



VORLÍČKOVÁ
PARTNERS

METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Lenka Pazderová

OBSAH

- I. Základní principy
- II. Metody vyloučení dvojího zdanění
- III. Metoda vynětí
- IV. Metoda zápočtu daně
- V. Tax sparing
- VI. Shrnutí

I. ZÁKLADNÍ PRINCIPY

ZÁKLADNÍ PRINCIPY MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ

- > § 37 ZDP: „Ustanovení zákona o daních z příjmů se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“

- > Určení rezidentství (čl. 4 SZDZ, § 2 a § 17 ZDP)
 - > fyzické osoby: rozhodující stálý byt, středisko životních zájmů, obvyklý pobyt
 - > právnické osoby: sídlo vs. místo vedení

 - > neomezená daňová povinnost v ČR – v ČR zdanění veškerých příjmů bez ohledu na zdroj
 - > omezená daňová povinnost v ČR – v ČR zdanění pouze příjmů ze zdrojů v ČR (§ 22 ZDP)

I. ZÁKLADNÍ PRINCIPY

ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ DLE SZDZ

- > Pravidla rozdělení práv na zdanění
 - > zpravidla nevylučují zdaňovací právo státu rezidence
 - > často dávají právo zdanění státu zdroje (typické znění „může být zdaněno v jiném státě“)
- > Příklady (SZDZ mezi ČR a Rakouskem):
 - > Zdanění jen ve státě rezidence:
 - > úroky
 - > příjmy z prodeje obchodního podílu
 - > ostatní příjmy
 - > Zdanění ve státě rezidence i ve státě zdroje (srážková daň):
 - > dividendy
 - > licenční poplatky
 - > Zdanění ve státě rezidence i ve státě zdroje („běžné“ zdanění):
 - > příjmy z pronájmu nebo prodeje nemovitosti umístěné ve státě zdroje
 - > zisky stálé provozovny umístěné ve státě zdroje
 - > příjmy ze zaměstnání vykonávaného ve státě zdroje déle než 183 dní

II. METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

USTANOVENÍ VZOROVÉ SMLOUVY OECD (Čl. 23A a 23B)

- > řeší tzv. právní dvojí zdanění (stejný příjem daněn u stejné osoby ve více státech)
- > platí jen pro stát rezidence (neřeší postup zdanění ve státě zdroje)
- > metoda vynětí (Čl. 23A)
 - > příjem, který lze zdanit ve státě zdroje, není zdaňován ve státě rezidence
 - > vzorová smlouva OECD: metoda vynětí s výhradou progrese
 - > u zahraničního příjmu je možné dosáhnout zdanění nižší sazbou daně
- > metoda zápočtu (Čl. 23B)
 - > daň ve státě rezidence vypočtena na základě celkových příjmů, následně umožněn zápočet daně zaplacené ve státě zdroje
 - > vzorová smlouva OECD: metoda prostého zápočtu
 - > zahraniční příjem je vždy zdaňován vyšší sazbou daně (státu zdroje či státu rezidence)
- > státy mají možnost volby metody zamezení dvojího zdanění
 - > jeden stát může v jedné SZDZ použít i kombinaci obou metod
- > vzorová smlouva OECD nestanoví přesný způsob výpočtu $\Rightarrow$ tuzemské právo
 - > možnost sjednat v konkrétní SZDZ

II. METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

USTANOVENÍ ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

- > rozhodující je znění SZDZ
 - > metody:
 - > zápočet zahraniční daně
 - > úplný
 - > prostý
 - > vynětí zahraničních příjmů ze základu daně
 - > úplné
 - > s výhradou progrese
 - > v případě metody zápočtu daně lze zahraniční daň převyšující daň započitatelnou uplatnit jako náklad v následujícím zdaňovacím období
- > pokud není uzavřena SZDZ
 - > možnost uplatnění zahraniční daně jako nákladu v následujícím roce
 - > u závislé činnosti: zahraniční daň = odečitatelná položka od základu daně v roce dosažení zdaňovaného příjmu
- > úprava v ZDP: § 38f, § 6 odst. 14, § 24 odst. 2 písm. ch)

II. METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

USTANOVENÍ ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

- > příjmy ze závislé činnosti ze státu, se kterým uzavřena SZDZ (§ 38f odst. 4 ZDP)
- > ZDP stanoví metodu vynětí s výhradou progrese, ale možnost použít metodu zápočtu, pokud sjednána v SZDZ a je to pro poplatníka výhodnější
 - > podmínka:
 - > příjem zdaněn v zahraničí
 - > zaměstnavatel rezidentem ve státě výkonu činnosti nebo rezidentem ČR, ale mzda jde k tíži jeho stálé provozovny umístěné ve státě výkonu činnosti

⇒ možnost vynětí, i když SZDZ stanoví zápočet !

III. METODA VYNĚTÍ

PRINCIPY METODY

- = příjmy dosažené ve státu zdroje jsou státem rezidenta osvobozeny od zdanění
- > nepoužívá se u příjmů z dividend, úroků a licenčních poplatků
- > Čl. 23A odst. 4 vzorové smlouvy OECD - metoda vynětí není použitelná:
 - > u příjmů, kde stát zdroje nemá právo zdanění
 - > u příjmů podle čl. 10 a 11 (a 12) – srážková daň u zdroje ⇒ metoda zápočtu
- > v novějších SZDZ uzavíraných ČR je nahrazena metodou prostého zápočtu pro všechny příjmy ze zdrojů v zahraničí

III. METODA VYNĚTÍ

PRINCIPY METODY

- > úplné vynětí
 - > příjem ze zahraničního zdroje se vůbec nebere v úvahu při zdanění v zemi rezidenta
 - > v ČR: pouze u některých druhů příjmů podle SZDZ s Brazílií
- > vynětí s výhradou progrese
 - > při progresivním zdanění zahrnuje prvek solidárního zdanění vyšších příjmů
 - > „výhrada progrese“ pro stát residence
 - > v případě rovné daně vede tato metoda k úplnému vynětí příjmů
- > použití „výhrady progrese“:

$$\text{Průměrná sazba daně (\%)} = \frac{\text{Celková daň z příjmů} * 100}{\text{Celkový základ daně}}$$

- > průměrná sazba daně je aplikována na základ daně bez vyňatého příjmu

III. METODA VYNĚTÍ

VYNĚTÍ S VÝHRADOU PROGRESE – PŘÍKLAD 1

>	příjem ze zaměstnání v tuzemsku	300.000
>	příjem ze zaměstnání v zahraničí	500.000
>	daň zaplacená v zahraničí	125.000
>	celkové zdanitelné příjmy	800.000
>	daň v tuzemsku před vynětím	160.000
	15 % pro příjem 0 – 400.000	
	25 % pro příjem nad 400.000	
>	průměrná sazba zdanění (160.000/800.000)	20 %
>	základ daně po vynětí zahraničních příjmů	300.000
>	celková daň v ČR po vynětí (300.000 x 20 %)	60.000
>	celkové daňové zatížení	185.000

III. METODA VYNĚTÍ

VYNĚTÍ S VÝHRADOU PROGRESE – PŘÍKLAD 2

Rezident Rakouska obdrží tyto příjmy:

- > příjem ze zaměstnání v Rakousku: 20.000
- > příjem z nájemného v ČR: 30.000

Stanovení rakouského daňového zatížení:

- > sazba daně při příjmu 0 - 25.000: 20 %
- > sazba daně při příjmu 25.000 - 50.000: 50 %

Jak vysoká bude daň v Rakousku?

Řešení:

1. Výpočet průměrné sazby daně:

celosvětový příjem = 50.000

daň z celosvětového příjmu bez vynětí = $25.000 \times 0,2 + 25.000 \times 0,5 = 17.500$

průměrná sazba daně = $17.500 / 50.000 = 0,35 = 35 \%$

2. Výpočet daně z příjmů po vynětí:

příjmy vyňaté ze zdanění v Rakousku = 30.000

ostatní příjmy ke zdanění v Rakousku = 20.000

daň = $20.000 \times 0,35 = 7.000$

IV. METODA ZÁPOČTU DANĚ

PRINCIPY METODY

- > výpočet celkového základu daně dle tuzemského daňového práva
- > základ daně: tuzemský a zahraniční příjem
- > zápočet zahraničních daní

- > metoda zápočtu sjednána v mnoha novějších smlouvách ČR pro české rezidenty (např. SZDZ se Slovenskem, Rakouskem, Francií)

- > předpoklady použití zápočtu:
 - > daň skutečně zaplacená (doklad o zaplacení)
 - > povinnost využití daňových výhod
 - > nepřenositelnost daňového kreditu
 - > výjimka: pomyslný daňový zápočet („zápočet fiktivní daně“)

- > metody:
 - > omezení podle státu (§ 38f odst. 8 ZDP)
 - > omezení podle typu příjmu
 - > celkové omezení

IV. METODA ZÁPOČTU DANĚ

PRINCIPY METODY

- > úplný zápočet
 - > započtena celá daň sražená v zahraničí bez ohledu na výši české daňové povinnosti připadající na daný příjem
 - > v ČR: jen v případě zdanění úroků dle směrnice Rady č. 2003/48/ES (není-li doložen domicil státu zdroje)
 - > pokud je zahraniční sražená daň vyšší než tuzemská daňová povinnost ⇒ vratný přeplatek
- > prostý zápočet
 - > omezuje výši zápočtu poměrnou výší daně z celkové daňové povinnosti, která by připadala na daný zahraniční příjem
 - > při započítávání příjmů z více států nelze zápočet provést kumulativně, je nutné jej vypočítat zvlášť pro příjem z každého státu

IV. METODA ZÁPOČTU DANĚ

PRINCIPY METODY

- > prostý zápočet - omezení výše daně k zápočtu:
 - > skutečně zaplacená daň v zahraničí
 - > výše daně, která by se měla zaplatit v tuzemsku

- > prostý zápočet - výpočet daně k zápočtu:

$$\text{Maximální odpočet} = \text{Daň z příjmu} \times \frac{\text{Zahraniční příjem}}{\text{Celkový příjem}}$$

IV. METODA ZÁPOČTU DANĚ

PROSTÝ ZÁPOČET DANĚ – PŘÍKLAD 1

>	příjem ze zaměstnání v ČR	100.000
>	dividendy ze zahraničí	10.000
>	daň sražená v zahraničí	2.000
>	maximální daň dle SZDZ	10 %
>	celkové zdanitelné příjmy	110.000
>	daň v ČR z celkových příjmů (15 %)	16.500
>	daň připadající na zahraniční dividendy	1.500
>	možný zápočet zahraniční daně v ČR	1.000
>	konečná daň v ČR (doplatek)	15.500
>	daň, kterou nelze započíst	1.000
>	z toho:	
	> daň, kterou lze uplatnit jako náklad v následujícím roce	0
	> daň, kterou nelze uplatnit jako náklad	1.000
>	celkové daňové zatížení	17.500

IV. METODA ZÁPOČTU DANĚ

PROSTÝ ZÁPOČET DANĚ – PŘÍKLAD 2

Pan Novák, rezident ČR, obdrží tyto příjmy:

Příjem	Hrubá výše příjmu	Sražená daň
dividendy od české a.s.	100	15
dividendy od německé a.s.	200	50
podíl na zisku z rakouské s.r.o.	300	30
úroky z účtu v SRN	100	0
úroky z účtu v Rakousku	60	10

Omezení výše srážkové daně v jednotlivých SZDZ:

ČR – SRN:	dividendy	15 %	
	úroky		zdanění pouze ve státě rezidence příjemce
ČR – Rak.:	dividendy	10 %	
	úroky		zdanění pouze ve státě rezidence příjemce

Jak velkou část daně sražené v zahraničí lze v ČR započíst?

IV. METODA ZÁPOČTU DANĚ

PROSTÝ ZÁPOČET DANĚ – PŘÍKLAD 2

Řešení:

Příjem	Hrubá výše příjmu	Sražená daň	Daň v ČR	Zápočet
dividendy od české a.s.	100	15	daň sražená u zdroje je konečná	
dividendy od německé a.s.	200	50	30	30 *
podíl na zisku z rakouské s.r.o.	300	30	45	30 *,**
úroky z účtu v SRN	100	0	15	0 *
úroky z účtu v Rakousku	60	10	9	0 *

* lze započíst pouze výši daně, která smí být sražena dle SZDZ

** lze započíst pouze skutečně zaplacenou daň

Shrnutí:

- > daň ze zahraničních příjmů v ČR celkem: 99
 - > zápočet zahraniční daně: 60
 - > doplatek daně v ČR: 39
- > zahraniční daň, kterou nelze započíst: 30

IV. METODA ZÁPOČTU DANĚ

ZÁPOČET DANĚ – PŘÍKLAD 3

Alena Novotná bydlí v Mikulově a pracuje jako servírka v rakouské restauraci v městečku poblíž státních hranic. Zároveň má příjem z prodeje vín z vlastního vinohradu.

> příjem ze zaměstnání v Rakousku	500.000
> pojistné zaplacené v Rakousku	50.000
> daň z příjmu zaplacená v Rakousku	75.000
> příjem z prodeje vín	100.000
> náklady spojené s výrobou vína	90.000

? Jaká bude daňová povinnost paní Novotné v ČR?

Nápověda:

- > § 6 odst. 14 ZDP
- > § 7 odst. 3 ZDP
- > § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP
- > § 38f ZDP
- > Čl. 14 a 22 SZDZ Rakousko-ČR

IV. METODA ZÁPOČTU DANĚ

ZÁPOČET DANĚ – PŘÍKLAD 3

Řešení:

> příjem ze zaměstnání v Rakousku	500.000
> pojistné zvyšující základ daně (34 %)	<u>170.000</u>
> základ daně dle § 6 ZDP (zaměstnání)	670.000
> příjmy z podnikání	100.000
> související náklady	<u>90.000</u>
> základ daně dle § 7 ZDP (podnikání)	10.000
> celkové zdanitelné příjmy	680.000
> daň z celkových příjmů (15 %)	102.000
> daň připadající na zahraniční příjem	100.500
> daň zaplacená v Rakousku	75.000
> možný zápočet zahraniční daně v ČR	75.000
> daň po zápočtu	27.000
> sleva na poplatníka	24.840
> konečná daň v ČR (doplatek)	2.160
> celková daňová povinnost	77.160

IV. METODA ZÁPOČTU DANĚ

ZÁPOČET DANĚ – PŘÍKLAD 3

Řešení (pokrač.):

> Vynětí dle § 38f odst. 4 ZDP?

> průměrná sazba daně	15 %
> příjmy po vynětí podléhající zdanění v ČR	10.000
> daň z příjmu v ČR	1.500
> sleva na poplatníka	24.840
> konečná daň v ČR	0
> celková daňová povinnost	75.000

Výsledek:

> Výhodnější je použití metody vynětí dle § 38f odst. 4 ZDP.

V. TAX SPARING

ÚČEL, TYPY

- = speciální ustanovení týkající se zápočtu daně/vynětí příjmů pocházejících ze států poskytujících daňové pobídky pro zahraniční investory
- > Účel = umožnit nerezidentům získat ve státě rezidence zápočet daně za daň, která byla „ušetřena“ ve státě zdroje díky poskytnutým pobídkám, resp. že tato daň bude brána v úvahu při posouzení podmínek pro použití metody vynětí
- > Typy
 - a) stát rezidence umožní zápočet daně ve výši, která by byla zaplacená dle národní legislativy nebo v omezené výši dle SZDZ, i když nebyla státem zdroje vybrána z důvodu zvláštních pobídek pro povzbuzení ekonomického rozvoje
 - b) jako analogii daňového snížení ve státě zdroje povolí stát rezidence snížit vlastní daňovou povinnost o (částečně fiktivní) částku na úrovni vyšší, předem pevně stanovené sazby
 - c) stát rezidence umožní vynětí příjmu daňově zvýhodněného ve státě zdroje z důvodu poskytnutých pobídek

V. TAX SPARING

OMEZENÍ, PŘÍKLADY

- > Omezení:
 - > možnost zneužití výhod ustanovení o „tax sparing“
 - > účinnost ustanovení o „tax sparing“ ve vztahu k ekonomickému rozvoji země zdroje
 - > vliv ustanovení o „tax sparing“ na využívání daňových pobídek státy zdroje
 - ⇒ Výbor OECD doporučil používat tax sparing jen pro státy s ekonomickou úrovní hluboko pod průměrem zemí OECD
- > ČR využívá tax sparing např. v SZDZ s následujícími zeměmi:
 - > Brazílie
 - > *Pro účely snížení částky daně uvedené v odstavci 3 u zdaňování úroků a licenčních poplatků se bude brazilská daň vždy považovat za zaplacenou ve výši 25 %.*
 - > Srí Lanka
 - > *Jestliže podle ustanovení článků 8, 9 a 10 této smlouvy (dividendy, lic. popl., úroky) je částka sražené nebo vybrané daně Srí Lanky menší než částka daně, která se má platit podle daňových předpisů Srí Lanky, bude se částka, o kterou se povolí snížit daň, rovnat buď částce daně, která by se měla platit ve Srí Lance, kdyby nebylo této smlouvy, nebo částce činící 25 % příjmu podle toho, jak československé daňové úřady rozhodnou.*
 - > Venezuela
 - > *Jestliže, v souladu s jakýmkoliv ustanovením této smlouvy, příjem pobíraný nebo majetek vlastněný rezidentem České republiky je zde osvobozen od zdanění, Česká republika může přesto při výpočtu částky daně ze zbývajících příjmů nebo majetku tohoto rezidenta vzít v úvahu osvobozený příjem nebo majetek.*
 - > Malajsie

VI. SHRNUÍ

- > vzorová smlouva OECD řeší způsob zamezení dvojímu zdanění ve státě rezidence
- > metody vyloučení dvojího zdanění:
 - > zápočet zahraniční daně
 - > úplný
 - > prostý
 - > vynětí zahraničních příjmů ze základu daně
 - > úplné
 - > s výhradou progrese
- > mezinárodní smlouva má přednost před ustanoveními ZDP

Děkujeme za pozornost!



VORLÍČKOVÁ
PARTNERS

KONTAKT

Lucie Vorlíčková, LL.M.
VORLÍČKOVÁ PARTNERS
Jungmannova 31 | 110 00 Praha 1
Czech Republic

T +420 233 111 100
E lucie.vorlickova@vorlickova.com
W www.vorlickova.com
