

Závěr

Ve své rigorózní práci „Mezinárodní a vnitrostátní aspekty dvojího zdanění“ jsem si vytýčila několik cílů za účelem ohraničení předmětu dvojího zdanění v daňovém právu.

V **první kapitole** jsem se pokusila vymezit dvojí zdanění pomocí charakteristických znaků, jenž jsem při studiu odborné literatury a právních předpisů nalézala. Při jejich uspořádání k posouzení souvislosti se ukázaly velmi významným celkem poznatků. Prvním z takových charakteristických znaků se projevil právní základ zdanění, a to nejen jako předpoklad, nýbrž i jako výsledek uskutečňování práva státu ukládat daně, které náleží k jeho výkonu státní suverenity. U zdůvodnění různých aspektů úpravy právního základu zdanění považuji za významná především ta jeho určení, která jej relativně rozdělují na část týkající se mezinárodního dvojího zdanění a část o vnitrostátním dvojím zdanění. Výkonem státní suverenity vznikají státu právní následky, které nicméně nepřímo ovlivňují nezávislost státní suverenity jiných států v mezinárodním společenství. Se snahou států eliminovat nepřímé zásahy do výkonu jejich suverenity souvisí nejdůležitější charakteristický znak, který je předmětem zájmu především podnikatelské veřejnosti, neboť se týká nástrojů, jenž státy přijímají k omezení či vyloučení dvojího zdanění. V současném období lze označit za takové nástroje jednak přijímání vnitrostátních jednostranných opatření, dále uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a konečně vytvoření metod vyloučení mezinárodního dvojího zdanění. Závěr této kapitoly dokládá, že v České republice dochází zcela běžně k vnitrostátnímu dvojímu zdanění, a sice k tzv. ekonomickému dvojímu zdanění, o čemž svědčí právní úprava zdanění zisků akciových společností a společností s ručením omezením a dividend/podílů jejich akcionářů/společníků, konstrukce daňového základu komanditních společností, zdanění podílu tichého společníka na zisku podnikatele a zdanění zisků kapitálových společností a jejich dceřiných společností.

Ostatní kapitoly se již zabývají problematikou mezinárodního dvojího zdanění.

Druhá kapitola je věnována vnitrostátním aspektům mezinárodního dvojího zdanění, a to právní úpravě oblasti mezinárodního dvojího zdanění v České republice. Základ k rozboru vybraných zákonných ustanovení vychází ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. V podkapitolách bylo také na některých příkladech z výběru právní úpravy demonstrováno, jak Česká republika při výkonu svého práva ukládat daně aplikuje právní základ zdanění vůči poplatníkům, vyskytujícími se na jeho státním území. Lze říci, že z hlediska právní jistoty daňových poplatníků je v určitém ohledu nejistá jejich osobní daňová příslušnost. V případě poplatníků fyzických osob je problematika změn v rozsahu daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období obsažena pouze v pokynu D-300 a ZDP ji přímo neupravuje. Výklad v pokynu D-300 je sice považován za autoritativní, není však právně závazný a nemůže vůli zákonodárce nahrazovat. Obdobně lze poukázat u poplatníků právnických osob na § 17 odst. 3 ZDP, ve kterém je úprava pojmu „místo vedení“. Do roku 2000 byl tento pojem součástí právního řádu pouze prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění. Otázka osobní daňové příslušnosti je základním institutem daňového práva, a proto by jeho právní úprava měla být od počátku jednoznačná a v úplnosti vymezena v právních předpisech. Dalším významným aspektem pro otázky mezinárodního dvojího zdanění ve vnitrostátní úpravě je ustanovení v § 38f ZDP o vyloučení dvojího zdanění. Do roku 2000 toto ustanovení zároveň plnilo úlohu vnitrostátního jednostranného opatření, neboť nevázalo poskytnutí daňových výhod poplatníkům na uzavření mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Od účinnosti zákona č. 492/2000 Sb., kterým byl novelizován ZDP, české daňové právo umožňuje od 1. ledna 2001 vyloučit dvojí zdanění pouze u příjmů, které mají původ v zemích, s nimiž Česká republika tuto smlouvu uzavřela a v ostatních případech ZDP připouští pouze zmírnění dvojího zdanění.

Třetí kapitolu věnovanou mezinárodním aspektům mezinárodního dvojího zdanění považuji za zásadní část překládané rigorózní práce. Kapitola je uvozena krátkým historickým přehledem o mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Z pohledu Československa, resp. České republiky bylo důležité zejména období od počátku 90. let minulého století, kdy tyto

mezinárodní smlouvy byly jednou z cest k odstranění překážek rozvoje tržní ekonomiky s cílem poskytnout zahraničním investorům v daňové oblasti záruky pro jejich investice. V současnosti má Česká republika uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění s 75 státy. Podle Ústavy tento typ mezinárodních smluv patří mezi tzv. prezidentské smlouvy, neboť sjednávat a ratifikovat je přísluší podle čl. 63 odst. 1 písm. b) prezidentovi republiky. Před ratifikací těchto smluv rozhoduje Ústavní soud o jejich souladu s ústavním pořádkem. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou sjednávány převážně jako smlouvy dvoustranné, nicméně byly uzavřeny i některé mnohostranné smlouvy. Výklad těchto smluv je prováděn jednak podle pravidel výkladu mezinárodních smluv stanovených ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu, jednak je upraven bezprostředně v ustanoveních samotných smluv. Pro usnadnění sjednávání a aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění byly vypracovány v rámci mezinárodních organizací vzorové smlouvy. Vzorová smlouva OSN byla určena zemím s odlišnou ekonomickou úrovní, Vzorová smlouva OECD pro státy srovnatelné hospodářské úrovně. Česká republika si pro uzavírání těchto mezinárodních smluv vytvořila vlastní vzorovou smlouvu, jež je odvozena především ze Vzorové smlouvy OECD a současně představuje v ucelené podobě výchozí pozici České republiky pro vyjednávání tohoto typu mezinárodních smluv s ostatními státy. Podkapitola věnovaná jednotlivým ustanovením smluv o zamezení dvojího zdanění je založena na srovnání české vzorové smlouvy a odpovídajících článků smluv uzavřených Českou republikou. Odchylná ustanovení uzavřených smluv od české vzorové smlouvy dokumentují, že Česká republika při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění ne vždy prosadila své výchozí stanovisko a konečná podoba uzavřené smlouvy je výsledkem kompromisu s vyjednávací pozicí druhého smluvního státu. Východiskem srovnání je česká vzorová smlouva, která není veřejnosti běžně dostupná pro svou povahu interního podkladového dokumentu Ministerstva financí pro sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění. Ačkoliv se srovnání opírá o vzorovou smlouvu, jež se mohla ve sledovaném období měnit, přesto mám za to, že získané soubory odchylek k jednotlivým ustanovením mají svou vypovídací hodnotu. Je zřejmá tendence, že vzorové smlouvy, jak česká tak OECD, usnadňují sjednávání těchto mezinárodních smluv, a zároveň že problematika mezinárodního dvojího zdanění je stále aktuální i v České republice. Na poznatky získané srovnáním uzavřených smluv

s českou vzorovou smlouvou navazuje porovnání české vzorové smlouvy a Vzorové smlouvy OECD a charakteristika zvláštních ustanovení, které jsou upraveny pouze v několika málo uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Výsledkem porovnání české vzorové smlouvy a Vzorové smlouvy OECD jsou jednak odlišnosti odůvodněné výhradami České republiky ke Vzorové smlouvě OECD, jednak odlišnosti nesouvisející s těmito výhradami. Dále je doplněna analýza úspěšnosti České republiky prosadit své výhrady ke Vzorové smlouvě OECD do smluv uzavřených a zveřejněných po roce 1997 s výsledkem, že Česká republika je v tomto ohledu relativně velmi úspěšná. Tato kapitola je ukončena vymezením dalších mezinárodních smluv a právních předpisů, které upravují nebo souvisejí s oblastí dvojího zdanění. Jsou to především tzv. omezené smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které upravují pouze specifické druhy příjmů, a dále přehled právních předpisů Evropské unie.

Vzhledem k předchozím kapitolám za neméně důležitou považují **čtvrtou kapitolu**, ve které je problematika dvojího zdanění předvedena na modelovém příkladu spočívajícím v porovnání zdanění českých daňových rezidentů v závislosti na aplikaci platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Slovenskou republikou. Kapitola je nejprve uvedena výběrem z relevantní platné slovenské právní úpravy stanovené v zákoně č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov a zákoně č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. Poté následuje porovnání zdanění příjmů českých daňových rezidentů ze zdrojů na území Slovenské republiky a zdanění jejich majetku umístěného na jejím území z pohledu poplatníka fyzické osoby a poplatníka právnické osoby, přičemž je uveden standardní postup při aplikaci Smlouvy a nato navazuje popis situace, kdyby se Smlouva neaplikovala. Podkapitoly porovnání se věnují určení daňové rezidence, vyloučení dvojího zdanění, zdanění příjmů ze zdrojů na Slovensku a zdanění majetku umístěného na jeho území. Tato kapitola je zakončena zhodnocením provedeného porovnání zdanění českých daňových rezidentů a srovnáním jednotlivých článků platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění s příslušnými články české vzorové smlouvy.

Závěrečná **pátá kapitola** rigorózní práce se podrobně věnuje metodám vyloučení a omezení dvojího zdanění. Představeny jsou především dvě základní metody vyloučení dvojího zdanění – metoda vynětí a metoda zápočtu v jejich jednotlivých formách. Uvedena je také doplňková metoda omezení dvojího zdanění – metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů.

Vzhledem k poznatkům, které jsem při zpracování své rigorózní práce získala, mohu uvést, že oblast dvojího zdanění je komplexní a lze ji sledovat s ohledem na vnitrostátní i mezinárodní aspekty. Jelikož převažující původ dvojího zdanění je překrývání daňových předpisů států, a z tohoto důvodu vznikající mezinárodní dvojí zdanění, převážná část této práce je věnována problematice mezinárodního dvojího zdanění. Vnitrostátní aspekty mezinárodního dvojího zdanění, tj. úpravu ve vnitrostátních právních předpisech, považuji za část doplňující jeho mezinárodní aspekty, jež pokládám za stěžejní. Je tomu tak především z důvodu velkého množství uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění s důsledkem, že úlohou vnitrostátních norem je následně upravit osobní a věcnou daňovou příslušnost poplatníků. Významnost vnitrostátní úpravy ovšem zůstává nedotčena v tom ohledu, že vlastní zdanění, tedy zda určitý příjem bude zdaněn či nikoliv, záleží výhradně na vnitrostátní právní úpravě, neboť smlouvy o zamezení dvojího zdanění jako kolizní normy mohou pouze stanovit oprávnění smluvního státu příjem zdanit, nikoliv být samotným právním základem pro uložení daňové povinnosti.

S přihlédnutím k šíři problematiky dvojího zdanění nebylo účelem této práce zabývat se všemi otázkami, které se nabízejí. Jelikož jsem při zpracování tématu věnovala hlavní pozornost mezinárodním aspektům dvojího zdanění, u vnitrostátních aspektů jsem proto považovala kvůli rozsahu práce za dostatečné zkoumat je pouze v rovině platné právní úpravy bez související judikatury.

Na podkladě porovnání zdanění českých daňových rezidentů v závislosti na aplikaci platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve čtvrté kapitole by mohl vzniknout dojem, že pokud je možné kvantifikovat pozitivní efekty daňových rezidentů z aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění (prostřednictvím výše zahraničních daní, které jim byly započteny na jejich daňové povinnosti v ČR), lze z toho dovodit i negativní efekt pro ČR jako výpadek v daňových příjmech ve

výši odpovídající započteným zahraničním daním. Případně pokud se uplatní ustanovení § 38f odst. 4 ZDP u příjmů ze závislé činnosti, že lze připočíst do této „ztráty“ také nevybrané daně z příjmů vyjmutých ze zdanění v ČR. Tuto úvahu nepovažuji za správnou, neboť především nelze považovat za jisté, že stejný rozsah zahraničních aktivit daňových poplatníků by byl uskutečněn i v případě, že by smlouva nebyla uzavřena, a tudíž že by byly skutečně vybrány jinak ušlé daňové příjmy ve stejné výši. Zároveň nelze pominout skutečnost, že stát získává ze zahraničních aktivit svých poplatníků i jiné výhody, například že v souvislosti s růstem podnikatelských aktivit dochází ke snižování nezaměstnanosti, že ušetřené prostředky podnikatelů jsou jimi investovány do rozšiřování jejich aktivit atd. Ostatně jak bylo uvedeno v kapitole 1, zájmem státu je uzavírat smlouvu o zamezení dvojího zdanění i z politických důvodů k podpoře mezinárodního obchodu. Podpisem smlouvy se vzdává zdanění některých příjmů ze zdrojů nacházejících se na jeho území a tyto „daňové ztráty“ také nelze jednoznačně vyčíslit.

Tedy pokud by bylo považováno za účelné vyvodit z aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění určité závěry v podobě kvantifikace přínosů, bezpochyby je lze na straně poplatníků daňových rezidentů určit jako prostředky, které díky těmto smlouvám zůstaly v jejich dispozici. Nicméně skutečnost, že se stát těchto prostředků v jejich prospěch vzdal, nelze chápat pouze jako výpadek daňových příjmů. V této souvislosti by bylo proto užitečné provést analýzu těchto prostředků s přihlédnutím k tomu, řádově jakých výší s jednotlivými státy dosahují a jak se vyvíjejí v čase, což by mohlo být předmětem jiné autorské práce.