

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 daňové 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 progresse. 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 příznání) 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 byl v ČR aplikován především v souvislosti s postupem zdanění úroků podle směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru⁴⁰. Tato směrnice byla ovšem zrušena z důvodu duplicitní úpravy v předpisech pro oblast příjmů úrokového charakteru. V roce 2014 totiž došlo k novelizaci směrnice Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, která rozšířila povinnou automatickou výměnu informací na široké spektrum příjmů v souladu s celosvětovým standardem vydaným Radou OECD. Směrnice 2011/16/EU tak sice zajišťuje ucelený, jednotný a komplexní „celounijní“ přístup k automatické výměně informací v oblasti daní (mj. i z úrokových příjmů), neobsahuje však již ustanovení o aplikaci úplného zápočtu daně.

Úplný zápočet lze ale najít např. v SZDZ se Srí Lankou⁴¹ 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

⁴⁰ Směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru.

⁴¹ 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.

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>	61 212
<i>Z toho 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

Újma na daňovém výnosu České republiky by se v takovém případě dala vyčíslit jednoduše takto:

<i>Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy [109 200 x (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>	7 118

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 zmiňovaných evropských směrnic o zdanění příjmů úrokového charakteru. Podle nich totiž státy, které nemusejí plnit oznamovací povinnost platebního zprostředkovatele, povinně srážejí daň, z níž 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 nepřipadně 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 daně 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) se zohledněním později aplikovaného tzv. solidárního zvýšení daně. 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 zaokrouhlení a slev na dani) v podmínkách progresivního zdanění z roku 2007 jako v předchozím příkladě, situace se mění takto:

PŘÍKLAD

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka</i>	331 200
<i>Daň vypočtená z těchto příjmů</i>	61 212
<i>Z toho 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 x (61 212 / 331 200)]</i>	20 182
<i>Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu, a která proto bude zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů poplatníka (27 300 – 20 182)</i>	7 118
<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 priznáních v nesprávné výši. Příjem (po odečtu výdajů) ze zahraničí musí být v daňovém priznání v každém případě vykázán brutto – v hrubé výši před zdaněním. V případě příjmů ze závislé činnosti dokonce v částce tzv. superhrubé mzdy. V opačném případě může dojít snadno k triviálnímu pochybení při vypořádání daňové povinnosti, kdy je od zahraničního příjmu znovu odečítána (započítávána)