

**JUDr. Petr Kotáb**  
**Mezinárodní aspekty zdanění v České republice**

**SHRNUTÍ**

Hospodářský život současné doby se vyznačuje vysokou mírou globalizace ekonomiky a stále se zvětšujícím objemem přeshraničních toků práce, zboží, služeb a kapitálu. V této situaci ovlivňují otázky mezinárodního zdanění nejen ojedinělé přeshraniční transakce vybraných typů subjektů, ale skutečně každodenní daňové vztahy velkého množství daňových subjektů, osob právnických i fyzických. Principy a zákonitosti mezinárodního zdanění pronikají stále ve větší míře i do roviny vnitrostátní a ovlivňují tvorbu daňových zákonů i každodenní aplikační praxi správců daně.

Mezinárodní aspekty zdanění se do vnitrostátních daňových vztahů promítají tehdy, je-li v daňovém vztahu přítomen určitý zahraniční prvek. Tento zahraniční prvek se může projevat na úrovni subjektu daňověprávního vztahu (např. poplatník – nerezident, stálá provozovna apod.) nebo na úrovni objektu (např. příjem se zdrojem v zahraničí), případně též na úrovni obsahu (např. daňová povinnost uložená cizím státem a nutnost ji v tuzemsku reflektovat pro účely zamezení dvojího zdanění např. metodou zápočtu). Zahraniční prvek v daňovém vztahu obvykle signalizuje nebezpečí vzniku mezinárodního dvojího zdanění, zapříčiněného paralelním a principiálně z vnějšku neomezeným výkonem daňové suverenity různých států. Právě střet daňových suverenit jednotlivých států a z něj vyplývající mezinárodní dvojí zdanění, které je obecně považováno z řady zejména ekonomických důvodů za nežádoucí, ale v některých případech i mezinárodní dvojí nezdanění, které ohrožuje příjmovou stránku veřejných rozpočtů a je popřením zásady daňové spravedlnosti, vede k potřebě se mezinárodnímu zdanění důkladně věnovat v řadě ustanovení jak vnitrostátního, tak i mezinárodního práva.

Střet daňových suverenit různých států může probíhat v rovině konfliktu jejich osobních daňových jurisdikcí, tedy ohledně toho, koho považují za svého daňového rezidenta podrobeného neomezenému zdanění (duální rezidence), dále v rovině konfliktu osobní a věcné daňové jurisdikce, tedy ve vztahu k situaci, kdy příjem poplatníka, který je rezidentem v jednom státu, má svůj zdroj v druhém státu, a konečně v rovině konfliktu věcných daňových jurisdikcí, tedy v situaci, kdy jeden příjem má svůj zdroj na území každého z obou dotčených států (duální zdroj příjmů).

K odstranění střetu daňových jurisdikcí lze využít norem vnitrostátního daňového práva i norem práva mezinárodního, zejména smluv o zamezení dvojího zdanění. Tyto daňové

smlouvy odstraňují duální daňovou rezidenci poplatníků uplatňováním pomocných kritérií vedoucích k vyloučení jednoho z daňového rezidentství. U konfliktu osobní a věcné daňové jurisdikce, tedy simultánního zdanění ve státu domicilu i státu zdroje spočívá řešení nejprve ve smluvním uplatnění hraničních určovateli, na základě kterých jsou přiřazena zdaňovací práva jednomu nebo druhému smluvnímu státu anebo zůstávají oběma. V případech, kdy přiřazení zdaňovacích práv nevedlo k odstranění konfliktu jurisdikcí, tedy k eliminaci dvojího zdanění, nastupují smluvně určené metody k zamezení dvojího zdanění. U těchto metod je v posledních několika desetiletích patrný zřetelný posun od metody vynětí k metodě zápočtu a v rámci metody zápočtu pak od zápočtu plného k zápočtu prostému, který v současnosti představuje dominantně používanou metodu k zamezení dvojího zdanění.

Tvárnost daňové soustavy v České republice prošla za posledních 25 let výraznými změnami. Do daňových předpisů i aplikační praxe správců daně se postupně dostaly a stále dostávají nové daňověprávní instituty, které mají svůj původ právě v oblasti mezinárodního zdanění. Českému daňovému právu dříve neznámé instituty, jako jsou např. servisní stálá provozovna, reklasifikace úroků na dividendu, místo vedení jako rozhodující ukazatel daňové rezidence právnických osob, závazná posouzení apod. pronikají do tuzemských daňových předpisů a stávají se jejich organickými prvky. Totéž platí pro daňové instituty zaváděné u nás v důsledku transpozice evropského práva (zde se jedná např. o osvobození dividend, úroků a licenčních poplatků od daně mezi některými spřízněnými osobami, striktní daňová neutralita fúzí a jiných typů přeměn obchodních korporací, zavedení institutu platebního zprostředkovatele apod.) nebo reflexe judikatury ESD a SDEU v daňových věcech (např. přiznání nároku na slevu na dani i některým nerezidentům – fyzickým osobám, které jsou rezidenty jiného členského státu Evropské unie).

Zatímco u většiny aspektů mezinárodního zdanění jsou právní úprava i praxe správců daně v České republice srovnatelné s vyspělými státy světa, v ojedinělých případech se přístup České republiky k řešení daňových situací se zahraničním prvkem liší od řešení, s nimiž se lze setkat v mnoha hospodářsky rozvinutých státech světa. To se týká např. extenzivního uplatňování institutu stálé provozovny na případy servisních stálých provozoven v České republice, na omezené využití institutu závazného posouzení jen na zákonem vypočítaných méně než 10 daňových situací, dále na absenci institutu ovládané zahraniční společnosti a jejího zdanění v České republice, jakož i na absenci specifické výstupní daně při pozbytí českého daňového rezidentství. Ne všechny tyto odchylky však je nezbytně nutno považovat za nedostatky české daňové soustavy.