

7 Závěr

Problematika mezinárodního zdanění příjmů nabývá na svém významu zejména v souvislosti s globalizací světa. Daňové subjekty neustále rozšiřují své aktivity za hranice jednoho státu a jejich činnost tak získává mezinárodní rozměr.

Působení daňových subjektů na území daného státu přináší státu daňové výnosy, kterých se každý stát nerad vzdává a snaží se je maximalizovat. Vnitrostátní daňové předpisy každého státu proto vymezují rozsah daňové povinnosti daňových subjektů a zdanitelné příjmy, které pocházejí ze zdrojů na území daného státu.

V rámci mezinárodního působení subjektů tak vzniká základní otázka ohledně určení místa, kde subjekt bude zdaňovat své dosahované příjmy a v jakém rozsahu. Subjekty povinné k dani, poplatníky daně, vymezují vnitrostátní daňové předpisy každého státu.

Vnitrostátní daňové předpisy rozlišují poplatníky na daňové rezidenty a nerezidenty daného státu. Každý poplatník je daňovým rezidentem jednoho státu a tedy daňovým nerezidentem ostatních států.

Poplatníci, kteří se považují za daňové rezidenty státu, mají vůči danému státu neomezenou daňovou povinnost vztahující se na celosvětové příjmy. Daňoví nerezidenti mají omezenou daňovou povinnost vůči danému státu týkající se pouze příjmů dosažených ze zdrojů na území daného státu.

Na základě vnitrostátních daňových předpisů může více států považovat poplatníka dosahujícího příjmy z více států za svého daňového rezidenta a požadovat tak zdanění jeho celosvětových příjmů, které by tak byly podrobeny dani více než jednou.

Státy mezi sebou uzavírají SZDZ, na základě kterých se poplatník považuje vždy za daňového rezidenta pouze jednoho státu.

SZDZ vycházející z OECD modelové smlouvy upřednostňují zdanění příjmů ve státu daňového domicilu poplatníka, zatímco SZDZ vycházející ze Vzorové smlouvy OSN upřednostňují zdanění příjmů ve státu zdroje příjmů.

Zdroj příjmů vymezují primárně vnitrostátní daňové předpisy. Zdanitelné příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR vymezuje § 22 ZDP. SZDZ státu zdroje příjmu přiznávají obvykle omezené právo na zdanění některých druhů příjmů. Omezené oprávnění ke zdanění spočívá nejčastěji ve stanovení hranice, kterou nesmí uložená daň přesáhnout.

SZDZ vždy vymezí stát oprávněný ke zdanění konkrétního druhu příjmu. Stát ovšem může příjem zdanit pouze tehdy, pokud je považován za zdanitelný příjem i podle

jeho vnitrostátních daňových předpisů. Je tedy na rozhodnutí příslušného státu, zda ke zdanění příjmu přistoupí na základě své vnitrostátní daňové legislativy nebo ne.

Stát, který podle svých vnitrostátních daňových předpisů nepovažuje určitý příjem daňového nerezidenta ze zdrojů na svém území za zdanitelný, se nemůže jeho zdanění domáhat pouze na základě SZDZ.

Význam SZDZ tedy spočívá v nalezení kompromisu při rozdělování daňového výnosu mezi smluvní státy. SZDZ jsou nejčastěji využívaným opatřením k vyloučení dvojího zdanění příjmů.

Na základě příslušné SZDZ se aplikují metody k zamezení dvojího zdanění, tedy metoda zápočtu a metoda vynětí příjmů. Použitím metod k zamezení dvojího zdanění se nepodaří vždy zcela vyloučit dvojí zdanění příjmů, ale alespoň se zmírní jeho následky.

Státy s rozsáhlou sítí SZDZ umožňují zmírnit dopady dvojího zdanění příjmů s velkým počtem smluvních států a tím snižují daňové zatížení daňového poplatníka a tak zvyšují atraktivitu podnikatelského prostředí daného státu.

Daňové zatížení hraje významnou roli při rozhodování investora o započítání činnosti či podnikatelské aktivity na území daného státu.

ČR se v současné době snaží snižovat daňové zatížení poplatníků. V rámci reformy veřejných financí účinné od 1. ledna 2008 byla například sazba daně z příjmů právnických osob snížena z 24 % v roce 2007 na 21 % v 2008 a na 20 % za zdaňovací období 2009. V roce 2010 by měla sazba daně z příjmů právnických osob činit 19 %.

Výše sazby daně není jediným aspektem při posuzování přiměřenosti daňového zatížení pro daňové nerezidenty na území ČR. Mezi další aspekty lze zahrnout například okruh nákladů uplatnitelných jako náklady vynaložené na dosažení zdanitelných příjmů, možnost využití osvobození příjmů od daně, zejména dividend, nebo možnost využití metod zamezení dvojího zdanění.

Státy by měly udržovat daňové zatížení na přiměřené úrovni, aby nevedlo k přesunu stávajících aktivit poplatníků generujících zdanitelné příjmy z území daného státu na území jiného státu a zároveň podporovalo rozvoj nových podnikatelských aktivit generujících zdanitelné příjmy.

Pokud daňové zatížení přesáhne míru únosnosti pro daňového poplatníka, může to tedy vést i k jeho snaze o daňové úniky nebo v rámci daňové optimalizace o snížení své daňové povinnosti prostřednictvím platby příjmů přes více států.

Za této situace může poplatník usilovat o zdanění maximálního podílu svých příjmů prostřednictvím daňových rájů, které se vyznačují velmi nízkým zdaněním příjmů a bývají proto útočištěm zejména nadnárodních společností.

Žádný stát se nechce vzdávat svého daňového výnosu a proto musí svými vnitrostátními daňovými předpisy reagovat na aktuální ekonomickou situaci a zatraktivňovat své podnikatelské prostředí.

Daňová legislativa by však měla mít záruku určité právní jistoty pro daňové poplatníky a neměla by podléhat příliš častým změnám. Daňové předpisy České republiky se kvůli častým změnám mohou stát pro poplatníka nepřehledné a proto nesrozumitelné.

MF ČR se snaží prostřednictvím vydávání pokynů a sdělení zpřehlednit daňové předpisy ČR a odstranit nejasnosti vzniklé při jejich výkladu. V důsledku existence velkého množství různých pokynů a sdělení v nich poplatník ovšem snadno ztratí orientaci a jejich význam proto klesá.

Česká republika se v současné době snaží přizpůsobovat daňové předpisy ve prospěch daňových poplatníků, což je zapříčiněno i konkurencí o daňový výnos s ostatními státy, například se Slovenskou republikou z důvodu zavedení tamní jednotné sazby daně z příjmů.

Konkurence mezi státy o získání daňového výnosu může tedy být ku prospěchu poplatníka a přílišné snahy států o sjednocování daňových sazeb a způsobu zdanění mohou tuto konkurenci narušit.

Změny daňových předpisů ve prospěch poplatníka může také nepříznivě ovlivnit nebo zastavit například nepříznivá ekonomická situace, nutnost úhrady schodku státního rozpočtu, ale i změna politických zájmů.