

Mezinárodní zdanění

Prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.



Téma :

Úvod do problematiky mezinárodního zdanění.

- 1. Daňová rezidence**
- 2. Vnitrostátní a mezinárodní dvojí zdanění.**
- 3. Právní a ekonomické dvojí zdanění**

1. Daňová rezidence

Z hlediska mezinárodního zdanění je důležité vymezení tzv. daňové rezidence. Určuje se jednak podle zákona o daních z příjmů (ZDP) nebo podle mezinárodní smlouvy, kterou je ČR vázána. Kritéria pro rezidenství jsou stanovena v § 2 ZDP a umožňují rozlišit 2 dva typy daňových poplatníků, a to:

- 1) poplatník s neomezenou daňovou povinností**, tj. poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (daňový tuzemec, **rezident**);
- 2) poplatník s omezenou daňovou povinností**, tj. poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR (daňový cizozemec, **nonrezident**).

1. Daňová rezidence

Poplatníkem s neomezenou daňovou povinností (1) je:

- fyzická osoba, která na území ČR:
 - má bydliště, nebo
 - se zde obvykle zdržuje;
- právnická osoba, která má na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“).

Poplatníky s omezenou daňovou povinností (4) jsou:

- fyzické osoby, které na území ČR:
 - nemají bydliště;
 - obvykle se nezdržují;
 - zdržují se méně než 183 dní v roce;
 - zdržují se pouze z důvodu studia či léčení (i když se na území ČR obvykle zdržují);

1. Daňová rezidence

Poplatníky s omezenou daňovou povinností (4) jsou:

- fyzické osoby, které jsou podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění považovány za daňové cizozemce (i když splňují jedno z kritérií pro daňového tuzemce);
- právnické osoby, které na území ČR nemají sídlo (nebo místo svého vedení).

Vnitrostátní daňové zákony jednotlivých smluvních států definují sice obsah pojmu „daňová rezidence“, ale s ohledem na skutečnost, že jedna osoba se může stát z hlediska vymezení tohoto pojmu rezidentem 2 nebo více zemí, pak je třeba uplatnit pro účely správné aplikace **vymezení rezidenta podle mezinárodní smlouvy** (Čl. 4 – rezident).

1. Daňová rezidence

Ve smlouvách o zamezení mezinárodního dvojího zdanění je uplatněn pojem „**rezident smluvního státu**“. Zpravidla jde o osobu, která podle předpisů tohoto státu je podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli podobného kritéria. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodů příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.

1. Daňová rezidence

V případě, že nastane situace, že fyzická osoba je podle daného vymezení rezidentem obou smluvních států, určí se její postavení následujícím způsobem:

- 1) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má **k dispozici stálý byt**; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má **užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů)**;
- 2) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže osoba nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je **rezidentem toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje**;

1. Daňová rezidence

- 3) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je **rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;**
- 4) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku **vzájemnou dohodou.**

U právnické osoby (jiné osoby než fyzické) se předpokládá, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího skutečného (hlavního) vedení. V případě pochybností upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku **vzájemnou dohodou.**

2. Vnitrostátní a mezinárodní dvojí zdanění

Dvojí zdanění znamená, že **objekt daně** (příjem nebo majetek), který je předmětem daně, **je podruhé (opakovaně) zdaněn stejnou daní** (např. daní z příjmů).

Ke dvojímu zdanění téhož objektu daně může dojít v rámci jednoho státu nebo v rámci několika států (minimálně 2 států). Proto rozlišujeme:

- 1) **vnitrostátní dvojí zdanění**
- 2) **mezinárodní dvojí zdanění**

2. Vnitrostátní a mezinárodní dvojí zdanění

Vnitrostátní dvojí zdanění (1) vzniká uvnitř jednoho státu a umožňují jej jeho daňové předpisy. V ČR je to např. zdanění podílu na zisku obchodní společnosti (poprvé je zdaněn základ daně právnické osoby, podruhé pak ze zisku po zdanění jsou zdaněny podíly na zisku).

Mezinárodní dvojí zdanění (2) vzniká tehdy, jestliže fyzická nebo právnická osoba, která je rezidentem jednoho státu, pobírá zdanitelné příjmy v jiném státě. Pak se může stát, že její příjem podléhá zdanění v obou státech (jednou z titulu rezidentství a podruhé z titulu zdroje příjmu).

3. Právní a ekonomické dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění má 2 podoby, které vyplývají z definice OECD, a to:

- 1) právní dvojí zdanění
- 2) ekonomické dvojí zdanění.

Právní dvojí zdanění (1) je charakterizováno jako vymáhání srovnatelných daní ze stejného předmětu zdanění a za stejné období ve 2 nebo více daňových jurisdikcích (zemích), a to od od jednoho (téhož) daňového poplatníka (podle definice OECD). Zpravidla se jedná o případy, kdy jeden stát zdaní příjmy z titulu jejich zdroje na svém území a druhý stát pak zdaní celosvětové příjmy (příjmy z tuzemska a ze zahraničí) z důvodu, že daňový subjekt je podle vnitrostátních předpisů daného státu jeho rezidentem.

3. Právní a ekonomické dvojí zdanění

Ekonomické dvojí zdanění (2) vzniká tehdy, když různé státy uvalují daň na různé poplatníky, ale na základu stejného předmětu zdanění. Především se jedná o případy, kdy daňový úřad zdaní stejnou formu důchodu (zisk, příjem) u dvou nebo více daňových subjektů. Např. při platbě mezi 2 nadnárodními společnostmi, kdy jurisdikce platícího podniku pohlíží na platbu jako platbu kapitálovou (bez možnosti uplatnit ji jako daňový náklad) a daňová jurisdikce, která zdaňuje příjemce této platby, ji považuje za zdanitelný licenční poplatek.

3. Právní a ekonomické dvojí zdanění

Stejně jako v rámci vnitrostátního zdanění existují i v rámci mezinárodního zdanění tzv. **daňové úniky (tax evasion)**. Termínem „daňový únik“ lze označit situaci, kdy subjekt daně (poplatník daně nebo plátce daně) nesplní daňovou povinnost podle zákona nebo mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jde tedy o porušení zákona nebo jiné právní normy.

Nejčastěji se jedná o:

- zatajování příjmů;
- nesprávné stanovení základu daně (často i vlivem účetnictví, které neposkytuje tzv. věrný obraz);
- uplatňování nákladů, které nejsou daňovými náklady a manipulace s nimi;
- manipulace s převodními cenami (transfer pricing).