

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 10.5.2017**Daň z příjmů****497/22.03.17 Daňová uznatelost daně sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Předkládají: JUDr. Stanislav Machek, daňový poradce, č. osvědčení 3989
Mgr. Martin Švalbach, M.A., LL.M., daňový poradce, č. osvědčení 1877
Ing. Luděk Vacík, daňový poradce, č. osvědčení 2266
Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osvědčení 4503
Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osvědčení 2986

1. ÚVOD

V praxi nejsou sjednoceny názory na daňovou uznatelost daně sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tento příspěvek má za cíl sjednotit odborné názory tím způsobem, že výše uvedené náklady lze považovat za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za podmínek dále uvedených.

2. POPIS SITUACE

V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), je možné uplatnit jako daňově uznatelný náklad daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, a to pouze v rozsahu, v jakém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP.

V praxi se často stává, že zahraniční plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka (českého daňového rezidenta) srazí daň z příjmů vyšší, než umožňuje příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění, např. z následujících důvodů:

- Poplatník nedoloží splnění podmínek pro uplatnění nároku na uplatnění výhod ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
- Země zdroje příjmů uplatňuje refundační systém, tzn. uplatní sazbu dle vnitrostátního zákona a daň se vrací až na základě žádosti podané poplatníkem.

Mnohdy však administrativní náklady spojené s doložením podmínek pro aplikaci sazby dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo s podáním žádosti o vrácení daně značně převyšují výhodu plynoucí z nižší sazby dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Zejména tomu bývá v případech, kdy poplatník přijímá velká množství plateb v nižších hodnotách.

Ekonomicky racionálně se chovající poplatník je objektivně nucen upustit v mnoha případech od administrativních procedur, tudíž mu vznikne účetní náklad z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí, která nebyla započtena. Spornou otázkou zůstává, zda tento účetní náklad je možné považovat za daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Předkladatelé se setkali v praxi s výkladem, že za náklad, který je možné považovat za daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, lze považovat daň z příjmů sraženou v zahraničí pouze do výše umožněné příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Domnívají se však, že tento názor není správný z níže uvedených důvodů.

3. PRÁVNÍ POSOUZENÍ

Při posuzování daňové uznatelnosti daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly analyzovány níže uvedené oblasti.

3.1 Jazykový výklad

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP používá terminologii "*... Daň z příjmů a daň darovací 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, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f [ZDP]...*". Izolovaným gramatickým výkladem lze identifikovat dvě podmínky, které musí být splněny pro možnost zahrnout daň zaplacenou v zahraničí do daňově uznatelných výdajů (nákladů):

- a) musí se jednat o daň, jež byla uhrazena v souvislosti s příjmem, který se *expressis verbis* zahrnuje do základu daně a
- b) musí se jednat o daň, jež nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.

Z hlediska lexikálního výkladu pro tento příspěvek významného slovního spojení "*...v rozsahu, v němž nebyla započtena...*", lze konstatovat, že uvedené sousloví je videm dokonavým, nekondicionálním. Gramatickým výkladem, lze tedy dospět k závěru, že dané sousloví je možné interpretovat tak, že jakákoliv nezapočtená daň za předpokladu splnění podmínky uvedené v a) je připuštěna jako uznatelný náklad.

Nicméně jak vícekrát připomněl Nejvyšší správní soud v odkazu na názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 33/97, je „*...naprosto neudržitelným momentem používání práva [...] aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity....*“

Pro potvrzení daňové uznatelnosti nákladu vzniklého z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí je tedy třeba zabývat se i dalšími výkladovými metodami.

3.2 Historický výklad

Historický výklad hledá smysl právní úpravy v době, kdy zákonodárce danou právní úpravu přijímal. Při historickém výkladu nabývá zvláštní význam analýza dokumentů, které vznik normy provázely, v českých podmínkách zejména důvodové zprávy.

Zákon č. 323/1993 Sb.

Klíčové slovní spojení uvedené v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP "*...pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku...*" bylo do ZDP včleněno novelou č. 323/1993 Sb. s účinností od 1. ledna 1994. Jedná se tudíž již o poměrně letité ustanovení, ke kterému se obtížně dohledávají související dokumenty, které vznik normy provázely¹⁶. Výše uvedené slovní spojení bylo do novely ZDP zařazeno až v rámci pozměňovacích návrhů a důvodová zpráva k němu tudíž žádné informace neuvádí. V rámci následujících novelizací ZDP docházelo pouze k formálním změnám, nicméně bez jakékoliv detailnějšího rozvedení v důvodové zprávě.

Zákon č. 492/2000 Sb.

Další novelizací ZDP významnou z hlediska analyzovaného problému je zákon č. 492/1992 Sb. Až do účinnosti této novely (tj. do 31. prosince 2000) umožňoval § 38f ZDP odečíst (započíst) daň zaplacenou v zahraničí nejen ve vztahu ke státům, se kterými Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ale i ve vztahu k bezesmluvním státům. S účinností od 1. ledna 2001 omezila tato novela možnost vyloučit mezinárodní dvojí zdanění pouze ve vztahu k státům, se kterými Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

V důvodové zprávě k zákonu č. 492/1992 Sb. je k novelizovanému § 38f ZDP mj. uvedeno: "*...Umožňuje se dále uplatnit v základu daně jako výdaj (náklad) veškerou daň zaplacenou v zahraničí, převyšující započtenou daň.*"

Dle našeho názoru z důvodové zprávy vyplývá, že jakákoliv daň z příjmů sražená v zahraničí, která nebyla započtena proti celosvětové daňové povinnosti v České republice, je daňově uznatelným nákladem. Historický výklad tak blíže napomáhá při výkladu analyzovaného ustanovení, přičemž potvrzuje závěr o daňové uznatelnosti nákladu z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí.

3.3 Teleologický výklad

Teleologický výklad zákona nebo jeho ustanovení lze, zjednodušeně řečeno, chápat jako výklad orientující se na hledání účelu právní normy.

Na tomto místě je vhodné připomenout, že již samotné uplatnění daně z příjmů sražené v zahraničí jako daňově uznatelného nákladu je pro poplatníka podstatně méně výhodné oproti případné 100% úspoře při provedení zápočtu přímo proti daňové povinnosti, protože pozitivní dopad na vlastní daňovou povinnost je pouze 19% z uplatněného nákladu (při aktuálně účinné sazbě daně). Poplatník daně je tedy z obecného hlediska primárně motivován daň sraženou v souladu s uzavřenou

¹⁶ V rámci analýzy příslušných zdrojů právních informací byly ověřovány možné podklady i s Kanceláří Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR

smlouvou o zamezení dvojímu zdanění započíst proti dani hrazené ve státě své daňové rezidence (tj. ČR). Není-li přitom pro poplatníka ekonomicky výhodné zápočet provést, neboť je například nákladné získat potvrzení o dani zaplacené v zahraničí, neměl by být tento poplatník diskriminován dikcí zákona.

In genere přitom daň zaplacená v zahraničí, která nebyla započtena na tuzemskou daňovou povinnost, zpravidla byla vynaložena k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť vznikla v důsledku příjmů realizovaných v zahraničí například dodáním zboží či poskytnutím služeb, a to bez ohledu na to, zda se poplatník rozhodne či nerozhodne daň započíst. Jedná se tedy o výdaj (náklad), který poplatník kalkuluje při sjednávání ceny obdobně jako např. výdaje (náklady) na přepravu zboží, jejichž uznatelnost ZDP nelimituje.

Lze soudit, že záměrem zákonodárce bylo zmírnit negativní důsledky nezapočtení daně tím způsobem, že bude umožněno uplatnit daň z příjmů sraženou v zahraničí alespoň jako daňově uznatelný náklad. Na výslovné uvedení ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP v demonstrativním výčtu § 24 ZDP lze přitom z hlediska účelu normy nahlížet následovně.

Ustanovením § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP zákonodárce dává poplatníkovi možnost zmírnit negativní dopady plynoucí z nemožnosti započíst daň z příjmů sraženou v zahraničí alespoň tím, že ji umožní v rozsahu, v jakém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku, uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Obsažením současné dikce § 24 odst. 2 písm. ch) v § 24 odst. 2 ZDP přitom mohl zákonodárce v souladu s principem právní jistoty deklarovat jednak, že tento typ daně z příjmů zaplacené dle zahraničních právních předpisů je daňově uznatelný bez dalšího a je na něj nahlíženo odlišně od běžné daně z příjmů právnických osob, a dále že tento typ nákladu je možné zahrnout do uznatelných nákladů v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tento náklad v souladu s účetní zásadou věcné a časové souvislosti byl zaúčtován (viz explicitní uvedení poslední věty v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP).

Podpůrně lze přitom rovněž uvést, že z hlediska logiky ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, mohlo být taktéž účelem zamezit posouzení nákladu jako daňově uznatelného v situaci, kdy daň zaplacená v zahraničí již byla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku tj. zabránit dvojímu uplatnění téhož nákladu. Z důvodu zmíněné absence jakékoliv výkladové pomůcky však nelze jednoznačně dovodit účel a smysl právní normy, a to ani z jiného ustanovení ZDP¹⁷, jakkoliv dále omezovat daňovou uznatelnost nákladu z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Naopak lze mít za to, že pokud by účelem normy mělo být omezení daňové uznatelnosti mimo případy daně z příjmů sražené nad rámec stanovený smlouvou o zamezení dvojího zdanění, volil by pravděpodobně zákonodárce terminologii např. *"...v rozsahu, v němž nemohla být započtena..."*, popř. *"...v rozsahu, v němž by nemohla být započtena ani při doložení podmíněk..."* apod. namísto uvedení *"...v rozsahu, v němž nebyla započtena..."*.

¹⁷ zejména § 25 odst. 1 písm. s) ZDP

Teleologický výklad z pohledu znalého adresáta právní normy tak vede k závěru, že náklad z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění spadá pod ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Vzniklý náklad je tudíž daňově uznatelný.

3.4 Ostatní metody výkladu

Pro úplnost lze uvést, že pro účely tohoto příspěvku byly zvažovány i další metody výkladu (zejména výklad systematický a komparativní), avšak jejich užití nijak dále nevyjasňuje uvedenou problematiku.

4. ROZDÍLNÉ ZACHÁZENÍ PŘI UPLATNĚNÍ ZAPLACENÉ DANĚ

V Pokynu GFR D-22¹⁸ je uvedeno, že daní z příjmů zaplacenou v zahraničí se pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP rozumí také daň z příjmů zaplacená ve státě, se kterým nemá ČR v účinnosti smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Domníváme se, že pokud Pokyn GFR D-22 považuje náklad z titulu daně zaplacené v bezesmluvním státě za daňově uznatelný, tím spíše by režim daní zaplacených ve smluvním státě pro českého daňového rezidenta neměl být méně výhodný než režim daní zaplacených v bezesmluvním státě, a mělo by se analyzovaném případě jednat o daňově uznatelný náklad.

V souladu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) má správce daně povinnost postupovat tím způsobem, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Každý případ v sobě nese svou jedinečnost a jeho řešení vychází ze zcela konkrétních skutkových okolností, nicméně mnohdy mezi nimi lze nalézt mnoho společných rysů. V analyzovaném případě by tak dle našeho názoru měl být režim daní zaplacených ve smluvním státě pro českého daňového rezidenta z hlediska daňové uznatelnosti shodný jako režim daní zaplacených v bezesmluvním státě. Tím je zároveň naplněn princip rovnosti.

5. NÁZORY PROTI DAŇOVÉ UZNATELNOSTI

Předkladatelé by se dále chtěli vypořádat s názory, ze kterých by údajně měla vyplývat daňová neuznatelnost nákladu z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

5.1 Sražená daň jako odpis pohledávky

Jeden z argumentů užívaných proti daňové uznatelnosti spočívá v tvrzení, že tento náklad je vlastně odpisem pohledávky za finančním úřadem, tudíž tento náklad nesplňuje podmínky uvedené v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a je daňově neuznatelný.

S tímto nelze souhlasit zejména z následujících důvodů:

¹⁸ Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- Argument o odpisu pohledávky by bylo možno použít i např. na daň z příjmů sraženou do limitu dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kdy sice poplatník splnil podmínky (doložil rezidenci apod.), ale vykázal ztrátu. V tomto případě by se izolovaným výkladem muselo rovněž dospět k závěru, že se jedná také o odpis pohledávky a i tato sražená daň z příjmů by musela být daňově uznatelná. I zde by nebyly splněny podmínky § 24 odst. 2 písm. y) ZDP.
- Speciální charakter nákladu z titulu daně sražené z příjmů v zahraničí jako daně a poplatku (a ne odpisu pohledávky) vyjadřuje i skutečnost, že původně vznikl vůči jinému (tj. zahraničnímu) správci daně, ale je vypořádáván/započítáván vůči daňové povinnosti za českým správcem daně.
- Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP cílí pouze na soukromoprávní pohledávky a ne pohledávky veřejnoprávní. Pohledávku z titulu sražené daně z příjmů v zahraničí nelze např. postoupit apod.
- Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP by v takovém případě bylo speciální úpravou vůči § 24 odst. 2 písm. y) ZDP a mělo by přednost při aplikaci.
- Případný náklad z titulu daně sražené z příjmů v zahraničí se účtuje (zpravidla) na účet č. 538, tj. v účtové skupině "Daně a poplatky". Náklad vzniklý z odpisu pohledávek se účtuje na účet č. 546, tj. v účtové skupině "Jiné provozní náklady". Z tohoto je evidentní, že se jedná o naprosto odlišné typy nákladů, navíc i v odlišných účetních skupinách.

5.2 Sražená daň z příjmů jako nevyhnutelný náklad

Předkladatelé zaznamenali rovněž argumentaci, že se jedná o náklad, který není nevyhnutelný (nutný) v tom smyslu, že poplatník má možnost splnit podmínky pro aplikaci nižší sazby dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění a tento náklad by vůbec nemusel vzniknout. Protože poplatník může ovlivnit vznik tohoto nákladu, jedná se z tohoto důvodu o daňově neuznatelný náklad.

Každý ekonomicky racionálně uvažující subjekt zvažuje vždy výhody vyplývající z možných variant. Pokud se subjekt rozhodne nezapočíst sraženou daň z příjmů z důvodu např. administrativních nákladů převyšujících očekávaný benefit, činí tak proto, že je to pro něj ekonomicky výhodnější a jako řádný hospodář volí cestu minimalizace nákladů. Snižováním administrativních nákladů se rovněž maximalizuje základ daně z příjmů právnických osob a tedy i daň z příjmů právnických osob.

Nelze tak přisvědčit ani tomuto argumentu, protože z pohledu poplatníka se jedná o ekonomicky racionální chování, které by správce daně neměl daňově postihovat.

6. ZÁVĚR

Náklad vzniklý z titulu daně z příjmů sražené v zahraničí nad rámec smlouvy o zamezení dvojího zdanění je daňově uznatelný dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

7. NÁVRH OPATŘENÍ

Po projednání na Koordinačním výboru příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas s předkladateli.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je určeno pro zmírnění dvojího zdanění v případě obdržení příjmů z nesmluvních států, kdy nelze využít postupu vyloučení dvojího zdanění v souladu s § 38f ZDP, a dále pro případy, kdy u smluvních států nebylo možné při uplatnění zápočtu prostého započítat celou daň zaplacenou v zahraničí.

Předmětné ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP přímo odkazuje na daň zaplacenou v zahraničí, kterou nelze uplatnit k zápočtu podle § 38f ZDP. Prioritně je třeba definovat obsah a význam pojmu daň z příjmů zaplacená v zahraničí. Uvedený § 38f odst. 1 ZDP říká, že při vyloučení dvojího zdanění „..... se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána“. Předkladatelem dovozený teleologický výklad dotčeného ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je tedy nesprávný, neboť právě přímý odkaz v tomto ustanovení na § 38f ZDP jednoznačně hovoří o vyloučení dvojího zdanění v souladu se smlouvou a tedy daní zaplacenou v souladu se SZDZ. Tudiž hovoříme-li o zaplacené dani v zahraničí, jež nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku (jež představuje daňový náklad), pak tento rozdíl může být pouze z částky, jež byla v zahraničí zaplacená v souladu se smlouvou.

V případě, že je daňový subjekt v souladu s legislativou státu zdroje podroben vyššímu zdanění, než umožňuje smlouva, má nárok, po splnění relevantních podmínek pro uplatnění výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění, požádat o refundaci neoprávněně zaplacené daně v zahraničí (v zemi zdroje).

Výše uvedený závěr lze dovodit také z toho, že ve větě „... a to pouze v rozsahu, v jakém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f.“ je odkazováno právě na provedení zápočtu dle § 38f ZDP, jehož aplikace u daně zaplacené nad rámec SZDZ nepřichází v úvahu. Navíc v případě zaplacení vyšší daně než stanoví smlouva, existuje pro poplatníky možnost v případě, že by stát zdroje neuznal refundační nárok poplatníka, iniciovat proceduru řešení případu dohodou.

Daňový subjekt by navíc při navrhovaném výkladu mohl těchto možností zneužít, v ČR si daň uplatnit jako daňové uznatelný náklad a v zahraničí následně požádat o refundaci. Navíc při znalosti ustanovení § 37 ZDP, tedy, že ustanovení ZDP se použijí pouze v případě, že SZDZ nestanoví jinak, je třeba primárně respektovat záměr existující smlouvy, která přisuzuje nárok na zdanění státu zdroje jen do určité výše, a prvotně by se tedy měl sledovat cíl stanovený touto smlouvou.