

DAŇOVÁ ŘADA

VLASTIMIL SOJKA

Mezinárodní zdanění příjmů

Smlouvy o zamezení
dvojího zdanění
a zákon o daních z příjmů

Třetí,
aktualizované
a doplněné
vydání



Wolters Kluwer
Česká republika

MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ
SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ
A ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

VLASTIMIL SOJKA

Mezinárodní zdanění příjmů

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
a zákon o daních z příjmů

3., aktualizované a doplněné vydání



Wolters Kluwer

Česká republika

Vzor citace: SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 3. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2013, 360 s.

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Sojka, Vlastimil

Mezinárodní zdanění příjmů / Vlastimil Sojka. – 3., aktualiz. a dopl. vyd.. – Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013

ISBN 978-80-7478-035-6 (brož.)

336.226.1 * 336.227.1 * 341.24 * (437.3)

– daně z příjmů – mezinárodní kontext

– dvojí zdanění

– dvojí zdanění – Česko

– mezinárodní smlouvy

– příručky

336.1/.5 – Veřejné finance [4]

Poděkování

Děkuji za vynikající připomínky a náměty Ing. Pavlu Fekarovi ze společnosti Baker & McKenzie a děkuji též svým kolegům, specialistům ze společnosti KODAP, jejichž postřehy tuto knihu významně obohatily.

Právní stav publikace k 1. 5. 2013

© Wolters Kluwer ČR, a. s., 2013

© Vlastimil Sojka, 2013

ISBN 978-80-7478-035-6

OBSAH

Úvod.....	9
-----------	---

1 Daňové subjekty a jejich fiskální povinnosti při zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem

1.1 Práce se zdroji práva	11
1.2 Základní pojmy	13
1.2.1 Daňový rezident, daňový domicil, omezená a neomezená daňová povinnost.	13
1.2.1.1 Daňový rezident podle zákona o daních z příjmů.	14
1.2.1.2 Daňový rezident podle smluv o zamezení dvojího zdanění	19
1.2.1.3 Změna daňového domicilu	23
1.2.2 Zdroj příjmů	24
1.2.3 Skutečný vlastník příjmů	25
1.2.4 Poplatník a plátce daně	27
1.2.5 Aktivní a pasivní příjmy	28
1.2.6 Zákaz diskriminace.	29
1.2.6.1 Zákaz diskriminace podle Ústavy ČR a mezinárodních smluv	29
1.2.6.2 Zákaz diskriminace podle komunitárního práva a judikatury Evropského soudního dvora	30

2 Vznik a řešení mezinárodního dvojího zdanění

2.1 Vznik dvojího zdanění	32
2.2 Vyloučení dvojího zdanění podle českých právních předpisů a podle mezinárodních smluv.	34

2.2.1	Zápočet daně (Credit system)	35
2.2.2	Metoda vynětí příjmů (Exemption)	40
2.2.3	Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně	45
2.2.4	Srovnání metod zamezení a zmírnění dvojího zdanění	48
2.3	Administrativní technika vyloučení dvojího zdanění v ČR	49
2.3.1	Formální podmínky	49
2.3.2	Kurzové přepočty	50
2.3.3	Využití tiskopisů daňových přiznání	51
2.3.4	Registrace daňových nerezidentů v ČR a související povinnosti plátců příjmů	52
2.3.5	Zajištění daně	54

3 Zdaňování aktivních příjmů

3.1	Příjmy z podnikání a ze samostatné výdělečné činnosti	61
3.1.1	Zisky podniků a zdanění stálé provozovny	61
3.1.1.1	<i>Trvalé místo pro podnikání jako stálá provozovna</i>	<i>63</i>
3.1.1.2	<i>Stavby a montáže</i>	<i>73</i>
3.1.1.3	<i>Poskytování služeb</i>	<i>85</i>
3.1.1.4	<i>Obchodní reprezentace</i>	<i>99</i>
3.1.1.5	<i>Stálá provozovna osobních společníků a účastníků sdružení</i>	<i>111</i>
3.1.1.6	<i>Výluky ze stálé provozovny</i>	<i>111</i>
3.1.1.7	<i>Účetnictví ve stálé provozovně</i>	<i>114</i>
3.1.1.8	<i>Specifické problémy základu daně stálé provozovny</i>	<i>115</i>
3.1.2	Příjmy z nemovitého majetku	119
3.1.3	Mezinárodní přeprava	122
3.1.3.1	<i>Mezinárodní doprava lodní a letecká</i>	<i>123</i>
3.1.3.2	<i>Mezinárodní doprava po pozemních komunikacích</i>	<i>124</i>
3.1.4	Příjmy z převodu movitého majetku, majetkových práv a jiných aktiv	125
3.1.4.1	<i>Převody movitého majetku</i>	<i>125</i>
3.1.4.2	<i>Převody majetkových práv</i>	<i>126</i>
3.1.4.3	<i>Převody jiných aktiv</i>	<i>126</i>

3.2	Další příjmy fyzických osob	127
3.2.1	Příjmy ze závislé činnosti	128
3.2.1.1	Zdroj příjmů ze závislé činnosti a určení daňové příslušnosti	128
3.2.1.2	Poplatník a plátcé daně	129
3.2.1.3	Zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti	131
3.2.1.4	Mezinárodní pronájem pracovních sil	135
3.2.2	Jiné příjmy fyzických osob	145
3.2.2.1	Tantiémy	145
3.2.2.2	Umělci a sportovci	146
3.2.2.3	Zdanění penzí	151
3.2.2.4	Veřejné funkce	153
3.2.2.5	Studenti, žáci, stážisté, pedagogové a výzkumní pracovníci	154

4 Zdaňování pasivních příjmů

4.1	Dividendy a podíly na zisku	156
4.1.1	Vymezení pojmu dividendy	156
4.1.2	Právo na zdanění, sazba daně a osvobození od daně	161
4.1.3	Technika zdaňování dividend	165
4.1.3.1	Systém zdaňování	165
4.1.3.2	Skutečný vlastník dividendy	167
4.1.3.3	Zdanění dividend vyplácených daňovým nerezidentům	169
4.1.3.4	Zdanění dividend přijatých ze zahraničí	171
4.2	Úroky	172
4.2.1	Vymezení pojmu úroky	172
4.2.2	Zdaňování úroků	174
4.2.2.1	Právo na zdanění a sazba daně	174
4.2.2.2	Technika zdanění úroků	178
4.3	Licenční poplatky	181
4.3.1	Vymezení pojmu licenční poplatky	181
4.3.1.1	Licenční poplatky průmyslové a kulturní	185
4.3.1.2	Příjmy z užívání movitého majetku	190
4.3.1.3	Software	193
4.3.1.4	Obchodování prostřednictvím internetu	199
4.3.2	Technika zdaňování licenčních poplatků	201

4.4	Směrnice EU ovlivňující zdaňování pasivních příjmů	206
4.4.1	Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností v oblasti dividend a podílů na zisku	206
4.4.1.1	<i>Aplikace na švýcarské daňové rezidenty</i>	208
4.4.1.2	<i>Osvobození výnosů z převodu majetkových podílů na dceřiné společnosti</i>	209
4.4.1.3	<i>Osvobození dividend a převodu podílů ze států mimo EU a Švýcarsko</i>	209
4.4.2	Společný systém zdanění kapitálově spojených osob v oblasti úroků a licenčních poplatků	210
4.4.3	Úrokové výnosy fyzických osob a povinnosti platebních zprostředkovatelů	214
5	Specifické daňové problémy nadnárodních společností a obchodů	
5.1	Převodní ceny a jejich dodatečné úpravy	217
5.2	Transparentní entity	230
5.3	Mezinárodní daňová optimalizace a daňově zvýhodněné lokality	233
6	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	
6.1	Historie a současnost smluv o zamezení dvojího zdanění ČR	236
6.2	Výhrady a akcenty ČR při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění	238
6.3	Zákaz diskriminace, řešení sporů dohodou a výměna informací	240
6.4	K dalším obecným ustanovením modelové smlouvy OECD	244
6.5	Význam komentářů k modelové smlouvě OECD	245
	Seznam zkratk	248
	Seznam příloh	249
	Přílohy	251
	Rejstřík	352

ÚVOD

Třetí vydání této publikace reflektuje vývoj legislativy v oblasti hmotně právní i procesní na počátku roku 2012 s přihlédnutím k novelizacím. Zohledněn je nový daňový řád účinný od roku 2011. Inspirující byla v posledních letech i rostoucí publikační činnost specialistů, kteří postupně otevírali pro českou odbornou veřejnost nová zajímavá témata v oblasti mezinárodního zdaňování. Velkým počinem nakladatelství Wolters Kluwer bylo v roce 2009 vydání publikace „Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku“, prvního českého překladu důležité metodiky OECD, které rovněž přispělo ke kultivaci odborné debaty mezi specialisty z praxe i z daňové správy.

Došlo též k ratifikaci nových smluv o zamezení dvojího zdanění, takže i praktické přehledy provázející tuto knihu si zasluhují aktualizaci. Inspirující je pro autora nadále velká odezva a připomínky čtenářů

S problematikou mezinárodního zdanění se v praxi potýká velký počet ekonomů a daňových specialistů. Stále intenzivnější zapojení České republiky do globalizované ekonomiky totiž před takovou nutnost staví všechny daňové profesionály. Na našem území běžně působí nepřeberné množství malých i velkých firem patřících zahraničním vlastníkům. Mnohé z nich jsou součástí velkých nadnárodních korporací, u kterých je znalost mezinárodní daňové problematiky nezbytnou výbavou ekonomických manažerů. Ani investice českých podnikatelů v zahraničí se neobejdou bez důkladného daňového plánování. Dochází k oboustranné rozsáhlé migraci zaměstnanců, nutné je řešit daňové souvislosti přeshraničních investic, dividend i převodních cen. Náš daňový systém je přitom charakteristický tím, že přenáší maximální odpovědnost na poplatníky a plátce daně a nutí je nést veškerá rizika spojená s jakýmkoli chybami.

Problematika mezinárodního zdanění je proto každodenním údělem daňových poradců, podnikových daňových specialistů, auditorů a pracovníků územních finančních orgánů. Považoval jsem proto za užitečné vyjít vstříc jejich zájmu, který intenzivně vnímám při své lektorské a publikační činnosti, a zpracovat a dále aktualizovat tuto soubornou publikaci, zahrnující nejdůležitější témata

související s mezinárodním zdaněním v oblasti daní z příjmů. Kniha samozřejmě ani zdaleka nemůže řešit všechny problémy, které praxe běžně přináší a nemůže ani zacházet do velkých podrobností. Vždyť jen rozsah komentářů k modelové smlouvě OECD je několikanásobný a např. problematika převodních cen, které je v této publikaci věnována jen krátká zmínka, by vydala na několik knih. Mým cílem bylo poskytnout čtenářům základní přehled o všech důležitých oblastech mezinárodního zdanění tak, aby porozuměli základním pojmům a souvislostem a uvědomili si hlavní rizika. S touto výbavou již pro ně bude mnohem snazší řešit konkrétní situace a dohledávat si k nim další specifické informace.

Publikace neoddděluje zdanění příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR od zdanění zahraničních příjmů českých rezidentů. Výklad se funkčně prolíná a aplikace jednotlivých nástrojů mezinárodního zdanění je demonstrována na tom, jak se k ní staví plátce nebo poplatník na území ČR. Přitom je třeba brát neustále ohled na to, že každý stát má svá specifika a že je na něm, jak ve svém domácím daňovém právu bude realizovat vlastní kompetence a obecná pravidla vyplývající z mezinárodních smluv. Jestliže tedy známe správné postupy tak, jak mají být aplikovány v České republice, nemůžeme automaticky očekávat, že nás totéž očekává v zahraničí.

Problematika mezinárodního zdanění je kolbištěm vzájemně mnohdy neslučitelných právních názorů a zdrojem zdoluhavých sporů v daňovém řízení. Nejde přitom jen o pochopitelné pře daňových poplatníků a plátců s územními finančními orgány. Shodu v řadě případů nenacházejí zástupci odborné veřejnosti či daňové správy ani mezi sebou. Pokud by se tato kniha sporným záležitostí vyhýbala, bylo by to na újmu její komplexnosti. Pokud by předložila čtenáři pouze jediný názor, utrpěla by objektivita. Čtenář by pak mohl být překvapen neočekávanými kolizemi v daňovém řízení. Při čtení tedy mnohdy nutno protřpět přesně to, čím trpí celé daňové právo. V daňovém řízení je pravdou to, co poplatník prokáže, a dále to, co ob stojí v soudním sporu. Některé sporné momenty jsou proto doplněny citacemi z existující judikatury.

Tato kniha od čtenáře vyžaduje základní znalost daně z příjmů, daňového řádu a účetních předpisů. Pro snazší orientaci je doplněna rejstříkem pojmů a v příloze jsou otisknuty některé oficiálně zveřejněné pokyny a opatření MF, které se mezinárodního zdanění týkají a na které je i v textu řada odkazů. V zájmu srozumitelnosti je minimalizováno použití zahraniční terminologie. Z praktických důvodů jsou pak používány zkratky, jejichž přehled je samostatnou přílohou.

Jestliže i třetí vydání publikace najde uživatele, kterým poslouží jako studijní materiál i užitečná praktická pomůcka, autorův záměr bude naplněn.

Daňové subjekty a jejich fiskální povinnosti při zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem

1.1 Práce se zdroji práva

Povinnosti daňových subjektů primárně upravují domácí zákony a v daňovém právu v poněkud menší míře také podzákonné normy. Opominout nelze ani význam metodických pokynů MF, které jsou pro veřejnost spíše doporučením, ale v některých případech mají také normotvorný význam. Jde zejména o pokyny vydané v kompetenci, kterou ministerstvu uděluje ustanovení § 39 odst. b) ZDP. Jde např. o pokyn D-286 nebo o Opatření MF čj. 05/13 797/2008-152 z února 2008. Při řešení problematiky mezinárodního zdanění však s tuzemskými předpisy zdaleka nevystačíme.

Právo vybírat daně a určovat podmínky pro jejich výpočet a placení patří k základním projevům státní suverenity. Zapojení České republiky do evropských integračních procesů a následný vstup do EU v květnu 2004 zde vedly k jejímu omezení a k předání částí kompetencí ve prospěch komunitárního práva. Je to přirozený a logický proces, protože právo jednotlivých suverenních států nemůže upravovat jejich vzájemné soužití a ekonomické integrace nemůže být dosaženo bez postupného sjednocení principů v daňové oblasti. Prostor pro takový proces vytvořila novelizace Ústavy České republiky, která v roce 2002 včlenila do jejího textu článek 10a. Rozsáhlá harmonizace se ovšem týká především daní nepřímých - DPH a akcíz, zatímco suverenita ČR při ukládání přímých daní (z příjmů a z majetku) je doposud omezena jen ve velmi malém rozsahu směrnici týkajícími se společného systému zdanění mateřských a dceřiných společností v oblasti dividend a licenčních poplatků a zdanění vkladů a úspor.¹

Omezení suverenity při ukládání a vymáhání daňových povinností přitom probíhá nejen na základě multilaterální koncepce komunitárního práva, ale též na bázi dvoustranných smluv s desítkami států z celého světa. Ty jsou uzavírány jednak v oblasti daní z příjmů a z majetku a v menším rozsahu též v oblasti daně dědické a darovací a v oblasti mezinárodní přepravy. Uzavřenou mezinárodní

¹ Viz část 4.4.

smlouvou je Česká republika vázána nejen vůči smluvním státům a jejich daňovým rezidentům, ale i vůči vlastním občanům. Pokud se pak při ukládání daní stát může od účinné mezinárodní smlouvy odchýlit, zpravidla nikoli v neprospěch daňových subjektů.

Vedle smluv o zamezení dvojího zdanění existují také další mezinárodní ujednání, která mají mít vliv na daňový režim některých příjmů. Jde např. o Vídeňskou úmluvu o diplomatických stycích (č. 157/1964 Sb.) či o Vídeňskou úmluvu o konzulárních stycích (č. 32/1969 Sb.).

Ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku ČR, lze daně ukládat pouze na základě zákona, tedy prostřednictvím normativního aktu nejvyšší právní síly. Prostřednictvím článků 10 až 10b Ústavy ČR však jsou zákonům nadřazeny ratifikované mezinárodní smlouvy i komunitární právo. Odkaz na mezinárodní smlouvy je v daňových zákonech obsažen jako přímá subsidiarizační klausule (např. § 37 ZDP) nebo nepřímou, jako je tomu v § 5 DR, který staví mezinárodní smlouvy naroveň zákona, přičemž jejich nadřazenost je odvozena z ústavy. U evropských směrnic se v zájmu přehlednosti předpokládá (a ukládá) přímé promítnutí komunitární úpravy do domácího práva. Pokud však Česká republika takovou implementaci v závazných termínech neprovede a jedná se o normy s přímými účinky, nemůže to být k újmě uživatelů práva, kteří se mohou přímé aplikace evropské legislativy dovolávat a právními prostředky také domáhat. Hledisko komunitárního práva musí být bráno v potaz při obecnějším zkoumání dopadů aplikace ZDP i mezinárodních smluv také v širších souvislostech. Výsledkem aplikace práva totiž nesmí být závěr, který je v rozporu se zásadami volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu, čili závěr, který je vůči subjektům z jiných členských států diskriminující.

Poplatník a plátce daně

Při aplikaci tuzemského i mezinárodního práva v oblasti daní z příjmů a majetku je nezbytné identifikovat především osobu, která daňovou povinnost ponese – **poplatníka daně**, a dále osobu, která ji bude pod vlastní majetkovou odpovědností plnit – **plátce daně**. Souhrnně jsou označováni jako **daňové subjekty**. Dále je třeba identifikovat zdanitelný příjem nebo majetek jako **předmět daně**, který je dále třeba změřit v zákonem předpokládaných jednotkách (nemusí jít nutně o peněžní vyjádření). Předmět daně je nutné upravit postupem zákonem či mezinárodní smlouvou předpokládaným, a stanovit tak **základ daně**. Následně zbývá stanovit **způsob výpočtu daně**. Jedinou alternativou přitom není procentuální **sazba daně**, ale v úvahu připadají jiné způsoby, jako je např. daň připadající na naturální měrnou jednotku (např. m²), minimální daň, paušální daň či sjednaná daň.

Tato zdánlivě triviální úvaha je při řešení otázek mezinárodního zdanění provázána nespočtem komplikací. Prakticky každý z výše jmenovaných pojmů totiž může nabývat odlišný obsah podle toho, zda jej zkoumáme a řešíme pouze podle tuzemských daňových zákonů, či zda jsou ustanovení těchto zákonů modifikována mezinárodními smlouvami. V závislosti na právní úpravě jednotlivých států budou některé příjmy zdaňovány prostřednictvím *plátců daně*, zatímco v jiných případech je budou zdaňovat výhradně *daňoví poplatníci* prostřednictvím svých daňových přiznání. Pokud jde o *předmět daně*, mohou díky smlouvám zůstat bez zdanění v jednom či druhém smluvním státě plnění, která by za jiných okolností zdanitelná byla. *Základ daně a způsob výpočtu daně* jsou pak klíčovým důvodem existence důležitých ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, které určují, jakou část předmětu daně lze do základu daně zahrnout v jednom či druhém státě; jakým způsobem a v jakém rozsahu si každý smluvní stát přisvojí daňový výnos. Do obvyklých aplikačních problémů tuzemských daňových předpisů tak vstupují nové aspekty, které multiplikují rozsah možných řešení.

1.2 Základní pojmy

1.2.1 Daňový rezident, daňový domicil, omezená a neomezená daňová povinnost

Vznik daňověprávního vztahu daňového subjektu ke státu je založen buď tím, že má na území tohoto státu bydliště, určitou specifikovanou dobu se zde zdržuje, dosahuje zde příjmů nebo zde má umístěn majetek.

Při uplatňování daně z příjmů v mezinárodním zdanění rozlišují ZDP i smlouvy o zamezení dvojího zdanění u právnických i fyzických osob tzv. *daňové tuzemce* – daňové rezidenty a *daňové cizozemce* – daňové nerezidenty. V terminologii daňových zákonů se ovšem pojmy daňový tuzemec a daňový cizozemec nepoužívají. ZDP vymezuje rozsah daňové povinnosti jednotlivých daňových subjektů přímo, určením kritérií pro jejich zařazení do jedné z obou skupin. Ve svém textu pak vždy odkazuje na ustanovení § 2 u fyzických osob a § 17 u osob právnických, jež určují, které osoby mají na území ČR povinnost omezenou a které neomezenou. Pojmy daňový rezident a daňový nerezident samostatně vymezují právní normy každého státu a nelze je ztotožňovat s tím, jak je vymezují mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy tyto pojmy vymezují odlišně, a pokud jsou uzavřeny, je nutné odhlédnout od jejich vnitrostátní definice. Obecně ovšem platí:

Daňový rezident určitého státu je poplatník s neomezenou (celosvětovou) daňovou povinností vůči tomuto státu. Znamená to, že se jeho daňová povinnost vztahuje jak na příjmy plynoucí z tohoto státu, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí. O daňovém rezidentovi starší smlouvy o zamezení dvojího zdanění a odborná literatura hovoří také jako o *osobě s daňovým domicilem* v určitém státě. Nutno brát v potaz, že pojmy *rezident státu* a *daňový rezident státu* nejsou totožné. Obecné právo používá termínu rezident zpravidla v souvislosti s určením státní příslušnosti nebo trvalého pobytu. Pro daňové účely se vymezuje pojem daňový rezident odlišně – pouze ve vztahu k daňové povinnosti. Daňová rezidence poplatníka obvykle souvisí s jeho pobytem na určitém území a s jeho osobními a hospodářskými vazbami. Výjimečně se lze setkat i s tím, že některé státy daňovou rezidenci vymezují též státním občanstvím jako prvotním kritériem (např. USA). Daňovým rezidentem USA tak jsou i osoby, které na území USA vůbec nemají bydliště, ani se tam nezdržují a ze zdrojů na území Spojených států nepobírají žádné příjmy. V takovém případě jsou však přijímána vnitrostátní opatření, která odstraňují nebo zmírňují potenciální dopady dvojího zdanění v případech, kdy státní občané dlouhodobě pobývají a pracují na území jiného státu.

Pro účely dalšího výkladu je vhodné definovat pojem **stát rezidenta** jako stát, ve kterém má příslušný subjekt daňový domicil.

Daňový nerezident určitého státu je naopak poplatník s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnost je zde omezena výhradně na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu, na majetek nacházející se na území tohoto státu, popř. i jiným způsobem.

Jde-li o státy, které mezi sebou nemají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, může dojít i k tomu, že jeden poplatník bude daňovým rezidentem ve dvou státech a přinejmenším část jeho příjmů bude zdaněna dvakrát. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány mimo jiné právě proto, aby takovou situaci vyloučily. Při existenci uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění by poplatník měl být daňovým rezidentem vždy jen jednoho státu a osobou s omezenou daňovou povinností (daňovým nerezidentem) v dalších státech.

Zejména u fyzických osob je osoba s neomezenou a omezenou daňovou povinností definována výrazně odlišně v ZDP a ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Často se na to zapomíná.

1.2.1.1 Daňový rezident podle zákona o daních z příjmů

Za **daňového rezidenta** – fyzickou osobu – považuje § 2 ZDP nejen osobu, která má na území České republiky své bydliště, ale také osobu, která se zde zdržuje „obvykle“, tj. alespoň 183 dnů v kalendářním roce. Ve znění pro rok 2012 rozhodující ustanovení § 2 odst. 2 a odst. 4 ZDP vymezují daňového rezidenta takto:

„(2) Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“

Takové pravidlo vede u příslušníka státu, se kterým nemáme uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění k těžko akceptovatelným následkům. I kdyby v ČR neměl žádné bydliště, jeho soukromý pobyt delší než 183 dnů v kalendářním roce vede k nutnosti podat zde daňové přiznání jako daňový rezident. To znamená, že v něm uvede veškeré příjmy, kterých v daném roce dosáhl kdekoli na světě. Stejně daňové přiznání však bude muset pravděpodobně podat i ve státě, kde má bydliště, a může tak dojít ke klasickému dvojímu zdanění.

! Obvyklá chyba

Mechanické počítání časového testu přináší dvě obvyklé chyby. Poplatníci z bezsmluvních států si často neuvědomují, že postačí, aby si v ČR pronajali byt s úmyslem zdržovat se zde trvale, a stávají se tak daňovými rezidenty ještě před uplynutím lhůty 183 dnů. Opačným omylem je posuzování daňového domicilu podle časového testu v případech, kdy se jedná o fyzickou osobu ze smluvního státu. Takové osoby ve skutečnosti mohou pobývat a pracovat na území ČR řadu let, aniž by se staly jejími daňovými rezidenty.

Pokud jde o pojem „bydliště“, zásadně jej nelze zaměňovat s pojmy trvalý či dlouhodobý pobyt, přechodný pobyt, trvalé bydliště či přechodné bydliště. ZDP bydliště v § 2 odst. 4 definuje jako místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Od formálně-administrativní stránky související s užíváním určitého místa k bydlení a případnou registrací pobytu cizince je třeba odhlédnout. Z hlediska ZDP, ale i SZDZ má význam především to, zda má poplatník skutečně úmysl mít na příslušném místě bydliště, ať již soustavně nebo střídavě, zda má v úmyslu v tomto bydlišti nadále trvale, resp. dlouhodobě pobývat a především zda existují faktické okolnosti, které tomu nasvědčují. Vycházet je třeba z věcných důkazů. Pro určení této skutečnosti má v praxi zásadní význam právní úprava dokazování při správě daní podle § 92 DR. Subjektivní úmysl poplatníka může mít určitý význam jen ve sporných případech, kdy správce daně v důkazní nouzi může akceptovat i jeho prohlášení.

Daňový rezident – fyzická osoba

Daňového nerezidenta – fyzickou osobu – vymezuje § 2 odst. 3 ZDP negativně tak, že za něj označuje každou osobu, kterou nelze pořadit pod definici daňového rezidenta:

„(3) Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.“

Výjimka určená pro poplatníky, kteří v ČR studují nebo se zde léčí, má velký praktický význam. Není věcného důvodu podrobovat zde zdanění celosvětových příjmů osoby, které zde nepobývají za účelem výdělečné činnosti, a naopak jsou zde spíše v pozici zákazníků vzdělávacích a zdravotnických zařízení. Pokud přitom dosahují příjmů ze zdrojů na území ČR, je adekvátní zdanit zde pouze tyto příjmy v rámci omezené daňové povinnosti.

V souvislosti se zákonným vymezením daňového nerezidenta se v zákoně i ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění pracuje s pojmem „zdroj příjmů“, kterým se podrobněji zabývá část 1.2.2.

Daňový rezident – právnická osoba

V případě právnických osob označuje § 17 odst. 3 ZDP za daňové rezidenty takové poplatníky, kteří zde mají své reálné sídlo nebo místo svého vedení. Zákon uvádí:

„(3) Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen ‚sídlo‘), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“

Text tohoto ustanovení byl koncipován v době, kdy obchodní zákoník o sídle hovořil pouze v souvislosti s registrací společnosti a adresy organizačních složek zahraničních subjektů byly zaznamenávány do obchodního rejstříku jako „umístění“. V současné době se však pojem „sídlo“ uvádí do obchodního rejstříku i v případě registrace těchto organizačních složek. Tato poněkud matoucí situace však ve skutečnosti neznamená žádnou faktickou změnu rozhodných podmínek pro určování daňového domicilu. V případě organizačních složek totiž nedochází k registraci sídla poplatníka, nýbrž pouze k registraci sídla jeho složky (pobočky). Takový zahraniční subjekt se může stát daňovým rezidentem ČR pouze v případě, kdy zde nejen zaregistroval organizační složku, ale přenesl sem také reálné místo svého vedení.

K interpretaci termínu **místo vedení** vydalo Ministerstvo financí v roce 2000 sdělení², ve kterém uvádí, že jde o pojem, který je součástí daňového práva řady států. Lze ho definovat jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejich představitelů (např. správní rady) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem. Ještě obecněji je lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto místě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovou činnost.

Podle zmiňovaného sdělení MF pojem místo vedení definuje jedno z kritérií, na jehož základě vzniká daňověprávní vztah mezi určitým subjektem (nejčastěji právnickou osobou) a státem, na jehož území se místo skutečného vedení nachází. Jde o existenci daňové rezidence, která je určující pro vznik neomezené daňové povinnosti. Tento výraz je již dlouho součástí českého daňového práva prostřednictvím mezinárodních daňových smluv. Svou povahou spadá zejména do jejich článku 4, na jehož základě je posuzována zmiňovaná daňová rezidence. Naše domácí daňová legislativa mu však do roku 2000 nedávala žádný obsah a nespojovala s ním žádné daňové důsledky. Z těchto důvodů byl tento termín zakotven do novely ZDP, která vstoupila v účinnost 1. ledna 2001 pod číslem 492/2000 Sb. Zavedením tohoto pojmu do českého daňového práva se naše právní úprava přibližuje úpravě v jiných státech, zejména v rámci OECD.

Sdělení MF dále uvádí, že cílem zavedení kritéria „místa vedení“ do našeho daňového práva je rovněž poskytnutí dalšího nástroje správcům daně v postupu proti daňovým únikům formou spekulací či zastřeného stavu, jejichž podstatou je, že se subjekt formálněprávně zaregistruje v místě jiném a podle jiného právního řádu než v místě, v němž skutečně působí a jehož prostřednictvím jsou generovány zdanitelné příjmy. Ve výše uvedených souvislostech se vždy jedná o místo vedení, které můžeme také označit jako „hlavní“ vedení pro potřeby jeho odlišení od vedení „lokálních“, která může podnik mít ve svých organizačních jednotkách umístěných jak ve státě, kde je tento podnik rezidentem, tak i v jiných zemích. Je zřejmé, že podnik může mít pouze jedno místo hlavního vedení (place of effective management), na rozdíl od lokálních míst vedení, kterých může být více. Lokální vedení jsou potom považována ve smyslu daňových smluv za stálou provozovnu.

² Sdělení čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. *Finanční zpravodaj*, 2001, č. 1.

Důležité je tedy věnovat pozornost skutečnosti, že samotná formální registrace sídla nemusí být pro určení daňového domicilu nejpodstatnější. Daňovým rezidentem se v ČR může stát i taková společnost, která zde nevykazuje žádné formální příznaky usídlení. Určující je, ze kterého místa je poplatník převážně řízen. Jestliže například správce daně zjistí, že společnost registrovanou v daňově zvýhodněných lokalitách řídí její vlastníci z ČR, může se oprávněně domáhat zdanění celosvětových příjmů takové společnosti. Sídlo a místo vedení jsou pro účely ZDP citovaným ustanovením podřazeny pod sjednucující legislativní zkratku „sídlo“, což usnadňuje interpretaci ustanovení § 17 odst. 4 ZDP, vymezujícího daňové nerezidenty.

§ Judikatura

Problémem skutečného místa vedení se zabýval také Evropský soudní dvůr v případě Cadbury Schweppes³. Pro tento účel navrhl generální advokát následující sérii testů:

- a) Test usazení:
existují nezbytné prostory, zaměstnanci a vybavení prostor k výkonu činnosti?
- b) Test poskytovaných služeb:
do jaké míry jsou aktivity dceřiné společnosti kontrolovány jejím personálem?
- c) Test přidané hodnoty:
má společnost reálnou ekonomickou podstatu? Vytváří přidanou hodnotu?

Rozhodnutí Evropského soudního dvora posléze z větší části odpovídalo názoru generálního advokáta, s tím, že z výše uvedených testů zdůraznilo test usazení⁴.

V praxi je tedy běžně předpokládána a řešena situace, kdy formální sídlo právnické osoby není totožné s jejím místem vedení pro účely určení daňové rezidence jako neomezené daňové povinnosti na území určitého státu. Důvodem pro takovou úpravu je snaha národních legislativ zabránit tomu, aby docházelo prostřednictvím formálně registrovaného sídla v daňově zvýhodněných lokalitách k obcházení daňových povinností v zemi poskytující svoji infrastrukturu pro reálné řízení aktivit příslušné právnické osoby.

Právnické osoby jako daňoví nerezidenti jsou opět vymezeny negativně jako ty, které zde nemají sídlo a nejsou fyzickými osobami. Ustanovení § 17 odst. 4 ZDP uvádí:

³ Rozhodnutí ESD ze dne 12. 9. 2006, ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes.

⁴ CHROBÁK, T. Místo vedení v rámci mezinárodní struktury. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 11, s. 31.

„(4) Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.“

Vymezení pojmu daňový rezident a daňový nerezident podle ZDP v praxi vyvolává v případě právnických osob podstatně menší problémy než u osob fyzických.

1.2.1.2 Daňový rezident podle smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají vesměs shodný postup pro určení daňového rezidenta. Tento postup má přednost před ustanoveními § 2 a § 17 ZDP, a ačkoli je i zde „bydliště“ prvním v posloupnosti hodnotících kritérií, zásadně se od nich odlišuje. Pro vysvětlení zásad určování daňového domicilu jsou dále použity citace z MS OECD. Obsahově jsou shodné nebo téměř shodné s většinou smluv uzavřených Českou republikou.

Smlouva se v první řadě odkazuje na vymezení daňových rezidentů tak, jak jej definují zákony smluvních států, jestliže se toto vymezení opírá o bydliště, stálý pobyt, místo vedení nebo podobné kritérium. Znamená to, že pokud ze samotné legislativy určitého smluvního státu daňová rezidence určitému poplatníkovi nevzniká, nemůže se stát daňovým rezidentem tohoto státu ani prostřednictvím SZDZ. Smlouva k tomu v čl. 4 uvádí:

„Pro účely této smlouvy označuje výraz „rezident jednoho smluvního státu“ každou osobu, která je podle zákonů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a zahrnuje také tento stát, jeho nižší správní útvar nebo místní úřad. Tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena dani v tomto státě pouze z příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo z majetku v tomto státě umístěného.“

Fyzické osoby

Ve skutečnosti bývá nutné řešit spíše opačný problém, než je neexistence daňového domicilu. Proto se SZDZ dále zabývá určením daňové rezidence v případech, kdy by se podle zákonů smluvních států stal poplatník daňovým rezidentem v obou z nich. Pro tyto případy je pro fyzické osoby zpravidla určena následující posloupnost hodnotících pravidel:

1. Poplatník je rezidentem toho státu, kde má k dispozici **stálý byt**. Může jít o jakoukoli formu bydlení, např. pronajatý byt či místnost, vlastní dům. Stálým bytem se přitom rozumí takové bydliště, které má k dispozici poplatník pro dlouhodobé bydlení. Smlouva zde uvádí: *„Bude se předpokládat, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k své dispozici stálý byt.“* Z komentáře k MS OECD vyplývá, že *„tento byt musí být stálého charakteru, což znamená, že si jej fyzická osoba zařídila a udržuje pro svou stálou potřebu jako opak situace, kdy se fyzická osoba zdržuje na určitém místě za podmínek,*

kdy je zřejmé, že pobyt na tomto místě bude pouze krátkodobý... v úvahu může být brána jakákoli forma bydlení (dům nebo byt vlastněný nebo pronajatý fyzickou osobou, pronajatý zařízený pokoj). Podstatná je nicméně stálost bytu; to znamená, že fyzická osoba má zajištěno, že jí je dané obydlí k dispozici kdykoliv, a nikoliv příležitostně pro účely pobytu, který je s ohledem na důvody takového pobytu nutně krátkodobého trvání (cestování, obchodní cesty, navštěvování kurzu ve škole atd.).“⁵

2. Jestliže má osoba takový byt v obou smluvních státech, nastupuje kritérium **střediska životních zájmů**, za které je považován ten stát, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy. Smlouva zde uvádí: „*Jestliže má stálý byt k své dispozici v obou státech, bude se předpokládat, že je rezidentem toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů).*“ Koncepce střediska životních zájmů je obvykle ve sporných případech pro určení daňového domicilu rozhodující a její aplikace se často neobejde bez ochoty k rozumné dohodě poplatníka a daňových správ. Zásadní je zde určit, se kterým z obou států jej spojují užší osobní a ekonomické vztahy. Nutno tedy brát ohled na rodinné a společenské vztahy, místo, kde má poplatník rodinu, kde je vykonáváno zaměstnání a někdy i charakter tohoto zaměstnání, místo podnikání, místo, ze kterého osoba spravuje majetek, kde má zřízeny své bankovní účty, politické, kulturní, sportovní a jiné aktivity atd. Odborná literatura uvádí také další pomocná kritéria určení daňové rezidence fyzické osoby v široké škále od poměrně objektivních (např. podle státu, který vydal poplatníkovi řidičský průkaz či v němž se účastní voleb) až po diskutabilní, až kuriózní (např. kde chová domácí zvíře či, kde je členem golfového klubu).

Tyto okolnosti musí být zkoumány komplexně a je zřejmé, že úvahy založené na osobním jednání fyzické osoby vyžadují zvláštní pozornost. Jestliže osoba, která má byt v jednom státě, si pořídí druhý byt v druhém státě a první byt si přitom podrží, není bez významu ani to, že si podržela první byt v prostředí, v němž dříve dlouho žila, kde pracovala, kde má svoji rodinu a majetek. Může to spolu s jinými skutečnostmi dokazovat, že si podržela své středisko životních zájmů v prvním z obou států. V neposlední řadě může mít pro určení střediska životních zájmů význam i subjektivní vyjádření poplatníka o jeho budoucích úmyslech ohledně dlouhodobého životního zakotvení. Samo tvrzení sice při dokazování v daňovém řízení nelze osvědčit jako důkaz ve smyslu § 92 DR, v daném případě jej však bude nutno vzít v potaz, protože zpravidla není jiného způsobu, jak zjistit subjektivní záměry jednotlivců.

⁵ Modelová smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Praha : Wolters Kluwer, 2009, s. 70.

3. Není-li možno určit daňový domicil ani podle střediska životních zájmů, předpokládá smlouva, že může být rozhodující, kde se poplatník **obvykle zdržuje**. Modelová smlouva k tomu uvádí: „*Jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko životních zájmů, nebo jestliže nemá stálý byt k své dispozici v žádném z obou států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje.*“ Situace, kdy osoba nemá v určitém státě stálý byt, a přesto v něm žije, není jen hypotetická. Pokud pomíneme exotické případy kočujících obyvatel, můžeme se s tím setkat i v našich podmínkách, např. jedná-li se o člověka, který díky povaze své práce žije v hotelích a neustále je střídá. Kritérium obvyklého zdržování se na určitém území však v praxi přichází častěji v úvahu tam, kde existuje dvojí bydliště a nelze ani spolehlivě určit středisko životních zájmů. Může jít kupříkladu o případ, kdy penzista střídá svůj zimní byt v Krkonoších s letním bytem v Chorvatsku. Pak může být podstatná skutečná délka pobytu na daném území. Podobných příkladů lze najít více, avšak obvykle souvisejí spíše s výdělečnou činností, kterou poplatník vykonává na území více států.
4. Teprve není-li ani kritérium obvyklého pobytu způsobilé rozhodnout o daňovém domicilu poplatníka, má smysl zkoumat státní občanství. Modelová smlouva uvádí: „*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.*“⁶
Specifickým případem je smlouva s USA⁷. Vychází z předpokladu, že Česká republika bude občana USA považovat za rezidenta USA, pokud má ve spojených státech podstatnou přítomnost, stálý byt nebo trvalý pobyt. Z pohledu daňových orgánů USA je však jejich občan americkým daňovým rezidentem vždy. Kolize daňového rezidentsví z toho plynoucí, jsou pak řešeny na úrovni národní daňové legislativy ve Spojených státech.
5. Výjimečně mohou nastat případy, kdy nepostačují ani shora uvedená kritéria, protože příslušný poplatník je občanem obou států, nebo naopak ani jednoho z nich. V takovém případě musí dojít k dohodě na úrovni ministrů financí, resp. jejich zástupců. Modelová smlouva k tomu uvádí: „*Jestliže tato osoba je státním občanem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.*“⁸

⁶ Modelová smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Praha : Wolters Kluwer, 2009, s. 18.

⁷ Č. 32/1994 Sb. – Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmů a majetku.

⁸ Modelová smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Praha : Wolters Kluwer, 2009, s. 18.

Vedle specifické situace u smlouvy s USA existují i jiné významné odchylky. Například SZDZ s Japonskem⁹ vůbec neobsahuje koncepci střediska životních zájmů a řešení konfliktu dvojího daňového domicilu z důvodu bydliště v obou státech ponechává na dohodě příslušných úřadů (ministrů). Činí to potíže při aktivitách japonských investorů v ČR.

Právnícké osoby

Právnícké osoby mají ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění určen daňový domicil podle sídla resp. místa vedení, tedy prakticky shodně, jako je tomu v § 17 ZDP. Rozdíl je v tom, že zde formální sídlo nehraje prakticky žádnou roli. Modelová smlouva k tomu v čl. 4 odst. 3 uvádí:

„Jestliže podle ustanovení odstavce 1 osoba jiná než fyzická je rezidentem obou smluvních států, bude se předpokládat, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém je sídlo jejího skutečného vedení.“

V praxi zde mohou nastat značné problémy při dokazování skutečného místa vedení, neboť je logickou snahou každého státu podržet si ve své fiskální sféře daňový domicil ekonomicky aktivních subjektů. K daňovému úniku by nemělo stačit formální usídlení na území daňově státu poskytujícího daňově výhodnější režim. Pro tuzemské daňové orgány to ovšem není snadné, neboť z logiky věci to musí být ony, kdo přicházejí s domněnkou a tvrzením, že skutečné místo vedení zahraniční právnícké osoby se nachází na území ČR. V takovém případě nemohou od nikoho požadovat, aby jim tuto domněnku vyvrátil, nýbrž ve smyslu § 92 odst. 5 DŘ musí samy obhájit přesvědčivé důkazy. V tomto ohledu je právní úprava dokazování při správě daní zřejmá a podložená i četnou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Prokazování daňové rezidence z pohledu plátce daně

Skutečně obtížnou situaci mají při prokazování daňové rezidence daňoví plátcí v případech, kdy mají povinnost posoudit, jakou sazbu srážkové daně mají použít. Složitou situaci mají zejména peněžní ústavy při výplatách úroků a velké akciové společnosti při výplatách dividend. Tyto subjekty sotva mohou podstoupit téměř detektivní práci při posuzování všech okolností, které mají vliv na určení daňové rezidence. GFR proto připustilo v těchto případech poněkud benevolentnější přístup.

Jak uvádí Informace GFR¹⁰, zveřejněná v souvislosti se zavedením sazby 35 % s účinností od 1. 1. 2013, je pro plátce důležité prokázání aktuální daňové

⁹ Č. 46/1979 Sb. – Smlouva mezi ČSSR a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů.

¹⁰ Informace Generálního finančního ředitelství k prokázání daňové rezidence u fyzických a právnických osob pro účely stanovení srážkové daně dle zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2013, GFR, http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_20943.html.

rezidence skutečných vlastníků příjmů. U fyzických osob, které jsou daňovými rezidenty z důvodu bydliště se rezidence prokazuje zejména platným průkazem totožnosti. U právnických osob zápisem v obchodním rejstříku. Podle pokynu lze tyto důkazní prostředky nahradit také čestným prohlášením osoby. Pokud jde o subjekty, které uplatňují výhody plynoucí ze SZDZ či jiných právních předpisů, prokazují daňovou rezidenci podle pokynu D-286 MF. Nejsou-li k dispozici uvedené důkazy, uplatní se při srážce daně sazba 35 %.

1.2.1.3 Změna daňového domicilu

? Předmět odborných sporů

Sotva kdo si naplánuje stěhování na 1. leden kvůli usnadnění práce s vyúčtováním daní. Formulář daňového přiznání někdy svádí k názoru, že změna daňové rezidence v průběhu zdaňovacího období není možná. Pokud bychom to ale připustili, dospěli bychom k neřešitelným situacím. Mimo jiné by např. vznikl dvojitý daňový domicil ve dvou státech, které mají uzavřenou SZDZ. Stačilo by, aby se v průběhu roku poplatník usazený např. na Slovensku přestěhoval do Česka a v této souvislosti změnil i středisko životních zájmů.

Ve skutečnosti není pro takovéto spory žádný důvod. Přihlédneme-li ke koncepci daňového domicilu, je zřejmé, že vzniká splněním určitých výše komentovaných kritérií (bydliště, pobyt...). Aby bylo možné spojovat změnu daňového domicilu výhradně se začátkem nového zdaňovacího období, musel by to výslovně stanovit zákon nebo SZDZ. Taková právní úprava však neexistuje. Generální finanční ředitelství podává k této problematice výklad metodického pokynu D-6¹¹, kde v komentáři k § 2 ZDP rozlišuje dvě různé situace:

1. Příklad, kdy v průběhu zdaňovacího období dochází ke změně bydliště mezi Českou republikou a jiným státem. Zde ministerstvo uzavírá, že dochází ke změně daňového domicilu a statut poplatníka se pro každou část zdaňovacího období posuzuje samostatně.
2. Příklad, kdy ke změně daňového domicilu dochází v důsledku toho, že se mění místo, kde se poplatník obvykle zdržuje. V takovém případě ministerstvo dochází k závěru, že se statut daňového rezidenta uplatní po celé zdaňovací období.

S posouzením druhého případu se lze v podstatě ztotožnit pouze za předpokladu, že se jedná o stát, se kterým není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. Pokud bychom totiž přijali interpretaci uvedenou v pokynu D-6 do důsledků, musel by druhý smluvní stát akceptovat nárok České republiky na celosvětové zdanění za celý kalendářní rok např. i u osoby, která se začala na území

¹¹ Pokyn GFŘ D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj*, 2011, č. 7.

ČR obvykle zdržovat až v posledním čtvrtletí. Metodický pokyn navíc vůbec neřeší klíčovou problematiku změny střediska životních zájmů, z čehož lze dovodit závěr, že je v tomto bodu beze zbytku aplikovatelný skutečně pouze na vztahy k rezidentům států, se kterými dosud není uzavřena SZDZ.

1.2.2 Zdroj příjmů

U daňových rezidentů ČR netřeba řešit, které příjmy mají být zahrnuty do jejich daňového přiznání, protože tam patří příjmy celosvětové – veškeré, nejde-li o takové příjmy, které sám daňový zákon z předmětu daně vylučuje či od vykazování a zdaňování osvobozuje. V případě daňových nerezidentů je nutné vymezit okruh příjmů, které v České republice „mají zdroj“ a musí být podrobeny zdanění. Slouží k tomu ustanovení § 22 ZDP, které je dále modifikováno (zpravidla omezoováno) příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Hovoříme o **příjmech ze zdrojů na území České republiky**.

Pokud určujeme, zda je příslušný příjem možné považovat za příjem ze zdroje na území ČR, nesmíme zapomínat na vztah smluv o zamezení dvojího zdanění vůči tuzemské legislativě. Smlouvy dávají smluvním státům právo na zdanění určitých příjmů, pokud jej však stát ve své legislativě nezakotví, k jejich zdanění nedojde. Fakticky tak i zde platí, že SZDZ nemůže ukládat subjektům žádné další povinnosti nad rámec jejich vnitrostátní legislativy smluvních států. Ustanovení § 22 od roku 1995 obsahuje taxativní výčet takovýchto příjmů, který je postupně doplňován a precizován. V praxi pak z toho vyplývá skutečnost, že ačkoli má Česká republika možnost určit příjmy podle SZDZ zdanit, nečiní tak, protože tyto příjmy taxativně nevymezila jako „zdroj příjmů“ v § 22 ZDP. Jde však o výjimečné a často velmi sporné případy.

Pro **určení zdroje příjmů dle § 22 ZDP** je důležité:

- **kde je vykonávána činnost**, ze které subjekt pobírá dani podrobené příjmy – odst. 1 písm. a) až c), f);
- **kdo tento příjem vyplácí** – příjmy uvedené v odst. 1 písm. g);
- **kde je umístěn či využíván majetek**, ze kterého příjem plyne:
 - příjmy dle odst. 1 písm. d), e);
 - příjmy dle odst. 1 písm. g), body 1, 2, 5 a 7;
 - příjmy dle odst. 1 písm. h).

! Obvyklá chyba

Často se lze setkat s nesprávným chápáním obsahu pojmu zdroj příjmů, kdy je absolutizován význam místa, ze kterého je příjem fyzicky vyplácen, a osoby,

kteřá tento příjem vyplácí. Pojem zdroj příjmů má ale vlastní obsah a různí se podle druhu příjmu. Pokud např. německý daňový rezident vykonává závislou práci jako manažer v ČR a část mzdy mu vyplácí jeho mateřská společnost v SRN na účet v Německu, stále se jedná o příjem ze zdroje na území ČR. Souvisí totiž s výkonem práce na našem území a podrobený je zde tedy také dani z příjmů ze závislé činnosti. Stejně tak nemá důvod k údivu český podnikatel, jestliže od něj slovenský daňový úřad žádá, aby zahrnul na Slovensku do základu daně příjem související s výkonem činnosti v jeho tamní stále provozovně, přestože mu tento příjem vyplácí jiný český subjekt na bankovní konto vedené v ČR.

Otázka – kdo příjem vyplácí – je důležitá právě jen v případech výslovně vymezených v § 22 odst. 1 písm. g) ZDP, a to ještě v některých z nich pouze za podmínky, že se jedná o příjem související s majetkem umístěným či užívaným na území ČR. Výhradně podle plátce jsou určeny jako zdroj příjmů v ČR například náhrady, které mají charakter licenčních poplatků [§ 22 odst. 1 písm. g) body 1 a 2], úroky, výhry v loteriích a reklamních soutěžích nebo výživné a důchody. Do tohoto režimu ovšem vstupují ujednání obsažená v SZDZ.

Zákon o daních z příjmů v § 22 odst. 1 a) a v odst. 2 vymezuje zdroj vymezených příjmů pouze pro případy, kdy byla splněna kritéria vzniku stálé provozovny, což opět významně modifikují smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Této problematice se podrobně věnuje kap. 3.1.

Vymezení zdroje příjmů v § 22 ZDP je velmi důležité také pro určení technologie zdanění v dalších ustanoveních zákona. Například ustanovení § 36 odst. 1 ZDP je při určení sazby srážkové daně z jednotlivých příjmů do značné míry strukturováno právě ve vazbě na jednotlivé zdroje příjmů definované v § 22. Příjmy, které nepodléhají dani sražené u plátce, jsou pak zákonem určeny ke zdanění prostřednictvím daňového přiznání podaného samotným poplatníkem.

Pro účely dalšího výkladu je praktické definovat pojem **stát zdroje příjmů** jako stát, v němž se nachází zdroj dani podrobených příjmů příslušného daňového subjektu.

1.2.3 Skutečný vlastník příjmů

V praxi je třeba činit rozdíly mezi okamžitým příjemcem určitého typu příjmu a jeho skutečným vlastníkem. Okamžitým příjemcem v podstatě může být každý, komu je tento příjem poukázán, aniž by z něj měl reálný užitek. Naproti tomu **skutečný vlastník** je osoba, které je třeba tento příjem ekonomicky objektivně přisoudit a která ho je také povinna zdanit.

Pojem skutečný vlastník je důležitý zejména pro řešení praktických problémů zdaňování pasivních příjmů. ZDP jej vymezuje v ustanovení § 19 odst. 6, kde

uvádí: *Příjemce dividend a jiných podílů na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřině společnosti, úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.* “ **V dalších** ustanoveních ZDP zmiňuje pojem skutečný vlastník též ve vztahu k pojmu licenční poplatky (viz § 38nb odst. 2, 3 a 4 a 6 ZDP). V souvislosti s dividendami ZDP výslovně zmiňuje pojem skutečný vlastník v ustanovení § 19 odst. 9 ZDP v souvislosti s úpravou osvobození dividend přijatých mateřskými společnostmi. Pojem je dále zmiňován v ustanoveních § 19 odst. 1 písm. d), písm. zo) ZDP.

V případě smluv o zamezení dvojího zdanění se s pojmem skutečný vlastník setkáme např. v čl. 10 odst. 2 (modelová smlouva OECD), který zní: *„Tyto dividendy však mohou být také zdaněny ve smluvním státě, jehož rezidentem je společnost, která dividendy vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu. Avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne...“* Podobně jsou formulovány i články 11 a 12 (Úroky, Licenční poplatky). Obsah pojmu „skutečný vlastník příjmů“ modelová smlouva OECD nevymezuje a nedefinuje jej ani komentář k ní.

Ministerstvo financí k vysvětlení tohoto pojmu vydalo sdělení č. 251/122 867/2000¹², ve kterém uvádí:

„... pokud příjem ve formě dividend, úroků nebo licenčních poplatků obdrží rezident jednoho smluvního státu jednající jako zprostředkovatel nebo pověřenec (čili okamžitý příjemce) pro někoho jiného, nelze ho chápat jako skutečného vlastníka, a bylo by proto v rozporu s předmětem a účelem smlouvy, kdyby stát zdroje tohoto příjmu poskytoval daňové úlevy nebo osvobození pouze proto, že tento okamžitý příjemce je rezidentem státu, s nímž má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Za této situace je sice okamžitý příjemce rezidentem druhého státu a smlouva se na něj obecně podle článku 1 vztahuje, ale v jeho případě u tohoto příjmu žádné dvojí zdanění nehrozí, protože tento příjemce není pro daňové účely ve státě své rezidence vlastníkem takového příjmu, a tudíž ho jako takový ani nezdaňuje. Stručně řečeno, pokud příjem pouze „protéká“ přes rezidenta (např. zprostředkovatele) jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získává užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidenta, přes nějž platba takto protéká. Na ně má nárok pouze skutečný vlastník příjmu, který navíc může být rezidentem třetího státu. V takovém případě nelze pochopitelně nárokovat výhody

¹² Sdělení čj. 251/867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. *Finanční zpravodaj*, 2001, č. 1.

ze smlouvy mezi státem zdroje a státem rezidence okamžitého příjemce, nýbrž ze smlouvy (pokud existuje) mezi státem zdroje a státem rezidence skutečného vlastníka.“

V citovaném sdělení MF rovněž uvádí, že skutečný vlastník musí být též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nějž zdaňovaný příjem plyne. Toto pojetí se ovšem ve zveřejněné metodice daňových orgánů ČR objevilo pouze ojediněle. Nenacházelo oporu v mezinárodních smlouvách a zjevně od něj později ministerstvo upustilo. Dokladem toho je např. Metodický pokyn D-286¹³, který se zabývá zdaňováním příjmů vyplácených zahraničním transparentním entitám. Článek 2 tohoto pokynu výslovně označuje za skutečné vlastníky příjmu společníky zahraničních osobních společností. Ti přitom právními vlastníky podkladových aktiv ani vyplácených příjmů nejsou, a pokud osobní společnosti nerozhodnou o výplatě podílu na zisku, společníci se právními vlastníky příjmů dokonce ani nemusejí nikdy stát.

MF rovněž komentovalo skutečnost, že v nejstarších smlouvách o zamezení dvojího zdanění není pojem skutečný vlastník příjmů definován. V citovaném sdělení k problematice pojmu místo vedení uvádí: *„Ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které vycházely z dřívějšího Vzorového modelu OECD, se sice nepoužívá pojem ‚skutečný vlastník‘, hovoří se zde pouze o příjemci, který je rezidentem v určitém státě, avšak skutečnost, že tento příjemce je rovněž skutečný vlastník ve výše uvedeném významu a smyslu, se automaticky předpokládala a smlouvy tak byly vždy i interpretovány. Zavedení pojmu ‚skutečný vlastník‘ tedy neznamená faktickou změnu, ale pouze přesnější formulaci podstaty věci.“*

Typickým příkladem situace, kdy se formální vlastník od skutečného vlastníka (beneficianta) příjmů liší, je například úrokový výnos z konsorciálního úvěru. Jeden peněžní ústav vstupuje s věřitelem do smluvního vztahu jako člen konsorcia skupiny peněžních ústavů, inkasuje úrokový výnos a dále jej rozděluje členům konsorcia. Věřitel zde musí zkoumat skutečné vlastníky příslušných podílů na úrokovém výnosu a podle jejich daňové rezidence jim případně přidělit odpovídající daňový režim.

1.2.4 Poplatník a plátce daně

Jestliže jsme prostřednictvím pojmů „daňový rezident a nerezident“ a „skutečný vlastník příjmů“ vymezili osobu, která dani podléhá, a pojmem „zdroj příjmů“ příjem, který má být v určitém státě podroben zdanění, zbývá ještě vyřešit otázku, která je při mezinárodním zdanění příjmů zvláště významná. Jde o to, který subjekt je povinen takovou povinnost splnit. Může jít buď o samotného **poplatníka**

¹³ Pokyn MF D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR. *Finanční zpravodaj*, 2005, č. 10.

podléhajícího dani, nebo o jinou osobu – **plátce**. Plátcem je zpravidla osoba, která zdanitelný příjem vyplácí. Výchozí úpravu povinností plátce daně obsahuje vedle ZDP také daňový řád. V pojetí české daňové legislativy přitom plátce srazí daň pod vlastní majetkovou odpovědností. Odpovídá nejenom za správné uplatnění tuzemských zákonů, ale též za správnou aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění při určení procentní sazby **srážkové daně**. Obdobné nároky jsou na plátce kladeny při určení správné výše záloh na daň a zúčtování daně v případě daně z příjmů ze závislé činnosti nebo v případě zajištění daně, které je plátce povinen provádět u některých příjmů spojených s povinností daňového nerezidenta podat v ČR daňové přiznání (§ 38e ZDP).

Takový postup je uplatňován i v praxi jiných států, řada zemí však své plátce nezatěžuje odpovědností za správnou srážku daně z pasivních příjmů podle SZDZ. Požadují, aby jejich plátcí vždy srazili daň podle vnitrostátních předpisů, a poplatníkům pak umožňují, aby si vyžádali u finančních orgánů vyrovnaní případného daňového přeplatku. Jde o **systém** označovaný jako **refundační**. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění samy o sobě neurčují techniku, jakou má být daňová povinnost splněna a ponechávají ji plně v kompetenci legislativy a správní praxe smluvních států. Dodatkové protokoly ke smlouvám však v některých případech řeší technické otázky související s refundačním systémem, který příslušné smluvní státy uplatňují. V Německu a v Rakousku jsou k dispozici obě možnosti. Plátce může srazet daň vypočtenou procentní sazbou, jejíž výše je omezena smlouvou, pokud to s patřičným předstihem projedná se správcem daně. V ostatních případech musí srazit daň podle místních zákonů a poplatník si vypořádá případný rozdíl na základě vyplněného formuláře¹⁴ s příslušným úřadem.

Značný odborný a administrativní nárok na české plátce daně je přitom doprovázen rizikem vysokých sankcí, které jsou uplatňovány v případě pochybení nebo opomenutí a které nerozlišují, zda šlo o jednání úmyslné, či nikoli.

1.2.5 Aktivní a pasivní příjmy

Pro výklad specifik mezinárodního zdaňování je praktické rozdělit příjmy dosahované ze zdrojů na území určitého státu na příjmy z aktivní činnosti poplatníka a na příjmy pasivní, související zpravidla se zhodnocováním jeho majetku, kapitálu či duševního vlastnictví. Toto označení je čistě pomocné a nemá nic společného s terminologií účetní rozvahy.

Příjmy aktivní lze definovat jako příjmy z aktivní produktivní činnosti, kterých poplatník jako zaměstnanec či podnikatel dosahuje při své osobní účasti

¹⁴ Informace k tomuto postupu v případě Německa zveřejnilo federální ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji č. 3–4/1984 jako pokyn č. V/1-11 586/94.

výkonem vlastní práce, nebo kterých dosahuje z nakládání se svým majetkem (např. prodejem nemovitých a movitých věcí). Tyto příjmy se mohou týkat i činnosti, která již aktuálně není vykonávána (např. penze). Pro tyto příjmy daňových nerezidentů je typické zdanění prostřednictvím podání vlastního daňového přiznání ve státě zdroje, ovšem s celou řadou výjimek.

Jako **příjmy pasivní** označujeme zejména příjmy z užívání majetku, příjmy z poskytnutí nejrůznějších práv a dále kapitálové a úrokové výnosy. Jedná se o takové příjmy, které nezbytně nevyžadují aktivní účast vlastníka na jejich vzniku a jeho fyzickou přítomnost ve státě zdroje. Pro pasivní příjmy daňových nerezidentů je typické zdanění ve státě zdroje prostřednictvím plátců. Také uvedené vymezení pasivních příjmů je ovšem pouze přibližné a lze k němu nalézt výjimky.

1.2.6 Zákaz diskriminace

1.2.6.1 Zákaz diskriminace podle Ústavy ČR a mezinárodních smluv

Prvotní zábrany pro to, aby osoby z jiných států nebyly v ČR diskriminovány, vyplývají z čl. 3 a čl. 42 Listiny základních práv a svobod zaručujících cizincům rovné nakládání a ochranu jejich základních práv. V případě mezinárodního zdaňování je pro zamezení diskriminace podstatný text příslušné SZDZ. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují samostatný článek – Zákaz diskriminace, popř. Zásada rovného nakládání. V MS OECD se jedná o čl. 24. Podle této zásady nesmí dojít při zdaňování osob k jejich znevýhodňování z důvodu státní příslušnosti. Z článku 24 vyplývá, že státní příslušníci druhého smluvního státu nesmějí být vystaveni tíživějšímu zdanění a méně příznivému nakládání. Smlouva se vztahuje výhradně na rezidenty obou států, tj. osoby, které v nich mají bydliště nebo sídlo. V praxi to znamená, že se postupu podle smlouvy obvykle nemůže domáhat rezident třetího státu. Výjimky ovšem mohou souviset se zákazem diskriminace státních příslušníků jiných členských států EU.

Důležitou součástí zákazu diskriminace je také zákaz méně výhodného zdaňování stálých provozoven daňových nerezidentů. Rovné nakládání však má meze, pokud jde o odpočty od základu daně osobní a rodinné povahy. Smlouva zde v čl. 24 odst. 3 uvádí:

„Zdanění stálé provozovny, kterou má podnik jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě, nebude v tomto druhém státě ukládáno méně příznivě než zdanění ukládané podnikům tohoto druhého státu, které vykonávají stejné činnosti. Toto ustanovení nebude vykládáno jako závazek jednoho smluvního státu, aby přiznal rezidentům druhého smluvního státu osobní úlevy, slevy a snížení

daně z důvodu osobního stavu nebo povinností k rodině, které přiznává svým vlastním rezidentům.“

Jak již ovšem bylo výše zmíněno, i do této výjimky ze zásady rovného nakládání může vstupovat komunitární právo a modifikovat ji ve prospěch nerezidentů.

Součástí zásady rovného nakládání podle modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění je rovněž zákaz nerovného omezování daňové uznatelnosti nákladů na úroky, licenční poplatky a jiné platby rezidentům druhého smluvního státu. Stejně tak nesmí být důvodem pro nerovné nakládání skutečnost, že se určitý podnik nachází ve vlastnictví daňových rezidentů druhého státu. Význam ustanovení o zákazu diskriminace ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění mj. spočívá i v tom, že tuto zásadu rozšiřují nejen na daně z příjmů a majetku, ale i na veškeré další daně. Neplatí to však o všech uzavřených smlouvách. Problematikou zákazu diskriminace se dále zabývá kap. 6.3.

1.2.6.2 Zákaz diskriminace podle komunitárního práva a judikatury Evropského soudního dvora

Jedná-li se o daňové rezidenty jiných členských států EU, zaručuje jim zásadu rovného nakládání zejména čl. 12 Smlouvy o založení Evropského společenství a dále celý systém předpisů komunitárního práva, zamezující narušení svobody pohybu služeb, osob a kapitálu prostřednictvím diskriminace v některém členském státě. Komunitární právo je dále interpretováno prostřednictvím rozsáhlé judikatury Evropského soudního dvora, který právě na porušení zásady diskriminace zakládá velkou část svých rozhodnutí. První věta čl. 12 Smlouvy o založení ES upravující zákaz diskriminace zní:

„V rozsahu působnosti této smlouvy a bez újmy jejím zvláštním ustanovením se zakazuje veškerá diskriminace založená na státní příslušnosti.“

V podstatě jde o obligatorní aplikaci národního režimu na osoby z jiných členských států. Týká se přitom nejen osob, jejichž zájem na rovném nakládání souvisí s jejich ekonomickou činností. Zákazu diskriminace se může v podstatě dovolávat každý, neboť např. svoboda pohybu osob se vztahuje na kteréhokoli občana Unie, i když diskriminace připadá nejčastěji v úvahu právě v souvislosti s výkonem ekonomických aktivit nebo s přípravou na ně. Zákaz diskriminace podle státní příslušnosti je pro pracovníky dále specifikován v čl. 39 Smlouvy o založení ES, pro právo usazování (podnikání) v čl. 43 a pro volný pohyb služeb v článku 54.

V souvislosti s nutností respektovat zásadu rovného nakládání s rezidenty jiných členských států Evropské unie byly provedeny na přelomu let 2003 a 2004 harmonizační změny zákona o daních z příjmů tak, aby některá ustanovení nemohla být považována za překážku základních svobod. Šlo například o zajištění

daně, které bylo vůči rezidentům jiných států EU zrušeno zcela, nebo o umožnění odečtu odčitatelných položek osobní povahy v případě, že tyto osoby mají více než 90 % příjmů ze zdrojů na území ČR. Ze stejného důvodu bylo např. nutné umožnit, aby byly od základu daně zaměstnanců osvobozeny příspěvky na dovolenou v zahraničí ve stejném rozsahu jako příspěvky na dovolenou tuzemskou. Prosazen naopak nebyl návrh na to, aby byly odčitatelné od základu daně i dary na vymezené obecně prospěšné účely, zaplacené oprávněným subjektům do zahraničí. I v současné době se v této souvislosti diskutuje o některých ustanoveních ZDP i jiných daňových zákonů. Srovnávat můžeme i s přístupem jiných států. Například Slovensko donedávna uplatňovalo zajištění daně vůči daňovým nerezidentům z EU bez ohledu na to, že to může být považováno vůči subjektům z členských států za diskriminační. Takový postup byl shledáván v rozporu s článkem 43 (dříve čl. 52) Smlouvy o EU a bylo nutné jej zmírnit. Srovnatelně viz též judikatura Evropského soudního dvora (např. AvoirFiscal C-270/83).

Vznik a řešení mezinárodního dvojího zdanění

2.1 Vznik dvojího zdanění

Dvojí zdanění se definuje jako situace, kdy je stejný předmět daně podrobován dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy. Za dvojí zdanění se naopak neoznačuje případ, kdy je stejná transakce zatížena dvěma různými daněmi z důvodu vzniku dvou odlišných předmětů daně. O dvojí zdanění tedy například nejde u převodu nemovitosti, který je jako transakce zatížen transferní daní z převodu nemovitostí a zároveň u prodávajícího daní z příjmů (ze zisku).

Dvojnásobné zdanění příjmu, který má z ekonomického hlediska jediný zdroj, není jen problémem mezinárodního zdaňování. Běžně se při aplikaci ZDP pracuje i s vnitrostátním dvojitým zdaněním, např. při zdanění dividend, resp. podílů na ziscích společností, které byly již jednou zdaněny daní z příjmů právnických osob. Protože se toto zdanění nesetkává u jednoho poplatníka a daňové povinnosti jsou uloženy dvěma nebo více subjektům, označuje se jako **dvojí zdanění ekonomické**. Tento typ daňové duplicity je ovšem pod tlakem mezinárodní konkurence podmínek pro investory postupně omezován jak čistě vnitrostátními opatřeními, tak i opatřeními navazujícími na komunitární právo. Mezi vnitřní opatření před vstupem do EU patřilo osvobození dividend a podílů, které přijímající společnost dále vyplácela svým akcionářům (společníkům), a také sleva na daní z příjmů právnických osob ve výši 50 % z daně sražené z dividend a podílů na zisku. V současné době jde o zvýhodněný režim koncernového zdanění zisků mateřských a dceřiných společností. Obdobu dvojího zdanění lze shledat i u nepřímých daní, v nichž se spotřeba u některých výrobků zatěžuje daní z přidané hodnoty, daní spotřební a někdy též clem a navíc přitom dochází ke kumulaci daňového základu.

V některých státech je běžné dvojí zdanění příjmu díky víceúrovňové organizaci výnosů veřejných rozpočtů. Zisk je tak např. zatěžován daní z centrální úrovně státu (např. federace) a zároveň daní z nižších územně správních jednotek

až na úroveň jednotlivých obcí. Takovéto dvojí zdanění, které vyvolává vícenásobnou daňovou povinnost u stejného poplatníka, se označuje jako **dvojí zdanění právní**. V České republice se v současné právní úpravě daně z příjmů nevyskytuje, i když se o něm čas od času vedou politické diskuse v souvislosti s financováním vyšších územních samosprávných celků.

Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění má od vnitrostátního odlišnou povahu. Jeho vznik není úmyslem zákonodárce a nemá přímé ekonomické ani fiskální důvody. Mezinárodní dvojí zdanění přirozeně vyplývá z široce pojaté konstrukce daňové rezidence občanů a podniků v jednotlivých státech, jakož i z vymezení zdrojů zdanitelných příjmů daňových nerezidentů. Jde o důsledek kolize dvou nebo více daňově právních systémů různých států. Jestliže k odstranění nebo omezení dvojího zdanění neučiní příslušný stát opatření ve vlastní legislativě a není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, vede ke dvojímu zdanění prakticky jakákoli situace, při které má určitý subjekt příjmy ze zdrojů na území dvou států nebo prostě jen příjem z jiného státu, než ve kterém je daňovým rezidentem. Nutně dochází k překrytí povinností ukládaných oběma státy, a to někdy až do té míry, že je tím popřen racionální smysl některých ekonomických aktivit. Příčinou mezinárodního dvojího zdanění přitom mohou být dvě základní situace:

1. Vnitrostátními předpisy více států je konstruována neomezená daňová povinnost z celosvětových příjmů určitého poplatníka, a pohlíží se tak na něj současně ve více státech jako na jejich daňového rezidenta.
2. Stát zdroje příjmů na poplatníka nadále pohlíží jako na daňového nerezidenta, podle vlastních zákonů zdaní příjem ze zdrojů na svém území, ale stát rezidenta k tomuto zdanění nepřihlédne buď vůbec, nebo jen v omezeném rozsahu. Bylo by chybou domnívat se, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění toto dvojnásobné zdanění zcela odstraňují. To se daří pouze v prvním případě, takže ve smluvním režimu by vůbec nemělo dojít ke vzniku souběžného dvojího daňového domicilu. Ve druhém případě však často dochází pouze ke zmírnění dvojího zdanění, zejména pokud je aplikována metoda zápočtu daně. V řadě případů totiž k plnému zápočtu nedojde a další zmírnění dvojnásobného zdanění probíhá pouze zahrnutím daně zaplacené v zahraničí do daňově odpočitatelných nákladů poplatníka.

2.2 Vyloučení dvojího zdanění podle českých právních předpisů a podle mezinárodních smluv

Existence dvojího zdanění výrazně omezuje zájem daňových nerezidentů o ekonomické aktivity na území státu zdroje příjmů. Není náhodou, že hodnocení budoucího daňového zatížení patří k základním rozhodovacím kritériím nadnárodních investorů. Dvojí zdanění není ani zájmem státu rezidenta, protože omezuje investice i jiné ekonomické aktivity v zahraničí a vede k uzavírání a následnému zaostávání národní ekonomiky. K zamezení dvojího zdanění se proto přijímají opatření jednostranná i dvoustranná nebo vícestranná (na úrovni komunitárního práva).

Jednostranná opatření

Jednostrannými opatřeními stát rezidenta omezuje dvojí zdanění ve svých vlastních daňových zákonech. Česká republika tak činí v ustanovení § 38f odst. 4 ZDP, kde daňovým rezidentům umožňuje uplatnit metodu vynětí příjmů i v případech, kde smlouvy o zamezení dvojího zdanění předpokládají metodu zápočtu daně. V řadě případů jednostranná opatření umožňují poplatníkům podrobit příjmy ze zdrojů na území jiných států výhodnějšímu režimu, než jaký byl sjednán v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění. V současné době je koncepce zamezení dvojího zdanění v ZDP prioritně orientována na ujednání smluv o zamezení dvojího zdanění. Kromě zmíněného režimu příjmů českých daňových rezidentů ze zahraničního zaměstnání lze za jednostranné opatření považovat také zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, které uvádí:

„Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle §16 odst. 2 nebo § 20b, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.“

Malý rozsah jednostranných opatření proti dvojímu zdanění souvisí s tím, že se v průběhu devadesátých let bezesmluvní režim omezil postupně již jen na státy méně významné z hlediska obchodní výměny. Postupně vstoupily v účinnost smlouvy o zamezení dvojího zdanění s většinou států světa, se kterými mají daňoví rezidenti České republiky rozsáhlejší ekonomické styky a jejichž daňoví rezidenti mají naopak významnější zájmy v ČR. Jednostranná opatření, která byla

před rokem 2001 koncipována jako prostý zápočet daně a v případě příjmů ze závislé činnosti u bezesmluvních států dokonce jako vynětí s výhradou progresu, tak dávala spíše prostor pro daňové úniky prostřednictvím jurisdikcí států se zvýhodněnými daňovými režimy (daňových rájů).

Dvoustranná opatření

Dvoustrannými opatřeními nebo v minulosti i vícestrannými opatřeními (již neúčinné smlouvy RVHP) jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V nich se určují přesná kritéria, podle kterých se právo na zdanění vyhradí buď jen jednomu ze smluvních států, nebo se přiznává omezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, čímž fakticky dojde k dohodě o rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy. Smlouvy přitom neumožňují, aby si poplatníci vybrali, ve kterém státě ke zdanění daného příjmu dojde. Tento častý omyl vyplývá z formulací smluv, které na řadě míst uvádějí, že jeden nebo druhý stát může zdanit určitý příjem. Dispozice zde platí vůči smluvnímu státu, nikoli vůči poplatníkovi samotnému. Jestliže smluvní stát takto poskytnuté právo zdanit určitý příjem využije ve své vlastní daňové legislativě, ukládá tím poplatníkovi povinnost obligatorní.

Z technického hlediska jde v praxi o tři základní metody opatření k zamezení dvojího zdanění: zápočet daně, vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů. Metoda zápočtu daně se dále dělí na zápočet prostý a zápočet úplný a metoda vynětí příjmů na metodu vynětí úplného a metodu vynětí s výhradou progresu. Všechny tyto metody popisuje i ZDP. Příslušnou metodu je třeba před její aplikací dobře pochopit, protože mechanické respektování algoritmů neustále se měnících tiskopisů daňových příznání může v některých specifických případech vést k nesprávným nebo pro poplatníka zbytečně nevýhodným výsledkům.

2.2.1 Zápočet daně (Credit system)

Ve státě, v němž má poplatník daňový domicil, je povinen zahrnout do zdanění (do daňového přiznání) veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, ať již byly dosaženy kdekoli. Metoda zápočtu daně mu umožňuje, aby daň vypočtenou z celosvětových příjmů snížil o daň, kterou zaplatil v zahraničí v souladu se SZDZ a v souladu s daňovými předpisy státu zdroje. Mezinárodní praxe zná dvě základní metody zápočtu.

Úplný zápočet

Jednak jde o úplný zápočet (Full credit). Ten je v ČR aplikován především v souvislosti s postupem zdanění úroků podle směrnice Rady č. 2003/48/ES, o zdanění

příjmů z úspor úrokového charakteru¹⁵. V ZDP nachází svůj odraz v ustanovení § 38f odst. 12. Úplný zápočet lze ale najít např. v SZDZ se Srí Lankou¹⁶ jako metodu, která se pro některé příjmy použije na straně druhého smluvního státu. Ujednání o úplném zápočtu zavazuje smluvní státy, aby navzájem akceptovaly celou daň zaplacenou z určitého příjmu ve státě zdroje. V praxi to pak může vést i k tomu, že odečet daně zaplacené ve státě zdroje sníží ve státě rezidenta i daň, která připadá na zcela jiné příjmy. Schematicky lze úplný zápočet znázornit následujícím výpočtem. Vzhledem k tomu, že se v současné době neuplatňuje klasická progresivní daňová stupnice, příklad pro názornost vychází ze sazeb progresivní daně uplatňovaných podle § 16 ZDP pro rok 2007 a pro zjednodušení abstrahuje od zaokrouhlování a slev na dani.

Příklad

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka</i>	331 200
<i>Daň vypočtená z těchto příjmů</i>	61212
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu daně (zisky před zdaněním)</i>	109 200
<i>Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a zároveň uznaná k zápočtu (25%)</i>	27 300
<i>Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (61 212-27 300)</i>	33 912
<i>Újma na daňovém výnosu České republiky by se v takovém případě dala vyčíslit jednoduše takto:</i>	
<i>Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy (109 200*61 212/331 200)</i>	20 182
<i>Absolutní částka zápočtu daně, který fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní (27 300 - 20 182)</i>	118

Po technické stránce se ve formuláři daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob úplný zápočet podle § 38f odst. 12 ZDP uplatňuje v základní části, zatímco zápočet prostý v příloze určené pro zdanění příjmů ze zahraničí.

Prostý zápočet

Skutečnost, že započítaná daň sníží daňovou povinnost z jiných příjmů, dává smysl pouze v případě postupu uvedeného v § 38f odst. 12 ZDP, dle výše zmiňované evropské směrnice o zdanění příjmů úrokového charakteru. Podle ní totiž

¹⁵ Směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru.

¹⁶ Č. 132/1979 Sb., Smlouva mezi vládou ČSSR a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku.

státy, které nemusí plnit oznamovací povinnost platebního zprostředkovatele, povinně srážejí daň, ze které převádějí 75 % jako daňový výnos státu rezidenta. V jiných případech jde ovšem o dopad fiskálně nelogický. Z tohoto důvodu je ve smlouvách sjednávána metoda tzv. prostého zápočtu, která vylučuje, aby příliš vysoké zdanění ve státě zdroje nepřípadně snižovalo daňový výnos státu rezidenta. Prostý zápočet (Ordinary credit) rovněž předpokládá zahrnutí zahraničního příjmu do daňového základu a započtení daně zaplacené v zahraničí. Limituje však tento zápočet poměrnou výší daně, která by na příslušný zahraniční příjem připadala z celkové daňové povinnosti poplatníka. Jestliže tedy celková vypočtená daň představuje určité procento z celkových příjmů, nelze na zahraniční příjem započítat vyšší procento daně, i když byla ve státě zdroje taková daň skutečně zaplacená. Výše zahraniční daně uznané k zápočtu se v případě progresivního zdanění výrazně odlišuje podle toho, v jakém daňovém pásmu se v tuzemsku poplatník nachází. Zejména v ekonomicky vyspělejších státech je postupný náběh pásem pro účely výpočtu zvyšující se progresivní daň fyzických osob podstatně pomalejší, než býval v ČR, takže se nízkými sazbami často zdaňoval příjem, u kterého se již v ČR uplatní sazba vyšší. Ani v současné době proto u nízkých příjmů obvykle nebývá problém se započtením celé daňové povinnosti. Zahraniční daň je započtena a další daň se doplácí podle českých zákonů. Zahraniční daňová progresse ale může nárok na zápočet daně ovlivnit i jinak, pokud jde např. o vyšší příjmy dosažené v zemích, které pro ně ukládají zdanění dosahující podstatně vyšších sazeb daně, než v ČR uplatňovaná 15% sazba rovné daně (od roku 2008). Z logiky věci ovšem vyplývá, že omezené právo na zápočet daně již pro poplatníka v tomto případě neznamená žádné další daňové zatížení.

Vydeme-li ze stejných předpokladů (i zjednodušujících odhlédnutí od zakrouhlení a slev na dani) v podmínkách progresivního zdanění z roku 2007 jako v předchozím příkladu, situace se mění takto:

Příklad

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka</i>	331 200
<i>Daň vypočtená z těchto příjmů</i>	1212
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě prostého zápočtu daně (zisky před zdaněním)</i>	109 200
<i>Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí (25 %)</i>	27 300
<i>Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy (109 200*(61 212/331 200))</i>	20 182
<i>Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu a která proto bude zahrnuta do daňové odčitatelných nákladů poplatníka (27 300 - 20 182)</i>	7118
<i>Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (61 212-20 182)</i>	41 030

Výpočet poměrné části daně připadající na zahraniční příjmy je nutný i při aplikaci jednotné rovné daně, neboť je nutno zohlednit vliv daňových slev.

! Obvyklá chyba

Při uplatnění metody zápočtu daně se lze často setkat s tím, že čeští daňoví rezidenti inkasované příjmy ze zdrojů v zahraničí zaúčtují a uvádějí ve svých daňových přiznáních v nesprávné výši. Příjem (po odečtu výdajů) ze zahraničí musí být v daňovém přiznání v každém případě vykázán brutto – v hrubé výši před zdaněním. V opačném případě může dojít snadno k triviálnímu pochybení při vypořádání daňové povinnosti, kdy je od zahraničního příjmu znovu odečítána (započítávána) zahraniční daň. Pokud jde o účetní předpisy, je zde situace složitější. Český účetní standard č. 19, odst. 4.1.2.¹⁷ stanoví tato pravidla:

„V případě úrokových výnosů (příjmů), které se podle zákona o daních z příjmů zdaňují zvláštní sazbou daně a sraženou daň je možno započíst na celkovou daňovou povinnost, se sražená daň z příjmu vyúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací. V ostatních případech se úrokový výnos (příjem) účtuje v netto částce; pokud se uvedený úrokový výnos (příjem) účtuje v brutto částce, je nutno vyúčtovat částku srážkové daně odpovídající vyúčtovanému úrokovému výnosu na příslušný účet účtové skupiny 59 – Daň z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmu. Dividendy, podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, plynou-li ze zahraničí, se účtují v brutto částce, a plynou-li z tuzemska, účtují se v netto částce.“

Jestliže je tedy v účetnictví účtováno v netto částce, je třeba v daňovém přiznání provést mimoúčetní zvýšení základu daně na původní úroveň zahraničního hrubého výnosu.

Další častou chybou je zápočet daně, která byla v zahraničí zaplacená ve větší výši, než jaká odpovídá uzavřené smlouvě o zamezení dvojího zdanění. K tomu může dojít buď pochybením zahraničního daňového orgánu, nebo pochybením zahraničního plátce daně. Tato situace však může nastat, i když zahraniční orgány i plátce postupovali zcela v souladu se svými právními předpisy, ale český příjemce si nevyžádal vrácení daně v rámci uplatněného refundačního systému. Někteří čeští daňoví poplatníci tak přitom činí zcela vědomě, pokud je nárokovatelná částka tak malá, že neodůvodňuje administrativní náklady související s řádným uplatněním příslušného nároku. Daň zaplacenou v zahraničí nad rámec limitů sjednaných ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění nelze započítat

¹⁷ České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen “České účetní standardy pro podnikatele”), Finanční zpravodaj č. 01/2003, ve znění pozdějších změn, oprav a doplňků.

a nelze ji dokonce uplatnit ani jako daňově odčitatelný náklad, neboť se v podstatě jedná o dobrovolné plnění, které není ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP určeno k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Rozšířenou chybou při aplikaci metody prostého zápočtu je také nedodržení ustanovení § 38f odst. 8 ZDP při započítávání příjmů z více států. Zápočet nelze provést kumulativně, ale je třeba jej jednotlivě propočítat za příjem z každého státu zvlášť.

Znemožnění zápočtu daně časovým nesouladem daňových základů

V praxi se velmi často stává, že je základ daně v zahraničí vykázán v jiném období, než v jakém je příslušný zahraniční příjem zdaňován v tuzemsku. Může jít např. o rozdílný pohled obou států na zdaňování zisků z dlouhodobé zakázky a s tím související časové rozlišení. Nejednoznačnou úpravou obsaženou v ZDP se zabýval Koordinační výbor MF KDP v příspěvku č. 148/04.10.06 v září 2006. Podle závěrů KV je přípustné započítat daň v případě, kdy je v zahraničí v odlišném období zdaňován příslušný výnos. Shodný závěr však není k dispozici pro případy, kdy došlo k časovému nesouladu v uplatnění nákladů. Zde jsou k dispozici pouze neoficiální odmítavé názory zástupců MF. Pokud by podle nich poplatník vykázal např. v tuzemsku daňovou ztrátu ze zakázky, u které je v zahraničí zdaňován zisk z důvodu uplatnění vyšších nákladů, nárok na zápočet nelze převést do následujících zdaňovacích období a zahraniční daň tak lze opět uplatnit pouze jako daňově odčitatelný náklad. V praxi by se v podstatě jednalo o formu dvojího zdanění. Budoucí zdanitelný zisk by tak byl v České republice zdaněn v plné výši, ačkoli již byl v předchozích letech zdaněn i ve smluvním státě. Tento nežádoucí efekt lze v některých případech odstranit nebo omezit tím, že poplatník účelově zvýší základ daně např. prostřednictvím pozastavení daňových odpisů nebo jiným legálním a praktickým způsobem. Ne vždy jsou však dostupná opatření dostačující a faktickému dvojímu zdanění se pak nelze vyhnout.

Na rozdíl od některých jiných států umožňují daňové zákony České republiky, podle převažujícího názoru, provést zápočet daně pouze tehdy, je-li zde v příslušném zdaňovacím období vykázána daň, ze které by bylo možné zápočet provést. Pokud poplatník vykázal daňovou ztrátu, nárok na zápočet nelze převést do následujících zdaňovacích období a zahraniční daň tak lze opět uplatnit pouze jako daňově odčitatelný náklad. V praxi se v podstatě jedná o formu dvojího zdanění, protože zahraniční příjem snižuje vykázanou daňovou ztrátu, která může být v následujících pěti letech odečtena od základu daně.

Budoucí zdanitelný zisk tak bude v České republice zdaněn v plné výši, ačkoli již byl v předchozích letech zdaněn i ve smluvním státě. Tento nežádoucí efekt lze v některých případech odstranit nebo omezit tím, že poplatník účelově zvýší základ daně např. prostřednictvím pozastavení daňových odpisů nebo jiným legálním a praktickým způsobem. Ne vždy jsou však dostupná opatření dostačující a faktickému dvojímu zdanění se pak nelze vyhnout. Řešení tohoto problému je v poslední době společně hledáno odbornou sekcí Komory daňových poradců a Ministerstvem financí.

2.2.2 Metoda vynětí příjmů (Exemption)

Metoda vynětí příjmů dosažených v zahraničí se vyskytuje spíše ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění (např. SRN či Velká Británie). Zásadně se přitom neuplatňuje vůči příjmům z dividend, úroků a licenčních poplatků. V novějších SZDZ se metoda vynětí využívá jen ojediněle a na většinu příjmů se aplikuje výhradně metoda prostého zápočtu. Aplikace této metody u jakýchkoli příjmů z bezesmluvních států vůbec nepřipadá v úvahu.

Podstatou metody vynětí je to, že stát rezidenta určité příjmy dosažené ve státě zdroje nepodrobí žádnému zdanění. V některých starších smlouvách se ve vztahu k takovým, ze zdanění vyňatým příjmům, používá také termín „osvobození“. Metoda vynětí má, stejně jako metoda zápočtu, dvě základní podoby - vynětí úplné a vynětí s výhradou progresse, označované někdy v odborné literatuře také jako metoda vynětí s progresí.

Vynětí úplné

Vynětí úplné (Full exemption) nastane v případě, kdy se příjem ze zdroje v zahraničí, který této metodě podléhá, vůbec nebere v úvahu při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta. Úplné vynětí se uplatňuje v případě některých druhů příjmů podle smlouvy s Brazílií¹⁸. Schéma postupu při úplném vynětí lze opět znázornit na příkladu:

Příklad

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka¹</i>	140 000
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného vynětí (základ daně před zdaněním)</i>	400 000
<i>Základ daně z příjmů ve státě rezidenta (1 140 000 - 400 000)</i>	740 000
<i>Celkem česká daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy (15 %)</i>	111 000

¹⁸ Č. 200/1991 Sb. – Smlouva mezi vládou ČSSR a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu.

Úplné vynětí ve skutečnosti není ničím exotickým a netýká se jen příjmů z Brazílie. Vzhledem k tomu, že právnické osoby v ČR nemají sazbu daně, která by se modifikovala podle výše daňového základu nebo druhu dani podrobené činnosti, dochází u nich v podstatě k úplnému vynětí zahraničních příjmů vždy, kdy takové příjmy metodě vynětí podléhají. U fyzických osob podobný efekt nastal zavedením rovné daně od roku 2008.

Vynětí s výhradou progresse

Vynětí s výhradou progresse (Exemption with progression), označované také jako „vynětí s progresí“, zahrnuje v podmínkách progresivního zdaňování příjmů oproti úplnému vynětí prvek solidárního zdanění vyšších příjmů, podle majetkové situace příslušného poplatníka. Tato metoda je s výše uvedenou výjimkou (některé příjmy z Brazílie) sjednána u všech států, kde není aplikována metoda zápočtu. V podmínkách rovné daně v podstatě přestala tato metoda plnit svůj původní smysl a její použití v konečném důsledku vedlo k úplnému vynětí příjmů. Od roku 2013 však tato metoda v praxi opět přichází ke slovu spolu se zavedením solidárního zvýšení daně z příjmů fyzických osob ve výši 7 % podle ustanovení § 16a ZDP. Solidární zvýšení daně je součástí daňové povinnosti upravené zákonem o daních z příjmů. Proto je k němu při použití metod zamezení dvojího zdanění nutno přistupovat jako k součásti daňové povinnosti, specifické progresi daně. Tato problematika byla na začátku roku 2013 považována za spornou a k datu uzávěrky této publikace nebylo k jejím podrobnostem ministerstvem financí zaujato konečné stanovisko. Při podání daňového přiznání za rok 2013 lze proto doporučit prostudovat aktuální stanoviska GŘ k této problematice.

V důsledku uplatnění výhrady progresse se sice ve státě rezidenta vyjímány příjmy do základu daně skutečně nezahrne, ovšem při stanovení míry zdanění ostatních příjmů se k němu přihlédne. Pokud by se jednalo o poplatníka, který podléhá dani stanovené progresivní sazbou podle výše příjmu, zvýší se míra zdanění jeho tuzemských příjmů v závislosti na výši příjmů plynoucích ze zdrojů na území jiného státu.

Podle způsobu, jakým se k zahraničním příjmům při uplatnění metody vynětí přihlédne, rozlišujeme tzv. metodu vrchního dílku (top slicing) a metodu zprůměrování (averaging). **Metoda vrchního dílku** není v legislativě ČR ani v uzavřených smlouvách používána, je ji však užitečné prostudovat pro snazší pochopení používané metody zprůměrování. Výpočet daně z tuzemských příjmů se při této metodě ve státě rezidenta řídí takovým schématem, které předpokládá, že příjmy dosažené v tuzemsku jsou v posloupnosti výpočtu progresivní daně zařazeny nad příjmy dosažené v zahraničí. Pro zdaňovací období roku 2013 nejsou definitivně vyjasněny techniky postupů pro zamezení dvojího zdanění

v podmínkách uplatnění solidárního zvýšení daně. Proto pro ilustraci využijeme opět příklad z posledního roku, ve kterém se v ČR zatím uplatňoval klasický model progresivní daně. Pro zjednodušení nejsou brány v potaz žádné slevy na dani a pravidla zaokrouhlování:

Příklad

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka</i>	331 200
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (vrchní dílek) (hrubá výše)</i>	109 200
<i>Daň vypočtená podle progresivní sazby samostatně ze zahraničních příjmů</i>	13 104
<i>Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka (§16 ZDP)</i>	61212
<i>Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR (61212-13104)</i>	48 108

Jak z výpočtu vyplývá, příjmy dosažené ze zdrojů na území ČR jsou v tomto příkladu zdaněny sazbou, která začíná až druhou skupinou daňové progresse – 20 %. Používaná metoda **vynětí s výhradou progresce cestou zprůměrování** je pro daňové poplatníky výhodnější a lépe odpovídá i ekonomické logice. Při této metodě se vypočítá průměrné daňové zatížení připadající na celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka, a takto zjištěné procento daně se použije pro výpočet daně z příjmů tuzemských. Metodou výpočtu provázejí daňové poplatníky krok za krokem formuláře přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Schematicky lze opět výpočet znázornit s použitím zadání z předchozího příkladu. Výpočet je proveden podle podmínek roku 2007, neboť od roku 2008 již není používána progresivní daňová sazba. Efekt progresivního zdanění však při této metodě i v podmínkách rovné daně přinášejí slevy na dani.

Příklad

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka</i>	331 200
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (hrubá výše)</i>	109 200
<i>Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka (§ 16 ZDP)</i>	61 212
<i>Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů ($61\,212 : 331\,200 \cdot 100$)</i>	18,48%
<i>Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR ($(331\,200 - 109\,200) \times 18,48\%$)</i>	41 026

Jestliže tedy procentem průměrného zatížení celkových příjmů vynásobíme příjmy ze zdrojů na území ČR, získáme v daném případě daňovou povinnost ve výši 41 026 Kč, tj. částku o 7 082 Kč nižší než při použití metody vrchního dílku. Výše daně zaplacené v zahraničí při metodě vynětí ve státě rezidenta nehraje žádnou roli.

Z obou příkladů je zřejmé, že pokud by byly tuzemské příjmy zdaněny bez ohledu na příjmy dosažené v zahraničí, jejich daňová sazba by byla nižší. Tento efekt má při uplatňování rovné daně praktický význam pouze v souvislosti se zohledněním slev na dani.

Vynětí příjmů ze závislé činnosti

ZDP v § 38f odst. 4 umožňuje daňovým rezidentům u příjmů ze závislé činnosti uplatnit metodu vynětí ve všech případech, kdy pocházejí ze státu, se kterým je uzavřena SZDZ. Možnost této volby mají tedy i osoby s příjmy ze zaměstnání ve státech, kde je jako metoda zamezení dvojího zdanění sjednána metoda prostého zápočtu (m.j. Slovensko, Rakousko či Polsko).



Obvyklá chyba

K uplatnění metody vynětí u příjmů ze závislé činnosti je však třeba splnit i často opomíjenou podmínku. ZDP v § 38f výslovně uvádí, že musí jít o příjmy, které byly ve státě zdroje zdaněny. Pokud byl tedy např. příjem příslušného zaměstnance v Saúdské Arábii podle tamních pravidel od daně osvobozen, nezbyvá, než aby jej český daňový rezident v tuzemsku přiznal ke zdanění a daň zaplatil.

Vynětí a daňová ztráta

V praxi bývá často vznášena otázka, jakým způsobem má být při metodě vynětí postupováno v případě, že je ve státě zdroje dosaženo daňové ztráty. Na první pohled totiž vzniká kolize mezi úpravou vynětí v některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění a textem § 38f odst. 6 ZDP. Zatímco text smluv hovoří o **vynětí příjmů**, ustanovení § 38f hovoří o **vynětí základů daně**. Porovnejme oba texty:

Čl. 23 odst. 2 písm. a) smlouvy s Německem¹⁹:

„Příjmy pocházející ze Spolkové republiky Německo – s výjimkou příjmů spadajících pod ustanovení písmene b) – a majetkové hodnoty umístěné ve Spolkové republice Německo, které mohou být zdaněny podle této smlouvy ve Spolkové republice Německo, se v Československé socialistické republice vyjímají ze zdanění.

¹⁹ Vyhláška č. 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi ČSSR a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.

Československá socialistická republika však může při stanovení daně z ostatního příjmu nebo z ostatního majetku této osoby použít sazbu daně, která by se použila, kdyby příslušný příjem nebo příslušný majetek nebyl ze zdanění vyňat.“

Ustanovení § 38f odst. 7 ZDP:

„Při použití metody vynětí s výhradou progresse se z úhrnu dílčích základů daně podle § 6 až 10 sníženého o úhrn ztrát podle § 5 před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.“

Pokud bychom akceptovali názor, že správný postup podle smlouvy vede k tomu, že ze zdanění budou vyňaty hrubé příjmy a o výdaje s nimi spojené je možné snížit základ daně ve státě zdroje, došli bychom k absurdnímu závěru. Jestliže by např. v SRN byly vykázány příjmy ve výši 500 tis. Kč a výdaje ve stejné výši (nulový základ daně) a v ČR zároveň příjmy ve výši 1 000 tis. Kč a výdaje ve výši 500 tis., zůstal by zisk dosažený v ČR nezdaněn.

Ve skutečnosti pro takovéto úvahy neposkytují právní předpisy ani smlouva o zamezení dvojího zdanění žádný reálný podklad. Předně, ani u smlouvy o zamezení dvojího zdanění nelze vycházet z toho, že smlouva pod pojmem „příjmy“ u vymezení metody vynětí chápe pouze hrubé příjmy bez odpočtu výdajů. Je tomu tak jednak proto, že pod metodu vynětí bývají zahrnovány např. aktivní příjmy z podnikání, označené ve smlouvách jako „zisky podniků“, ale především také proto, že termíny, které smlouvy samostatně nevymezují, mají být podle jejich čl. 3 aplikovány v každém smluvním státě v tom významu, jaký jim určují jeho vlastní předpisy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad.

ZDP v souvislosti s mezinárodním zdaňováním termín „příjmy“ vymezuje ustanovením § 38f odst. 3 ZDP takto:

„Příjmy ze zdrojů v zahraničí se pro účely vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí rozumí příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, snížené o související výdaje (náklady) stanovené podle tohoto zákona; přičemž u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se má za to, že se jedná o základ daně stanovený podle § 6 odst. 14.“

Vedle tohoto jednoznačného ustanovení je vyloučeno zahrnutí zahraniční daňové ztráty do nákladů také vzhledem k ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, které nepřipouští zahrnout do základu daně výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy.

§ Judikatura

Existence stálé provozovny a zdanění jejích příjmů ve státě zdroje je podmínkou pro to, aby mohly být zaúčtovány základy daně v zemi rezidence vyňaty ze zdanění tam, kde to SZDZ předpokládá. Nepostačí tedy samo jejich zaúčtování a fakt, že smlouva jejich vynětí umožňuje, ale že jsou také splněny objektivní podmínky vzniku stálé provozovny. K takovému závěru došel v rozsudku čj. 38 Ca 113/99-33 v r. 2000 též MS v Praze:

„Aby mohl být příjem vyňat ze zdanění v České republice, musí se jednat o příjem, který může být v Rakouské republice zdaněn podle této Smlouvy, tedy o příjem, kde má Rakouská republika oprávnění příjem podle smlouvy zdanit. Vzhledem k tomu, že v daném případě se jednalo o zisk žalobce, který nevykonával svoji činnost v Rakouské republice prostřednictvím stálé provozovny, nemohl být tento zisk v Rakouské republice zdaněn, podléhal zdanění v České republice.“

K uplatnění metody vynětí tedy není bezpodmínečně nutné, aby byl příjem v zahraničí skutečně zdaněn, musí však být naplněny podmínky uzavřené SZDZ k tomu, aby tento stát zdanění mohl provést. S tímto principem vyplývajícím ze smluv o zamezení dvojího zdanění koliduje ustanovení § 38f odst. 3 ZDP, podle kterého se příjmy ze zdrojů v zahraničí rozumějí příjmy „podléhající“ zdanění v zahraničí. Na rozdíl od SZDZ zde ZDP předpokládá, že příjmy v zahraničí skutečně byly zdaněny. Tato vnitrostátní úprava však nemůže dopad mezinárodních smluv při aplikaci metody vynětí příjmů omezit. Od této obecné úpravy se ovšem liší speciální úprava vynětí příjmů ze závislé činnosti nad rámec ujednání v SZDZ, upravená v § 38f odst. 4 ZDP a komentovaná výše.

2.2.3 Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně

Zahrnutí daně do nákladů je třeba považovat spíše než za metodu zamezující dvojímu zdanění považovat pouze za způsob, jak takové dvojnásobné zdanění zmírnit. Do nákladů nelze zásadně zahrnout daň, která byla v zahraničí zaplacená v případě, že se podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění vztahuje k příjmům, které podléhají metodě vynětí. Výslovně to vyplývá z ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, podle kterého lze daň zahrnout do nákladů *pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně*. Oporu pro tento restriktivní závěr ostatně skýtá i výše citované ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, podle kterého nejsou daňově uznatelnými náklady, které byly vynaloženy na příjmy nezahrnované do základu daně. Jak již bylo dříve komentováno, ani do nákladů nelze uplatnit daň, která byla v zahraničí zaplacená v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Metoda se opírá o ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Využívá se v těchto případech:

Vzhledem k absenci jiných jednostranných opatření k zamezení dvojímu zdanění v ZDP nastupuje tato metoda vždy, **pokud s příslušným státem není uzavřena SZDZ**. Při zahrnutí takovéto daně do nákladů nelze opomenout, že se jedná o náklad, který podléhá naprosto stejným pravidlům a hodnoticím kritériím jako ostatní daňové náklady. Poplatník by tedy měl být připraven unést důkazní břemeno a při daňové kontrole nebo na výzvu správce daně vydanou např. podle § 89 DŘ ve vytýkacím řízení prokázat, nejen že se jedná skutečně o daň zaplacenou, ale že jde také o daň, kterou jako obligatorní povinnost ukládá právní předpis jiného státu (nikoli tedy např. dobrovolná daňová asignace). Toto dokazování připadá v úvahu spíše až v průběhu daňové kontroly, protože daň zahrnutá do nákladů je již zohledněna v daňovém přiznání ve výchozím základu daně, takže z formuláře přiznání tato technika zmírnění dvojího zdanění není zřejmá. Nejspolehlivějším důkazem může být potvrzení o zaplacené dani vydané příslušným zahraničním správcem daně, dokazování se však v tomto případě může opírat i o jiné důkazní prostředky (např. potvrzení plátce daně nebo zahraniční legislativa).

Dalším případem, kdy lze **zahraniční daň** v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP zahrnout do nákladů je situace, při které zahraniční daňová povinnost prošla metodou prostého zápočtu, ale **částečně nemohla být od daně odečtena**, protože byla vyšší než daň, která by připadala na tuzemské příjmy.

Do nákladů se rovněž zahrne daň v případě, kdy poplatník v přiznání z celosvětových příjmů vykázal daňovou ztrátu nebo kdy **nulová celková daňová povinnost** souvisela např. s uplatněním odčitatelných položek, včetně odečtu daňových ztrát za předchozí zdaňovací období.

Z časového hlediska lze uplatnit zahraniční daň do nákladů teprve v tom zdaňovacím období, v průběhu kterého dojde k vyměření daně postupem obsahujícím fakticky či potencionálně výpočet této daně určené k zápočtu. Složitě vyjádřené pravidlo lze ilustrovat na příkladu:

Příklad

Český daňový rezident – zedník získal za rok 2012 kromě příjmů ze zdrojů na území ČR také příjmy z Polska. V březnu 2013 v ČR zpracoval a podal daňové přiznání, v němž vyčíslil daňovou povinnost z celosvětových příjmů. Tu správce daně vyměřil k 2. 4. 2013. Podle SZDZ s Polskem byla na všechny příjmy uplatněna metoda prostého zápočtu. Část polské daňové povinnosti nemohla být započtena, protože příjem z ČR byl nízký a po uplatnění odčitatelných položek byla průměrná sazba zdanění celkových příjmů nižší než daň zaplacená v Polsku. Nezapočtenou daň zaplacenou v Polsku poplatník zaúčtuje nebo v daňové evidenci zaeviduje v roce 2013 jako náklad s vlivem na základ daně, což povede ke snížení základu daně za zdaňovací období roku 2013.

? Předmět odborných sporů

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP umožňuje považovat za daňově uznatelný náklad pouze tu daň zaplacenou v zahraničí, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP. Ustanovení uvádí, že lze daň uplatnit do nákladů „*pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f*“. Zastánci restriktivnější interpretace citovanou část věty považují za omezující a dovozují z toho, že:

- pokud daň vůbec nebyla způsobila být podrobena proceduře zápočtu podle § 38f ZDP (u bezesmluvních států), nemůže být kvalifikována ani jako daňový náklad podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP;
- pokud daň mohla být proceduře zápočtu podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění podrobena, ale poplatník tak neučinil např. z důvodu opomenutí nebo i záměrně, nemůže být rovněž kvalifikována ani jako daňový náklad podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Pro takto přísnou interpretaci zákona však zřejmě není opora. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP hovoří o dani odčitatelné od základu daně v rozsahu, „*v němž nebyla započtena*“ podle § 38f. Aby bylo možno považovat restriktivní výklad za podložený, muselo by se zde omezit zahrnutí daně do nákladů rozsahem, **v němž nemohla být započtena**, což je podstatný rozdíl. V takovém případě by se pak skutečně muselo zkoumat, zda poplatník disponoval právem uplatnit daň k zápočtu podle § 38f ZDP. Stávající text zákona však poplatníkům takovou povinnost neukládá.

S rozdílnými názory se lze setkat při řešení situací, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění se státem zdroje není vůbec uzavřena a výše daně zaplacené v zahraničí je zřejmá již v průběhu zdaňovacího období. Z účetního hlediska tedy mohlo dojít k jejímu zaevidování do nákladů již v období, za které se podává daňové přiznání. Podle některých názorů tak lze např. jako daňově uznatelný náklad roku 2013 uplatnit daň sraženou a zaplacenou v tomto roce z příjmů licenčních poplatků rezidentem bezesmluvního státu ještě v průběhu roku 2013. V tomto případě se naopak autor přiklání k přísnějšímu výkladu, podle kterého lze takto zaplacenou daň uplatnit skutečně až jako náklad roku 2014. Důvodem je opět citovaný text § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, připouštějící uplatnění daně v rozsahu, „*v němž nebyla započtena*“. Zákon zde používá minulý čas, a nikoli čas přítomný nebo budoucí. V daňovém přiznání tak nelze uplatnit jako náklad daň, která „*není započtena*“ nebo dokonce „*nebude započtena*“. Gramatický výklad zákona zde jde ruku v ruce s jeho výkladem logickým. Otázku, zda daň byla či nebyla započtena, lze spolehlivě zodpovědět teprve poté, co vykonatelným způsobem dojde k jejímu vyměření.

2.2.4 Srovnání metod zamezení a zmírnění dvojího zdanění

Poplatník si v praxi mezi metodami zamezení dvojího zdanění nemůže vybrat. Zákon nebo smlouva o zamezení dvojího zdanění vždy určují, která bude v daném případě uplatněna. V některých případech však má poplatník možnost zdroj a charakter příjmů přizpůsobit tomu, co je pro něj výhodné. Může mít tedy význam i otázka, která z metod zamezení dvojího zdanění je výhodnější.

Příklady, které s využitím struktury progresivní daně z roku 2007 provázely výklad jednotlivých metod, vedly k těmto výsledkům:

Při použití metody úplného zápočtu poplatník v zahraničí zaplatil 27 300 Kč a v tuzemsku doplatil 33 912 Kč. V případě metody prostého zápočtu poplatník zaplatil v zahraničí 27 300 Kč a v tuzemsku doplatil 41 030 Kč. Celkem tedy 68 330 Kč. V případě metody vynětí s výhradou progresse ze stejných příjmů poplatník zaplatil rovněž 27 300 Kč a v tuzemsku doplatil 41 026 Kč. Jednoznačně nejvýhodnější pro poplatníka je zde metoda úplného zápočtu. Pokud jde o srovnání metod prostého zápočtu a vynětí s výhradou progresse, v tomto případě je mezi nimi rozdíl prakticky nulový. Pokud bychom ovšem dosadili jiná výchozí data, mohli bychom získat výsledek, který by byl podstatně přesvědčivější ve prospěch metody vynětí. Příčinou je skutečnost, že zatímco v případě metody zápočtu může docházet k „dodanění“ zahraničních příjmů ve státě zdroje a souběžně s tím je ovlivněna i výše sazby progresivní daně z příjmů z tuzemska, v případě metody vynětí dochází jen k druhému z obou efektů – k uzpůsobení sazby daně z tuzemských příjmů. Naopak výhodnější by za určitých okolností byla metoda zápočtu daně v případě, kdy je v zahraničí vykázána daňová ztráta.

Pokud pak jde o metodu zahrnutí zahraniční daně do nákladů, jakékoli srovnávání s metodami vynětí či zápočtu nemá smysl. Zahraniční základ daně není vyňat ze zdanění ve státě rezidenta a daň je odečítána pouze od základu daně, a nikoli od daně samotné, jako je tomu v případě zápočtu. Jde tedy o postup, který pro poplatníky znamená vždy podstatně nejvyšší daňovou zátěž.

2.3 Administrativní technika vyloučení dvojího zdanění v ČR

2.3.1 Formální podmínky

Při uplatnění všech metod zamezení dvojího zdanění musí být poplatník schopen prokázat:

- **zdroj příjmů**, aby nebylo pochyb, že je poplatník oprávněn použít postup umožněný příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. ZDP v této souvislosti možnosti poplatníka neomezuje, dostatečná váha důkazního prostředku je však nezbytná s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Tuto podmínku nejlépe splní buď potvrzení o zdanění od příslušného zahraničního správce daně, nebo alespoň potvrzení zahraničního plátce příjmů, doplněné potvrzením o jeho vlastním daňovém domicilu, vydaném zahraničním správcem daně. V tomto ohledu lze analogicky odkázat na metodické pokyny D-90²⁰ a D-286²¹, vydané Ministerstvem financí ke sjednocení postupu tuzemských plátců, kteří nerezidentům vyplácejí příjmy podléhající srážkové dani. Jedná-li se o uplatnění metody vynětí, postačí prokázat, že v zahraničí ve smyslu příslušné SZDZ mohl být příjem zdaněn;
- **výši základu daně**, aby bylo možné správně určit, jaký základ daně má být podroben metodě vynětí či jaký základ daně vstoupí do propočtu zdanění metodou prostého zápočtu. Také zde bude bez problémů respektováno potvrzení zahraničního správce daně, popřípadě potvrzení plátce příjmu.

Další informace musí poplatník prokazovat již pouze v případě, že aplikuje metodu zápočtu nebo zahrnutí daně do nákladů:

- **výši daně** zaplacené v zahraničí. Není přitom podstatné, jestli došlo k zaplacení přímo v předmětném zdaňovacím období nebo o něco později (např. v únoru). Musí k němu ovšem dojít nejpozději k datu pro podání daňového přiznání. Výši daně je třeba podle ustanovení § 38f odst. 5 ZDP prokazovat potvrzením zahraničního správce daně, přičemž v odůvodněných případech lze zahraniční daň prokázat i potvrzením plátce příjmů nebo depozitáře o sražení daně. V některých státech nebývá snadné potvrzení zahraničního správce daně získat. České finanční orgány však na něm budou trvat zejména tehdy, jestliže z okolností případu bude vyplývat jeho nedostatečná věrohodnost a půjde-li o státy, s jejichž daňovými orgány nedostatečně funguje mezinárodní spolupráce;

²⁰ Pokyn MF č. D-90 k postupu při zjišťování daňového domicilu. *Finanční zpravodaj*, 1994, č. 7. Pozn.: pokyn byl zrušen, zachována je však jeho argumentační hodnota.

²¹ Pokyn MF č. D-286 ke zdaňování daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR. *Finanční zpravodaj*, 2005, č. 10.

■ **správnost výpočtu daně v zahraničí, resp. správnost výše uplatňované daně.** Tuto podmínku obvykle bude možné snadno prokázat pouhým odkazem na smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Pokud uplatněná zahraniční daň nepřesahuje např. u dividend, licenčních poplatků či úroků sjednané procentní limity, správce daně již zpravidla daň k zápočtu akceptuje bez dalšího dokazování. V případech, které nemají ve smlouvách stanoveny limity zdanění u státu zdroje, je ovšem situace podobná. Prokazovat správnou výši zdanění by znamenalo podrobovat detailní analýze celý systém zdaňování v jiném státě. Proto se v praxi vychází z potvrzení zahraničního správce daně. Pokud jde o techniku účtování o příjmu a daní zaplacené v zahraničí, má v účetních předpisech stanovena vlastní pravidla. Jejich nedodržení by ovšem nemělo být důvodem k tomu, aby správce daně zamezení dvojího zdanění znemožnil, je-li narovnání korektně provedeno mimoúčetně v daňovém přiznání.

2.3.2 Kurzové přepočty

Správné zdanění příjmů dosažených v zahraničí vyžaduje dodržení pravidel jejich přepočtu na českou měnu. Klíčové je zde ustanovení § 38 ZDP, které rozlišuje několik základních situací podle toho, o jaký druh příjmů se jedná a zda je příjemce účetní jednotkou.

Pro daňové subjekty, které jsou účetní jednotkou, je výchozím devizový kurz ČNB uplatňovaný v jejich účetnictví. ZDP zde v podstatě odkazuje na instrumentář účetních předpisů a umožňuje využití denních či řádně stanovených pevných kurzů. Od roku 2005 byla možnost používat pevné kurzy jednoznačně vztažena i na osoby, které účetnictví nevedou. Tyto osoby ovšem mají možnost používat také tzv. „jednotný kurz“, který se stanoví jako průměr směnného kurzu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce zdaňovacího období. To v praxi výpočet zdanitelného příjmu v českých korunách citelně zjednodušuje, ale nemusí to být vždy výhodné. Pokyn k interpretaci § 38 a jednotné kurzy pro poplatníky, kteří nejsou účetní jednotkou, publikuje Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji. Například pro rok 2012 jde o pokyn GFR D-14 publikovaný ve FZ č. 1/2013.

Kurzové přepočty mají vlastní pravidla i pro plátce daně, jestliže vyplácejí příjmy v cizí měně. Nemusí přitom jít nutně o výplaty daňovým nerezidentům. V těchto případech platí:

Daň se přepočte kurzem ČNB ke dni připsání, jestliže se jedná o úrokové příjmy zdaňované srážkovou daní podle § 36 ZDP, plynoucí v cizí měně ze vkladových účtů, běžných účtů neurčených k podnikání a z vkladních listů. Tato daň se nezaokrouhluje.

Základ daně zdaňovaný zvláštní sazbou přepočte plátce u ostatních příjmů zdaňovaných podle § 36 ZDP kurzem uplatňovaným v jeho účetnictví.

Jedná-li se o příjmy ze závislé činnosti, použije podle § 38 odst. 4 ZDP plátce směnný kurz stanovený ČNB pro poslední den kalendářního měsíce předcházejícího měsíci, v jehož průběhu se záloha sráží. Takto postupuje při srážce zálohy na daň z příjmů i při ročním zúčtování.



Obvyklá chyba

Pravidlo uvedené v § 38 odst. 4 ZDP na sebe občas nesprávně vztahují také daňoví poplatníci, kteří při zpracování svého daňového přiznání přepočítávají pro účely zdanění v ČR své příjmy ze závislé činnosti dosažené v zahraničí. Přehlížejí přitom, že jde o postupy poplatníka, a nikoli plátce. Navíc se zde nejedná o stanovení záloh, ani o roční zúčtování, nýbrž o zcela jiný procesní úkon – podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob. V jejich případě metodické pokyny MF předpokládají použití jednotného kurzu. Stanovení jednotného kurzu vede oproti použití aktuálních kurzů ČNB k rozdílům ve výši výsledného základu daně. Změna v ustanovení § 38 ovšem od roku 2005 nevylučuje dokonce ani volbu využití vlastního pevného kurzu stanoveného podle účetních předpisů, přestože poplatník není účetní jednotkou. V ustanovení § 38 odst. 1 se totiž doslova uvádí: „*Pokud poplatník nevede účetnictví, použije s výjimkou uvedenou v odstavci 2 jednotný kurs, nevyužije-li kursy devizového trhu uplatňované podle zvláštních právních předpisů o účetnictví.*“ Tento benevolentní text zákona může být použit i jako prostředek legální daňové optimalizace. Stačí si např. vybrat mezi zveřejněným jednotným kurzem a pevným kurzem stanoveným třeba podle kurzu platného k 1. lednu příslušného kalendářního roku.

2.3.3 Využití tiskopisů daňových přiznání

Existuje pouze jediný legální způsob, jak aplikovat metodu zamezení dvojího zdanění bez toho, aby bylo podáno daňové přiznání. Tato situace nastává v případě, že poplatník – fyzická osoba – dosáhl v zahraničí pouze příjmů ze závislé činnosti, které v ČR podléhají metodě vynětí, a současně v ČR nedosáhl žádných příjmů, které by byly zdaňovány prostřednictvím daňového přiznání. Tuto výjimku obsahuje § 38g ZDP, který uvádí: „*Rovněž není povinen podat daňové přiznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze zahraničí, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění. Daňové přiznání za zdaňovací období je ale povinen podat poplatník uvedený v § 2 odst. 3, který uplatňuje slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) až e) nebo daňové zvýhodnění, anebo nezdanitelnou část základu daně. Daňové přiznání je také povinen podat*

poplatník, kterému byly vyplaceny nebo který jiným způsobem obdržel příjmy ze závislé činnosti, anebo funkční požitky za uplynulá léta, které se nepovažovaly podle § 5 odst. 4 za jeho příjmy ve zdaňovacím období, kdy byly zúčtovány plátcem daně v jeho prospěch.“ Jde o logickou úpravu. Podání příznání by totiž v případě existence výhradně vyňatých příjmů nemělo s výhradou výše uvedených výjimek žádný praktický fiskální význam.

Ve všech ostatních případech musí příjemci – čeští daňoví rezidenti – při aplikaci metod zamezení dvojího zdanění podat daňové příznání a použít příslušné přílohy určené ke zpracování zahraničních příjmů.

Aplikace obou metod se provádí s využitím tiskopisů MF ČR platných pro příslušné zdaňovací období. Tiskopisy jsou k dispozici na finančních úřadech a v elektronické podobě na portálu české finanční správy <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/>.

2.3.4 Registrace daňových nerezidentů v ČR a související povinnosti plátců příjmů

Daňovým nerezidentům v ČR vzniká **registrační povinnost** ve vztahu k dani z příjmů zásadně pouze v souvislosti s příjmy zdaňovanými prostřednictvím daňového příznání. Podle § 125 odst. 4 DŘ se uplatňuje stejné výchozí obecné pravidlo jako u daňových rezidentů. Jsou povinni podat přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně do 30 dnů ode dne:

- a) kdy v ČR obdrželi povolení nebo získali oprávnění k výkonu podnikatelské činnosti, která je zdrojem příjmů, jež jsou předmětem daně, nebo jejíž výsledky jsou předmětem daně (§ 125 odst. 1 DŘ),
- b) kdy začali vykonávat dani podrobenou činnost nebo pobírat příjmy, které jsou předmětem daně. Lhůta běží ode dne zahájení výkonu činnosti nebo ode dne přijetí příjmu, podle toho, který nastal dříve (§ 125 odst. 3 DŘ).

Při registraci uvedou zahraniční fyzické nebo právnické osoby přidělený identifikační číslo. Pokud jej nemají, uvede fyzická osoba datum svého narození a právnická osoba si je povinná vyžádat identifikační číslo u ČSÚ. V tomto případě lze předejít nedodržení lhůty pro registraci podáním žádosti o její prodloužení podle § 127 odst. 5 DŘ.

Daňoví nerezidenti podle § 126 DŘ nemají registrační povinnost v případě, že jde o nahodilou nebo jednorázovou daňovou povinnost nebo že pobírají ze zdrojů na území ČR pouze příjmy ze závislé činnosti nebo příjmy, ze kterých je daň srážena prostřednictvím plátce daně.

V případě, že je ukončena činnost stálé provozovny, musí být vypořádána její daňová povinnost podle § 240 odst. 4 DŘ a poté může být dle § 127 odst. 1 DŘ na žádost zrušena registrace.

Povinnost k daňové registraci zahraničních právnických osob v řadě případů provází povinnost registrovat se také jako organizační složka v obchodním rejstříku. Absence registrace organizační složky však nemůže být důvodem k tomu, aby správce daně odmítl provést i daňovou registraci. K neoprávněnému odmítnutí registrace občas dochází také z jiných formálních důvodů, zejména při absenci některých údajů podle § 127 DŘ. Pracovníci registrů finančních úřadů přitom mechanicky vycházejí z vlastních interních pravidel upřesňujících výčet nezbytných podkladů. Pokud je nemají, daňovou registraci subjektu odmítají. Je to samozřejmě postup nezákonný a bezdůvodný, neboť registrace daňového subjektu je nezbytnou podmínkou zúčtování jeho daňových povinností. Chybějící registrační údaje přitom nemohou být důvodem pro to, aby správce daně v konečném důsledku např. odmítl přijmout daňové přiznání a platbu daně. Naopak, správce daně je podle § 131 odst. 1 DŘ povinen daňový subjekt dokonce sám zaregistrovat z úřední povinnosti, jestliže nesplnil svoji registrační povinnost a jsou pro to důvody. Daňovým subjektům, které zákonem stanovené údaje a podklady k registraci nepředloží ani na výzvu, hrozí podle § 247 DŘ pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy až do výše 50 tis. Kč. Tato pokuta může být uložena i opakovaně.

Místní příslušnost

Ke správě povinností fyzické osoby na dani z příjmů je podle § 13 odst. 1 DŘ místně příslušný ten finanční úřad a jeho územní pracoviště, v jehož působnosti má cizinec hlášeno místo pobytu. Nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit, rozumí se místem pobytu ta lokalita, kde se převážně zdržuje.

U právnických osob se místní příslušnost řídí jejich sídlem. Zahraniční právnické osoby v ČR sídlo nemají, a proto je nutné jejich místní příslušnost odvozovat od místa, které mají uvedeno v zápisu organizační složky v obchodním rejstříku. Řada zahraničních právnických osob však zapsaná v obchodním rejstříku není a být nemusí, ačkoli jim zde vzniká povinnost na dani z příjmů, a tedy i povinnost registrační. V takovém případě je určující jejich skutečné místo podnikání, resp. místo, odkud své podnikání v ČR řídí.

Jestliže podle výše uvedených kritérií nelze místní příslušnost určit, řídí se místní příslušnost ustanovením § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a daň z příjmů bude u příslušného subjektu spravovat Finanční úřad pro hlavní město Prahu.