from widely conceived construction of tax domicile residents and concerns in particular states and limitation of taxable income of tax non-resident.

Key words

Origination of double taxation and its structuring, Take precautions against prevention of double taxation, Exclusion of double taxation

Úvod

Vznik dvojího zdanění a jeho členění

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. O dvojí zdanění nejde tedy například u převodu

nemovitosti, který je jako transakce zatížen transferní daní z převodu nemovitosti a zároveň daní z příjmu (ze zisku) u prodávajícího.

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

Rozeznáváme dvojí zdanění:

- vnitrostátní,

- mezinárodní

Ke vnitrostátnímu dvojímu 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.

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.

Dále můžeme dělit dvojí zdanění na :

o právní

o ekonomické

Právní dvojí zdanění je charakterizováno jako vymáhání srovnatelných daní od jednoho daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období ve dvou nebo více daňových jurisdikcích. Tento problém nastává v případech, kdy jeden stát zdaní příjmy z titulu jejich zdroje na svém území, druhý stát pak zdaní celosvětové příjmy daňového subjektu z toho titulu, že daňový subjekt je podle vnitrostátních zákonů daného státu jeho rezidentem.

Ekonomické dvojí zdanění vzniká tehdy, když různé státy uvalují daň na různé poplatníky, ale na základě stejného předmětu zdanění. K ekonomickému dvojímu zdanění dochází v případě, kdy daňové úřady různých států zdaňují stejný zisk různým daňovým subjektům.

Opatření k zamezení dvojího zdanění

Opatření k zamezení dvojího zdanění můžeme obecně rozdělit do tří kritérií:

- vnitrostátní,
- dvoustranná,
- mnohostranná.

Vnitrostátní opatření

Vnitrostátní zákon jednotlivých zemí může právní i ekonomické dvojí 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.

Dvoustranná opatření

Jedná se o dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou nejvýznamnější v této problematice, neboť upravují vztahy mezi dvěma státy. Česká republika má v současné době uzavřených 73 platných smluv o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy s dalšími státy jsou v jednání.

Dohody o dvojitým 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. Tento častý omyl vyplývá z formulací smluv, které na řadě míst uvádějí, že jeden nebo druhý stát může zdanit určitý příjem. Dispozice zde platí vůči smluvnímu státu, nikoli vůči poplatníkovi samotnému.

Mnohostranná opatření

V této oblasti jsou aktivní zejména Organizace spojených národů (OSN) a její orgány, Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD), Evropská unie a další podobné instituce.

Vyloučení dvojího zdanění

V praxi jde o tři základní metody opatření k zamezení dvojího zdanění: zápočet daně, vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů. Metoda zápočtu se dále dělí na zápočet prostý a zápočet úplný a metoda vynětí příjmů na metodu vynětí úplného a metodu vynětí s výhradou progresse. Všechny tyto metody popisuje i ZDP. Příslušnou metodu je třeba před její aplikací dobře pochopit, aby nedocházelo k nesprávným nebo pro poplatníka zbytečně nevýhodným výsledkům.

Metoda vynětí

Metoda vynětí zahraničních příjmů má dvě základní formy – vynětí úplné a vynětí s výhradou progresse. Tato metoda umožňuje vyjmout příjmy zdaněné v zahraničí ze základu daně, tzn. že příjem dosažený v zahraničí se vůbec nezahrne do daňového základu.

- vynětí s výhradou progresse

Ve státě příjemce se do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, avšak pro výpočet daně se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o tento vyňatý příjem, tedy souhrn všech příjmů i zahraničních. Tato metoda má význam v případech, kdy se daň vybírá za použití progresivní sazby.

V praxi se u této metody používá varianta tzv. „zprůměrování“, která spočívá v tom, že se vypočítá průměrné daňové zatížení připadající na souhrn veškerých dosažených příjmů (domácích i zahraničních) a takto zjištěné procento daně se použije na výpočet daně z domácích příjmů.

Méně častá varianta „nadečtení“ (označována také jako „metoda vrchního dílku“) znamená, že příjem dosažený v tuzemsku je fiktivně přičten na příjmy dosažené v zahraničí, tedy je na něj pohlíženo, jako by byl horním příjmem z celkového souhrnu příjmů. Procento daně, které vyplývá pro danou úroveň příjmů, se pak použije pro zdanění domácího příjmu.

Metodu použijí fyzické osoby – rezidenti v ČR.

- vynětí úplné

Metoda se použije způsobem, že se příjmy (výnosy), které plynou ze zdrojů v zahraničí (podléhající zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou) se vyjmou ze zdanění. Možnost využití u tuzemských právnických osob na základ daně či daňovou ztrátu. U fyzických osob, které jsou rezidenty, na úhrn veškerých dílčích ZD snížený o úhrn ztrát před uplatněním nezdánitelných částí ZD a odčitatelných položek.

Metoda zápočtu

Daňová povinnost se sníží o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, a to i když je vyšší než daň vypočtená z příjmů v ČR z příjmů ze zdrojů v zahraničí. Zápočet je možné provést maximálně do výše vzniklé daňové povinnosti. Metoda tak preferuje rovné podmínky tuzemských podnikatelů bez ohledu na zdroj příjmů. Bohužel se ale prakticky nikde ve světě neuplatňuje. Důvod je zcela evidentní. Jestliže je totiž v zahraničí uplatňována vyšší sazba daně než v tuzemsku, pak by to znamenalo, že se stát vzdá části daně z tuzemských příjmů z důvodu, že jinde v zahraničí.

I tato metoda má své varianty, které se liší podle způsobu zápočtu daně zaplacené v zahraničí:

- zápočet plný

Od celkové daně vypočítané v tuzemsku se odečte celá částka daně zaplacená v zahraničí bez ohledu na to, jaká byla v zahraničí uplatněna sazba daně na dané příjmy. Tato metoda je jednodušší avšak ne příliš častá.

- zápočet prostý

Při tomto způsobu se daň zaplacená v zahraničí v souladu se zahraničními předpisy započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše daně, která by v tuzemsku připadala poměrně na zahraniční příjem.

Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně

Zahrnutí daně do nákladů je třeba považovat spíše než za metodu zamezující dvojímu zdanění pouze za způsob, jak takové dvojnásobné zdanění zmírnit. Do nákladů nelze zásadně zahrnout daň, která byla v zahraničí zaplacená v případě, že se podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění vztahuje k příjmům, které podléhají metodě vynětí. Daňově uznatelnými náklady nejsou náklady, které byly vynaloženy na příjmy nezahrnované do základu daně.

Tato metoda se využívá v těchto případech:

- pokud s příslušným státem není uzavřena SZDZ
- situace, při které zahraniční daňová povinnost prošla metodou prostého zápočtu, ale částečně nemohla být od daně odečtena, protože byla vyšší než daň, která by připadala na tuzemské příjmy
- situace, kdy poplatník v přiznání z celosvětových příjmů vykázal daňovou ztrátu nebo kdy nulová celková daňová povinnost souvisela např. s uplatněním odčitatelných položek, včetně odečtu daňových ztrát za předchozí zdaňovací období.

Závěr

Poplatník si v praxi mezi metodami zamezení dvojího zdanění nemůže vybrat. Zákon nebo smlouva o zamezení dvojího zdanění vždy určují, kterou z nich musí v daném případě uplatnit. V některých případech však má poplatník možnost zdroj a charakter příjmů přizpůsobit tomu, co je pro něj výhodné a může mít tedy význam, která z metod zamezení dvojího zdanění je výhodnější.

Zkratky:

ČR - Česká republika

ZD - základ daně

ZDP - zákon o dani z příjmu

SZDZ - smlouva o zamezení dvojího zdanění

Literatura:

[1] BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vyd. Praha: C.H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 80-7179-431-7.

[2] RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2.vyd. Anag, 2006. 261 s. ISBN 80-7263-354-6.

Právní předpisy:

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů

Kontaktní údaje na autora – e-mail:

petraschillerova@seznam.cz