

# **Mezinárodní daňová konkurence a zamezení dvojího zdanění**

Petr Mrkývka

# Literatura:

- BRZEZIŃSKI, Bogumił. *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*. 1. wydání. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, 2017, 596 s. ISBN 978-83-7285-825-2
- KUKUKSKI, Ziemowit. *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*. Warszawa: LEX a Wolters Kluwer bussines, 2015, 447 s. ISBN 978-83-264-7963-2
- BRAVO, Nathalie. *The Multilateral Tax Instruments and Its Relationship with Tax Treaties*.  
[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/EC\\_wtj\\_2016\\_03\\_int\\_3.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/EC_wtj_2016_03_int_3.pdf)
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. Praha: C.H.Beck, 2003, 249 s. iISBN 80-7179-413-9

# Vznik mezinárodní daňové konkurence

- Vysoká intenzita pohybu zboží, služeb, kapitálu a práce mezi státy.
- Zákonitý vznik ekonomicko-organizačních struktur – holding – hledání optimálních podmínek: **ekonomických, právních** a tedy i **daňových**.
- Optimální daňové prostředí: neredousící daně, nekriminalizující daňové právo, dobrá daňová správa (pozn. pojem *dobrá správa* – k tomu viz např. KOPECKÝ, Martin. *Správní právo. Obecná část*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2019, ISBN 978-807400-729-9, str. 47 an.)
- Volba optimálního daňového prostředí = **volba daňové rezidence, volba státu sídla** např. korporace (ne vždy daňový ráj je optimální daňové prostředí x např. přístup k veřejným zakázkám)

# Role hospodářské politiky státu v mezinárodní daňové konkurenci

- Prorůstová politika
- Vytváření optimálního investičního prostředí, pro zahraniční investice – **dohody o podpoře a ochraně investic** (viz národní zacházení a doložka nejvyšších výhod)
- Finanční právo se významně podílí na investičním prostředí (zejména v subsystémech jako je devizové právo, právo finančního trhu, berní/daňové právo).
- Liberalizace devizové práva = např. odstranění překážek pro alokaci cizího kapitálu.
- Právo finančního trhu = promítání globálních standardů a harmonizace
- Daňové právo – vytváří mezinárodní daňovou konkurenci

# Příběh: Bylo nebylo ... už za starověku

„Jen tak na okraj můžeme dodat, že projevy mezinárodní daňové konkurence bylo možné pozorovat už ve starověku. Na příklad, ve IV. století př.n.l. Římané zavedli osvobození od daně pro obchod na Římany ovládaném ostrově Délos, a to tak aby sem stáhli obchodní aktivity z řeckého ostrova Rhodos, kde od kupců vybírali obratovou daň ve výši 2%.“

(Brzeziński, s. 265)

Hold měli se fakt rádi ... Ale takové příběhy pokračují i v současnosti.

# Smysl?

- Rezigací na část daňových příjmů se získávají investice, které **sníží míru nezaměstnanosti** nebo zvýší **konkurenceschopnost produkce**, případně vytvoří lepší podmínky pro kooperaci malých, lokálních podniků s velkými holdingy apod.
- POZOR! Efekt může spočívat třeba jen ve formálním přenesení sídla, kdy vlastní činnost je uskutečňována jinde. Stát se může spokojit s umístěním sídla. **Rezidence** = zdanění celosvětových příjmů. Státy v rámci své daňové suverenity si mohou stanovit jakkoli vlastní podmínky rezidence. → **Konkurence daňových jurisdikcí**
- Např. konkurence zdanění podle rezidence a zdroje příjmů

# Konkurence daňových jurisdikcí

- Konkurence daňových jurisdikcí může znamenat zejména:
  1. Migraci rezidencí a/nebo migraci produkce,
  2. Možné dvojí i vícečetné zdanění,
  3. Vnější fiskální dopady. Teorie **vnějšího fiskálního dopadu**: zabývá se dopadem fiskálních (tedy i daňových) regulací jednoho státu na fiskální (nejen) situaci druhého státu. Dochází k určité vzájemné závislosti států. Výrazně se to projeví, když daně a jejich výběr v jednom státě ovlivní úroveň dobrobytu v jiném státě (státech). Vnější fiskální dopad pro druhý stát může být neutrální, pozitivní, ale také negativní.

# Vznik mezinárodní daňové konkurence

- Mezinárodní daňová konkurence jako konkurence daňových jurisdikcí může být vyvolána různými impulsy, politickými i ekonomickými
- Vyrůstá role nadnárodních holdingů, které diktují státům podmínky, za kterých se budou alokovat v dané jurisdikci, jakož i národních lobby, které hrozí odchodem do jiných jurisdikcí, daňových rájů.
- Státy více méně ztrácí užitek z mezinárodní daňové konkurence a nejvíce z toho těží různá nadnárodní ekonomické korporace.



# Pozitiva mezinárodní daňové konkurence podle Wolfganga Schöna

- **Pozitivní dopady** mezinárodní daňové konkurence:
  - a) Snižování daňového zatížení
  - b) Zvyšování úrovně rozpočtové odpovědnosti vlády
  - c) Náprava relace mezi vyšší daňové zátěže na jedné straně a na druhé straně kvantitou a kvalitou poskytovaných veřejných statků.

SCHÖN, Wolfgang. *General Aspects of Tax Competition in Europe*. In: SCHÖN, Wolfgang (ed.). *Tax Competition in Europe*. EATLP Lausanne Congress 2002. <https://www.eatlp.org/uploads/Members/GeneralReportSchoen.pdf>

- **Eliminace negativních dopadů** – daňová harmonizace

# „Návnady“ daňové jurisdikce

- Žádné nebo nízké zdanění
- Možné sjednání podmínek zdanění
- Možná korupce daňové správy
- Rychlost daňových odpisů
- Nedanění nebo nízké danění reinvestic zisku
- Daňové prázdniny
- Daňové bonusy
- Možnost ovlivnění obsahu závazného posouzení

# Unijní nástroje

- Kromě možné **harmonizace daní** (DPH, akcízy) EU nemá příliš mnoho kompetencí v daňovém řešení výhod plynoucích z daňové konkurence. EK je si vědoma této situace a pro potírání vnitrounijní daňové konkurence volí jiný nástroj – výhody plynoucí z daňové konkurence pro konkrétní subjekt hodnotí jako **nedovolenou veřejnou pomoc**
- Z toho vyplývá povinnost vrátit takto „ušetřené“ prostředky státu. Stát však může odmítnout jejich přijetí.
- Příklad: *LuxLeaks* <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/>

# Konkurence daňových jurisdikcí – vícečetné zdanění

- V předcházejícím byla představena možná stimulace investorů k alokaci kapitálu prostřednictvím daňového prostředí, resp. vyšší konkurenceschopnosti daňové jurisdikce
- Nyní se zaměříme na jinou konkurenci daňových jurisdikcí. Nejedná se o soutěž států o investora, ale o situaci, kdy se určitý subjekt dostává do průniku dvou nebo více daňových jurisdikcí.

# Průnik daňových jurisdikcí

- Průnik daňových jurisdikcí je množina norem regulujících daně, které jsou primárně součástí různých právních řádů, přičemž jejich společným adresátem je jeden subjekt.
- Konkrétní subjekt tak naplní znaky daňového subjektu podle dvou nebo více daňových jurisdikcí, kdy úprava shodných daní zakládá existenci daňových vztahů (možných daňových dluhů a pohledávek) mezi daňovým subjektem a dvěma nebo vícery fisky. Daňový subjekt z jednoho titulu (objektu) je vázán k dani ve více státech.

# Daňový rezident

- Státní příslušnost, občanství, nehraje v určení daňového statusu subjektu významnější roli. (To je i v jiných oblastech finančního práva – např. v devizovém právu).
- „Daňový rezident“ = terminus technicus důchodových daní
- Pozor! Zákon č. 163/2013 Sb., o mezi .... Používá spojení „rezident pro daňové účely dané jurisdikce“.
- Rezidentství se váže k bydlišti, pobytu, sídlu = **REZIDENCE**
- V porovnání např. k „devizovému“ tuzemci je okruh daňových rezidentů širší o osoby, „které se *zde* obvykle zdržují“.
- „Zde“ v terminologii devizového práva je tuzemsko, v případě DzPFO Česká republika ...

# Daňový rezident v důchodových daních ČR

## Fyzické osoby

(§ 2 ZDP) daňový rezident České republiky:

- FO s bydlištěm v ČR
- FO, která se v ČR obvykle zdržuje.

**BYDLIŠTĚ** = místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat (§2/4 ZDP)

„**OBVYKLE ZDRŽUJE**“ = FO pobývá na území ČR 183 dnů v kalendářním roce (souvisle i v několika obdobích – započítává se každý započatý den). (§2/4 ZDP) NE! Studenti a pacienti i když naplní podmínku 183 dnů. (§2/3 ZDP)

## Právnícké osoby

(§ 17 ZDP) daňový rezident České republiky poplatník, který není fyzickou osobou (taxativní výčet entit viz § 17/1 ZDP):

- **Sídlo** v ČR, nebo
- **Místo vedení** v ČR = adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. \*)

Vynětí z rezidenství může upravit mezinárodní smlouva.

\*) Princip *plece of effective management*

# Význam určení daňové rezidence

- Správní povinnosti
- Stanovení základu daně
- Nedaňový význam: např. zákon č. 496/2012 Sb., o audiovizi, v platném znění, § 44 – Žádost o registraci pobídkového projektu (srovnej!)

POZOR! Rezidence je rozhodná pro určení rozsahu daňových povinností i u jiných než důchodových daní. Např. DPH (§6b, §6c ZDPH), u majetkových daní ...



# Daňová rezidence a rozsah předmětu zdanění (daňového základu) u důchodových daní

- **Daňový rezident** – zdaňuje veškeré, tzv. světové, příjmy = **neomezená daňová povinnost**
- **Daňový nerezident** – zdaňuje pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky = **omezená daňová povinnost**
- **Problém:** Poplatník je ve státě A rezidentem z titulu bydliště, má příjmy ze zdrojů na území států A, B a C. Přičemž ve státě C má četnost dnů pobytu převyšující 183 dnů. A = ČR. V A zdaňuje příjmy ze zdrojů v A, B i C. Ve státě B pouze ze zdrojů v B. Ve státě C, lze předpokládat, že je obdobná úprava rezidenství, pak zde bude paltit také A+B+C. **Dvojí, a dokonce trojí mezinárodní zdanění.**

# Horizontální a vertikální daňová konkurence

- **Horizontální daňová konkurence** je střet jurisdikcí více států. Pomineme-li soutěž o investora, jde o problém mezinárodního dvojího, trojího ... zdanění.
- Pro ilustraci může existovat i **vertikální daňová konkurence**, což je možná konkurence daňových stimulů uvnitř státu, na příklad územních samospráv (lokální daně/místní poplatky, koeficient sazby daně z nemovitých věcí). Problém dvojího zdanění se může objevit v podobě celostátní daně a lokální daně, resp. federální daně a daně subjektu federace (např. spolkové země).

# Dvojí zdanění – negativní dopady

- Od druhé poloviny XX. století – liberalizace mezinárodního obchodu
- XXI. století – vzrůst požadavků na odstraňování bariér znesnadňujících nebo omezujících svobodu pohybu zboží, služeb, osob, kapitálu a plateb mezi státy.
- Dvojí mezinárodní zdanění je hodnoceno jako brzda obchodu, výměny nových technologií, negativně působí na pracovní migraci, alokaci zahraničního kapitálu do vytváření pracovních míst v zahraničí nebo nákupu účastí v cizích společnostech. Omezuje import a export kapitálu, což vede k erozi daňových příjmů veřejných rozpočtů.

# Dvojí zdanění ve smyslu právním a ve smyslu ekonomickém

- Doktrína mezinárodního daňového práva rozlišuje dvojí zdanění ve smyslu právním a ve smyslu ekonomickém.
- Mezinárodní dvojí zdanění ve smyslu právním je především kolizí mezi neomezenou a omezenou daňovou povinností.
- Je pozitivní kolizí dvou daňových jurisdikcí, která plyne z daňové suverenity států založené na schopnosti a právu nakládat na subjekty daně na základě **principu residence** – neomezená daňová povinnost a **principu zdroje** – omezená daňová povinnost.
- Princip residence vychází z osobní vazby daňového subjektu a dané „rezidentní“ daňové jurisdikce
- Princip zdroje vychází z existence ekonomických vazeb mezi danou daňovou jurisdikcí a nerezidentem.

# Dvojí zdanění ve smyslu právním a ve smyslu ekonomickém

- Dvojí zdanění v ekonomickém smyslu může mít rozměr mezinárodní i vnitrostátní.
- Dvojí zdanění v ekonomickém smyslu = **naložení stejné nebo obdobné daně na jeden a tentýž zdroj (příjem, majetek) jako ekonomickou kategorií.**
- Příklad vnitrostátního dvojího zdanění: Zdanění obchodní společnosti DzPP a zdanění dividendy společníka (akcionáře) DzPP, je-li jejím poplatníkem, nebo DzPFO, je-li FO-poplatníkem této daně.
- **Úkol:** podle zákona o daních z příjmů určete, u kterých forem obchodních korporací k ekonomickému dvojímu zdanění ze zákona nedojde.

# Zamezení dvojího zdanění v právním smyslu – prostředky

- Tři druhy prostředků:

**1. Unilaterální**

**2. Bilaterální**

**3. Multilaterální**

# Unilaterální zamezení dvojího zdanění

- Historicky nejstarší prostředek eliminace dvojího zdanění
- Vnitrostátní norma
- V současnosti hrají pomocnou roli, a to zejména v případě chybějících bilaterálních nebo multilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.
- Podoba unilaterálních nástrojů odráží daňovou politiku vlády daného státu a mohou mít různou podobu. ./.

# Unilaterální zamezení dvojího zdanění – podoby (podle W. Nykiela)

- **Osvobození** od daně vymezených kategorií příjmů dosažených rezidenty ze zdrojů v zahraničí. Pozn.: může se zde uplatnit princip vzájemnosti, kdy se osvobodí od daně příjmy nerezidentů ze zdrojů na území tohoto státu. Obdobně pak také u majetkových daní.
- **Slevy** (úlevy) adresované rezidentům daného státu majících příjmy (vlastníci nebo držící majetek) v cizím státě, ve kterém je možné odečíst daň zaplacenou v zahraničí od daně spočtené z celosvětových příjmů ve státě rezidence poplatníka.



# Unilaterální zamezení dvojího zdanění v ČR

- Unilaterální zamezení dvojího zdanění **v oblasti důchodových daní** bylo uplatňováno v ČR podle § 81 zákona o správě daní a poplatků (předchůdce daňového řádu) v první polovině 90. let. S nárůstem počtu států, se kterými ČR upravila otázku dvojího zdanění, unilaterální zamezení dvojího zdanění ztratilo smysl a § 81 ZSDP byl se zdaňovacím obdobím 1995 zrušen.
- Unilaterální zamezení dvojího zdanění **u majetkových daní** (nejedná se o transfery majetku po zrušení transferových daní, které jsou předmětem daní z příjmů) ČR eliminuje dvojí zdanění vlastnictví na vlastnictví věcí v ČR. Viz **zákon o dani z nemovitých věcí §2/1** – pozemky, §7/1 – stavby a jednotky; **zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí § 2**; **zákon o dani silniční §2/1**.

# Konstrukce § 81 ZSDP – příklad unilaterálního zamezení dvojího zdanění – pro ilustraci

§ 81

## Zápočet daně zaplacené v cizině

(1) Pokud plynou poplatníkovi daně z příjmů fyzických osob příjmy ze zahraničí, může si od této daně odečíst obdobnou daň zaplacenou v cizině, nejvýše však do částky daně z příjmů připadající na příjmy plynoucí z ciziny. Stejně se postupuje u poplatníka daně z příjmů právnických osob se sídlem na území České republiky.

(2) Plynou-li poplatníkovi příjmy ze státu, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, postupuje se při vyloučení dvojího zdanění podle této smlouvy. Daň zaplacená ve druhém smluvním státě se však započte na úhradu daně nejvýše částkou, která může být ve druhém smluvním státě vybírána v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

(3) Příjmy ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí po dobu alespoň 183 dnů v kalendářním roce plynoucí poplatníkům, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, od zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, se vyjímají ze zdanění. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň procentem daňového zatížení zjištěným ze základu daně nesníženého o tuto vyjmutou část. Ustanovení odstavců 1 a 2 se v tomto případě nepoužije.

**!!!!!!!!!!Od 1.1.1995 NEPLATÍ !!!!!!!!!!**

# Unilaterální zamezení dvojího zdanění ve vztahu k specifickým územím

- Zkratkou „specifická území“ budiž rozuměno, že se jedná o území splňující kritéria suverénního státu, která však nedosáhla z různých příčin mezinárodního uznání.
- S určitými specifickými územími daňový rezidenti ČR udržují čilé ekonomické vztahy, které vedou k potřebě eliminace dvojího zdanění.
- Se specifickým územím z různých důvodů ČR nemůže sjednat bilaterální smlouvu. De facto by došlo takovou smlouvou k uznání ze strany ČR specifického území za stát a následně k možným odvetným opatřením ze strany státu, který si činí nárok na dané specifické území.

# Unilaterální postup v případě Tchaj-wanu

- **Zákon č. 45/2020 Sb., o zamezení dvojímu zdanění ve vztahu k Tchaj-wanu**
- Upravuje ve vztahu k Tchaj-wanu:
  - a) zamezení dvojímu zdanění,
  - b) zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmů,
  - c) spolupráci příslušných úřadů při správě daní.
- **Zákon nabyt účinnosti 12. 3. 2020, avšak uplatnění bude možné až ode dne sdělení MF ve **Sbírce zákonů**, kdy budou splněny ze strany Tchaj-wanu kroky nasvědčující k vzájemnosti. Se zákonem se seznamte pro jeho zvláštní genezi a konstrukci.**

# Bilaterální nástroje zamezení dvojího zdanění

- Podstatou je rozdělení daňových pohledávek mezi státy – smluvní strany s ohledem na smluvně vymezené kategorie důchodových a majetkových daní.
- Efektem je, že daný příjem nebo majetek může podléhat zdanění v jednom nebo ve druhém státě, pokud daný stát takové zdanění má.
- Smlouva může přiznávat právo na zdanění oběma státům, pak **stát rezidenta má za povinnost aplikovat sjednanou metodu zamezení dvojího zdanění.**

# Druhy bilaterální daňových smluv

(podle Ch. Freiherr von Roenne)

1. **Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění příjmů a majetku a zamezení daňovým únikům.** (Pozn.: nejčastější)
2. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění některých kategorií příjmů fyzických osob (*Pozn.: obdobný obsah jak 1., užší vymezení předmětu a dotčených daňových subjektů*).
3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění dědictví a darování (*Pozn.: málo se vyskytují*).
4. Smlouvy o výměně informací ve věcech daní, jejichž účelem je zamezení krácení daní (*Pozn.: uzavírány jsou hlavně se státy uplatňujícími škodlivou daňovou konkurenci*).
5. Smlouvy o zdanění příjmů z úspor.
6. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve vztahu k podnikům využívajícím námořní lodě a letadla v mezinárodní dopravě.

# Multilaterální nástroje zamezení dvojího zdanění v právním smyslu

- Jedná se o vícestranné smlouvy především řešící zamezení dvojího zdanění v právním smyslu.
- Plní stejnou roli jako bilaterální smlouvy.
- Vyskytují se sporadicky.
- Československo, resp. ČR, měly význam multilaterální smlouvy sjednané v rámci **Rady vzájemné hospodářské pomoci** (mezinárodní organizace států východního bloku existující v letech 1949-1991), jejich aplikace postupně ustávala s uzavíráním bilaterálních smluv s jejich signatáři, případně jejich nástupci. Jednalo se o **Dohodu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku právnických osob**, sjednanou v Ulánbátaru 19.5.1978, (49/1979 Sb.) a o **Dohodu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku fyzických osob**, sjednanou v Miškolci 27.5.1977, (30/1979 Sb.). Smlouva se vztahovala na členské státy RVHP (SU, CS, BG, H, PL, RO, DDR, Mongolsko) a po zániku SSSR na 15 jeho nástupnických států a po zániku ČSFR na oba nástupnické státy.

# Jiné multilaterální smlouvy

- **Karibská smlouva** (členské státy **CARICOM** - 1994) [https://caricom.org/documents/9783-caricom\\_tax\\_harmonisation.pdf](https://caricom.org/documents/9783-caricom_tax_harmonisation.pdf)
- **Nordická (severská) smlouva** (Dánsko, Faerské ostrovy, Finsko, Island, Norsko, Švédsko - 1996) <http://data.riksdagen.se/dokumentstatus/sfs-1996-1512/html>
- **Arabská daňová smlouva** – smlouva mezi členskými státy Arabského hospodářského společenství (Egypt, Irák, Jordánsko, Kuvajt, Súdán, Sýrie, Jemen – 1973, revize 1997, 2015) <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Arab-Economic-Unity-Council-Co-9858>
- **Andská smlouva** (Bolívie, Kolumbie, Ekvádor, Peru, Venezuela – 1971) od 2004 nahrazena společným systémem zamezení dvojího zdanění mezi státy Andské skupiny
- **Smlouva Východoafrického společenství** (Keňa, Burundi, Rwanda, Tanzanie, Uganda – 2010)
- Smlouva států **SAARC** (Bangladéš, Bhútán, Indie, Maledivy, Nepál, Pákistán, Srí Lanka – 2005) [http://saarc-sec.org/digital\\_library/detail\\_menu/agreement-on-avoidance-of-double-taxation-and-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters](http://saarc-sec.org/digital_library/detail_menu/agreement-on-avoidance-of-double-taxation-and-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters)



# Multilaterální nástroje zamezení dvojího zdanění v ekonomickém smyslu

- Žádná bilaterální nebo multilaterální smlouva neřeší zamezení dvojího zdanění v ekonomickém smyslu. Většinou se řeší vnitrostátní normou. Jediným světovým unikátem je multilaterální **Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (arbitrážní úmluva) 90/436/EHS z 23.7.1990**

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:41990A0436>

- **Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění 2014/86/EU**

<https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj?locale=cs>

# Obecně ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění (SZDZ)

1. SZDZ stanoví kritéria, která daňová jurisdikce se použije pro nalezení a inkaso daně
2. SZDZ uplatňují princip neutrálního daňového zatížení
3. SZDZ se vztahují na důchodové daně, někdy také na majetkové daně
4. SZDZ neuvalují novou daň na poplatníka
5. SZDZ uplatňují princip zabránění dvojímu nezdanění (zabránění daňovým únikům)
6. Pro výklad SZDZ se uplatní Vídeňská úmluva o smluvním právu (1969)
7. SZDZ mají přednost před vnitrostátním právem

# Metody zamezení dvojího zdanění

## 1. Metoda vynětí

1A: úplné vynětí

1B: vynětí s výhradou progrese – 1Ba: zprůměrováním  
- 1Bb: nadečtením

## 2. Metoda zápočtu

2A: plný zápočet

2B: prostý zápočet

## 3. Metoda zahrnutí daně do nákladů

# Metoda vynětí

- **Vynětí úplné:** Daňový rezident příjem dosažený ze zdroje v zahraničí nezahrne do daňového základu bez dalšího.
- **Vynětí s výhradou progrese:** Daňový rezident příjem dosažený v zahraničí nezahrne do základu daně, avšak pro nalezení daně uplatní sazbu z daňového pásma odpovídajícího základu daně s příjmem ze zahraničí.  
*Pozn.: Tato metoda má smysl v případě, že daná daňová jurisdikce uplatňuje progresivní sazbu daně z příjmů.*
- **Zprůměrování:** vypočítá se průměrné daňové zatížení připadající na souhrn veškerých světových příjmů a z toho se určí sazba daně ke zdanění příjmů ze zdrojů v tuzemsku.
- **Nadečtením** (také metoda „vrchního dílku“): tuzemský příjem je přičten k příjmům dosaženým ze zdrojů v zahraničí a tomu odpovídající sazba se použije pro tuzemské příjmy.

# Metoda zápočtu

- Do daňového základu daňový rezident zahrne veškeré světové příjmy a z tohoto základu vypočte daň. Od takto vypočtené daně odečte daň zaplacenou v zahraničí.
- **Metoda plného zápočtu:** daň se odečte bez ohledu na sazbu použitou v zahraničí.
- **Metoda prostého zápočtu:** daň zaplacená v zahraničí se odečte maximálně ve výši daně, jaká by byla ze zahraničního příjmu zaplacená v tuzemsku.

# Metoda zahrnutí zahraniční daně do nákladů

- De facto nejde o zamezení dvojího zdanění, ale o **zmírnění dopadů dvojího zdanění**. Používá se v případech neexistence jiných nástrojů zamezení dvojího zdanění jako jeden z vnitrostátních (jednostranných) nástrojů. Zaplacená zahraniční daň se použije do daňového základu jako náklad (výdaj) v dalším zdaňovacím období. Může se jednat i o část daně, která zbyla po uplatnění metody započtení s výhradou progrese.

# Vzorové smlouvy

- V procesu usnadnění tvorby mechanismů zamezujících dvojí zdanění se významně angažovaly a angažují mezinárodní organizace.
- 5.4.1923 Liga národů – „Zpráva čtyř profesorů“ Bruins-Einaudi-Seligman- Sir Josiah Stamp = analýza teoretických a praktických aspektů dvojího zdanění v právním smyslu. **Základ pro vytvoření návrhu vzorové konvence Ligy národů (1928)**
- 1922 – vytvoření finančním komitétem Ligy národů skupiny pro analýzu správních, právních a praktických aspektů připravované konvence, a to ze 7 členských států – Belgie, **Československo**, Francie, Nizozemsko, Švýcarsko, Spojené království a Itálie. Později byla skupina rozšířena o zástupce berní správy dalších států.
- 1929 – vznik stálého daňového komitétu Ligy národů – návrh multilaterální daňové konvence (1933, 1935) – nebyl přijat
- Významná inspirace pro bilaterální smlouvy – ČSR + Polsko, ČSR + Jugoslávie, ČSR + Rumunsko
- Za druhé světové války práce na vzorové smlouvě pokračovaly – Mexico City (1940), Londýn (1943, 1946) – modelové konvence mexická a londýnská

# Vzorové smlouvy

- Vzorové smlouvy Ligy národů vedly zejména k sjednocení terminologie, mechanismů a vlastní konstrukce bilaterálních smluv a daly základ pro další pokračování již na půdě OSN a OEEC, později OECD.
- **Vzorová smlouva OECD:** verze 1963, 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2010, 2014, 2017 – primárně používají členské státy
- **Vzorová smlouva OSN:** 1980 používá se ve vztahu mezi zeměmi rozvíjejícími se a rozvinutými; reakce na dominanci rozvinutých zemí nad bývalými koloniemi
- **Povaha obou:** soft law provisions
- **Existují i jiné vzorové smlouvy.** Některé státy si vytvořily vlastní vzorové smlouvy podle svých potřeb, mnohé vychází z vzorových konvencí zejména OECD. Většinou nemají povahu normativního aktu, jsou určitým metodickým doporučením. Některé „národní“ vzorové smlouvy jsou inspirací pro jiné jurisdikce, např. [vzorová smlouva USA](#), nizozemská vzorová smlouva.



# Struktura vzorové smlouvy OECD

- I. Osobní působnost
- II. Věcná působnost
- III. Definice
- IV. Zdanění příjmů
- V. Zdanění majetku
- VI. Zvláštní ustanovení
- VII. Závěrečná ustanovení

## **I. Osobní působnost**

Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje

## **II. Věcná působnost**

Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje

## **III. Definice**

Článek 3 – Všeobecné definice

Článek 4 – Rezident

Článek 5 – Stálá provozovna

# IV. Zdanění příjmů

Článek 6 – Příjmy z nemovitého majetku

Článek 7 – Zisky podniků

Článek 8 – Mezinárodní doprava

Článek 9 – Sdružené podniky

Článek 10 – Dividendy

Článek 11 – Úroky

Článek 12 – Licenční poplatky

Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku

Článek 14 – Příjmy ze zaměstnání

Článek 15 – Tantiémy

Článek 16 – Umělci a sportovci

Článek 17 – Penze

Článek 18 – Veřejné funkce

Článek 19 – Studenti

Článek 20 – Ostatní příjmy

## **V. Zdanění majetku**

Článek 21 – Majetek

Metody zamezující dvojímu zdanění:

Článek 22 – Vyloučení dvojího zdanění

## **VI. Zvláštní ustanovení**

Článek 23 – Zákaz diskriminace

Článek 24 – Řešení případů dohodou

Článek 25 – Výměna informací

Článek 26 – Pomoc při výběru daní

Článek 27 – Členové diplomatických a konzulárních úřadů

## **VII. Závěrečná ustanovení**

Článek 28 – Územní působnost

Článek 29 – Vstup v platnost

Článek 30 - Výpověď

# Texty vzorových smluv OECD a OSN

- **OECD**

[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page12](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page12)

- **OSN**

[https://www.un.org/esa/ffd//wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd//wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)

# Vzorová smlouva USA

- <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>
- Vzorové smlouvy OSN a OECD mají v podstatě neutrální charakter
- Vzorové „národní“ smlouvy preferují zájmy daného státu a odráží jeho smluvní politiku. To je zřejmé zejména v případě vzorové smlouvy USA.
- Některé principy:
  - a) Omezení výhod ze SZDZ pro subjekty spojené se státem uplatňujícím škodlivou daňovou konkurenci;
  - b) Neuplatnění metody vynětí;
  - c) Klausule umožňující USA zdanění subjektů – bývalých daňových rezidentů USA po dobu 10 let od zániku tohoto statusu

# Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána – k 14.1.2020

- Přehled smluv
- <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

**Námět:** *Stáhněte si SZDZ s USA, s vybraným členským státem EU a s některým ze států třetího světa. Určete uplatněné metody zamezení dvojího zdanění a vyhledejte nejmarkantnější rozdíly, resp. zajímavá řešení.*

# Uplatnění SZDZ podle ZDP

- Úprava vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí je společná pro daňové rezidenty České republiky - poplatníky daně z příjmů fyzických osob i poplatníky daně z příjmů právnických osob - **§ 38f**. Zdanění ovládané zahraniční společnosti je upraveno v ustanovení § 38fa.
- **Základní principy:** Daňový rezident
- musí vyloučení dvojího zdanění uplatnit v přiznání x zdaňuje světové příjmy! § 38f/10
- musí prokázat zaplacení daně v zahraničí §38f/5
- je třeba určit, do jaké kategorie příjmy ze zahraničí spadají
- ze smlouvy je třeba určit eliminační metodu a aplikovat ji postupem podle ZDP - § 38f/2 – metody započtení, §38f/6 – úplné vynětí, §38f/7 – vynětí s výhradou progrese



# Kumulace zahraničních příjmů

- Při kumulaci zahraničních příjmů je třeba **doložit zaplacení daně/daní** od každého věcně a místně příslušného zahraničního správce daně nebo v odůvodněných případech u srážkových daní od plátce daně (zaměstnavatele) nebo deponitáře, tj. potvrzení o úhradě daně, potvrzení o sražené dani (vyúčtování daně).
- Rezident sestaví přehled podle států a uplatněných metod - §38f/8
- Nárok na uplatnění se uplatňuje na základě seznamu podle §38f/10, který obsahuje identifikace zahraničního správce (plátce, deponitáře), stát zdroje, zaplacená daň v místní měně a přepočtení na Kč, výši příjmů.

# Přepočet na koruny české podle § 38/1 ZDP

**Pokyn č. GFŘ-D-42**

**Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2019 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2019**

Poplatníci, kteří nevedou účetnictví, použijí pro přepočet cizí měny jednotný kurz stanovený podle § 38 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2019.

Pro přepočet cizích měn neuváděných v kurzovním lístku se použije přepočet přes třetí měnu, kterou si mezi sebou poplatníci dohodnou, případně lze využít služeb znalců se specializací na devizovou problematiku.

**Plné znění Pokynu:**

<https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2020/financni-zpravodaj-cislo-2-2020-37140>

# Časová tíseň a důkazní břemeno

- Vzhledem k rozdílným lhůtám daňových jurisdikcí může dojít k tomu, že daňový rezident ČR nemá k dispozici potvrzení o zaplacení daně, resp. o sražené dani. V takovém případě do přiznání a seznamu uvede předpokládané hodnoty. O skutečné hodnoty (rozdíl) upraví výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji v období, kdy potvrzení obdrží.
- V přiznání za 2019 – odhad, v přiznání za 2020 promítnutí rozdílu mezi odhadem a potvrzenou skutečností do výsledku hospodaření (účetnictví) nebo v rozdílu (nevede účetnictví).
- Rezident nese důkazní břemeno o všech skutečnostech rozhodných pro uplatnění vyloučení dvojího zdanění.

# Zdanění darování

- Děje se v režimu a metodou příslušné SZDZ

- No a myslím, že to k zamotání v čase ANNO COVIDI-19 úplně stačí 😊
- Hodně zdraví!!!