



Generální finanční ředitelství

Lazarská 7, 117 22 Praha 1



GFR02883024
ESS

Sekce metodiky daní

Č.j.: 28508/24/7100-20113-800219

Vyřizuje: Ing. Vítězslav Kapoun, Odbor daní z příjmů II

Tel.: 296 852 222

Email: podatelna@fs.mfcr.cz

Informace Generálního finančního ředitelství k přerušení provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Ruskou federací

1. Stručné shrnutí událostí relevantních pro aplikaci mezinárodní smlouvy

Ruská federace prezidentským dekretem ze dne 8. srpna 2023 pozastavila všechna podstatná ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění s vybranými zeměmi. Tento dekret se týká dohod o zamezení dvojího zdanění uzavřených Ruskou federací s 38 zeměmi, k nimž patří i *Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku* (dále pouze „**Smlouva**“).¹ Přerušování provádění vybraných článků Smlouvy má v České republice vnitrostátní účinky počínaje dnem 29. září 2023, kdy bylo publikováno sdělení *Ministerstva zahraničních věcí České republiky č. 36/2023 Sb. m. s. oznamující přerušování provádění čl. 5 až 22 a čl. 24 Smlouvy*.² V totožný den pak Ministerstvo financí publikovalo ve *Finančním zpravodaji č. 10/2023* sdělení, ve kterém stručně shrnuje právní aspekty vyplývající z přerušování provádění výše uvedených ustanovení Smlouvy.³

V návaznosti na toto sdělení Ministerstva financí vydává finanční správa podrobnější informaci, v níž blíže vysvětluje dopady přerušování provádění vybraných článků Smlouvy a ilustruje je na praktických příkladech. Tyto praktické příklady jsou rozděleny do dvou kategorií, kterými jsou (i) pohled plátce daně vyplácejícího zdanitelný příjem ruskému daňovému rezidentovi a (ii) pohled poplatníka, daňového rezidenta České republiky, realizujícího zdanitelný příjem ze zdrojů v Ruské federaci.

Dovoluujeme si zdůraznit, že zatímco ze strany Ruské federace došlo k přerušování provádění vybraných článků Smlouvy počínaje dnem **11. srpna 2023**, ze strany České republiky se tak stalo později, a to počínaje dnem **29. září 2023**.

2. Plátce daně vyplácející zdanitelný příjem ruskému daňovému rezidentovi

Daňový rezident České republiky, který vyplácí příjem podléhající zdanění v České republice daňovému rezidentovi Ruské federace, postupuje ode dne 29. září 2023 pouze podle českých právních předpisů, tj. podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“) bez zohlednění Smlouvy. Rozhodným

¹ [Přehled platných smluv | Ministerstvo financí ČR \(mfcr.cz\)](#)

² [Sdělení č. 36/2023 Sb.m.s.](#)

³ [Finanční zpravodaj číslo 10/2023 | Ministerstvo financí ČR \(mfcr.cz\)](#)

momentem pro určení správného daňového režimu je okamžik, kdy má plátcе daně povinnost srazit daň (případně zajištění daně) podle zákona o daních z příjmů. To znamená, že příjmy, u kterých ode dne 29. září 2023 nastala povinnost srazit buďto (i) daň ve smyslu § 38d odst. 1 nebo 2, případně (ii) zajištění daně ve smyslu §38e odst. 1, 2 nebo 3 zákona o daních z příjmů, mají následující daňový režim:

- Z příjmu podléhajícího dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (dále jen „**srážková daň**“) srazí plátcе příjmu, v pozici plátcе daně, srážkovou daň ve výši sazby podle § 36 zákona o daních z příjmů.
- Z příjmu podléhajícího zajištění daně srazí plátcе příjmu, v pozici plátcе daně, zajištění daně ve výši sazby podle § 38e zákona o daních z příjmů.

I přesto, že došlo k přerušení provádění některých článků Smlouvy, lze Ruskou federaci i nadále řadit mezi státy, vůči jejichž daňovým rezidentům při výplatě příjmů není plátcі daně uplatňována zvláštní sazba daně ve výši 35 % dle § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, a to mimo jiné i proto, že Ruská federace dosud neodstoupila od Umluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech⁴.

3. Přerušení provádění Smlouvy z pohledu českého daňového rezidenta

3.1. Zdanění v Ruské federaci

Jak je uvedeno v kapitole 1 výše, Ruská federace přestala provádět vybrané články⁵ Smlouvy ode dne 11. srpna 2023. To znamená, že od tohoto dne se na příjmy českých daňových rezidentů, které podléhají zdanění v Ruské federaci podle ruských daňových předpisů, aplikují výhradně ruské daňové předpisy a ustanovení Smlouvy se nepoužívají.

3.2. Zdanění v České republice

Podle § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů má český daňový rezident daňovou povinnost jak ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky, tak ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů v zahraničí. Jinými slovy, příjmy ze zdrojů na území Ruské federace je český daňový rezident povinen vždy za splnění všech podmínek zdanit v souladu se zákonem o daních z příjmů. Otázka případného zamezení dvojího zdanění je řešena v následujícím textu.

Některé příjmy českých daňových rezidentů ze zdrojů v Ruské federaci však mohou podléhat zdanění i tam. Jak je vysvětleno v kapitole 1 výše, Česká republika přestala provádět vybrané články⁵ Smlouvy ode dne 29. září 2023. Od tohoto okamžiku je tedy již není možné aplikovat. Kromě vybraných článků Smlouvy se od tohoto okamžiku neuplatní také články 23 a 25, které upravují vyloučení dvojího zdanění a řešení případu dohodou. Ačkoli provádění článku 23 Smlouvy nebylo formálně přerušeno, nemůže od 29. září 2023 nastat situace, že by příjem českého daňového rezidenta byl podroben zdanění v Ruské federaci „*podle ustanovení této smlouvy*“, respektive „*v souladu s ustanoveními této smlouvy*“.

Analogicky totéž platí i pro odstavce 1 a 2 článku 25 Smlouvy. Jinými slovy, ačkoli tyto dva články jsou formálně nadále prováděny, od 29. září 2023 nemůže dojít k naplnění podmínek

⁴ [Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech | Ministerstvo financí ČR \(mfcr.cz\)](#)

⁵ Články 5 až 22 a článek 24 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku

v nich uvedených. To prakticky znamená, že od 29. září 2023 nelze zamezit dvojímu zdanění podle článku 23 Smlouvy.

S ohledem na skutečnost, že Smlouva přestala být v České republice a Ruské federaci prováděna v rozdílných okamžicích, připouští finanční správa pro období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023 možnost volby poplatníka (českého daňového rezidenta s příjmy ze zdrojů v Ruské federaci) ohledně postupu při vyloučení nebo zmírnění dopadů dvojího zdanění:

- V prvním případě se aplikuje článek 23 Smlouvy a následně se uplatní § 6 odst. 13 nebo § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů na část daně, jež byla zaplacená v Ruské federaci v souladu se Smlouvou, avšak nebyla uznána k zápočtu dle § 38f zákona o daních z příjmů.
- Je-li to pro poplatníka příznivější, připouští finanční správa i alternativní variantu, kdy poplatník neaplikuje článek 23 Smlouvy a postupuje podle § 6 odst. 13 a § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, kdy jako položku snižující základ daně, resp. výdaj uplatní celou daň zaplacenou v Ruské federaci (tj. bez ohledu na to, zda byla zaplacená v souladu se Smlouvou).

Jinými slovy, pro období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023 si může poplatník zvolit, zda bude k Ruské federaci pro účely vyloučení nebo zmírnění dopadů dvojího zdanění přistupovat jako ke státu, se kterým má Česká republika sjednanu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, nebo naopak jako ke státu, v jehož případě taková smlouva prováděna není. Volba jedné z výše nastíněných variant v daném období je plně na poplatníkovi, který přihlédne ke své individuální situaci. Zvolená varianta musí být aplikována na všechny druhy příjmů.

Vzhledem k výše uvedenému je klíčové, aby poplatník určil, pod jaký režim bude příjem podléhající zdanění v Ruské federaci spadat. V principu připadají v úvahu následující daňové režimy:

- Daňový režim platný před 29. zářím 2023, kdy se kromě zákona o daních z příjmů v České republice aplikují také ustanovení Smlouvy.
 - Specifický daňový režim platný mezi 11. srpnem 2023 a 28. zářím 2023, kdy lze použít jednu z výše uvedených variant dle volby poplatníka.
- Daňový režim platný od 29. září 2023, kdy se aplikuje pouze zákon o daních z příjmů.

Zatímco pro účely aplikace srážkové daně, případně zajištění daně, je klíčový okamžik srážky podle zákona o daních z příjmů (viz kapitola 2 výše), určení daňového režimu u příjemce příjmu je komplikovanější. V prvé řadě je nutné určit, zda se jedná o *jednorázový příjem* (např. podíl na zisku, licenční poplatek nebo příjem ze zaměstnání), případně *postupně nabíhající příjem* (typicky úrok z dluhového instrumentu, o kterém poplatník, který je účetní jednotkou, účtuje na akruální bázi po dobu držby daného instrumentu). V druhém kroku je třeba určit, jaký je daňový režim v Ruské federaci (např. zda příjem podléhá ruské srážkové dani, anebo je zdaňován v rámci daňového přiznání). Z důvodů níže uvedených může být dále vhodné určit, kdy byl příjem realizován z pohledu zákona o daních z příjmů.

3.2.1. Jednorázový příjem

V případě jednorázového příjmu, který **podléhá ruské srážkové dani**, bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu moment, ve kterém má plátcе příjmu povinnost v Ruské federaci srazit daň.⁶ Jinými slovy, jedná se o analogickou situaci popsanou

⁶ Viz např. bod 6. k článku 13 a bod 32.8 k článkům 23A a 23B Komentáře k Modelové smlouvě OECD.

v kapitole 2 výše. Nicméně vzhledem k tomu, že v praxi může být obtížné určit okamžik srážky daně v Ruské federaci, připouští finanční správa alternativní postup, podle kterého bude rozhodným okamžikem pro určení daňového režimu v případech, kdy nebude prokázán okamžik srážky daně v Ruské federaci, okamžik realizace příjmu⁷ podle zákona o daních z příjmů.

Bude-li se jednat o příjem, který je **zdaňován v Ruské federaci v rámci daňového přiznání**, bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu moment, ve kterém je příjem realizován v souladu s ruskými daňovými předpisy. I v této situaci připouští finanční správa alternativní postup, podle kterého bude rozhodným okamžikem pro určení daňového režimu v případech, kdy nebude znám okamžik realizace příjmu podle ruských daňových předpisů, okamžik realizace příjmu podle zákona o daních z příjmů.

V návaznosti na rozhodný okamžik bude daňový režim u jednorázového příjmu následující:

- i. Rozhodný okamžik jednorázového příjmu před 29. zářím 2023 (vč. zohlednění specifík období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023)*

Nastal-li rozhodný okamžik jednorázového příjmu před 29. zářím 2023, bude v České republice postupováno jak podle zákona o daních z příjmů, tak podle Smlouvy. V těchto případech je tedy možné postupovat podle následujících ustanovení:

- Článek 23 (Vyloučení dvojího zdanění) Smlouvy ve smyslu § 38f zákona o daních z příjmů,
- § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů,
- § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů a
- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

Při aplikaci uvedených ustanovení je však třeba pamatovat, že pokud byla v Ruské federaci vybrána daň vyšší, než připouští Smlouva, část takto vybrané daně **nebyla vybrána v souladu se Smlouvou**. Tato situace může nastávat zejména v období od 11. srpna 2023, kdy Ruská federace přestala Smlouvu provádět. V praxi to znamená, že článek 23 je možné aplikovat pouze na tu část daně zaplacené v Ruské federaci, která byla odvedena v souladu se Smlouvou. Jak je uvedeno výše, pro účely § 6 odst. 13 a § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů je však nutné pro naplnění smyslu a cíle těchto ustanovení vzít v úvahu pozici Ruské federace jako státu, který od 11. srpna 2023 předmětné články Smlouvy neprovádí, a umožnit českému daňovému rezidentu pro dané mezidobí, pokud je to pro něj výhodnější, zvolit si variantu neaplikace článku 23 Smlouvy a celou daň, byť byla zaplacená v rozporu se Smlouvou, uplatnit jako položku snižující základ daně, resp. výdaj. Ryze gramatický výklad zákona o daních z příjmů, který by takovou možnost neumožňoval, by v důsledku české interpretace práva ohledně vnitrostátních účinků přerušení provádění vybraných článků Smlouvy v některých případech vedl k neodůvodněně vyššímu zdanění poplatníka s příjmy ze zdroje v Ruské federaci v porovnání s příjmem plynoucím z jakéhokoliv státu, se kterým nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, která by byla prováděna. Z pohledu Ruské federace reálně od 11. srpna 2023 není Smlouva prováděna a Česká republika byla Ruskou federací o této skutečnosti informována.

⁷ Například licenční poplatek představuje zdanitelný příjem poplatníka, který je účetní jednotkou, v okamžiku zaúčtování výnosu (tj. v okamžiku, kdy mu vznikl právní nárok na licenční poplatek). Naproti tomu poplatník, který je fyzickou osobou a není účetní jednotkou, realizuje zdanitelný příjem v okamžiku inkasa licenčního poplatku.

ii. Rozhodný okamžik jednorázového příjmu od 29. září 2023

Nastal-li rozhodný okamžik jednorázového příjmu od 29. září 2023, bude postupováno pouze podle zákona o daních z příjmů. V těchto případech je tedy možné pro účely zmírnění dopadů dvojího zdanění postupovat pouze podle následujících ustanovení:

- § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů a
- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

To znamená, že případná daň uvalená v Ruské federaci může představovat pouze položku snižující základ daně, resp. výdaj.

3.2.2. Postupně nabíhající příjem

I v těchto situacích se bude postupovat obdobně jako u jednorázového příjmu. S ohledem na specifika postupně nabíhajícího příjmu jsou zde však jisté modifikace.

Pokud postupně nabíhající příjem⁸ **podléhá ruské srážkové dani**,⁹ bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu opět moment, ve kterém má plátce příjmu povinnost v Ruské federaci srazit daň. Jak je uvedeno u jednorázového příjmu, v praxi může být obtížné určit okamžik srážky daně v Ruské federaci. V případech, kdy nebude znám okamžik srážky daně v Ruské federaci, připouští finanční správa alternativní postup a rozhodným okamžikem pro určení správného daňového režimu bude okamžik realizace příjmu podle zákona o daních z příjmů.

Bude-li se jednat o příjem, který je **zdaňován v Ruské federaci v rámci daňového přiznání**, bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu moment, ve kterém je příjem realizován v souladu s ruskými daňovými předpisy. I v této situaci připouští finanční správa alternativní postup, podle kterého bude rozhodným okamžikem pro určení daňového režimu v případech, kdy nebude znám okamžik realizace příjmu podle ruských daňových předpisů, okamžik realizace příjmu podle zákona o daních z příjmů.

V návaznosti na rozhodný okamžik bude daňový režim obdobný jako u jednorázového příjmu. To znamená, že daňový režim bude následující:

i. Rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu před 29. zářím 2023 (vč. zohlednění specifik období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023)

Nastal-li rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu před 29. zářím 2023, bude postupováno jak podle zákona o daních z příjmů, tak podle Smlouvy. V těchto případech je tedy možné postupovat podle následujících ustanovení:

- Článek 23 (Vyloučení dvojího zdanění) Smlouvy ve smyslu § 38f zákona o daních z příjmů,
- § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů,
- § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů a
- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

⁸ Příjem daňového rezidenta České republiky postupně nabíhající podle českých účetních předpisů.

⁹ Typicky úrokový výnos z dluhopisu vydaného ruským daňovým rezidentem, který drží daňový rezident České republiky a který není přiřaditelný ruské stálé provozně.

Při aplikaci uvedených ustanovení je opět třeba pamatovat, že pokud byla v Ruské federaci vybrána daň vyšší, než připouští Smlouva, část takto vybrané daně nebyla vybrána v souladu se Smlouvou. Tato situace může nastávat zejména v období od 11. srpna 2023, kdy Ruská federace přestala Smlouvu aplikovat. V praxi to znamená, že čl. 23 je možné aplikovat pouze na tu část daně zaplacené v Ruské federaci, která byla odvedena v souladu se Smlouvou. Z daného důvodu je připuštěna možnost volby režimu zamezení nebo zmírnění dopadů dvojího zdanění pro období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023, jak bylo popsáno výše.

ii. Rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu od 29. září 2023

Nastal-li rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu od 29. září 2023, bude postupováno pouze podle zákona o daních z příjmů. V těchto případech je tedy možné ke zmírnění dopadů dvojího zdanění postupovat pouze podle následujících ustanovení:

- § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů a
- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

To znamená, že případná daň uvalená v Ruské federaci může představovat pouze položku snižující základ daně, resp. výdaj.

Pro úplnost uvádíme, že v případě, kdy pro účely ruských daňových předpisů by byl příjem realizován postupně,¹⁰ bude období, po které je tento příjem realizován, považováno za rozhodné období (namísto rozhodného okamžiku). Příjem připadající na toto rozhodné období pak bude nutné rozdělit na (i) část příjmu připadající na období do 28. září 2023 a (ii) zbylou část příjmu připadající na období od 29. září 2023 (viz také specifika ruské stálé provozovny v následující kapitole).

3.2.3. Specifika ruské stálé provozovny

V případě, že příjem ze zdrojů v Ruské federaci je přiřaditelný ruské stálé provozovně, aplikuje se výše popsaný daňový režim obdobně, neboť i u stálé provozovny dochází k realizaci jak jednorázových, tak i postupně nabíhajících příjmů. To prakticky znamená, že například veškeré náklady a výnosy za kalendářní rok 2023 přiřaditelné ruské stálé provozovně by měly být rozděleny do dvou období, a to do (i) období od 1. ledna 2023 do 28. září 2023 a do (ii) období od 29. září 2023 do 31. prosince 2023, případně ještě do (iii) období od 11. srpna 2023 do 28. září 2023, kdy má poplatník možnost volby mezi aplikací článku 23 Smlouvy společně s ustanovením § 38f zákona o daních z příjmů či § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů na celou daň zaplacenou v Ruské federaci.

Ruská daň by stálé provozovně měla být stanovena tak, že zisk za první období by měl být zdaněn v Ruské federaci s přihlédnutím ke Smlouvě, zatímco zisk za druhé období bude zdaněn pouze podle ruských daňových předpisů. Pro účely zdanění v České republice by pak měla být stanovena obdobně daň z příjmů za první i druhé období a následně by mělo být postupováno dle výše uvedeného (viz režim popsaný v kapitolách 3.2.1. a 3.2.2.).

¹⁰ Například pokud by poplatník byl považován za účetní jednotku podle ruských právních předpisů a o předmětném příjmu by účtoval postupně na akruální bázi.

4. Závěr, aneb zohlednění individuálních aspektů

Z výše uvedeného vyplývá, že je nutné ke každé situaci přistupovat individuálně a posuzovat například:

- zda je možné na daný příjem aplikovat Smlouvu, vč. zamezení dvojímu zdanění,
- zda se jedná o jednorázový nebo postupně nabíhající příjem,
- kdy je příjem poplatníkem realizován podle zákona o daních z příjmů, případně podle ruských daňových předpisů,
- zda se ruská daň aplikuje podle situace v jednom okamžiku (typicky srážková daň v okamžiku výplaty), případně v návaznosti na určité časové období (např. zdanění zisku ruské stálé provozovny).

Ing. Radek Novotný
ředitel sekce