



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Zamezení dvojímu zdanění

Metody

Preference států

Praktická aplikace v České republice



Jana Tepperová – Vysoká škola ekonomická v Praze

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons
Uveďte původ - Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní



Zamezení dvojímu zdanění

- Tři hlavní metody:
 - **vynětí**
 - úplné
 - s výhradou progrese
 - **zápočet**
 - prostý
 - úplný
 - **daň jako náklad**
- Využití alokačních pravidel smluv

Zamezení dvojímu zdanění

- Někdy není aplikace metod o zamezení dvojímu zdanění potřeba, jelikož se dvojí zdanění vyřeší prostřednictvím alokačních pravidel, pokud alokační pravidla určí výlučné zdanění v jedné zemi.
- Někdy je odlišné zdanění pro rezidenty té které země. Např. smlouva mezi Belgií a Japonskem. Lang, str. 129
- Žádný efekt článku o metodách:
 - Metody zamezení dvojímu zdanění se neaplikují, pokud podle domácího práva příslušných zemí je příjem přiznán rozdílným poplatníkům. Smlouvy neobsahují pravidla pro přiřazení zdanitelného příjmu poplatníkovi a nechávají to na národních legislativách.
 - Rovněž v případech, kdy je daň uvalena na stejného poplatníka, ale v odlišných situacích, může to vést k dvojímu zdanění, které smlouvy neřeší. (krajní situace, nepravděpodobné případy)

Metody zamezení dvojímu zdanění ve smlouvách

Vynětí
Zápočet

Vynětí

- Ovlivňuje **základ daně** ve státě residence
- Neovlivňuje sazbu daně (ale „**vynětí s výhradou progrese**“)
- Rozhodující sazba v zemi zdroje („**capital import neutrality**“)
- Metoda vynětí zaručuje, že podnikatel investující v zahraničí podléhá stejnému daňovému zatížení jako konkurující daňový rezident v té zemi, ve které investuje („**capital import neutrality**“)
- Příjem není v zemi residence zdaněn (i když může být zdanění s výhradou progrese).

Příklad: jednoduchý příklad na vynětí



Vynětí

- Klauzule „**subject-to-tax**“
- Vynětí a ztráta
- Vynětí s výhradou progrese
 - Metoda vrchního dílku
 - Metoda zprůměrování

Příklad: jednoduchý příklad na vynětí s výhradou progrese (metoda vrchního dílku a metoda zprůměrování)

Vynětí

- Metoda vynětí se aplikuje bez ohledu na zdanění v zemi zdroje. Může tedy vést k dvojímu nezdanění, pokud má stát zdroje podle smlouvy právo na zdanění, ale toto právo nevyužije.
- Ale OECD commentary k článku 23 uvádí k případům dvojího nezdanění z důvodu konfliktu mezi odlišným domácím právem (odlišná charakteristika stejného příjmu) . V takovém případě stát residence není povinen vyjmout takový příjem, z důvodu, že stát zdroje nealokuje příjem podle stejného alokačního pravidla jako stát residence.
- „Subject-to-tax“ klauzule, některé smlouvy ji mohou obsahovat, vynětí záleží na tom, zda je daň ve státě zdroje aplikovaná či nikoliv. OECD model toto pravidlo neobsahuje.
- Není jasné, zda se má vynětí aplikovat ve vztahu k pozitivním i negativním položkám (tj. k příjmům i výdajům) či pouze k příjmům. Mezi státy jsou na to různé názory.
- ČR - § 38f ZDP hovoří o vynětí „základu daně“ nikoliv o „vynětí příjmů“
- Definice příjmů ze zdrojů v ZDP § 38f (3) a § 25(1)i ZDP vyloučení nákladů k vyňatým příjmům.

Zápočet

- Výpočet daně podle národní legislativy v zemi rezidenta, jakoby smlouva neexistovala (tj. z celosvětových příjmů)
- Stanovení výše daně k zápočtu
- Rozhodující sazba v zemi rezidence, pokud je vyšší („**capital export neutrality**“)
- Rozhodující sazba v zemi zdroje, pokud je vyšší a je aplikována metoda prostého zápočtu
- Nemá žádný vliv na základ daně ve státě rezidence.

Zápočet

- Pozitivní i negativní položky (příjmy i výdaje) jsou zahrnuty do základu daně stejně, jako by šlo o běžný příjem.
- Pokud je sazba daně vyšší v zemi rezidence než v zemi zdroje, celkové daňové zatížení bude odpovídat vyšší sazbě v zemi rezidence. („capital export neutrality“)
- Pokud je vyšší sazba v zemi zdroje než v zemi rezidence, tak je rozhodující tato vyšší sazba v zemi zdroje, za předpokladu aplikace metody prostého zápočtu. Daň zaplacená ve státu zdroje pak není zcela započtena. Celkové zdanění pak odpovídá zdanění v zemi zdroje.
- Zápočet je možné uplatnit pouze, pokud je daň v zahraniční placena stejným poplatníkem. Zápočet daně zaplacené jiným poplatníkem, jako „underlying tax credit“ (známé také jako „indirect tax credit“) není povoleno, pokud příslušná smlouva nebo národní legislativa neurčí jinak. (u nás není)

Zápočet

- Typ daně k zápočtu
- Maximální zápočet
- Typ daně k zápočtu:
 - „přímé daně z příjmů“ - srážkové daně
 - „nepřímé daně z příjmů“ (nepřímo uvalované na vlastníky - daň z příjmů korporací)
- Výše daně k zápočtu:
 - Započtena může být pouze daň, která je splatná v zemi zdroje (legally due)
 - Daně zaplacené v zemi zdroje nad rámec limitů určených smlouvou, nemusí (nemají) být povoleny k zápočtu. Pokud stát zdroje takto zaplacenou daň poplatníkovi nevrátí, tak má poplatník smůlu.
 - Daně musí být „effectively levied“ (efektivně uvaleny) - pokud stát zdroje uvalí daň nižší, než mu povolují alokační pravidla ve smlouvě, tak může být započtena pouze ta nižší daň.

Příklad: jednoduchý příklad na zápočet (sazba v zemi zdroje nižší); jednoduchý příklad na zápočet (sazba v zemi zdroje vyšší); variantně zápočet plný a zápočet prostý

Zápočet

- Výjimka z pravidla výše (efektivně uvalená daň) - „matching credit“ je občas umožněn ve smlouvách s rozvojovými zeměmi – může být započtena daň podle sazby ve smlouvě i když stát zdroje uvaluje nižší daň – cíl: stimulace investic v rozvojových zemích; Matching credit zajišťuje, že stát residence nebude mít výhodu z nezdaňování či nízkého zdanění investic ve státě zdroje. Pokud by tomu tak nebylo, výhoda nízkého zdanění poskytnutá zemí zdroje by zmizela a byla by přenesena pouze do nižšího zápočtu v zemi residence.
- „Tax sparing credit“ – některé smlouvy obsahují – pokud je aplikováno osvobození nebo snížená daň pro určité příjmy v zemi zdroje, země residence umožní zápočet na bázi (fiktivní) výše zahraniční daně, která by byla ve státě zdroje zaplácena, pokud by nedošlo k osvobození nebo snížení daňové povinnosti. (např. Belgie-Indie)
- Aby mohlo dojít k zápočtu, musí příjem nejprve podléhat zdanění v zemi residence. Pokud tomu tak není, k žádnému zápočtu nedojde. Ale komentář k Art. 23 A a 23B – stát residence musí povolit zápočet, pokud by nezdanění v zemi residence bylo pouze důsledkem „timing mismatch“ (časového nesouladu)

Zápočet

„overall limitation“

- Agregovaná výše daní zaplacených ve státech zdroje může být započtena vůči výši daně uvalené ve státě residence na agregované příjmy z více států zdroje

„per-country limitation“

- Daň zaplacená v konkrétním státě zdroje, může být započtena do výše daně uvalené ve státě residence na příjem z tohoto státu.

„per-item limitation“

- Někdy přidána ke dvou výše uvedeným; zápočet podle kategorie příjmů.
- Prostý zápočet může být problematický v případě vysokých výdajů souvisejících se zdanitelnými příjmy.- Daň povinná v zemi residence bude velmi nízká a nedojde k téměř žádnému zápočtu.

Zamezení dvojímu zdanění ve smlouvách

- Klausule „**switch-over**“
- Obdobný efekt 23A(4) OECD Model
- Switch-over klauzule umožňuje změnu z metody vynětí na metodu zápočtu za určitých okolností.
 - Cílem je zamezení dvojímu nezdanění, ke kterému může dojít při aplikaci metody vynětí.
 - Tuto klauzuli je rovněž možné použít při případech zneužití smlouvy.
 - Stát residence má nadále právo aplikovat metodu zápočtu místo metody vynětí, za předpokladu splnění určitých podmínek. Tím může být například negativní konflikt posouzení určité situace, kdy dojde ke dvojímu nezdanění.
- Článek 23A(4) OECD Model, který byl přidán do modelové smlouvy v roce 2000, má mít obdobný efekt, tj. dát státu residence právo přejít z metody vynětí na metodu zápočtu, pokud odlišná interpretace smlouvy vede k dvojímu nezdanění nebo k uvalení nízkých daní u článku 10(2) nebo 11(2) OECD Model – dividendy a úroky.
- V modelu OSN (UN) obdoba článku 23A(4) zatím nebyla zakotvena.

Příklad: Německo-Indie



Srovnání metod

- Společnost je rezident v zemi A, kde je sazba daně z příjmů právnických osob 30 % a má pobočku v zemi B.
- Země B uvaluje na zisky pobočky země B daň ve výši 35 %.
- Srovnání metod:
 - Protože metoda odpočtu od základu daně neposkytuje plnou eliminaci dvojího zdanění, zvýhodňuje domácí investice.
 - Pokud je zahraničí sazba daně nižší než sazba daně v zemi residence, metoda vynětí poskytuje větší úlevu pro poplatníka.

Srovnání metod

	Bez metody	Odpočet	Vynětí	Zápočet
Zisk pobočky v zemi B	1,000	1,000	1,000	1,000
Daň v zemi B	350	350	350	350
Daň v zemi A z 1,000 @ 30 %	300	-	-	300
Daň v zemi A z 650 @ 30 %	-	195	-	-
Zápočet daně zaplacené v zemi B	-	-	-	350 nebo 300
Celková zaplacená daň	650	545	350	300 nebo 350
Efektivní daňová sazba (celková daň/zisk před zdaněním)	65 %	54,5 %	35 %	30 nebo 35 %

Preference států při uzavírání smluv

Daňová neutralita při vývozu kapitálu („capital export neutrality“)

Ochrana základu daně

Administrativní náklady poplatníků a státu
(správce daně)

Daňová neutralita při vývozu kapitálu

- Jeden z hlavních důvodů, proč státy chtějí zabránit dvojímu zdanění příjmů z podnikání.
- Rozhodování mezi investicí doma nebo v zahraničí (daň by v tomto případě měla působit neutrálně)
- Je obtížnější jí dosáhnout, pokud daň v zahraničí je vyšší
- Capital export neutrality – je dosažena, pokud celosvětová daňová povinnost společnosti je stejná, pokud společnost platí pouze v zemi rezidence nebo i v zemi zdroje.
- Je žádoucí, protože dovoluje rozšíření podnikání na zahraničních trzích, aniž by docházelo „k penalizaci prostřednictvím daní“; podpora exportu přispívá ke zdravé ekonomice.
- Plná daňová neutralita při vývozu kapitálu může být dosažena pouze, pokud by všechny státy měly stejné daňové systémy.
- Je obtížnější jí dosáhnout, pokud daň v zahraničí je vyšší – toho by bylo možné dosáhnout pouze v případě aplikace „plného zápočtu“, ale potom by země rezidence doplácela na daň uvalovanou jiným státem.

Ochrana základu daně

- Důležité zejména v souvislosti s daňovými úniky
- **Metoda vynětí** – motivace pro přesun kapitálu do jiné země a investování v zahraničních raději než domácích společnostech; metoda vynětí je náchylnější k vyvedení příjmů do tzv. daňových rájů
- **Metoda zápočtu** – příjem zahrnut do základu daně; pokud je sazba domácí daně obecně nižší než v zahraničí, tak nedojde k odvodu domácí daně

Administrativní náklady

- Metoda vynětí je obecně méně administrativně náročná (doplňující klauzule, které mají zabránit dvojímu nezdanění a daňovým únikům však metodu zesložitují)

Metody zamezení dvojímu zdanění v České republice

Zamezení dvojímu zdanění podle zákona o daních z příjmů



- ZDP upravuje všechny tři výše uvedené metody (odpočet od základu daně, vynětí, zápočet)
- ČR metody zamezení dvojímu zdanění aplikuje výhradně vůči smluvním státům. (vůči nesmluvním státům pouze odpočet daně jako položky snižující daňový základ)

Zamezení dvojímu zdanění podle zákona o daních z příjmů



- U příjmů ze závislé činnosti je možné uplatnit vynětí, i když je ve smlouvě metoda zápočtu (souvislost s výpočtem základu daně z příjmů ze závislé činnosti v ČR)
- Solidární zvýšení daně – praktický postup dle informace GFŘ
- Odpočet daně jako náklad - § 24 (2)ch ZDP
 - Nelze odečíst daň, která se vztahuje k vyňatým příjmům
 - Pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně (i podle § 25(1) i)
 - Nelze zahrnout daň, která byla zaplacená v zahraničí v rozporu se smlouvou
 - Vždy, pokud není smlouva
 - Metoda zápočtu, lze odečíst daň, která nemohla být započtena

Zamezení dvojímu zdanění podle zákona o daních z příjmů



- Prokázání zdroje příjmů, výše příjmů a výše daně - § 38f ZDP
- Kurzové přepočty - § 38 ZDP
- Zdroj příjmů a základu daně
 - Aby bylo jasné, že poplatník může použít smlouvu
 - Ideálně potvrzení od správce daně, případně plátce příjmů
 - Potvrzení o domicilu od správce daně
 - + prokázat výši základu daně, aby bylo jasné, jaká část má být vyjmuta, případně jaká daň započtena
- Výše daně – prokázání potvrzením správce daně (§ 38f (5)), v odůvodněných případech i plátcem příjmů



Kurzové přepočty

- **účetní jednotky** - kurz v účetnictví > kurz devizového trhu vyhlášený ČNB
- **ostatní** - jednotný nebo účetní kurz
- **úroky pro srážkovou daň** - směnný kurz ke dni připsání příjmu
- **zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti nebo jejich vyrovnání** - směnný kurz ČNB pro poslední den předešlého měsíce přes srážkou zálohy; pouze pro kalkulaci plátce

Zdroje a další podklady pro studium

- Lang, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde, 2013.
- Miller, A. – Oats, L: *Principles of International Taxation*. Bloomsbury Professional, 2012.
- Rylová, Z.: *Mezinárodní dvojí zdanění*. ANAG, 2012. **(str. 55 - 74)**
- Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů*. Wolters Kluwer, 2017. **(str. 28 - 53)**

Cvičení

- Příklady na aplikaci metod zamezení dvojímu zdanění