

## Závěr

Předmětem mé diplomové práce je problematika mezinárodního dvojího zdanění příjmů a to z pohledu jeho vnitrostátních i mezinárodních aspektů. Mezinárodní dvojí zdanění je téma hodně široké, s nespočtelným množstvím různých hledisek. Mnohé z nich, jako je například problematika vzniku a zdanění stálé provozovny, jsou samy o sobě tak obsáhle, že by jistě mohly být předmětem samostatné diplomové práce. Jelikož mou snahou byla detailnější analýza se zaměřením na výkladové nejasnosti a popis aktuálních změn relevantní legislativy, rozhodla jsem se v mojí práci blíže zaměřit pouze na jeden druh příjmů a to na příjmy plynoucí z účasti společníků na společnosti. U ostatních druhů příjmů právnických osob jsem se pokusila alespoň popsat jejich zdanění z pohledu ČR i z pohledu mezinárodního. V práci jsem se nezabývala aspekty mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob.

Práce je koncepčně řešena tak, že v úvodních kapitolách popisují obecné základy mezinárodního zdaňování a z toho plynoucího mezinárodního dvojího zdanění. Znalost pojmů jako je „daňový rezident“ nebo „stát zdroje příjmu“ je základem pro pochopení celé problematiky mezinárodního dvojího zdanění. Každý stát si pojem daňového rezidenta definuje sám ve své vnitrostátní legislativě. Může tak docházet k situacím, že z důvodu rozdílnosti vnitrostátních úprav budou dva nebo více států považovat tu samou osobu za svého daňového rezidenta. Daňové rezidentství určuje rozsah daňové povinnosti ke státu. Osoba, která je daňovým rezidentem státu, má neomezenou daňovou povinnost vůči tomuto státu. Znamená to, že je povinna přiznat ke zdanění nejen příjmy dosahované ze zdrojů na území tohoto státu, ale také příjmy dosahované ze zdrojů v zahraničí. Kdyby každý stát zdaňoval pouze příjmy svých daňových rezidentů a za splnění předpokladu, že by nemohlo dojít k situaci, kdy jedna osoba by byla považována za rezidenta dvou a více států, k žádnému mezinárodnímu dvojímu zdanění by nedocházelo. V praxi tomu ale tak není. Státy mají snahu zdanit nejen příjmy svých daňových rezidentů, ale i příjmy dosahované ze zdrojů na jejich území osobami, které nejsou jejich daňovými rezidenty. Dochází tak k situacím, kdy jsou příjmy té samé osoby zdaněny dvakrát – jednou jako její celosvětový příjem a jednou jako příjem ze zdrojů na území jiného státu. Také může dojít k situaci, že je příjem jedné osoby zdaněn dvakrát – jednou ve státě A a jednou ve státě B z důvodu, že oba tyto státy považují danou osobu za svého daňového rezidenta. Obě tyto situace naplňují definici tzv. právního dvojího zdanění, ke kterému dochází, když je ten samý poplatník daně u toho samého předmětu daně podroben zdanění dvakrát. Obě dvě situace také zároveň představují tzv.

mezinárodní dvojí zdanění. Na rozdíl od vnitrostátního dvojího zdanění, ke kterému dochází v rámci hranic jednoho státu a které je výsledkem ať již úmyslu nebo opomenutí zákonodárce, se u mezinárodního dvojího zdanění jedná o samovolně vzniklé situace bez přímého ekonomického nebo fiskálního důvodu.

Mezinárodní dvojí zdanění příjmů je celosvětově považováno za nepříznivý jev. Je brzdou rozvoje mezinárodního obchodu, pohybu investic a kapitálu. Narušuje konkurenční prostředí. Základním cílem podnikání a investic je dosahování zisku. Tento zisk ale může být výrazně snížen právě cestou daňových odvodů. Podnikatelé by se zcela jistě zdráhali investovat do jiného státu, pokud by to pro ně zároveň znamenalo, že musí dosažené zisky zdanit vícekrát. Proto se rychle rozšířila snaha o řešení problému mezinárodního zdanění na mezinárodní úrovni. Protože příčinou vzniku mezinárodního dvojího zdanění je kolize daňových zákonů dvou různých suverénních států, mohlo být toto účinně vyloučeno pouze takovým opatřením obou těchto států, které je vzájemně koordinováno mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Státy mezi sebou začaly uzavírat smlouvy o zamezení dvojího zdanění, prostřednictvím kterých si stát zdroje příjmu a stát rezidence příjemce příjmu vzájemně vymezují právo na zdanění jednotlivých druhů příjmů, které svým charakterem přesahují hranici jednoho státu. Obecně, proces sjednávání mezinárodních smluv je časově náročným vyjednávacím procesem. Proto se v oblasti mezinárodního zdanění vyvinula snaha o vytvoření jakéhosi návodu ke sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění. Takový návod přinesla Modelová smlouva OECD, která slouží jako vzor členským státům, které chtějí uzavřít dohodu o zamezení dvojího zdanění. Vznikla na půdě OECD a má formu doporučení. Od členských států se očekává, že při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění budou postupovat podle návodu, který Modelová smlouva dává. Nedílnou součástí Modelové smlouvy je i Komentář k jejím jednotlivým ustanovením, který je významnou pomůckou k interpretaci jejích jednotlivých ustanovení. Z pohledu daňových subjektů je v konkrétních případech potřeba vždy postupovat podle ustanovení příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ty se mohou od ustanovení Modelové smlouvy také lišit. Modelová smlouva dává totiž v některých případech státům na výběr, zda-li konkrétní ustanovení zahrnou do svých smluv. Státy mají také možnost prostřednictvím různých výhrad a akcentů vznesených k Modelové smlouvě předem oznámit, že při sjednávání mezinárodních smluv budou postupovat odlišně. Modelová smlouva také většinou určuje z pohledu státu zdroje pouze maximální sazby daně. Proč je tedy Modelová smlouva a znalost jejích jednotlivých ustanovení významná nejen pro státy, jako subjekty sjednávající smlouvy, ale také pro samotné daňové subjekty? Samotné smlouvy o zamezení dvojího zdanění neobsahují

komentář k jejich jednotlivým ustanovením. Modelová smlouva a Komentář k ní tak představují významné interpretační vodítko při výkladu jednotlivých ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění. V mé diplomové práci jsem proto zpracovala problematiku mezinárodního zdanění popisem zdanění jednotlivých druhů příjmů na základě jednotlivých ustanovení Modelové smlouvy. Systém smluv o zamezení dvojího zdanění funguje obecně tak, že smlouva stanoví možnost, popř. nemožnost, zdanění ve státě zdroje příjmů. V případě, že je daná možnost zdanění i ve státě zdroje příjmů, dochází k mezinárodnímu dvojímu zdanění. V návaznosti na to smlouva v souladu se svým účelem stanoví způsob zamezení tomuto dvojímu zdanění. Metodám zamezení dvojího zdanění je v mé práci věnovaná samostatná kapitola. V této kapitole jsem popsala jednotlivé metody zamezení dvojímu zdanění a poté jsem se pokusila o analýzu výhodnosti jednotlivých metod. Obecně je vždy výhodnější metoda úplného zápočtu před metodou prostého zápočtu. Výsledek porovnání výhodnosti metody zápočtu a metody vynětí ale záleží především na konkrétních okolnostech, jako je výše zdanění ve státě zdroje příjmů, výše zdanění ve státě rezidence příjemce, ale také konkrétní znění smlouvy o zamezení dvojího zdanění a související vnitrostátní ustanovení. V některých případech je možné započíst zahraniční daň na daňovou povinnost ve státě zdroje, i když reálně nebyla zaplacená. Dále je někdy možné vyjmout ze zdanění ve státě rezidence také zahraniční příjmy, které v zahraničí reálně zdaněny nebyly.

Jak jsem již uvedla výše, primárním cílem mého podrobného zkoumání bylo mezinárodní zdaňování dividendových příjmů a dalších příjmů plynoucích z účasti společníků na společnosti. V jednotlivých kapitolách jsem rozebrala zdanění z pohledu Modelové smlouvy i zdanění z pohledu českých vnitrostátních předpisů. Pokusila jsem se zejména o podrobnou analýzu článku 10 Modelové smlouvy upravujícího zdaňování dividendových příjmů a dalších příjmů plynoucích z účasti na společnosti. Jak je vidět z mých závěrů, není zcela jednoznačné, které druhy příjmů lze pod tento článek podřadit. Několik kapitol jsem proto věnovala právě analýze různých druhů příjmů, které mohou z účasti na společnosti plynout, a jejich zdanění. Jedná se nejen o podíly na zisku, ale i o další příjmy plynoucí z jiných fondů společnosti. Také může dojít k distribuci fondů společnosti při ukončení účasti společníka na společnosti nebo při ukončení činnosti společnosti.

V praktické části jsem se pokusila popsat dvě daňově výhodné struktury z pohledu mezinárodního zdanění příjmů z účasti na společnosti. V dnešní době není výjimečné, že společnosti zakládají svoje pobočky v různých částech světa a investoři investují své prostředky přeshraničně. Významným faktorem, který ovlivňuje jejich rozhodnutí o umístění své investice, je také zdanění, které jim z investice bude plynout. Ideální země by měla mít

širokou sítí smluv o zamezení dvojího zdanění. Také by měla mít možnost čerpat výhody členského státu EU na poli zdanění (z pohledu zdanění příjmů plynoucích z účasti na společnosti se jedná zejména o osvobození dividendových příjmů a osvobození v případě prodeje podílů na společnosti). Vybrala jsem pro obě struktury jako vhodnou zemi Kypr. Tato země je výhodná nejen jako země dceřiné společnosti, ale také k vhodnému umístění holdingové společnosti. Největší výhodou Kypru, v porovnání s jinými destinacemi, je osvobození od srážkových daní (a to i při výplatě mimo EU nebo EHP). Dále má Kypr bezkonkurenčně nejnižší sazbu daně v rámci členských zemí EU. Momentálně má stejnou sazbu daně z příjmů také nová členská země - Bulharsko. Nevýhodou Bulharska je ale jistá nestabilita právního systému, jelikož se jedná o relativně novou členskou zemi, která je zatím teprve v procesu přizpůsobování svého právního systému úrovni právní ochrany v EU.