

Mezinárodní zdanění

Prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.

Téma:

Smlouvy a metody mezinárodního dvojího zdanění.

Obsah:

- 1. Smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění.**
- 2. Explikace metod zamezení mezinárodního dvojího zdanění.**
- 3. Demonstrace metod na příkladech.**

1. Smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění.

Podstatou smluv je:

- a) vyloučit mezinárodní dvojí zdanění,
- b) zamezit daňovým únikům.

Smluvní státy se zpravidla zavazují, že:

- (1) osvobodí určité objekty zdanění od daně (např. důchod, úrok, dividendu, zisk, majetek);
- (2) sníží daňové zatížení;
- (3) rozdělí si právo vybírat daň podle zdroje, sídla, bydliště;
- (4) dohodnou se na vymezení určitých pojmů (např. dividendy, úroky, stálá provozovna, licenční poplatky, nezávislá povolání, příjmy z veřejných funkcí, daňový domicil).

Smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění jsou kodifikovány ve **Sbírce zákonů ČR (Sb.)** nebo ve **Sbírce mezinárodních smluv ČR (Sb.m.s.)**.

Z hlediska rozsahu existují 2 typy smluv:

1. **omezené** – je v nich řešena problematika úzkého okruhu specifických příjmů či majetku,
2. **komplexní** – zahrnují veškeré druhy příjmů či majetku.

Pro komplexní smlouvy existují dva modely smluv, podle nichž státy připravují daňové dohody. Jsou to tzv. vzorové smlouvy:

- a) podle vzoru **OECD**;
- b) podle vzoru **OSN**.

Jednotlivé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly uvedeny do roku 1999 včetně ve Sbírce zákonů ČR (označeno symbolem „Sb.“) a od roku 2000 jsou uvedeny ve Sbírce mezinárodních smluv (označeno symbolem „Sb.m.s.“).

Pro oba typy smluv existuje **shodná modelová struktura**, zahrnující celkem 29 článků (čl. 1 až čl. 29).

- Čl. 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje. [Personal Scope]
- Čl. 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje. [Taxed Covered]
- Čl. 3 – Všeobecné definice. [General Definitions]
- Čl. 4 – Rezident. [Resident]
- Čl. 5 – Stálá provozovna. [Permanent Establishment]
- Čl. 6 – Příjmy z nemovitého majetku. [Income from Immovable Property]
- Čl. 7 – Zisky podniků. [Business Profits]
- Čl. 8 – Mezinárodní doprava. [International Transport]
- Čl. 9 – Sdružené podniky. [Associated Enterprises]
- Čl.10 – Dividendy. [Dividends]
- Čl.11 – Úroky. [Interest]
- Čl.12 – Licenční poplatky. [Royalties]
- Čl.13 – Zisky ze zcizení majetku. [Capital Gains]
- Čl.14 – Nezávislá povolání. [Independent Personal Services]
- Čl.15 – Zaměstnání. [Dependent Personal Services]
- Čl.16 – Ředitelé společností. [Company Managers]
- Čl.17 – Umělci a sportovci. [Artistes and Sportsmen]
- Čl.18 – Penze. [Pensions]
- Čl.19 – Veřejné funkce. [Government Service]
- Čl.20 – Studenti. [Students]
- Čl.21 – Ostatní příjmy. [Other Income]
- Čl.22 – Majetek. [Capital]
- Čl.23 – Metody vyloučení dvojího zdanění. [Methods for Elimination of Double Taxation]
- Čl.24 – Zákaz diskriminace. [Non-discrimination]
- Čl.25 – Řešení případů dohodou. [Mutual Agreement Procedure]
- Čl.26 – Výměna informací. [Exchange of Information]
- Čl.27 – Členové diplomatických misí a konzulární úředníci. [Members of Diplomatic Missions and Consular Posts]
- Čl.28 – Vstup v platnost. [Entry into Force]
- Čl.29 – Výpověď. [Termination]

Vymezení vzniku stálé provozovny u staveniště a stavebně montážních projektů.

Poř. číslo	Smluvní stát	Doba trvání sjednaná pro vznik stálé provozovny u staveniště a montážních prací	Vyhlášeno ve Sbírce zákonů (Sb.), resp. ve Sbírce mezinárodních smluv (Sb.m.s.), pod č.	Platnost ode dne
1.	Nizozemské království (protokol ke smlouvě)	nad 12 měsíců	138/1974 Sb. 112/1997 Sb.	30.12.1980
2.	Francouzská republika	nad 12 měsíců	79/2005 Sb. 95/2000 Sb.	01.07.2005 24.07.2000
3.	Belgické království	nad 12 měsíců	ve znění sdělení 127/2003 Sb.m.s.	01.01.2004
4.	Japonsko	nad 12 měsíců	46/1979 Sb.	25.11.1978
5.	Rakouská republika	nad 12 měsíců	31/2007 Sb.	22.03.2007
6.	Republika Srí Lanka	183 dní	132/1979 Sb.	19.06.1979
7.	Norské království	nad 12 měsíců	35/1980 Sb.	28.12.1979
8.	Švédské království	nad 12 měsíců	9/1981 Sb.	08.10.1980
9.	Kyperská republika	nad 6 měsíců	30/1981 Sb.	30.12.1980
10.	Španělsko	nad 12 měsíců	23/1982 Sb.	05.06.1981
11.	Dánské království (protokol ke smlouvě)	nad 12 měsíců	53/1983 Sb. 249/1993 Sb.	27.12.1982 18.12.1993
12.	Jugoslávie	nad 12 měsíců	99/1983 Sb.	17.04.1983
13.	SRN ²⁶⁾	nad 12 měsíců	18/1984 Sb.	17.10.1983
14.	Italská republika	nad 12 měsíců	17/1985 Sb.	26.06.1984
15.	Čínská lidová republika	nad 6 měsíců	41/1988 Sb.	23.12.1987
16.	Řecká republika	nad 9 měsíců	98/1989 Sb.	23.05.1989
17.	Brazilská federativní republika	nad 6 měsíců	200/1991 Sb.	14.11.1990
18.	Nigerijská federativní republika	nad 3 měsíce	339/1991 Sb. 371/1999 Sb.	02.12.1990
19.	Spojené království Velké Británie a Severního Irska	nad 12 měsíců	89/1992 Sb.	20.12.1991
20.	Tuniská republika	nad 6 měsíců	419/1992 Sb.	25.10.1991
21.	Kanada		83/2002 Sb.m.s.	28.05.2002
22.	Lucemburské velkovévodství	nad 6 měsíců	79/1993 Sb. 100/2003 Sb.m.s.	30.12.1992 14.07.2003
23.	Slovenská republika	nad 12 měsíců	ve znění sdělení 127/2003 Sb.m.s.	01.01.2004
24.	Polská republika (protokol ke smlouvě)	nad 12 měsíců	31/1994 Sb. 64/1994 Sb.	20.12.1993 20.12.1993
25.	USA	nad 12 měsíců	32/1994 Sb. 370/1999 Sb.	23.12.1993

Poř. číslo	Smluvní stát	Doba trvání sjednaná pro vznik stálé provozovny u staveniště a montážních prací	Vyhlášeno ve Sbírce zákonů (Sb.), resp. ve Sbírce mezinárodních smluv (Sb.m.s.), pod č.	Platnost ode dne
26.	Rumunsko	nad 9 měsíců	180/1994 Sb. 370/1999 Sb.	10.08.1994
27.	Stát Izrael	nad 12 měsíců	21/1995 Sb.	23.12.1994
28.	Maďarská republika	nad 12 měsíců	22/1995 Sb.	27.12.1994
29.	Korejská republika	nad 9 měsíců	124/1995 Sb.	03.03.1995
30.	Lotyšská republika	nad 9 měsíců	170/1995 Sb.	22.05.1995
31.	Estonská republika	nad 6 měsíců	184/1995 Sb. 17/2004 Sb.	26.05.1995
32.	Litevská republika	nad 9 měsíců	230/1995 Sb.	08.08.1995
33.	Thajské království	nad 6 měsíců	229/1995 Sb.	14.08.1995
34.	Egyptská arabská republika	nad 6 měsíců	283/1995 Sb.	04.10.1995
35.	Austrálie	nad 12 měsíců	5/1996 Sb.	27.11.1995
36.	Finská republika	nad 12 měsíců	43/1996 Sb.	12.12.1995
37.	Indonéská republika	nad 6 měsíců	67/1996 Sb.	26.01.1996
38.	Irsko	nad 12 měsíců	163/1996 Sb.	21.04.1996
39.	Albánská republika	nad 9 měsíců	270/1996 Sb.	10.09.1996
40.	Švýcarsko	nad 12 měsíců	281/1996 Sb.	23.10.1996
41.	Malta	nad 9 měsíců	164/1997 Sb.	06.06.1997
42.	Portugalská republika	nad 12 měsíců	275/1997 Sb.	01.10.1997
43.	Spojené arabské emiráty	nad 12 měsíců	276/1997 Sb.	09.08.1997
44.	Ruská federace	nad 12 měsíců	278/1997 Sb.	18.07.1997
45.	Venezuelská republika	nad 6 měsíců	6/1998 Sb.	12.11.1997
46.	Jihoafrická republika	nad 12 měsíců	7/1998 Sb.	03.12.1997
47.	Běloruská republika	nad 12 měsíců	31/1998 Sb.	15.01.1998
48.	Malajsie	nad 12 měsíců	71/1998 Sb.	09.03.1998
49.	Vietnamská socialistická republika	nad 6 měsíců	108/1998 Sb.	03.02.1998
50.	Slovinsko	nad 12 měsíců	214/1998 Sb.	28.04.1998
51.	Singapurská republika	nad 12 měsíců	224/1998 Sb.	21.08.1998
52.	Mongolsko	nad 12 měsíců	18/1999 Sb.	22.06.1998
53.	Ukrajina	nad 12 měsíců	103/1999 Sb.	20.04.1999
54.	Bulharská republika	nad 12 měsíců	203/1999 Sb.	02.07.1999
55.	Indie	nad 6 měsíců	301/1999 Sb.	27.09.1999
56.	Kazachstán	nad 12 měsíců	3/2000 Sb.m.s.	29.10.1999
57.	Chorvatská republika	nad 12 měsíců	42/2000 Sb.m.s.	28.12.1999
58.	Libanonská republika	nad 12 měsíců	30/2000 Sb.m.s.	24.01.2000
59.	Moldavská republika	nad 12 měsíců	88/2000 Sb.m.s.	26.04.2000
60.	Islandská republika	nad 12 měsíců	11/2001 Sb.m.s.	28.12.2000

Poř. číslo	Smluvní stát	Doba trvání sjednaná pro vznik stálé provozovny u staveniště a montážních prací	Vyhlášeno ve Sbírce zákonů (Sb.), resp. ve Sbírce mezinárodních smluv (Sb.m.s.), pod č.	Platnost ode dne
61.	Uzbecká republika	nad 12 měsíců	28/2001 Sb.m.s.	15.01.2001
62.	Republika Makedonie	nad 12 měsíců	88/2002 Sb.m.s.	17.06.2002
63.	Spojené státy mexické	nad 6 měsíců	7/2003 Sb.m.s.	27.12.2002
64.	Filipínská republika	nad 6 měsíců	132/2003 Sb.m.s.	23.09.2003
65.	Turecká republika	nad 12 měsíců	19/2004 Sb.m.s.	16.12.2003
66.	Stát Kuvajt	nad 6 měsíců	48/2004 Sb.m.s. 122/2004 Sb.m.s.	03.03.2004 01.01.2005
67.	Srbsko a Černá Hora	nad 12 měsíců	88/2005 Sb.m.s.	27.06.2005
68.	Korejská lidově demokratická republika	nad 6 měsíců	3/2006 Sb.m.s.	07.12.2005
69.	Ázerbájdžánská republika	nad 9 měsíců	74/2006 Sb.m.s.	16.06.2006
70.	Marocké království	nad 6 měsíců	83/2006 Sb.m.s.	18.07.2006
71.	Gruzie	nad 6 měsíců	40/2007 Sb.m.s.	04.05.2007
72.	Jordánské hášimovské král.	nad 6 měsíců	88/2007 Sb.m.s.	07.11.2007
73.	Etiopská federativní dem.r.	nad 6 měsíců	54/2008 Sb.m.s.	30.05.2008
74.	Nový Zéland	nad 6 měsíců	75/2008 Sb.m.s.	29.08.2008
75.	Arménská republika	nad 6 měsíců	86/2009 Sb.m.s.	15.07.2009
76.	Syrská arabská republika	nad 6 měsíců	115/2009 Sb.m.s.	12.11.2009

Přehled maximálních sazeb daně (%) vybíraných ve státě zdroje příjmu

Poř. číslo	Smluvní stát	Dividendy	Úroky	Licenční poplatky
1.	Nizozemské království	0 % ¹⁾ , 10 % ⁷⁾	0 % ²⁾	5 %
2.	Francouzská republika	0 % ¹⁾ , 10 % ⁷⁾	0 % ²⁾	0 % ³⁾ , 5 % ⁴⁾ , 10 % ⁵⁾
3.	Belgické království	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ²¹⁾ , 10 %	5 % ⁴⁾ , 10 % ²²⁾
4.	Japonsko	10 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 10 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 10 % prům. ⁹⁾
5.	Rakouská republika	10 %	0 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 5 % prům. ⁹⁾
6.	Republika Srí Lanka	15 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 10 % prům. ⁹⁾
7.	Norské království	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 5 % prům. ⁹⁾
8.	Švédské království	0 % ¹⁾ , 10 % ⁷⁾	0 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 5 % prům. ⁹⁾
9.	Kyperská republika	10 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 5 % prům. ⁹⁾
10.	Španělsko	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 5 % prům. ⁹⁾
11.	Dánské království	15 %	0 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 5 % prům. ⁹⁾
12.	Jugoslávie	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 %
13.	SRN	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	5 %
14.	Italská republika	15 %	0 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 5 % prům. ⁹⁾
15.	Čínská lidová republika	10 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
16.	Řecká republika	38 – 47 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 10 % prům. ⁹⁾
17.	Brazilská federativní republika	15 %	10 % ¹⁰⁾ , 15 % ⁷⁾	25 % ¹¹⁾ , 15 % ⁷⁾
18.	Nigerijská federativní republika	12,5 % ¹²⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 15 %	15 %
19.	Spojené království Velké Británie a Severního Irska	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 10 % prům. ⁹⁾
20.	Tuniská republika	10 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 12 %	5 % kulturní ⁸⁾ , 15 % prům. ⁹⁾
21.	Kanada	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	0 % kulturní ⁸⁾ ,

22.	Lucemburské vévodství	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 % prům. ⁹⁾ 0 % kulturní ⁸⁾ , 10 % prům. ⁹⁾
23.	Slovenská republika		0 %	
24.	Polská republika	5 % ¹²⁾ , 10 % ¹⁾	0 % ⁶⁾ , 10 %	5 %
Poř. číslo	Smluvní stát	Dividendy	Úroky	Licenční poplatky
25.	USA	5 % ¹³⁾ , 15 % ¹⁾	0 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 10 % prům. ⁹⁾
26.	Rumunsko	10 %	0 % ⁶⁾ , 7 %	10 %
27.	Stát Izrael	5 % ¹⁴⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ¹⁵⁾ , 10 % ⁷⁾	0 % ¹⁵⁾ , 10 % ⁷⁾
28.	Maďarská republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 %
29.	Korejská republika	5 % ¹⁾ , 10 % ⁷⁾	10 %	0 % kulturní ⁸⁾ , 10 % prům. ⁹⁾
30.	Lotyšská republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
31.	Estonská republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
32.	Litevská republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	10 %	10 %
33.	Thajské království	10 %	10 %	5 % kulturní ⁸⁾ , 10 % ¹⁴⁾ , 15 % ¹⁾
34.	Egyptská arabská republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	15 %	15 %
35.	Austrálie	5 % ¹⁶⁾ , 15 % ⁷⁾	10 %	10 %
36.	Finská republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	1 % ¹⁷⁾ , 5 % ¹⁸⁾ , 10 % ¹⁹⁾ , 0 % kulturní ⁸⁾
37.	Indonéská republika	5 % ¹²⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 12,5 %	12,5 %
38.	Irsko	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 %
39.	Albánská republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 5 %	10 %
40.	Švýcarsko	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 %
41.	Malta	0 %, 5 % ²⁰⁾	0 %	5 %
42.	Portugalská republika	10 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
43.	Spojené arabské emiráty	0 % ⁶⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 %
44.	Ruská federace	10 %	0 %	10 %
45.	Venezuelská republika	5 % ¹⁴⁾ , 10 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 10 %	12 %
46.	Jihoafrická republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 %
47.	Běloruská republika	10 %	0 % ⁶⁾ , 5 %	10 %
48.	Malajsie	10 %	0 % ⁶⁾ , 12 %	12 %
49.	Vietnamská socialistická republika	10 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
50.	Slovinsko	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 5 %	10 %
51.	Singapurská republika	5 %	0 %	10 %
52.	Mongolsko	10 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
53.	Ukrajina	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 5 %	10 %
54.	Bulharská republika	10 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
55.	Indie	10 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %

56.	Kazachstán	10 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
57.	Chorvatská republika	5 %	0 %	10 %
58.	Libanonská republika	5 %	0 %	5 % ⁴⁾ , 10 % ²²⁾
59.	Moldavská republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 %
60.	Islandská republika	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 %
61.	Uzbecká republika	10 %	0 %	10 %
62.	Republika Makedonie	5 % ¹⁾ , 15 % ⁷⁾	0 %	10 %
Poř. číslo	Smluvní stát	Dividendy	Úroky	Licenční poplatky
63.	Spojené státy mexické	10 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
64.	Filipínská republika	10 % ²³⁾ , 15 % ⁷⁾	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 % ²⁴⁾ , 15 % ²⁵⁾
65.	Turecká republika	10 %	0 % ⁶⁾ , 10 %	10 %
66.	Stát Kuvajt	0 % ⁶⁾ , 10 % ⁷⁾	0 %	10 %
67.	Srbsko a Černá Hora	10 %	10 %	5 % kulturní ⁸⁾ , 15 % prům. ⁹⁾
68.	Korejská lidově demokratická republika	10 %	10 %	10 %
69.	Ázerbájdžánská republika	8 %	10 %	10 % ²⁴⁾
70.	Marocké království	10 %	10 %	10 % ²⁴⁾
71.	Gruzie	5 % ¹⁾ , 10 % ⁷⁾	0 % ²⁸⁾	5% ³⁾ , 10 % ⁵⁾
72.	Jordánské hášimovské král.	10 %	10 %	10 %
73.	Nový Zéland	15 %	10 %	10 %
74.	Etiopská federativní demokratická republika	10 %	10 %	12 %
75.	Arménská republika	10 %	10 %	5% ⁸⁾ 10 % ⁹⁾
76.	Syrská arabská republika	10 %	10 %	12 %

Vysvětlivky:

- 1) Při vlastnictví nejméně 25 % podílů.
- 2) Zdanění ve výši 0 % znamená, že se úroky zdaňují pouze v zemi bydliště poplatníka, nikoliv v zemi zdroje příjmu.
- 3) Náhrada za užití nebo poskytnutí na užití autorského práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu, s výjimkou počítačových programů a včetně kinematografických filmů a filmů nebo pásek pro televizní nebo rozhlasové vysílání.
- 4) Náhrada za užití nebo poskytnutí práv na užití průmyslových, vědeckých nebo obchodních zařízení.
- 5) Náhrada za užití nebo práv za užívání patentu, ochranné známky, návrhu, modelu, plánu, tajného vzorce, výrobního postupu, počítačového programu a dále nabytých průmyslových, obchodních nebo vědeckých zkušeností (know-how).
- 6) Jde o úroky z vládních úvěrů a půjček, které jsou osvobozeny od daně (0 %).
- 7) Ve všech ostatních případech.
- 8) Kulturní licenční poplatky zahrnují příjmy přijaté náhradou za užití nebo za práva na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému včetně kinematografických filmů a filmů nebo pásek pro rozhlasové a televizní vysílání.
- 9) Průmyslové licenční poplatky zahrnují příjmy přijaté náhradou za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, tajného návodu nebo výrobního postupu nebo za užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.

- 10) Sazba daně činí 10 %, pokud jde o půjčky a úvěry poskytované bankou na období nejméně 10 let ve spojení s prodejem průmyslového zařízení nebo studie, instalací nebo vybavením průmyslových nebo vědeckých jednotek a ve spojení s veřejnými pracemi.
- 11) Sazba daně činí 25 % z hrubé částky licenčních poplatků za užití nebo za právo na užití ochranných známek.
- 12) Jestliže příjemcem je společnost (jiná než osobní společnost), která přímo vlastní nejméně 20 % majetku společnosti vyplácející dividendy.
- 13) Sazba daně činí 15 % hrubé části dividend, jestliže skutečným vlastníkem je společnost, která vlastní nejméně 10 % podílů s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy.
- 14) Sazba daně činí 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost (jiná než osobní společnost), která přímo vlastní nejméně 15 % majetku společnosti vyplácející dividendy.
- 15) Ve státě zdroje nepodléhají úroky placené z obligací, dluhopisů prvně zmíněného smluvního státu (Česká republika) nebo z půjček poskytnutých, refinancovaných, zaručených nebo zajištěných v případě České republiky Českou národní bankou a v případě Izraele Bank of Israel.
- 16) Sazba daně činí 5 % v Austrálii z té části hrubé částky dividend, která byla odfankována (zaplacením daně společnosti ze zisku) v souladu se zákony Austrálie vztahujícími se k daním, jestliže podle těchto zákonů sazba daně z odfankovaných dividend vyplácených nerezidentovi společností, která je pro daňové účely rezidentem Austrálie, nepřesáhne 5 % hrubé částky dividend a v České republice 5 % z hrubé částky dividend, jestliže jsou dividendy vypláceny společnosti (vyjma partnerství), která přímo vlastní nejméně 20 % jmění společnosti vyplácející dividendy.
- 17) Za finanční pronájem zařízení.
- 18) Za operativní pronájem zařízení nebo za užití nebo za právo na užití počítačových programů.
- 19) Za užití nebo za právo na užití patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu tajného vzorce nebo výrobního postupu a za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo německé.
- 20) Jsou-li dividendy vypláceny společností, která je rezidentem České republiky, rezidentu Malty, který je jejich skutečným vlastníkem, čeká daň takto uložená nepřesáhne pět procent hrubé částky dividend. Jestliže jsou dividendy vypláceny společností, která je rezidentem Malty, rezidentu České republiky, který je jejich skutečným vlastníkem, maltská daň z hrubé částky dividend nepřesáhne daň uloženou ze zisků, z nichž jsou dividendy vypláceny.
- 21) Úroky jsou osvobozeny od zdanění ve smluvním státě, v němž mají zdroj, jestliže to jsou úroky z obchodních pohledávek včetně pohledávek představovaných obchodními cennými papíry vyplývající z odložených plateb za zboží nebo služby poskytované podnikem, nebo úroky placené z důvodu půjčky nebo úvěru, které jsou poskytovány, garantovány nebo pojišťovány veřejnými subjekty, jejichž cílem je podpora exportu, dále úroky z půjček jakéhokoliv druhu nepředstavovaných cennými papíry na doručitele, které poskytuje bankovní podnik, dále úroky z vkladů nepředstavovaných cennými papíry na doručitele (u bankovního podniku) a úroky placené druhému smluvnímu státu nebo nižšímu správnímu útvaru nebo místního úřadu tohoto státu.
- 22) Sazba daně 10 % z hrubé částky licenčních poplatků za užití nebo právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo zakázek pro rozhlasové nebo televizní vysílání, jakéhokoliv softwaru, patentu, ochranné známky, návrhu, modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.
- 23) Sazba daně činí 10 %, jestliže skutečným vlastníkem je společnost, která přímo vlastní nejméně 10 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy.
- 24) Sazba daně 10 % z hrubé částky licenčních poplatků plynoucí z práv za užití nebo práv na užití jakéhokoliv práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému (kromě autorského práva ke kinematografickým filmům a filmům nebo nahrávkám pro televizní nebo rozhlasové vysílání), jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu, modelu nebo plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo za užití nebo práva na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.
- 25) Sazba daně 15 % hrubé částky licenčních poplatků za užití nebo z práv na užití jakéhokoliv autorského práva ke kinematografickým filmům nebo nahrávkám pro televizní nebo rozhlasové vysílání.
- 26) Ministerstvo financí ČR vydalo dne 30.7.2004 Pokyn č. D -269 „Sdělení k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou

GmbH&CO.KG“, v němž jsou uvedeny podrobnosti k aplikaci mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění týkající se výše uvedených specifických německých subjektů.(publikováno ve Finančním zpravodaji 7–8/2004) a dále vydalo sdělení č.j. 49/115 981/2004 – 494 ze dne 8.11.2004 k pokynu č. D-269 (publikováno ve Finančním zpravodaji 11/2004).

- 27) V případě, že skutečným vlastníkem je společnost (jiná než osobní obchodní společnost), která přímo vlastní nejméně 10 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy.

2. Explikace metod zamezení mezinárodního dvojího zdanění.

- (1) **Metody vynětí (Exemption);**
- (2) **Metody zápočtu (Credit system).**

- (1) **U metod vynětí rozlišujeme:**
 - a) **metodu úplného vynětí (Full Exemption) ;**
 - b) **metodu vynětí s výhradou progresse (Exemption for Progression).**

Metoda vynětí s výhradou progresse se uplatňuje ve 2 variantách
(resp. jde o dvě samostatné metody), a to:

- **metoda zprůměrování (Averaging);**
- **metoda vrchního dílku (Top Slicing).**

Metody vynětí jsou charakteristické tím, že skutečnost, že příjem v zahraničí byl zdaněn či nikoli, nehraje žádnou roli při zdaňování příjmů v ČR.

Princip metody úplného vynětí spočívá v tom, že příjem dosažený v zahraničí se úplně vyjme ze zdanění, tedy se nezahrne do základu daně.

Princip metody zprůměrování spočívá ve 3 krocích:

1. stanoví se daň (D_{T+Z}) ze souhrnu dílčích základů daně [$\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z$] z tuzemska (DZD_T) a ze zahraničí (DZD_Z) podle tuzemské klouzavě progresivní stupnice (§16 odst. 1);
2. určí se daňové zatížení (Z_D) jako poměr [$(D_{T+Z}) : (\Sigma DZD) \times 100$] v % (na 2 desetinná místa);
3. daňová povinnost v tuzemsku (D_T) = $DZD_T \times Z_D \times 0,01$.

Princip metody vrchního dílku spočívá ve zjištění souhrnu dílčích základů daně z tuzemska (DZD_T) a ze zahraničí (DZD_Z) a pro tento celkový dílčí základ daně (ΣDZD) se vyhledá v tuzemském předpisu příslušné pásmo klouzavě progresivní stupnice z hlediska výše ΣDZD a jemu odpovídající marginální sazba daně, kterou se při výpočtu daně v tuzemsku (D_T) zatíží dílčí základ daně v tuzemsku (DZD_T).

(2) **U metod zápočtu rozlišujeme:**

- a) **metodu plného zápočtu** (Full Credit) ;
- b) **metodu prostého zápočtu** (Ordinary credit).

U metod zápočtu se daň zaplacená v zahraničí započítává na daňovou povinnost v tuzemsku.

Při aplikaci metody plného zápočtu se daň zaplacená v zahraničí plně (v celé výši) započte na daňovou povinnost v tuzemsku a o výši daně zaplacené v zahraničí se sníží daňová povinnost poplatníka vypočítaná z dílčího základu daně z příjmů dosažených v tuzemsku (DZD_T) a z dílčího základu daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (DZD_Z).

Metoda prostého zápočtu předpokládá, že daň zaplacená v zahraničí se započte na daňovou povinnost v tuzemsku, avšak maximálně do výše tzv. ukazatele maxima (Max) a do výše daně

zaplacené v zahraničí. Tento ukazatel se určí jako $[(DZD_Z): (DZD_{T+Z}) \times D_{T+Z}]$.

3. Demonstrace metod na příkladu.

Zadání příkladu:

Poplatník, který je rezidentem ČR, má příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, dále příjmy z kapitálového majetku a z pronájmu se zdrojem příjmů v ČR. $DZD_T = 648\ 000$ Kč. V zahraničí poplatník vykonával zaměstnání a jeho příjem ze závislé činnosti snížený o v zahraničí sražené zdravotní a sociální pojištění činil v přepočtu 160 000 Kč (DZD_Z). Z tohoto příjmu zaplatil v zahraničí daň (D_Z) ve výši 48 000 Kč. Předpokládejme, že poplatník neuplatňuje žádné nezdanitelné části základu daně, odčitatelné položky ani slevy na dani.

Řešení příkladu.

(A) Při klouzavě progresivní stupnici (z roku 2007)

1. Metoda úplného vynětí

$\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\ 000 + 160\ 000$	= 808 000 Kč
DZD po vynětí = $DZD - DZD_Z = DZD_T$	= 648 000 Kč
Daň podle § 16 = $D_T = [61\ 212 + (0,32 \times 316\ 800)]$	= 162 588 Kč
Daň zaplacená v zahraničí = D_Z	= 48 000 Kč
Daň celkem = ΣD	= 210 588 Kč

2. Metoda zprůměrování

$$\begin{aligned} \Sigma DZD &= DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 &= 808\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň podle § 16} &= D_{T+Z} = [61\,212 + (0,32 \times 476\,800)] &= 213\,788 \text{ Kč} \\ \text{Průměrné daňové zatížení} &= \\ Z_D &= (213\,788 : 808\,000) \times 100 &= 26,46 \% \\ \text{Daňová povinnost v ČR} &= D_T = DZD_T \times Z_D &= 171\,461 \text{ Kč} \\ \text{Daň zaplacená v zahraničí} &= D_Z &= 48\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň celkem} &= \Sigma D &= 219\,461 \text{ Kč} \end{aligned}$$

3. Metoda vrchního dílku

$$\begin{aligned} \Sigma DZD &= DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 &= 808\,000 \text{ Kč} \\ \text{Sazba daně v pásmu 331 200 Kč a více} & &= 32 \% \\ \text{Daňová povinnost v ČR} &= D_T = DZD_T \times S_D \\ &= 648\,000 \times 0,32 &= 207\,360 \text{ Kč} \\ \text{Daň zaplacená v zahraničí} &= D_Z &= 48\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň celkem} &= \Sigma D &= 255\,360 \text{ Kč} \end{aligned}$$

4. Metoda plného zápočtu

$$\begin{aligned} \Sigma DZD &= DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 &= 808\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň podle § 16} &= D_{T+Z} = [61\,212 + (0,32 \times 476\,800)] &= 213\,788 \text{ Kč} \\ \text{Zápočet daně zaplacené v zahraničí} &= D_Z &= 48\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daňová povinnost v ČR} &= D_T = 213\,788 - 48\,000 &= 165\,788 \text{ Kč} \\ \text{Daň celkem} &= \Sigma D &= 213\,788 \text{ Kč} \end{aligned}$$

5. Metoda prostého zápočtu

$$\begin{aligned} \Sigma DZD &= DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 &= 808\,000 \text{ Kč} \\ \text{Podíl } (DZD_Z : \Sigma DZD) \times 100 &= \\ (160\,000 : 808\,000) \times 100 & &= 19,80 \% \\ \text{Daň podle § 16} &= D_{T+Z} = [61\,212 + (0,32 \times 476\,800)] &= 213\,788 \text{ Kč} \\ \text{Maximálně možná výše zápočtu daně} &= \\ \text{Max} &= 213\,788 \times 0,1980 &= 42\,331 \text{ Kč} \\ \text{Daň zaplacená} &= D_Z &= 48\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daňová povinnost v ČR} &= D_T = 213\,788 - 48\,000 &= 165\,788 \text{ Kč} \\ \text{Daň k zápočtu} & &= 42\,331 \text{ Kč} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Daňová povinnost v ČR} &= D_T = 213\,788 - 42\,331 &= 171\,457 \text{ Kč} \\ \text{Daň celkem} &= \Sigma D &= 219\,457 \text{ Kč} \end{aligned}$$

Neuplatněná částka k zápočtu (48 000 – 42 331) = **5 669 Kč**
z daně zaplacené v zahraničí je **daňovým výdajem** u příjmů, které se zahrnují do základu daně v následujícím zdaňovacím období.

(B) Při jednotné sazbě daně 15 % (z roku 2010)

1. Metoda úplného vynětí

$$\begin{aligned} \Sigma DZD &= DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 &= 808\,000 \text{ Kč} \\ DZD \text{ po vynětí} &= DZD - DZD_Z = DZD_T &= 648\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň podle § 16} &= D_T = 648\,000 \times 0,15 &= 97\,200 \text{ Kč} \\ \text{Daň zaplacená v zahraničí} &= D_Z &= 48\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň celkem} &= \Sigma D &= 145\,200 \text{ Kč} \end{aligned}$$

2. Metoda zprůměrování

$$\begin{aligned} \Sigma DZD &= DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 &= 808\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň podle § 16} &= D_{T+Z} = 808\,000 \times 0,15 &= 121\,200 \text{ Kč} \\ \text{Průměrné daňové zatížení} &= &= &= \\ Z_D &= (121\,200 : 808\,000) \times 100 &= 0,15 \% \\ \text{Daňová povinnost v ČR} &= D_T = DZD_T \times Z_D &= 97\,200 \text{ Kč} \\ \text{Daň zaplacená v zahraničí} &= D_Z &= 48\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň celkem} &= \Sigma D &= 145\,200 \text{ Kč} \end{aligned}$$

3. Metoda vrchního dílku

$$\begin{aligned} \Sigma DZD &= DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 &= 808\,000 \text{ Kč} \\ \text{Sazba daně} &= &= 15 \% \\ \text{Daňová povinnost v ČR} &= D_T = DZD_T \times S_D &= &= \\ &= 648\,000 \times 0,15 &= 97\,200 \text{ Kč} \\ \text{Daň zaplacená v zahraničí} &= D_Z &= 48\,000 \text{ Kč} \\ \text{Daň celkem} &= \Sigma D &= 145\,200 \text{ Kč} \end{aligned}$$

4. Metoda plného zápočtu

$\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\ 000 + 160\ 000$	= 808 000 Kč
Daň podle § 16 = $D_{T+Z} = 808\ 000 \times 0,15$	= 121 200 Kč
Zápočet daně zaplacené v zahraničí = D_Z	= 48 000 Kč
Daňová povinnost v ČR = $D_T = 121\ 200 - 48\ 000$	= 73 200 Kč
Daň celkem = ΣD	= 121 200 Kč

5. Metoda prostého zápočtu

$\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\ 000 + 160\ 000$	= 808 000 Kč
Podíl $(DZD_Z : \Sigma DZD) \times 100 =$ $(160\ 000 : 808\ 000) \times 100$	= 19,80 %
Daň podle § 16 = $D_{T+Z} = 808\ 000 \times 0,15$	= 121 200 Kč
Maximálně možná výše zápočtu daně = Max = $121\ 200 \times 0,1980$	= 23 997 Kč
Daň zaplacená = D_Z	= 48 000 Kč
Daňová povinnost v ČR = $D_T = 121\ 200 - 23\ 997$	= 97 203 Kč
Daň celkem = ΣD	= 145 203 Kč

Neuplatněná částka k zápočtu $(48\ 000 - 23\ 997)$ = **24 003 Kč**
z daně zaplacené v zahraničí je **daňovým výdajem** u příjmů, které se zahrnují do základu daně v následujícím zdaňovacím období.

Celkovou výši daňové povinnosti poplatníka s příjmy se zdrojem v ČR i se zdrojem v zahraničí **ovlivňují především tyto faktory:**

- výše (velikost) příjmů, výdajů a dílčího základu daně poplatníka;
- poměr DZD_T a DZD_Z ;
- uplatněná metoda zamezení mezinárodního dvojího zdanění;
- stupeň progresive daňových sazeb u daně z příjmů fyzických osob (pokud existuje) a jeho rozdíl mezi Českou republikou a zahraničním státem;

- diferenciace v daňovém zatížení příjmů mezi ČR a zahraničním státem.