

Zamezení dvojího zdanění ve světě a v Evropě

Světové hospodářské právo 09

Filip Křepelka

krepelka@law.muni.cz

Mezinárodněprávní koordinace zdanění jako reakce na liberalizaci

- Vyšší mezinárodní liberalizace (služby, podnikání, kapitál, ba práce) otevírá prostor pro hospodářský pohyb a působení přes hranice.
- Nekoordinované zdanění může nicméně zásadně činnosti přes hranice omezit. Globální (GATS) ani kontinentální (EU) právo však pravidla pro uplatňování přímého zdanění přímo nestanovuje, jenom s nimi počítá.
- Není pro toto totiž vůle s ohledem na velké rozdíly v daňové politice jednotlivých států.
- Uplatňují se proto nadále dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Potřebnost koordinace i bez liberalizace

- Určitá míra hospodářských činností překračujících státní hranice však existuje i bez liberalizace: státy připouštějí určité služby, určité podnikání zahraničních subjektů na svém území, úvěrování a omezenou migraci určitých pracovníků samy.
- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění tak mají smysl též mezi státy, které pohyb osob, kapitálu a služeb vzájemně neuvolnily.

Připomenutí: daňové souvislosti uvolnění obchodu zbožím

Uvolnění obchodu zbožím si žádá:

- a) odstranění či snížení cel na únosnou úroveň
- b) zamezení daňové diskriminace při uplatňování vnitrostátních nepřímých daní zatěžujících domácí i dovážené zboží (daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daně z obrátu či prodeje) - harmonizace uvedených daní se ovšem očekávat nedá, to jde jen v nadnárodních celcích jako je EU, koneckonců zachovávají se celní kontroly.
- c) osvobození od uvedených daní při vývozu: státy zpravidla nepotřebují mezinárodní závazek.

Daňové souvislosti liberalizace pohybu osob, služeb a kapitálu

- Uvolnění pohybu fyzických a právnických osob za účelem práce a podnikání v zahraničí, mezistátní poskytování služeb a liberalizace investic kapitálu si naopak žádají především určení, který stát je příslušný k uplatňování daní z příjmů, odvodů na sociální a zdravotní zabezpečení a daní z majetku a jeho výnosů.

Zdanění příjmů a majetku ve světě: jednotlivé daně a jejich rysy

- Jednotlivé státy světa mají zásadní rozdíly ve zdanění práce, podnikání, využívání a držby jednotlivých druhů majetku.
- Především existují rozdílné daně týkající se jednotlivých uvedených hospodářských fenoménů.
- Některé státy nezatěžují daněmi vše výše uvedené.
- V řadě států jsou ještě podobně konstruované odvody na veřejné sociální a zdravotní zabezpečení (veřejné pojištění).
- Ještě větší rozdíly jsou potom, pokud jde o základ daně, daňové úlevy a sazby jednotlivých daní.

Důvody rozdílů a rozdílů ve vnitřním zdanění příjmů

- Důvodem rozdílů jsou odlišné fiskální potřeby – dané zejména sociálním a vojenským angažmá - a možnosti jednotlivých států získat potřebné zdroje jinak.
- Řada států má rozdílné zdanění příjmů a majetku na jednotlivých částech svého území: existují regionální a lokální rozdílů. Významné rozdílů ve zdanění jsou zejména ve federacích.

Daňově výhodné státy a vyložené daňové ráje

- Rozdíly ve zdanění jednotlivých hospodářských činností a jednotlivých druhů majetku mohou vést jednotlivce stejně jako právnické osoby k přesunu činností do státu s nižším zdaněním.
- Zdaleka nikoli všechny činnosti a všechny druhy majetku jsou ze své podstaty přemístitelné.
- Migraci pak omezují státy obávající se přistěhovalců, tlumí ji též přirozené překážky.

Daňové ráje

- Státy se tak jenom v omezené míře musejí obávat útěků do daňových rájů.
- Daňové ráje jsou státy – zpravidla malé – jež neuplatňují daně vůbec nebo jenom v nižších sazbách.
- Zajímavé pak může být usídlení se v těchto státech, lze-li do nich převést část hospodářské činnosti nebo zisku ze států, kde se skutečně vytvořil.

Rozdílné zdanění obyvatel a cizozemců

- Zásadou mezinárodního daňového práva je odlišné zdanění tuzemců a cizozemců (rezidentů a nerezidentů)
- Rozlišování nezaměňovat s rozlišováním občan – cizinec. Občanství ohledně zdanění nehraje dnes ve světě roli jinou než nepřímou (v uzavřených státech platí občan = tuzemec)
- Tuzemci jsou zdaněni ze všech příjmů bez ohledu na místo původu (tzv. světový příjem).
- Cizozemci jsou pak zdaňováni pouze z příjmů získaných na území státu.
- Toto odráží možnosti jednotlivých států při vymáhání daní stejně jako mínění, že zdaňování cizozemců ze zahraničních příjmů by představovalo zasahování do záležitostí jiných států.

Nebezpečí dvojího zdanění

- Výše uvedená politika zdaňování všech příjmů obyvatel a místních příjmů cizozemců je daná snahou států zabezpečit své potřeby.
- Podobná politika druhého dotčeného státu ovšem vyvolává dvojí zdanění.
- Práce, podnikání, poskytování služeb a investice kapitálu cizozemcem by tak mohla být znevýhodněna vůči tuzemcům a činnosti doma.
- Hospodářské činnosti překračující hranice by tak nemusely být schopné obstát v soutěži a byly by pravidelně nevýhodné.
- Na místě je proto nějaké zamezení dvojího zdanění.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

- Ve světě je hustá síť smluv o zamezení dvojího zdanění.
- Vzhledem ke značným rozdílům ve zdanění jednotlivými státy není ochota uzavírat smlouvy se všemi státy.
- S daňovými ráji se smlouvy o zamezení dvojího zdanění obvykle neuzavírají.
- Jednotlivé smlouvy také na existující rozdíly ve zdanění mohou odpovídat různými metodami zamezení, výrazně nižší daně ve druhém státě je tendence vyrovnávat trváním na metodě započtení namísto vynětí.
- Státy tak pochopitelně nenacházejí vůli vytvořit mnohostrannou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Modelová smlouva

- Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) vytvořila vzor smlouvy o zdanění příjmů a majetku.
(je to vzor, nikoli otevřená či pootevřená mezinárodní smlouva).
- Vzor není závazný všeobecně, dvojice států jej mohou následovat jen částečně.
- Vzor neřeší vše do podrobností, doplnění nebo upřesnění členskými státy je proto vhodné.
- Vzor se opakovaně upravuje, nyní je z roku 2008.
- Ke vzoru OECD ve spolupráci se členskými státy vytváří soubor vysvětlivek a výkladů, které mohou usnadňovat a sbližovat uplatňování úřady a soudy jednotlivých smluvních stran, samozřejmě při vědomí si rozdílů mezi jednotlivými smlouvami.

Vymezení daní a osob a jejich definice

- Smlouvy zpravidla výčtem připomínají daně jedné a druhé strany, na něž se uplatňují, jakkoli předpokládají dopad též na budoucí stejné či podobné daně.
- Smlouvy postulují své uplatnění na obyvatele (residenty) smluvních stran obecně bez ohledu na jejich občanství.
- Smlouvy podrobně definují právnické osoby, společnosti, podnik, mezinárodní odpravu, činnost, státní příslušníky apod.
- Zvláštní pozornost se věnuje s ohledem na nejistotu a možné zneužívání této nejistoty daňovými poplatníky vymezení obyvatele-tuzemce (rezidenta). Realita totiž zdaleka nemusí odpovídat formálnímu určení (trvalý pobyt).
- Podrobně se vymezuje usazení za účelem podnikání a odlišuje od činností přechodných (krátká stavba) anebo podpůrných (např. nakládání se zbožím).

Zdaňování jednotlivých příjmů I

- Příjmy z užívání nemovitostí (včetně zemědělských statků) se zdaňují ve státě nemovitosti.
- Zisky z podnikání na základě usazení se zdaňují ve státě usazení. Lze uplatnit související náklady (otázka rozdělování nákladů).
- Výnosy mezinárodní přepravy se zdaňují v sídle dopravce.
- Pamatuje se také na majetkové propojení podniků, resp. společností, které je provozují. Stanoví se rámcová pravidla pro určení výnosů propojených společností na základě srovnání se vztahy mezi nezávislými společnostmi.

Zdaňování jednotlivých příjmů II

- Pozornost se věnuje zdaňování dividend, úroků, licenčních poplatků z užívání duševního vlastnictví, zisků z prodeje majetku v rámci podnikání.
- Zaměstnanci platí daň ve státě, ve kterém jsou zaměstnaní (lex loci laboris).
- Výjimkou jsou případy detašování, jsou-li naplněné rozmanité podmínky (časové omezení). Pak se zdaňuje ve státě běžného zaměstnání a k detašování se nepřihlíží.
- Pozornost se věnuje též odměnám členů vedení obchodních společností.
- Příjmy umělců a sportovců se zásadně zdaňují ve státě provedení činnosti.
- Pozornost se věnuje případnému zdaňování důchodů.
- Stipendia jsou zdaňována (pokud vůbec) pouze ve státě poskytnutí, nikoli ve státě pobytu.

Metody zamezení dvojího zdanění: vynětí a započtení

- **Vynětí** (osvobození) znamená, že se zdaňuje jen ve státě původu příjmů a ve státě příslušnosti (tj. kde je dotyčný daňový tuzemec) se příjem vůbec nedaní.
- **Započtení** znamená, že daň odvedená tuzemcem z příjmů ze zdrojů ve druhém smluvním státě se započítá oproti daňové povinnosti.
- Leckteré smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají pro různé příjmy obě metody.
- Neochota přistoupit na vynětí (osvobození) je příznačná pro stát s vyššími daněmi než ve druhé smluvní straně.
- Započtení lze považovat za kompromis ve srovnání s nevíli uzavřít smlouvu o zamezení vůbec.

Zrovnoprávnění

- Daňové právo zpravidla otevřeně nediskriminuje zahraniční subjekty nebo příjemce ze zahraničí.
- Implicitní diskriminace se nicméně objevuje při rozlišování mezi daňovými tuzemci a cizozemci.
- Státy poskytují leckteré výhody – např. úlevy na daních kvůli osobnímu či rodinnému stavu – pouze daňovým tuzemcům.
- Smlouvy toto rozlišování potvrzují.
- Jinak ale „pro jistotu“ zakazují rozlišování podle státního občanství či příslušnosti právnických osob.

Řešení sporů, výměna informací, spolupráce při vymáhání

- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění postulují pravidla pro řešení sporů mezi smluvními stranami, tj. mezi členskými státy. Takové řízení nemají právo vyvolat dotčení jednotlivci.
- Pro řádné zabezpečení zdanění se předpokládá výměna informací.
- Některé smlouvy postulují mechanismus uznávání daňových výměrů.

Snaha potlačit daňové ráje a zmírnit daňovou soutěž států

- Ve světě je spousta podnikatelů a příjmově úspěšných jednotlivců, kteří nechtějí platit daně ve své zemi.
- Je proto snaha převádět zisky různými cestami (zejména různými obchody mezi spřízněnými společnostmi) do daňových rájů.
- Státy s vysokou daňovou zátěží se snaží tomuto bránit různými opatřeními, zejména hodnocením důvodnosti tvrzených nákladů.
- Státy, odkud zisky unikají, vyvíjejí na daňové ráje často nevybíravý nátlak v podobě odmítání jinak obvyklé spolupráce v řadě záležitostí.
- Mezi členskými státy OECD nicméně nepanuje shoda ohledně míry nebezpečnosti daňových rájů a síly tlaku.

Zamezení dvojího zdanění mezi členskými státy EU – uznání dvoustranných smluv

- Přímé zdanění není v kompetenci EU.
- SES pouze předpokládala a vítala uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění.
- Lisabonská smlouva uvedené ustanovení nicméně zrušila.
- Mezi členskými státy je hustá síť smluv. Využívá se obvykle model OECD.
- ČR má smlouvy se všemi členskými státy.

Zásahy Soudního dvora

- Soudní dvůr čas od času výkladem základních svobod postuluje řešení ve prospěch migrantů za prací či podnikání či při poskytování služeb, jež jde nad rámec požadavků smluv o zamezení dvojího zdanění.
- Uspořádání jimi stanovená se nejeví být dostatečná pro naplnění základních svobod.
- Je třeba připomenout, že většina migrantů přechází do jiného státu a stává se jeho rezidenty. Se svým domovským státem tedy daňové vztahy přerušují. Judikatura tedy pomáhá jenom malému okruhu.

Nevůle poskytnout kompetenci EU

- Členské státy EU nebyly ani v Lisabonu ochotné svěřit EU žádné kompetence ve věcech přímého zdanění.
- Není tak vůbec možná harmonizace přímých daní (v podobě jejich vymezení a následně stanovování sazeb).
- Není ale ani možná legislativní koordinace uplatňování přímých daní (např. dílčení osobních a rodinných úlev podle podílu příjmů)

Účast České republiky a zamezení dvojího zdanění

- Česká republika má rozsáhlou síť smluv o zamezení dvojího zdanění (dle Internetu MF ČR v roce 2012 přes 70), které bezpochyby pokrývají velkou většinu hospodářských činností překračujících státní hranice.
- Většina smluv byla uzavřena v posledních dvou desetiletích, některé nicméně navazují na starší smluvní ujednání.

Odvody na sociální a zdravotní zabezpečení – jiný režim

- Řada států (též ČR) práci však zatěžuje především veřejným pojistným na sociální a zdravotní zabezpečení.
- Kompetenci k výběru veřejného pojistného od pracovníků příslušejících k více státům (pendleři, zaměstnanci či samostatní podnikatelé ve více státech) stanovují státy samy nebo se příslušnost stanoví na základě dvoustranných mezinárodních smluv o sociálním zabezpečení. V EU příslušnost stanoví nařízení 883/2004 (dříve 1408/71). Předpokládá se dokonce převádění odvodů do druhého státu.
- Povinnosti platit odpovídá nárok na zabezpečení.