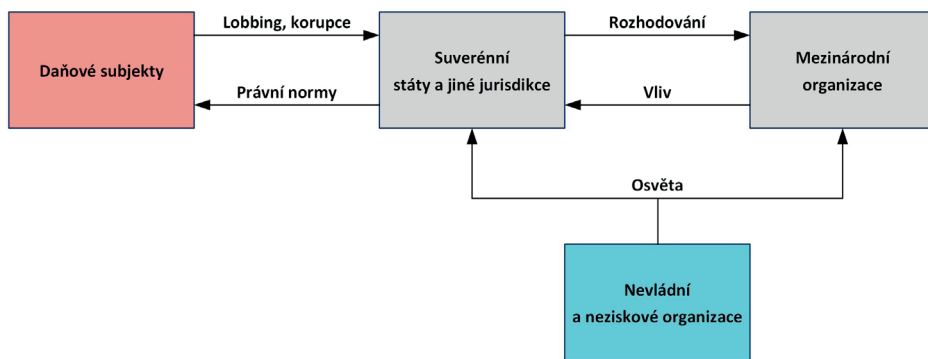


1 MEZINÁRODNÍ OPTIMALIZACE DANÍ Z PŘÍJMŮ

Současný mezinárodní daňový režim vychází z celosvětových historických ekonomických událostí a politických rozhodnutí, na jejichž formování má z pohledu autorky vliv široká paleta zainteresovaných skupin, a to (i) suverénních států či jiných jurisdikcí a jejich vlád; (ii) soukromých subjektů majících moc je ovlivňovat ať už v negativním smyslu prostřednictvím lobbingu či korupce, či v pozitivním smyslu pomocí osvětové činnosti, která může z druhé strany dopadat i na směřování posledního aktéra – (iii) mezinárodních organizací, které sdružují suverénní státy, jejichž rozhodováním následně dochází i ke zpětnému ovlivňování národních právních řádů s dopadem až na samotné daňové subjekty. Tento spleťový mechanismus vztahů v mezinárodním daňovém režimu zobrazuje Schéma č. 1.

Schéma č. 1 – Zainteresované skupiny formující mezinárodní daňový režim



Zdroj: vlastní zpracování

Z daných událostí lze kromě samotné rostoucí globalizace a mezinárodního obchodu ve 20. století zmínit vznik a rostoucí využití tzv. *offshore* operací, které lze definovat jako transakce uskutečňované na území jurisdikce³, pro něž platí tyto charakteristiky:

³ Přičemž pod pojmem jurisdikce jsou zahrnuty jak jurisdikce jednotlivých samostatných suverénních států, tak jurisdikce závislých území, zámořských teritorií nebo speciálních administrativních oblastí či jiných subjektů mezinárodního práva, jež nelze z různých důvodů považovat za samostatné státy, ale které mají alespoň v určitém rozsahu vlastní právní řád či možnost nezávisle uzavírat mezinárodní úmluvy (příkladem lze uvést Hongkong či Britské Panenské ostrovy a ostatní závislá

- i. odehrávají se mezi nerezidenty dané jurisdikce;
- ii. zpravidla ve měně odlišné od měny dané jurisdikce; a
- iii. pro ekonomické aktivity odehrávající se mimo území dané jurisdikce.

Jinými slovy mezinárodní prvek je vytvořen uměle, kdy neexistuje žádná osobní či územní souvislost mezi *offshore* jurisdikcí a účastníky či místem ekonomické aktivity.⁴

Původ těchto inovativních transakcí lze hledat po roce 1957, kdy došlo ke vzniku tzv. eurotrhů (*euromarkets*), tedy finančních trhů, přes něž probíhají na území jedné jurisdikce transakce s úvěrovými finančními nástroji v měnách jurisdikce druhé (tzv. euroměnách (*euromonies*)), aniž by na ně dopadala finančněprávní regulace jurisdikce druhé.⁵ První transakce tohoto typu byly uskutečněny ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „UK“), kdy komerční banky reagovaly na omezení národní Banky Anglie (*Bank of England*) pro zachování stability britské libry spočívající v neposkytování úvěrů v této měně nerezidentům. Namísto úvěrů v britských librách tak byly poskytovány úvěry v amerických dolarech (dále jen „USD“). Národní Banka Anglie k daným transakcím přistoupila tak, že nespadá pod jurisdikci UK, tedy ani pod její výkon dohledu a dalších pravomocí, ani pod relevantní předpisy měnového, daňového a vcelku finančního práva UK. Jelikož dané transakce nespádaly ani pod domácí jurisdikci dané euroměny, výsledkem byly *offshore* finanční trhy s nízkými náklady, velkou likviditou a žádnou regulací nástroji měnové politiky.

Po UK se k podobné strategii uchýlily v 60. letech 20. století i komerční banky Spojených států amerických (dále jen „USA“), které rovněž vlivem omezující právní regulace přesouvaly své finanční aktivity na eurotrh do Londýna, čímž došlo k utvrzení o jeho fungování, a tedy i nárůstu *offshore* finančních operací. Jejich skutečný rozmach pak následoval v 80. letech 20. století, kdy vlády po ropných šocích reagovaly na reálné ekonomické krize mj. i tím, že se ekonomiky snažily spotřebu a investice podpořit zvýšenými vládními výdaji. Příjmy čerpaly na eurotrhu, čímž zůstala nedotknuta domácí poptávka po disponibilních peněžních prostředcích, a tedy i národní úrokové míry bez negativního dopadu na soukromý sektor.⁶ V 80. letech 20. století vznikla i další finanční centra a *offshore* transakce se rozšířily i mimo bankovní sektor přímo k nadnárodním skupinám entit, které je s ohledem na rozdílné

území UK). Více informací k problematice nestátních subjektů mezinárodního práva lze dohledat v: GRANT, Tom. Who Can Make Treaties? Other Subjects of International Law. In: HOLLIS, Duncan B. (ed.). *The Oxford Guide to Treaties*. 2. vydání. Oxford: Oxford University Press, 2020; s. 156 a 159-160. ISBN: 978-0-19-884834-9.

⁴ JOVANOVIĆ, Franck. *Finance offshore et paradis fiscaux: légal ou illégal?* 1. vydání. Québec: Presses de l'Université du Québec, 2022, s. 53-56. ISBN: 9782760556867.

⁵ Tamtéž, s. 58-59. Jako příklad lze uvést poskytnutí úvěru v amerických dolarech bankou, která nemá sídlo v USA, ale např. v Singapuru. Tyto pak budou označeny eurodolary. Americká právní regulace týkající se dolarů se však na tyto eurodolary nebude vztahovat. Předpona „euro-“ je odvozena od Evropy jako místa, kde se eurotrhy a euroměny objevily poprvé, dnes však nemá žádnou přímou konotaci s Evropou či EU.

⁶ JOVANOVIĆ, Franck. Ref. č. 4, s. 78.

daňové zatížení využívaly pro hledání cest, jak prostřednictvím vnitroskupinových transakcí dosahovat co nejnižších zisků v jurisdikcích s vysokým daňovým zatížením, a naopak co nejvyšších zisků v jurisdikcích s nízkým daňovým zatížením.

Spolu s tímto rozvojem následně sílila také daňová konkurence mezi jurisdikcemi, které se snažily přilákat zahraniční kapitál. Od *offshore* transakcí se tak dostáváme i k samotným daňovým rájům⁷, tedy jurisdikcím, které nabízely či stále nabízejí kromě nízkých či nulových sazeb daně z příjmů i velmi či až nadměrně vstřícné obchodněprávní prostředí a v některých případech také ekonomickou a politickou stabilitu. Jedna z podstatných motivací pro jejich využívání však tkvěla i v jejich neprůhlednosti podporované právními normami co do bankovního tajemství či uvolněných pravidel obchodního práva a velmi limitovaných povinně zveřejňovaných údajích o subjektech. Právě zabezpečení utajení nejen bankovních informací mohlo směřovat buď k činnosti trestně spočívající v krácení daní, úplatkářství či legalizaci výnosů z trestné činnosti, nebo k vyhýbání se daňovým povinnostem či daňové optimalizaci. Tyto aktivity kromě samotného bankovního tajemství byly zároveň posíleny i netransparentními entitami, které umožňovaly zachovat skutečné majitele v anonymitě a v případě trustů či nadací také oddělit jejich skutečné majitele od původně jejich potenciálně zdanitelného majetku či příjmů.⁸

S ohledem na nejednotné definice a vnímání *offshore* finančních center a daňových rájů mezi akademiky se také liší vymezení společných či rozdílných charakteristik. Dle názoru autorky lze konstatovat, že pro oba pojmy je společné usku-tečňování *offshore* transakcí, kdy v případě *offshore* finančních center je motivací především limitovaná finančněprávní regulace při poskytování finančních služeb, kdežto v případě daňových rájů je hlavním motivem jejich využití především nízké či žádné zdanění a vysoká míra utajení informací.

Využívání *offshore* finančních center i daňových rájů ať už pro transakce legální, či nelegální lze na základě jejich negativního dopadu na ekonomiky jednotlivých jurisdikcí označit za jeden z impulsů pro společné snahy na úrovni mezinárodních

⁷ Neexistuje jednotná definice daňového ráje, pro jejich vymezení lze odkázat nejen na Giovanovice, Ref. č. 4, s. 95-100, ale i mnoho dalších autorů, např. RONEN, Palan, CHAVAGNEUX, Christian, MURPHY, Richard. *Tax havens : how globalization really works*. Ithaca, New York: Cornell University Press, 2010, s. 30-45. ISBN: 978-0-8014-4735-8.; DHARMAPALA, Dhammika. What problems and opportunities are created by tax havens? *Oxford Review of Economic Policy*. Online. *Oxford Review of Economic Policy*. 2008, roč. 24, č. 4, s. 662-665. ISSN: 0266903X. Dostupné z: 10.1093/oxrep/grn031. [cit. 2025-03-25], či publikace mezinárodních organizací (např. OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paříž: OECD Publishing, 1998. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>. [cit. 2025-01-30].; Zpráva Ad Hoc GE ozn. č. ST/SG/AC.8/1997/L.11 ze dne 22. října 1997. *Tax havens: the need to neutralize their distorting effects in the international tax context*. Dostupné z: <https://digitallibrary.un.org/record/247429?ln=en&v=pdf>. [cit. 2025-03-25].).

⁸ Autorka pro představení vývoje a odhalení *offshore* finančních center a daňových rájů odkazuje také na velmi působivý film zachycující práce odborníků na toto téma – Johna Christensena, auditora a ekonomu působícího v několika nevládních organizacích, a Nicholase Shaxsona, investigativního novináře. *The Spider's Web: Britain's Second Empire* [dokumentární film]. Režie Michael OS-WALD. Velká Británie, 2017. Délka 80 minut. Dostupné z: https://youtu.be/np_ylvc8Zj8?si=Z-2QNUEpjcEafZDD. [cit. 2025-11-02].

organizací směřující v širokém slova smyslu k optimalizaci mezinárodního daňového režimu. Autorka podotýká, že tato problematika zahrnuje velmi komplexní a obecné otázky nejen daňové politiky, ale i ekonomie a samotné finančněprávní regulace v oblasti bankovníctví.

Konkrétně z pohledu daňového práva se autoři v českých ani zahraničních zdrojích nepodařilo dohledat ucelený přehled subjektů formujících mezinárodní daňový režim včetně jejich působnosti a činnosti s dopadem do tvorby mezinárodního práva daňového. Proto je v rámci této části publikace jejím záměrem zaměřit se z právního, a především institucionálního pohledu na konkrétní aktéry mezinárodního daňového režimu a iniciativy, jejichž cílem je napomoci nastavit efektivní a spravedlivý daňový systém v globálním měřítku. Základní výzkumné otázky tak zní:

- i. Je mezinárodní daňový režim z institucionálního hlediska efektivně nastavený?
- ii. Je OECD a/nebo OSN legitimním fórem pro tvorbu opatření mezinárodního daňového režimu?

Za tímto účelem bude nejprve vymezen pojem mezinárodního daňového režimu, mezinárodního daňového práva a v základních aspektech také jeho prameny. Dále budou posouzeny právní rámce, postavení a působnost jednotlivých mezinárodních subjektů a provedena analýza jejich relevantních právních dokumentů či jiných aktivit, kterými aktuálně přispívají k formování mezinárodního daňového režimu.

1.1 Mezinárodní daňové právo a mezinárodní daňový režim

Pro pojem mezinárodního daňového režimu i mezinárodního daňového práva je v prvé řadě nezbytná existence suverénních států. Právě ty jsou subjekty mezinárodního práva a mají způsobilost jednat na mezinárodní úrovni.⁹ Jak uvádí Vybíral, jedním ze základních atributů státu je jeho suverenita včetně té finanční, tedy i daňové. Právě na základě mezinárodní spolupráce uskutečňované uzavíráním mezinárodních smluv či členstvím v mezinárodních organizacích dochází k jejímu omezení.¹⁰ V návaznosti na předchozí kapitolu je však nezbytné zmínit i jiné nestátní subjekty mezinárodního práva, které jsou rovněž daňovou suverenitou alespoň v určitém rozsahu vybaveny.¹¹

⁹ MRÁZEK, Josef. § 5 Subjekty mezinárodního práva. In: ONDŘEJ, Jan, MRÁZEK, Josef, KUNZ, Oto. *Základy mezinárodního práva veřejného*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 49. ISBN: 978-90-7400-928-0.

¹⁰ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 72-73, ISBN: 978-80-7552-935-0.

¹¹ Vyplývá-li tak z kontextu této publikace, příslušné pasáže relevantní pro samostatné suverénní státy mohou být relevantní také pro nestátní subjekty mezinárodního práva. Autorka pro zjednodušení nebude nadále tyto dva pojmy výslovně odlišovat.

Samotným obsahem daňové suverenity je pravomoc státu tvořit daňové právo (právní suverenita), spravovat a vymáhat daňové právo (správní suverenita) a požadovat veškeré daňové příjmy do veřejných rozpočtů (příjmová suverenita).¹² Stát tak určuje celkovou podobu jeho daňového systému a daňové politiky. V rámci této suverenity stát také určuje svou daňovou jurisdikci. Dle obecné roviny mezinárodního práva je jurisdikce soudní pravomoc státu vykonávaná na jeho území, nad svými občany, podniky a majetkem, a to dle principu personality a teritoriality.¹³ Konkrétně pro oblast daní z příjmů se tyto principy prolínají a daňové suverenity jednotlivých států se mohou dostávat do konfliktu. Typickým příkladem je situace, kdy je daňový poplatník rezidentem jednoho státu (země rezidence) a zároveň jeho příjem plyne ze zdroje na území jiného státu (země zdroje příjmů).¹⁴

Tento konflikt nás dostává k předmětu mezinárodního zdanění, tedy k otázce zda, v jakém rozsahu a která země má právo zdanit konkrétní daňový subjekt. Aktuálně neexistuje nic jako mezinárodní daňový systém, každá země má svůj vnitrostátní.¹⁵ Při jeho tvorbě pak státy řeší několik atributů. Předně je to daňová soutěž, která, jak bylo uvedeno výše, umožňuje státům tvořit takové podmínky, aby se v nich koncentroval domácí i zahraniční kapitál. Dalším parametrem je potřeba vypořádat se s problematikou dvojího zdanění, kdy právo zdanit daňový subjekt přísluší dvěma státům z důvodu jejich odlišných právních úprav. Genschel a Rixen pak tyto souvislosti nazývají „trilematem“ mezinárodního zdanění, kdy z triády státní suverenity, daňová konkurence a dvojí zdanění musí jedna ustoupit. Buď zůstane zachována státní suverenity a bude předcházeno dvojímu zdanění, ale vlády budou čelit zvýšené daňové konkurenci. Nebo spolu se státní suverenitou bude upřednostněna daňová soutěž, která povede ke zvýšenému výskytu dvojího zdanění. Pokud má být daňová konkurence i dvojí zdanění zmírněno, pak je žádoucí, aby ustoupila státní suverenity.¹⁶

Pro vyřešení daného trojstranného problému mezinárodního zdanění, se tak dostáváme k úpravě vztahů mezi státy, a tedy i k otázce mezinárodního daňového práva a mezinárodního daňového režimu.

1.1.1 Mezinárodní daňové právo

V rámci českých zdrojů lze nalézt zmínku o mezinárodním daňovém právu v příspěvku Aleše z roku 1989. Ten jej označuje jako „*souhrn právních norem, které*

¹² GENSCHEL, Philipp a RIXEN, Thomas. The International Tax Regime: Historical Evolution and Political Change: Historical Evolution and Political Change. Online. *SSRN Electronic Journal*, 2012, s. 5. ISSN: 1556-5068. Dostupné z: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2139665>. [cit. 2025-01-22].

¹³ MRÁZEK, Josef. Ref. č. 9, s. 90.

¹⁴ Např. AVI-YONAH, Reuven S. *Advanced Introduction to International Tax Law*. Cheltenham, UK, Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing, 2015, s. 8. ISBN: 9781781952375.

¹⁵ OATS, Lynne, MILER, Angharad, MULLIGAN, Emer. *Principles of international taxation*. 6. vydání. Londýn: Bloomsbury Professional, 2017, s. 20. ISBN: 978-1-5265-0169-1.

¹⁶ GENSCHEL, Philipp a RIXEN, Thomas. Ref. č. 12.

upravují daňové vztahy vykazující mezinárodní prvek“.¹⁷ Dle jeho názoru není mezinárodní právo daňové platným mezinárodním právem veřejným, jehož předmětem jsou právní vztahy mezi státy, vztahy států a mezinárodních organizací. Naopak jej přirovnává k mezinárodnímu právu soukromému.¹⁸ Autorka je toho názoru, že jakkoli je samotná Alešova definice korektní, vyloučení z mezinárodního práva veřejného nikoli, jelikož obsahem mezinárodního daňového práva jsou rovněž právní vztahy mezi státy. Pro úplnost lze zmínit článek Tůmy z roku 1997, nicméně dle autorky se jeho příspěvek zabývá primárně mezinárodním zdaněním, kdy se věnuje jeho jednotlivým institutům (stálá provozovna, zdroj příjmů, daňový rezident a ne-rezident).¹⁹

Kotáb vymezuje mezinárodní daňové právo jako „soustavu právních pravidel odvozených z mezinárodního práva veřejného, která souvisejí s řešením daňových konfliktů vyplývajících z přeshraničních transakcí.“²⁰ Samotná pravidla jsou poté obsažena ve vnitrostátních daňových předpisech, kdy jak Kotáb uvádí, „vedle daňových smluv neexistují žádné „nadřazené“ mezinárodní daňové zákony, které by byly závazné pro státy podrobující zdanění své daňové subjekty.“²¹ Dle autorky má definice Kotába v aktuální době své limity. Předně obsahem mezinárodního práva daňového nejsou pouze daňové konflikty z přeshraničních transakcí, ale jak vyplývá z BEPS Projektů i další témata (např. přeshraniční spolupráce při správě daní, standardizace pravidel pro převodní ceny či zavedení minimální efektivní 15% sazby DPPO). Zároveň, ačkoli neexistují „nadřazené“ mezinárodní zákony, státy a jurisdikce akceptují prostřednictvím iniciativ mezinárodních organizací omezení své daňové suverenity. Nicméně autorka souhlasí, že samotná právně závazná pravidla jsou obsahem vnitrostátního práva za předpokladu, že unijní právo nezahrnujeme do mezinárodního daňového práva.

Publikace Karfíkové a kol. s pojmem mezinárodní daňové právo pracuje jen velmi omezeně, aniž by jej definovala. V dané souvislosti pouze zmiňuje, že OECD hraje významnou roli prostřednictvím vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění společně s komentářem k ní a dalšími nezávaznými studiemi, doporučeními a akčními plány, „které působí na jednotlivé státy spíše silou jejich argumentační přesvědčivosti.“²² Zároveň je uvedeno, že se mezinárodní daňové právo soustředí na problematiku mezinárodního dvojího zdanění.²³

V zahraničních zdrojích lze odkázat na Honglera. Ten rozlišuje mezinárodní právo zdanění (*international law of taxation*) jako pravidla a principy upravující

¹⁷ ALEŠ, Jan. Mezinárodní právo daňové. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 1989, roč. 35, č. 5, s. 48. ISSN: 0323-0619.

¹⁸ Tamtéž.

¹⁹ TŮMA, Jan. Mezinárodní daňové právo v České republice. *Právo a podnikání*. 1997, roč. 6, č. 4, s. 18-21. ISSN: 1211-1120.

²⁰ KOTÁB, Petr. *Mezinárodní aspekty zdanění v České republice*. Disertační práce. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy, 2014, s. 42.

²¹ Tamtéž.

²² KARFÍKOVÁ, Marie a kol. Ref. č. 10, s. 73.

²³ Tamtéž, s. 163.

zdanění s přeshraničním prvkem, které vyplývají čistě z norem mezinárodního práva veřejného, a mezinárodní daňové právo (*international tax law*), které dle něho zahrnuje navíc i normy vnitrostátního práva.²⁴

Elliffe mezinárodní právo daňové vnímá totožně jako Hongler, jeho definici však vedle norem mezinárodního práva veřejného a vnitrostátního rozšiřuje také o teorii konsensuálního mezinárodního daňového práva. Konsensus totiž považuje za spojovací prvek mezi státní suverenitou a mezinárodními iniciativami vedoucími ke spolupráci a nalezení kompromisu mezi státy. Dle něho vzniká na základě uznání tří složek, a sice (i) institucí; (ii) instrumentů; a (iii) interpretace ze strany suverénních států.²⁵

Závěrem lze zmínit pojetí Avi-Yonaha, který mezinárodní právo daňové označuje za součást mezinárodního práva veřejného, ale stále odlišné v podstatných obecných aspektech. Konkrétně je to rozdílné vymezení rezidence a zdroje příjmů od principu personality i teritoriality, které označuje za mezinárodní obyčej. Dle Avi-Yonaha dané utváření některých pravidel mezinárodního zdanění prostřednictvím mezinárodního obyčeje, ale i mimo něj,²⁶ demonstruje existenci mezinárodního daňového režimu.²⁷

1.1.2 Mezinárodní daňový režim

Pojem mezinárodního daňového režimu je vykládán různými způsoby.²⁸ Podle vymezení Avi-Yonaha je mezinárodní daňový režim zakotven primárně právě daňovými smlouvami a vnitrostátními daňovými zákony.²⁹ Dle této definice je tak synonymem pro mezinárodní daňové právo vymezené Honglerem.

Hongler pod pojem mezinárodního daňového režimu zahrnuje veškeré principy, závazná i nezávazná pravidla, které jsou výsledkem jednání mezi státy,

²⁴ HONGLER, Peter. *International Law of Taxation*. New York: Oxford University Press, 2021, s. 4-5. ISBN: 978-0-19-289871-5.

²⁵ ELLIFFE, Craig Macfarlane. International Tax Law and its Influence on National Tax Systems. In: HAASE, Florian a KOFLER, Georg (eds.). *The Oxford Handbook of International Tax Law*. Oxford: Oxford University Press, 2023, s. 96-104. ISBN: 978-0-19-289768-8. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780192897688.013.6>. [cit. 2025-01-31].

²⁶ AVI-YONAH, Reuven S. Does Customary International Tax Law Exist? Online. *Law & Economics Working Papers*, 2019. Dostupné z: https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/161. [cit. 2025-01-31].

²⁷ AVI-YONAH, Reuven S. International Tax and International Law Revisited. Online. *SSRN Electronic Journal*, 2024. ISSN: 1556-5068. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4880120>. [cit. 2025-01-31].

²⁸ Podrobnou analýzu provedl ve své práci Hrdlička: HRDLIČKA, Lukáš. *Hybrid Mismatches After the ATAD: Theoretical Aspects of International Cooperation in Tax Matters*. Disertační práce. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy, 2020.

²⁹ AVI-YONAH, Reuven S. Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime. Online. *Bulletin for International Taxation*, 2007, roč. 61, č. 4, s. 130. ISSN: 2352-9202. Dostupné z: <https://repository.law.umich.edu/articles/1161/>. [cit. 2025-01-31].

a rozhodovací procesy upravující zdanění s přeshraničním prvkem. Detailněji tak rozpracovává vymezení Garcíové.³⁰ Nad rámec mezinárodního daňového práva jsou tak součástí mezinárodního daňového režimu i veškeré ostatní vstupy, které nelze označit za pramen mezinárodního daňového práva, ale i přesto se podílí na formování pravidel mezinárodního zdanění.³¹ Dle autorky tak pod mezinárodní daňový režim lze zařadit právě i konsensus vymezený Elliffem.

Z výše uvedených definic mezinárodního daňového práva a mezinárodního daňového režimu autorka kompiluje následující vymezení:

- i. Mezinárodní daňové právo je soubor norem mezinárodního práva veřejného a vnitrostátních právních řádů, které upravují mezinárodní zdanění, tedy daňověprávní vztahy s přeshraničním prvkem.
- ii. Mezinárodní daňový režim je pojem širší. Zahrnuje nejen mezinárodní právo daňové, ale také další prvky, které přispívají k formování pravidel mezinárodního zdanění. Konkrétně:
 - a) další principy, které nelze považovat za mezinárodní obyčej; a
 - b) další závazná i nezávazná pravidla a další materiální vstupy, jež jsou utvářené samotnými státy či prostřednictvím mezinárodních organizací a jiných subjektů včetně EU.

Dané vyjádření autorky demonstruje Schéma č. 2.

Schéma č. 2 – Mezinárodní daňové právo a mezinárodní daňový režim



Zdroj: vlastní zpracování

V následujících kapitolách autorka stručně vymezení prameny mezinárodního daňového práva a dále se bude věnovat mezinárodním subjektům, které formují mezinárodní daňový režim.

³⁰ GARCÍA, Elizabeth Gil. The Single Tax Principle: Fiction or Reality in a Non-Comprehensive International Tax Regime. *World Tax Journal*. Amsterdam: IBFD, 2019, roč. 11, č. 3, s. 344. ISSN: 1878–4917. Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.59403/38n9675>. [cit. 2025-01-31].

³¹ HONLER, Peter. Ref. č. 24, s. 6.