



MASARYKOVA UNIVERZITA PRÁVNICKÁ FAKULTA

Mezinárodní daňové právo

Michael Feldek



Mezinárodní daňové právo - pojem

- Soubor právních norem upravujících daňové právní vztahy s mezinárodním (cizím) prvkem
- Může upravovat přímé i nepřímé daně a spolupráci daňových orgánů z různých států
- Právní normy jsou obsaženy nejen v mezinárodních smlouvách a právních aktech mezinárodních organizací, ale i ve vnitrostátních právních předpisech

Nejexponovanější oblasti úpravy:

- Problematika dvojího zdanění
- Spolupráce veřejných orgánů při správě daní (výměna informací, provádění dožádaných úkonů, vymáhání pohledávek)



Mezinárodní prvek může být dán:

- Cizím subjektem daně (např. daňový poplatník z jiného státu)
- Cizím předmětem daně (např. příjem dosažený tuzemským poplatníkem v jiném státě)
- Obsahem (práva a povinnosti týkající se daňových povinností se vztahem k jinému státu; např. zohlednění daně zaplacené v jiném státě v tuzemském daňovém řízení nebo správní spolupráce orgánů různých států při vymáhání daňových nedoplatků)



Daňová svrchovanost (suverenita)

= právo státu či jiného celku nezávisle na ostatních (autonomně) vytvářet vlastní daňový systém a daňové instituty.

■ Nepřímé daně

- Daňová svrchovanost členských států významně omezena předpisy Evropské unie
- Harmonizovaná právní úprava ve vztahu k předmětu daně, vzniku daňové povinnosti a výjimkám pro určité subjekty
- Spotřební daně (akcízy) - směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS
- DPH - směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

■ Přímé daně

- Harmonizace v rámci Evropské unie minimální
- Zachování rovnoměrné zdaňovací pravomoci členských států, předpisy EU řeší spíše okrajové otázky (např. směrnice Rady 2009/133/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy)



Daňová jurisdikce

- = Právo vybírat daně a určovat pravidla pro jejich výpočet a placení; zdaňovací pravomoc.
- Nedílná součást daňové svrchovanosti; v přeneseném významu se pojmem daňová jurisdikce označuje subjekt (nejčastěji stát) s daňovou svrchovaností.
- Rozsah vyplývá z vnitrostátních předpisů, omezena může být na základě mezinárodních smluv či práva Evropské unie.
- Zpravidla založena na zásadě rezidentství (neomezená daňová povinnost osob, které mají na území státu bydliště, sídlo nebo místo skutečného vedení) a zásadě zdroje (příjmy mající původ na území státu); obvykle se uplatní kombinace obou zásad.
- Při kolizí jurisdikcí může docházet ke dvojímu zdanění.



Dvojití zdanění

= situace, kdy je stejný předmět daně podrobován dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní obdobné povahy.

- Jako dvojití zdanění se naopak neoznačuje situace, kdy je totožná transakce zatížena několika různými daněmi z důvodu vzniku několika odlišných předmětů daně - např. souběh DPH, spotřební daně a daně z příjmů při prodeji lihu.
- Ke dvojitímu zdanění může docházet na vnitrostátní i mezinárodní úrovni.

Dva druhy dvojitího zdanění:

- Dvojití zdanění **ekonomické** - zdaňován je určitý příjem či majetek, avšak daňová povinnost dopadá postupně na více subjektů daně (např. zdanění dividend jako podílu na zisku právnické osoby, který již byl zdaněn daní z příjmů právnických osob).
- Dvojití zdanění **právní** - vícenásobná daňová povinnost totožného subjektu daně ve vztahu k témuž předmětu daně (např. zdanění téhož příjmu ve dvou různých státech).



Mezinárodní dvojí zdanění

- Představuje **právní dvojí zdanění** (je dána totožnost předmětu daně, subjektu daně, typu daně a zdaňovacího období) s mezinárodním prvkem.
- Vedlejší důsledek daňové svrchovanosti jednotlivých daňových jurisdikcí, které vnitrostátními předpisy zpravidla ukládají neomezenou daňovou povinnost vůči celosvětovým příjmům svých rezidentů a zároveň daňovou povinnost ve vztahu k příjmům dosažených na jejich území daňovými nerezidenty.
- Vnímán jako negativní jev - na straně jedné odrazuje tuzemské subjekty od ekonomické činnosti v zahraničí, na straně druhé snižuje atraktivitu investic ze zahraničí.
- Právní nástroje zamezení dvojímu zdanění či zmírnění jeho dopadů.



Právní nástroje zamezení dvojímu zdanění

- Vnitrostátní - daňová jurisdikce se jednostranným opatřením (např. zákonem) vzdá určitých daňových příjmů nebo jejich části (např. § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů umožňuje daň zaplacenou v zahraničí za určitých podmínek uplatnit jako položku snižující základ daně z příjmů placené v České republice).
- Mezinárodní - prostřednictvím shodného projevu vůle dvou či více svrchovaných daňových jurisdikcí, obvykle na základě reciprocity (vzájemnosti) - mezinárodní smlouvy
 - Dvoustranné (bilaterární) - nejtypičtější jsou dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění;
 - Vícestranné (multilaterární) - ve vztahu k České republice pouze historicky v rámci RVHP (od konce 70. let 20. století do rozpadu RVHP)



Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ)

- Jednotná struktura; jednotlivé SZDZ zpravidla vycházejí z textu **Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění**: věcný a osobní rozsah (čl. 1 a 2), definice (čl. 3 až 5), zdanění příjmů (čl. 6 až 21), zdanění majetku (čl. 22), metoda zamezení dvojího zdanění (čl. 23), zvláštní ujednání (čl. 24 až 29), vstup v platnost a podmínky vypovězení (čl. 30 a 31).
- Existují i další vzorové smlouvy (OSN, USA), které však zachovávají stejnou strukturu.
- Výklad SZDZ: *„Interpretace smlouvy o zamezení dvojího zdanění má vycházet především ze smlouvy samotné, přičemž v kontextu smlouvy je třeba zhodnotit historické, systematické a teleologické argumenty, včetně komentáře Výboru OECD pro fiskální záležitosti k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (je-li interpretovaná smlouva uzavřena podle této modelové smlouvy). Vnitrostátní právo by se mělo pro výklad smlouvy použít teprve tehdy, vyžaduje-li souvislost odlišný výklad.“* - rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.05.2015, č. j. 6 Afs 52/2015 - 29
- Česká republika byla k 13. 1. 2020 smluvní stranou celkem 88 dvoustranných SZDZ (nejen se státy, s nimiž probíhá pravidelná obchodní výměna, ale například i s KLDK; nejnovější SZDZ s Korejskou republikou [č. 1/2020 Sb. m. s.]



Daňoví rezidenti (tuzemci) a nerezidenti (cizozemci)

- Určení, kdo je daňovým rezidentem (tuzemcem), je ponecháno na vnitrostátní právní úpravě, avšak pouze za předpokladu, že její příjem je podroben zdanění z důvodu jejího **domicilu** - bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného **podobného kritéria** (čl. 4 SZDZ).
- V České republice je úprava obsažena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“).
- Pojem daňový rezident nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění pouze z důvodu příjmů ze zdrojů ve smluvním státě nebo majetku tam umístěného (= daňový nerezident).
- Kolizní pravidla (resp. **hraniční určovatele**), pokud lze určitou osobou považovat za rezidenta obou smluvních států:

fyzické osoby:

- Osoba je rezidentem státu, ve kterém má stálý byt; má-li stálý byt v obou státech, je daňový domicil určen na základě užších osobních a hospodářských vazeb (střediska zájmu);
- Nelze-li určit daňový domicil podle stálého bytu či střediska životních zájmů, pak je hraničním určovatelem místo, kde se obvykle zdržuje;
- Zdržuje-li se osoba v obou státech stejně, nebo se obvykle nezdržuje ani v jednom z nich, pak je hraničním určovatelem státní příslušnost.
- Nelze-li určit daňový domicil podle žádného z výše uvedených pravidel, určí se dohodou příslušných orgánů smluvních států.

právní osoby:

- Daňovým domicilem je v případě konfliktu daňových jurisdikcí místo skutečného vedení právnické osoby.



Daňoví rezidenti (tuzemci) podle českého práva - fyzické osoby

■ Daňový rezident - poplatník daně z příjmů fyzických osob

- § 2 odst. 2 ZDP: „Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“
- Daňové rezidenty stíhá neomezená daňová povinnost; jsou povinni v České republice zdanit veškeré příjmy, kterých dosáhli kdekoli na světě (zdanění na základě zásady rezidentství).
- Určení domicilu - definice obsaženy v § 2 odst. 4 ZDP: „Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“
- Pozor: bydliště není totéž co trvalý pobyt, je třeba vycházet právě z definice § 2 odst. 4 ZDP.
- Pozor: za předpokladu, že má poplatník na území České republiky bydliště, se již neprovádí časový test! V takovém případě je nerozhodné, zda na území České republiky pobýval alespoň 183 dnů v roce.



Daňoví nerezidenti (cizozemci) podle českého práva - fyzické osoby

- Úprava obsažena v § 2 odst. 3 ZDP.
- Fyzické osoby jsou daňovými nerezidenty, pokud nespádají do definice daňových rezidentů podle § 2 odst. 2 ZDP, nebo pokud to o nich stanoví mezinárodní smlouva.
- Výjimka pro studenty a pacienty - poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují **pouze** za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty i za předpokladu, že by jinak byly považovány za daňové rezidenty ve smyslu § 2 odst. 2 ZDP. Zákon tak reflektuje pouze dočasnou povahu studia a léčení a nespojuje s nimi vznik daňového rezidentství.
- Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze **zdrojů** na území České republiky (zdanění na základě zásady zdroje).
- Pojem **zdroj příjmů** - úprava obsažena v § 22 ZDP.



Daňoví rezidenti a nerezidenti podle českého práva - právnícké osoby

■ Daňový rezident - poplatník daně z příjmů právnických osob

- § 17 odst. 3 ZDP: „Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“).“
- Problematika poplatníků daně z příjmů právnických osob, kteří nejsou právníckými osobami (např. svěřenské fondy) - *„Pokud je poplatník, který není právníckou osobou, založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má se za to, že má na území České republiky sídlo.“*

■ Daňový nerezident - poplatník daně z příjmů právnických osob

- § 17 odst. 4 ZDP: „Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nemají na území České republiky své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy.“
- Ve vztahu k rozsahu daňové povinnosti platí tatáž pravidla, jako u fyzických osob (u rezidentů zdanění na základě zásady rezidentství, u nerezidentů na základě zásady zdroje).



Určení zdroje příjmů u daňových nerezidentů

- Úprava obsažena v § 22 ZDP.
- Diferenciace podle druhu příjmů (příjmy vykonávané prostřednictvím stálé provozovny, příjmy ze závislé činnosti, příjmy z převodu nemovitých věcí a další.)
- Pro určení, že příjem pochází ze zdrojů na území České republiky, se uplatní následující kritéria:
 - **Je tam vykonávána činnost, ze které příjem pochází** - příjmy podle § 22 odst. 1 písm. a), b), c) a f) ZDP (např. příjem ze závislé činnosti pochází ze zdroje na území České republiky, pokud je tam vykonávána práce, a to i tehdy, když je zaměstnavatelem slovenská společnost, která zaměstnanci vyplácí mzdu na účet vedený na Slovensku).
 - **Příjem vyplácí český daňový rezident** - vybrané příjmy podle § 22 odst. 1 písm. g) ZDP (např. licenční poplatky, podíly na zisku, výhry z hazardních her).
 - **Na území České republiky je umístěn či využíván majetek, ze kterého příjem plyne** - příjmy podle § 22 odst. 1 písm. d), e), f), h), i) a písm. g) body 1, 2, 5 a 7 ZDP (např. převod či užívání nemovitých věcí, převod závodu).



Metody zamezení (eliminace) dvojího zdanění podle SZDZ a ZDP

- **Metoda zápočtu (credit system)** - snížení tuzemské daně o daň zaplacenou v zahraničí
 - Zápočet úplný - daň zaplacená ve státě zdroje příjmů se celá započte na daň v druhém smluvním státě (např. některé příjmy podle SZDZ se Srí Lankou [č. 132/1979 Sb.]);
 - Zápočet prostý - nejčastější metoda; zápočet je limitován poměrnou výší daně, která by připadla na příjem dosažený v zahraničí (pokud by takový příjem představoval $\frac{1}{4}$ všech příjmů poplatníka, lze započíst pouze částku odpovídající $\frac{1}{4}$ z celkové výše daně vypočtené z celosvětových příjmů; jsou tak chráněny daňové výnosy v případě, kdy má druhý stát vyšší sazbu daně).
- **Metoda vynětí (exemption)** - příjem dosažený v zahraničí nepodléhá ve státě rezidenta zdanění; v podstatě se jedná o ekvivalent osvobození příjmu od daně
 - Úplné vynětí - příjem dosažený v zahraničí bez dalšího nepodléhá zdanění ve státě rezidenta (např. SZDZ s Brazílií [č. 200/1991 Sb.]);
 - Vynětí s výhradou progrese - z celosvětových příjmů se vypočte průměrná sazba daně podle předpisů státu rezidenta a druhého smluvního státu, která se však aplikuje pouze na příjmy ze zdrojů ve státě rezidenta (např. SZDZ s Německem [č. 18/1984 Sb.]).
- **Snížení základu daně o daň zaplacenou v zahraničí** - nejedná se o metodu zamezení dvojího zdanění, ale pouze o zmírnění jeho dopadů; upravuje § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.



Mezinárodní spolupráce při správě daní

- Jednotlivé státy nemají pravomoc vykonávat veřejnou moc na územích jiných států - nemohou získávat informace, provádět šetření, vést řízení, postihovat majetek umístěný na území těchto států, ani účinně doručovat právní dokumenty (zejména rozhodnutí).
- Na úrovni Evropské unie je tento problém řešen především unijním právem:
- **úprava výměny informací (na žádost, z vlastního podnětu, automatická), účast při úkonech správce daně, souběžné daňové kontroly, doručování:**
 - směrnice Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, implementována do českého právního řádu zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů
 - zvláštní úprava pro oblast DPH: přímo použitelné nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty
- **úprava poskytování pomoci při vymáhání nebo zajištění finančních pohledávek, při výměně informací a doručování dokumentů souvisejících s vymáháním nebo zajištěním finančních pohledávek (zejména daně, cla a poplatky):**
 - *směrnice Rady 2010/24/EU, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření*, implementována do českého právního řádu zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek
- Mimo Evropskou unii je mezinárodní spolupráce při správě daní řešena dohodami jednotlivých států - dvoustrannými a mnohostrannými mezinárodními smlouvami.



Mezinárodní spolupráce při správě daní - mezinárodní dokumenty

- **Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech**
 - Mnohostranná mezinárodní smlouva (celkem 136 daňových jurisdikcí)
 - Upravuje výměnu informací na žádost, automatickou a spontánní, souběžná daňová šetření, přítomnost při daňových kontrolách v zahraničí, dožádání vymáhání a předběžných opatření a doručování dokumentů.
 - Pro Českou republiku vstoupila v platnost k 1. 2. 2014 (byla vyhlášena dne 27. 1 2014 ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 2/2014).
- Dvoustranné dohody o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA - Tax Information Exchange Agreement) - dohody se státy jako Aruba, Belize, Britské Panenské ostrovy.
- Dvoustranné smlouvy s USA s vazbou na příslušnou SZDZ.
- Výměna informací a správní pomoc při vymáhání v oblasti daní z příjmů a obdobných daní upravují mimo jiné i SZDZ (zpravidla čl. 26 a 27).



Nespolupracující daňové jurisdikce

- Seznam vypracován Evropskou unií, je součástí vnější strategie EU pro efektivní zdanění zejména bojem proti daňovým podvodům a únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a praní peněz.
- Zahrnuje státy, které nesplňují mezinárodní daňové standardy.
- Pomáhá členským státům EU uplatňovat důraznější přístup vůči zemím, které podporují **nekalé daňové praktiky**.
- Seznam je revidován dvakrát ročně, vychází v Úředním věstníku EU.
- K 27. 2. 2020 jsou na seznamu tyto státy: Americká Samoa, Kajmanské ostrovy, Fidži, Guam, Omán, Palau, Panama, Samoa, Trinidad a Tobago, Americké Panenské ostrovy, Vanuatu a Seychely. Příští revize má být provedena v říjnu 2020.



Závěrem (aneb o čem by bylo dobré mít povědomí):

- Pojmy a jejich definice: mezinárodní daňové právo, daňová suverenita, daňová jurisdikce, dvojí zdanění
- Podstata dvojího zdanění, proč k němu dochází, koho postihuje a jakými metodami (a proč) se mu státy snaží zabránit.
- Mezinárodní spolupráce při správě daní - co zahrnuje a jakým způsobem je řešena na unijní a mezinárodní úrovni.



Použitá a doporučená literatura a jiné zdroje

- SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně. ISBN 978-80-7552-688-5.
- Internetové stránky Ministerstva financí České republiky, zejména:
 - <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>
 - <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani>
- Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění s komentářem (v AJ):
<https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>
- Modelová smlouva OSN s komentářem (v AJ):
https://www.un.org/esa/ffd//wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf
- Modelová smlouva USA (v AJ):
<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>