



Generální finanční ředitelství  
Lazarská 7, 117 22 Praha 1



GFR04007624  
ESS

## Sekce metodiky daní

Č.j.: 39661/24/7100-10113-010370

Vyřizuje: Ing. Vítězslav Kapoun, Odbor daní z příjmů II  
Tel: 420 296 851 111  
E-mail: [podatelna@fs.mfcr.cz](mailto:podatelna@fs.mfcr.cz)  
ID datové schránky: p9iwj4f

## Informace Generálního finančního ředitelství k přerušení provádění vybraných článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Běloruskou republikou

### 1. Stručné shrnutí událostí relevantních pro aplikaci mezinárodní smlouvy

Běloruská republika prostřednictvím diplomatické nóty Velvyslanectví Běloruské republiky v Praze oznámila přerušení provádění článků 10, 11 a 13 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (dále pouze „**Smlouva**“).<sup>1</sup> Ze *Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o přerušení provádění čl. 10, 11 a 13 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku* vyhlášeného dne 14. května 2024 ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv<sup>2</sup> vyplývá, že provádění předmětných článků Smlouvy je ze strany Běloruské republiky přerušeno v období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026. V totožný den pak Ministerstvo financí publikovalo ve *Finančním zpravodaji* č. 4/2024 sdělení, ve kterém stručně shrnuje právní aspekty vyplývající z přerušení provádění výše uvedených ustanovení Smlouvy.<sup>3</sup>

V návaznosti na toto sdělení Ministerstva financí vydává finanční správa podrobnější informaci, v níž blíže vysvětluje dopady přerušení 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 spadající pod některý z dotčených článků Smlouvy běloruskému daňovému rezidentovi a (ii) pohled poplatníka, daňového rezidenta České republiky, realizujícího zdanitelný příjem ze zdrojů v Běloruské republice.

### 2. Plátce daně vyplácející zdanitelný příjem běloruskému daňovému rezidentovi

Daňový rezident České republiky, který vyplácí příjem spadající pod některý z dotčených článků Smlouvy podléhající zdanění v České republice daňovému rezidentovi Běloruské republiky, postupuje v období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026 pouze podle českých

<sup>1</sup> <https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojicho-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

<sup>2</sup> <https://www.e-sbirka.cz/sb/2024/115?zalozka=text>

<sup>3</sup> <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/financni-zpravodaj/2024/financni-zpravodaj-cislo-4-2024-55775>

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 momentem pro určení správného daňového režimu je okamžik, kdy má plátce daně povinnost srazit daň (případně zajištění daně) podle zákona o daních z příjmů. To znamená, že uvedené příjmy, u kterých v období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026 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 plátce příjmu, v pozici plátce daně, srážkovou daň ve výši sazby podle § 36 zákona o daních z příjmů.
- Z příjmu podléhajícího zajištění daně srazí plátce příjmu, v pozici plátce daně, zajištění daně ve výši sazby podle § 38e zákona o daních z příjmů.

I přesto, že došlo k přerušení provádění některých článků Smlouvy, lze Běloruskou republiku i nadále řadit mezi státy, vůči jejichž daňovým rezidentům při výplatě příjmů není plátcí daně uplatňována zvláštní sazba daně ve výši 35 % dle § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, protože článek 26 Smlouvy (Výměna informací) je i nadále prováděn.

### **3. Přerušení provádění Smlouvy z pohledu českého daňového rezidenta**

#### **3.1. Zdanění v Běloruské republice**

Jak je uvedeno v kapitole 1 výše, provádění článků 10, 11 a 13 Smlouvy je přerušeno v období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026. To znamená, že v tomto období se na příjmy českých daňových rezidentů spadající pod některý z dotčených článků Smlouvy, které podléhají zdanění v Běloruské republice podle běloruských daňových předpisů, aplikují výhradně běloruské daňové předpisy a ustanovení Smlouvy se nepoužijí.

#### **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 Běloruské republiky 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 Běloruské republice mohou podléhat zdanění i v zemi zdroje. Jak je vysvětleno v kapitole 1 výše, Česká republika neprovádí články 10, 11 a 13 Smlouvy v období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026. V tomto období je tedy není možné aplikovat. Kromě článků 10, 11 a 13 Smlouvy se ve vztahu k dotčeným druhům příjmů, plynoucím v daném období, neuplatní ani článek 23 a odst. 1 a 2 článku 25 Smlouvy, které upravují vyloučení dvojího zdanění a řešení případu dohodou. Ačkoli nebylo ze strany Běloruské republiky provádění článku 23 a 25 Smlouvy formálně přerušeno, nemůže v období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026 nastat situace, že by příjem českého daňového rezidenta spadající pod článek 10, 11 nebo 13 Smlouvy byl podroben zdanění v Běloruské republice „v souladu s ustanoveními této smlouvy“.

Vzhledem k výše uvedenému je klíčové, aby poplatník určil, jaký daňový režim bude mít příjem spadající pod dotčené články Smlouvy, podléhá-li tento příjem zdanění v Běloruské republice. V principu připadají do úvahy dva daňové režimy pro dotčené druhy příjmů:

- Daňový režim platný před 1. červnem 2024, kdy se kromě zákona o daních z příjmů v České republice aplikují také ustanovení Smlouvy.
- Daňový režim platný v období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026, 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 první řadě je nutné určit, zda se jedná o *jednorázový příjem* (např. podíl na zisku či příjem ze zcizení majetku), 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 Běloruské republice (např. zda příjem podléhá srážce daně v Běloruské republice, 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 srážce daně v Běloruské republice**, bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu moment, ve kterém má plátcе příjmu povinnost v Běloruské republice srazit daň.<sup>4</sup> Jinými slovy, jedná se o analogickou situaci popsanou v kapitole 2 výše. Nicméně vzhledem k tomu, že v praxi může být obtížné určit okamžik srážky daně v Běloruské republice, připouští finanční správa alternativní postup, podle kterého bude rozhodným okamžikem pro určení daňového režimu v případech, kdy nebude prokázán okamžik srážky daně v Běloruské republice, okamžik realizace příjmu<sup>5</sup> podle zákona o daních z příjmů.

Bude-li se jednat o příjem, který je **zdaňován v Běloruské republice v rámci daňového přiznání**, bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu moment, ve kterém je příjem realizován v souladu s běloruskými 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 běloruských daňových předpisů, okamžik realizace příjmu podle zákona o daních z příjmů.

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

#### a) Rozhodný okamžik jednorázového příjmu před 1. červnem 2024

Nastal-li rozhodný okamžik jednorázového příjmu před 1. červnem 2024, 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.

<sup>4</sup> Viz např. bod 6. k článku 13 a bod 32.8 k článkům 23A a 23B Komentáře k Modelové smlouvě OECD.

<sup>5</sup> Například úrok představuje zdanitelný příjem poplatníka, který je účetní jednotkou, v okamžiku zaúčtování výnosu (tj. v okamžiku, kdy mu vznikl právní nárok na úrok). Naproti tomu poplatník, který je fyzickou osobou a není účetní jednotkou, realizuje zdanitelný příjem v okamžiku inkasa dané platby.

- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, kdy se část daně zaplacené v Běloruské republice v souladu se Smlouvou, která nemohla být započtena podle § 38f zákona o daních z příjmů, uplatní jako položka snižující základ daně.

*b) Rozhodný okamžik jednorázového příjmu spadající do období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026*

Nastal-li rozhodný okamžik jednorázového příjmu v tomto období, bude postupováno pouze podle zákona o daních z příjmů. V těchto případech je tedy možné pro účely zmírnění dopadů dvojího zdanění postupovat pouze podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů (za předpokladu splnění podmínek daných tímto ustanovením). To znamená, že případná daň uvalená v Běloruské republice 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 příjem<sup>6</sup> **podléhá srážce daně v Běloruské republice**,<sup>7</sup> bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu opět moment, ve kterém má plátce příjmu povinnost v Běloruské republice srazit daň. Jak je uvedeno u jednorázového příjmu, v praxi může být obtížné určit okamžik srážky daně v Běloruské republice. V případech, kdy nebude znám okamžik srážky daně v Běloruské republice, 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 Běloruské republice v rámci daňového přiznání**, bude rozhodným okamžikem pro stanovení daňového režimu moment, ve kterém je příjem realizován v souladu s běloruskými 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 běloruských 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:

*a) Rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu před 1. červnem 2024*

Nastal-li rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu před 1. červnem 2024, 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.
- § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, kdy se část daně zaplacené v Běloruské republice v souladu se Smlouvou, která nemohla být započtena podle § 38f zákona o daních z příjmů, uplatní jako položka snižující základ daně.

<sup>6</sup> Příjem daňového rezidenta České republiky postupně nabíhající podle českých účetních předpisů.

<sup>7</sup> Typicky úrokový výnos z dluhopisu vydaného běloruským daňovým rezidentem, který drží daňový rezident České republiky a který není přiřaditelný běloruské stálé provozovně.

*b) Rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu spadající do období od 1. června 2024 do 30. prosince 2026*

Nastal-li rozhodný okamžik postupně nabíhajícího příjmu v tomto období, bude postupováno pouze podle zákona o daních z příjmů. V těchto případech je tedy možné ke zmírnění dopadů dvojího zdanění postupovat pouze podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů (za předpokladu splnění podmínek daných tímto ustanovením). To znamená, že případná daň uvalená v Běloruské republice může představovat pouze položku snižující základ daně, resp. výdaj.

Pro úplnost uvádíme, že v případě, kdy pro účely běloruských daňových předpisů by byl příjem realizován postupně,<sup>8</sup> 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 31. května 2024 včetně a (ii) část příjmu připadající na období od 1. června 2024 do 31. prosince 2026.

#### **4. Závěr, aneb zohlednění individuálních aspektů**

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

- Zda je na daný příjem možné 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 běloruských daňových předpisů.

Ing. Radek Novotný  
ředitel sekce

---

<sup>8</sup> Například pokud by poplatník byl považován za účetní jednotku podle běloruských právních předpisů a o předmětném příjmu by účtoval postupně na aktuální bázi.