



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Úvod do mezinárodního zdanění

Dvojití zdanění

Mezinárodní daňové právo

Modelové smlouvy

Pozice České republiky v mezinárodním zdanění

Role nadnárodních společností

Daňové plánování



Dvojí zdanění

Daňová povinnost

- K daňové povinnosti v zemi může dojít pouze při existenci vazby mezi **daňovou jurisdikcí** a
 - a) **poplatníkem** (daňový subjekt), nebo
 - b) **událostí, příjmem** (objekt zdanění)
- K tomuto obecně slouží faktory jako daňová rezidence poplatníka, domicil, občanství, sídlo vedení společnosti, zdroj příjmů, umístění majetku apod.
- Státy jsou v uvalování daní nezávislé – tato suverenita však není bez limitu
- Pokud neexistuje spojení mezi státem a osobou či objektem (transakcí), nemůže dojít ke zdanění.
- V rámci BEPS přehodnocení „connecting factor“ – není nadále vyhovující pro digitální ekonomiku

Příklad: Indie



Dvojitá zdanění

- Na zdanění některých příjmů si činí nárok více států
- **Ekonomické dvojitá zdanění**
stejná transakce nebo příjem je zdaněn v jednom nebo více státech ve stejné době ale u jiných poplatníků
- **Právní (*juridical*) dvojitá zdanění**
státy uvalují obdobnou daň na stejný příjem ve stejné době u stejné osoby či společnosti

Příklad: tzv. kaskádovitá zdanění mezi společnostmi ve skupině, mezinárodní ekonomické zdanění (rozdílné posouzení převodní ceny, Čína-Brazílie)

Právní dvojí zdanění

- Celosvětová povinnost ve dvou či více státech
- Celosvětová povinnost v jednom státě a omezená povinnost ve druhém státě
- Omezená daňová povinnost ve dvou státech

Příklady: Daňová rezidence ve dvou státech (Španělsko-Francie); dividendy ze zahraničí (Velká Británie-Švýcarsko); dividendy od společnosti s místem vedení v jiném státě než je registrované sídlo (Itálie-Belgie-Německo)

Problém dvojího zdanění

- Obecně chápáno jako **překážka mezinárodnímu obchodu a investicím**
- Je nutná koordinace (zdanění v zemi zdroje versus zdanění v zemi residence)
- **cíl:**
 - příjem nemá být diskriminován, pokud je dosahován v jiném státě, ale ani nemá uniknout zdanění - ideálně má být příjem za zahraničí zdaněn ve stejné míře jako příjem z tuzemska (**daňová neutralita**)
 - **Export a Import neutrality**

Zamezení dvojímu zdanění

- **Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění**
 - (*DTTs, DTCs, DTAs*)
 - určují **právo** států na zdanění
 - stanovují metody zamezení dvojímu zdanění
- **Jednostranná opatření**
 - Vynětí příjmů ze zdroje v jiném státě
 - Zápočet zahraniční daně
 - Odpočet zahraniční daně od daňového základu

Zamezení dvojímu zdanění

- Existuje celosvětově více než 3 000 smluv a stále se uzavírají nové smlouvy (nyní aktuální s tzv. daňovými ráji)
 - Např: Holandsko – více než 90
 - Švýcarsko – více než 80
 - VB – více než 125
- Jednostranná ustanovení
 - V některých státech se aplikují pouze na případy, kdy se neaplikuje DTC.
 - V některých státech rovněž stanovují konkrétní pravidla aplikace DTC.

Mezinárodní daňové právo

Právní základ mezinárodního zdanění

- Právo Evropské unie
- Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (DTT, DTC, DTA)
- Dohody o výměně informací v daňových záležitostech

Cíle mezinárodní smluv

- Rozdělení daňových výnosů mezi smluvní státy
- Zamezení dvojímu zdanění
- Prevence daňových úniků
- Výměna informací
- Zákaz diskriminace

Interpretace mezinárodních smluv I

Vídeňská úmluva o smluvním právu č. 15/1988 Sb. (Vienna Convention on the Law of Treaties)

- Upravuje uzavírání mezinárodních smluv a obecné principy jejich výkladu

čl. 31 odst. 1: smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy

čl. 31 odst. 3: spolu s celkovou souvislostí nutno brát zřetel: na každou pozdější dohodu týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejího ustanovení, k níž došlo mezi stranami; a na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran týkající se jejího výkladu

čl. 32: k výkladu smluv lze použít i doplňkových prostředků, včetně přípravných materiálů ke smlouvě a okolností, za nichž byla smlouva uzavřena pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31 pro určení významu, pokud výklad provedený podle čl. 31 ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný

Interpretace mezinárodních smluv II

Vídeňská úmluva o smluvním právu č. 15/1988 Sb. (Vienna Convention on the Law of Treaties)

Upravuje uzavírání mezinárodních smluv a obecné principy jejich výkladu

čl. 33: interpretace vícejazyčných smluv

Byla-li smlouva původně vyhotovena ve dvou nebo více jazycích, má její text stejnou platnost v každém z těchto jazyků, pokud smlouva nestanoví nebo se strany nedohodnou, že v případě rozdílnosti je rozhodující určitý text.

Znění smlouvy v jiném jazyce, než v jednom z těch, v němž byl text původně vyhotoven, bude považováno za původní text jen v případě, že to stanoví smlouva nebo se strany na tom dohodly.

Předpokládá se, že výrazy použité ve smlouvě mají v každém z původních textů stejný význam.

Dojde-li při porovnání původních textů k rozdílnostem ve významu, které nemohou být odstraněny použitím článků 31 a 32, přijme se, s výjimkou případu, kdy určitý text je podle odstavce 1 rozhodující, ten význam, který se zřetelem k předmětu a účelu smlouvy tyto texty nejlépe sbližuje.

Vztah smluv o zamezení dvojímu zdanění a národní legislativy

- Smlouva musí být ratifikována všemi smluvními státy
- Nadřazenost mezinárodních daňových smluv (Co to znamená?)
- Mezinárodní daňové smlouvy
 - omezují vnitrostátní daňovou povinnost
 - nemohou uložit dodatečnou daňovou povinnost, kterou národní zákon nevyžaduje
 - antidiskriminační doložka
- Záleží na ústavním pořádku každého státu, zda jsou smlouvy nadřazené a jejich aplikace je tedy „přímá“ a nebo zda ustanovení smlouvy musí být zakomponována do národní legislativy.

Modelové smlouvy

Modelové smlouvy I

OECD Model:

Společnost národů (League of Nations) přispělo k vytvoření smlouvy mezi WWI a WWII.

V práci pokračovalo OEEC, později OECD.

Modelová smlouva OECD v oblasti daně z příjmů a majetku byla publikována poprvé v roce 1963 s následujícími úpravami: 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 a 2017.

V roce 1966 a 1982 byla publikována modelová smlouva v oblasti daně dědické.

Příklad: odchýlení států od modelové smlouvy (Dánsko-Slovinsko), ekonomický zaměstnavatel (ČR-Lichtenštejnsko)



Modelové smlouvy I

Modelová smlouva je často používána státy jako podklad pro uzavírání bilaterálních smluv.

Smlouvy však nejsou stejné, státy v rámci vyjednávání smlouvy modifikují tak, aby vyhovovaly jejich ekonomickým preferencím a právnímu stavu.

Nejde o mezinárodní smlouvu ale jen vzor pro uzavírání bilaterálních smluv

- respektování skýtá podmínky pro usnadnění výkladu bilaterálních smluv a urovnání sporů
- respektování je závazné pro členské státy
 - respektování není možno právně vymáhat jedincem, hrozí jen sankce státu k pozice OECD
 - může být ale nepřímým argumentem při soudním jednání

Některé státy použijí model OECD jako vzor jejich modelu. Například Belgie si udělala „modifikovaný model“, který je ve většině shodný s modelem OECD a má jen několik odlišností. Belgický model (z roku 2007) usnadňuje Belgii vyjednávání smluv.

Modelové smlouvy II

OSN Model:

Organizace spojených národů (United Nations) vydala modelovou smlouvu v roce 1980 s revizemi v letech 2001 a 2011; vytvořeno s ohledem na rozvojové země, důraz na zdanění v zemi zdroje.

UN model ve většině respektuje (vychází z) model OECD, ale liší se zejména v článcích: 5 (permanent establishment), 7 (business profits), 9 (associated enterprises), 10 (dividends), 11 (interest), 12 (Royalties), 13 (capital gains), 21 (other income).

Někdy bývá jako samostatný model uváděn i US model – protože smlouvy s USA jsou specifické – preferují USA – USA si to může dovolit jako silná světová ekonomika.

Příklad: rozdíl mezi OECD a UN modelem – licenční poplatky



Modelové smlouvy III

- Příklad – srovnání OECD a OSN modelu
- Podle modelové smlouvy OECD se licenční poplatky zdaňují výhradně v zemi rezidence.
- Podle modelové smlouvy OSN, licenční poplatky mohou být zdaněny rovněž v zemi zdroje. OSN model neurčuje sazbu pro zdanění v zemi zdroje, ale nechává to na smluvních státech. Tento model respektuje situaci rozvojových zemí: know-how je poskytnuto primárně investory (společnostmi) z vyspělých zemí společností usídleným v rozvojových zemích. Pouze výjimečně je situace obrácená. Proto rozvojové země chtějí zachovat právo na zdanění plateb za poskytnuté know-how.

Struktura modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (*Persons Covered*)

Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (*Taxes Covered*)

1 - 2 rozsah

Článek 3 - Všeobecné Definice (*General Definitions*)

3 - 5 definice

Článek 4 - Rezydent (*Resident*)

Článek 5 - Stálá provozovna (*Permanent establishment*)

Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku (*Income from immovable property*)

Článek 7 - Zisky podniků (*Business profits*)

Článek 8 - Mezinárodní doprava (*Shipping, inland waterways transport and air transport*)

Článek 9 - Sdružené podniky (*Associated enterprises*)

6 - 22 rozdělení
práva zdanění

Článek 10 - Dividendy (*Dividends*)

- Článek 11 - Úroky (*Interest*)
- Článek 12 - Licenční poplatky (*Royalties*)
- Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku (*Capital gains*)
- Článek 14 - Vypuštění
- Článek 15 - Příjmy ze zaměstnání (*Income from employment*)
- Článek 16 - Tantiémy (*Directors' fees*)
- Článek 17 - Umělci a sportovci (*Artistes and sportsmen*)
- Článek 18 - Penze (*Pensions*)
- Článek 19 - Veřejné funkce (*Government Service*)
- Článek 20 - Studenti (*Students*)
- Článek 21 - Ostatní příjmy (*Other income*)
- Článek 22 - Majetek (*Capital*)

**6 - 22 rozdělení
práva zdanění**

Článek 23 - Vyloučení dvojího zdanění

- 23A metoda vynětí (*Exemption Method*)

- 23B metoda zápočtu (*Credit Method*)

Článek 24 - Zákaz diskriminace (*Non-discrimination*)

Článek 25 - Řešení případů dohodou (*Mutual Agreement procedure*)

Článek 26 - Výměna informací (*Exchange of information*)

Článek 27 - Pomoc při výběru daní (*Assistance in the collection of taxes*)

Článek 28 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (*Members of diplomatic missions and consular posts*)

Článek 29 - Územní působnost (*Territorial extension*)

Článek 30 - Vstup v platnost (*Entry into force*)

Článek 31 - Výpověď (*Termination*)



Role modelové smlouvy a komentáře v interpretaci jednotlivých smluv

- Významná
- 31 (4) Vídeňské dohody – význam pojmů podle záměru smluvních stran > argument: doslovným převzetím textu modelové smlouvy smluvní strany vyjádřily svůj záměr pro respektování významu v modelové smlouvě a komentáři
- Text příslušné smlouvy má vždy větší/rozhodující význam; modelová smlouva a komentář není součástí dohody
- Změny v modelové smlouvě a komentáři (statický versus dynamický přístup)
- Národní právní úprava v době uzavření smlouvy

Příklad: Národní právní úprava v době uzavření smlouvy (Rakousko-Švýcarsko)

Role dalších souvisejících dokumentů

- Zprávy OECD (OECD reports)
- Správní praxe příslušných institucí
- Rozsudky jednotlivých zemí
- Statický versus dynamický výklad - Smlouva uzavřena v určité době a následně se změní smlouva nebo/i komentář. - Měla by se brát verze, když se smlouva uzavírala, protože jen ta prošla souhlasem obou stran. Na druhou stranu, je vhodné respektovat vývoj. Pokud se tedy nezmění znění smlouvy, ale změní se komentář, je vhodné ho vzít v úvahu.

Role dalších souvisejících dokumentů

- Nizozemí má k tomuto v některých smlouvách speciální ustanovení, že se pozdější úpravy komentáře berou v úvahu pro zajištění dynamického přístupu k interpretaci smluv. (Bahrain – Nizozemí)
- Belgie – trochu jiné ustanovení v některých smlouvách – při výkladu smluv se má brát v úvahu komentář i v pozdějším znění, pokud Belgie nevyjádřila s danou interpretací nesouhlas
- Rakousko – ustanovení shodná s modelovou smlouvou mají být vykládána podle komentáře. Komentář slouží jako prostředek k výkladu ve smyslu Vídeňské dohody
- Tato ustanovení mají za cíl zvýšit jistotu v tom, že se komentář má použít, nicméně stejně jeho interpretace není jednoznačná.

Pozice České republiky v mezinárodním zdanění

Evropská unie

- Od roku 1985 EU hledala cesty k odstranění daňových bariér volnému obchodu
- Stále není jednotný (harmonizovaný) systém přímého zdanění
- **Směrnice**
 - Společný systém **zdanění při fúzích**, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií (**Merger Directive** 90/434/EEC)
 - Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností v oblasti **dividend a podílů na zisku** (**Parent/Subsidiary Directive** 90/435/EC, new 2011/96/EU)
 - Společný systém zdanění kapitálově spojených osob v oblasti **úroků a licenčních poplatků** (**Interest and Royalties Directive** 2003/49/ES)
 - Zdanění příjmů z **úspor v podobě úrokových plateb** (The European Union Savings Directive 2003/48/EC), novela 2014/48/EU ze dne 24. března 2014
 - **Vzájemná pomoc** při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims Directive 2010/24/EU)
 - **Správní spolupráce** v oblasti daní (Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation 2011/16/EU) – ve znění směrnice 2014/107/EU

Transpozice vybraných směrnic EU do národní legislativy ČR

- směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobně úrokových plateb, novela 2014/48/EU ze dne 24. března 2014
 - § 38fa ZDP – Platební zprostředkovatel
- směrnice Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (tzv. směrnice DAC)
 - zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů
- směrnice Rady 2010/24/EU, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření
 - zákon č. 471/2011 Sb. o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek

Evropská unie

- Dohody mezi EU a sousedícími nečlenskými státy:
 - The EU – Swiss Agreement (Council Decision of 2 June 2004 (2004/911/EC) - opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru, a doprovodného memoranda o porozumění
 - The EEA Agreement – Norsko, Lichtenštejnsko, Island a státy EU – pokrývá základní svobody
- Konvergence systémů přímého zdanění přes rozsudky **Soudního dvora EU**
- Návrhy EU na harmonizaci přímých daní
 - Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (**C(C)CTB**)

Role nadnárodních společností a daňové plánování

Obecně – blíže v rámci samostatných témat

Role nadnárodních společností

- Nadnárodní společnosti mohou využívat rozdíly v daňových systémech zemí, ve kterých operují.
- Cílem je optimalizace celosvětové daňové povinnosti; rozhodnutí o optimalizaci by měla být podložena i tím, jak změny v daních ovlivňují chování zákazníků, dodavatelů, zaměstnanců a konkurenčních společností.
- Pro efektivní daňové plánování je důležité chápat, jak změny v daních ovlivňují chování zákazníků, zaměstnanců, dodavatelů a konkurenčních společností.

Daňové plánování

- nižší sazby
- odlišný výpočet daňového základu
- využití daňových rájů
- speciální daňové režimy v zemích, které nejsou považovány za daňové ráje
- nastavení interních transferových cen
- apod.

Státy musí zvážit náklady na ztrátu daňového výnosu z využívání daňového plánování a odliv společností, pokud zavedou „anti-avoidance tax legislation“ cílenou na nadnárodní společnosti.

Daňové plánování

- Současný vývoj v boji proti vyhýbání se dani
 - BEPS
 - ATAD
 - Spolupráce při výměně informací

Daňové plánování

- Daň je pouze jeden z faktorů při výběru země pro investování.
- Dalšími faktory jsou zejména:
 - dostupnost trhů,
 - dostupnost materiálů,
 - dostupnost vhodné pracovní síly za vhodnou cenu,
 - politická stabilita,
 - prostředí,
 - dopravní infrastruktura,
 - dostupnost investičních pobídek,
 - vládní regulace,
 - atd.

Zdroje a další podklady pro studium

- www.financnisprava.cz
- Lang, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde, 2013.
- Miller, A. – Oats, L: *Principles of International Taxation*. Bloomsbury Professional, 2012.
- Martina Matejová, 2017, Mezinárodní aspekty správy daní, přednáška pro VŠE.
- Rylová, Z.: *Mezinárodní dvojí zdanění*. ANAG, 2012. **(str. 1 – 43)**
- Sojka, V. a kol.: *Mezinárodní zdanění příjmů*. Wolters Kluwer, 2017. **(str. 221 – 238)**

Cvičení

- Interpretace smlouvy na konkrétním příkladu
- Protokol
- Proces uzavírání smluv
- Mezinárodní daňové plánování

Příloha pro němčináře

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Art. 1 Unter das Abkommen fallende Personen

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern

Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen

Art. 4 Ansässige Person

Art. 5 Betriebsstätte

Art. 6 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Art. 7 Unternehmensgewinne

Art. 8 Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt

Art. 9 Verbundene Unternehmen

Art. 10 Dividenden

1 – 2 Geltungsbereich

3 – 5 Begriffsbestimmungen

6 – 22 Zuweisung der
Besteuerungsrechte an den
Einkünften

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Art. 11 Zinsen

Art. 12 Lizenzgebühren

Art. 13 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

Art. 14 *aufgehoben*

Art. 15 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Art. 16 Aufsichtsrat- und Verwaltungsvergütungen

Art. 17 Künstler und Sportler

Art. 18 Renten

Art. 19 Öffentlicher Dienst

Art. 20 Studenten

Art. 21 Andere Einkünfte

Art. 22 Vermögen

6 – 22 Zuweisung der
Besteuerungsrechte an den
Einkünften

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

OECD-Musterabkommen: Disposition

23 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Art. 23 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Art. 24 Gleichbehandlung

Art. 25 Verständigungsverfahren

24 - 29 Besondere Bestimmungen

Art. 26 Informationsaustausch

Art. 27 Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern

Art. 28 Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen

Art. 29 Ausdehnung des räumlichen Geltungsbereichs

Art. 30 Inkrafttreten

Art. 31 Kündigung

30 - 31 Schlussbestimmungen