

Vznik mezinárodního dvojího zdanění u daně z příjmů

David Gamba

Bakalářská práce
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **David Gamba**
Osobní číslo: **M15017**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Vznik mezinárodního dvojího zdanění u daně z příjmů**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů týkajících se mezinárodního dvojího zdanění a zpracujte tyto teoretické poznatky.

II. Praktická část

- Charakterizujte způsob získávání informací.
- Provedte analýzu smluv o zamezení dvojího zdanění na vybraných příkladech.
- Na vybraných příkladech identifikujte kritická místa a navrhněte jejich řešení.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

LANG, Michael. Introduction to the law of double taxation conventions. 2nd edition. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2013, 222 s. ISBN 978-370-7321-968.

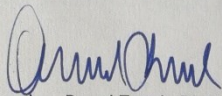
LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016, 918 s. ISBN 978-80-7400-604-3.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

TEPPEROVÁ, Jana a Hana ZÍDKOVÁ. Texts for "Taxation in the CR and EU": August 2015. Praha: Oeconomica, 2015, 74 s. ISBN 978-80-245-2107-7.

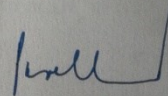
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Adela Poliaková, PhD.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 15. prosince 2017
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. května 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017


doc. Ing. David Tuček, Ph.D.

děkan




prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

**PROHLÁŠENÍ AUTORA
BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

Prohlašuji, že

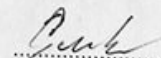
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s příjím-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 14. 05. 2018

Jméno a příjmení: DAVID GANBA


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Předmětem této práce je analýza vybraných článků smluv o zamezení dvojího zdanění a identifikace kritických míst při řešení této problematiky. Teoretická část je zaměřena na popis mezinárodního dvojího zdanění, jak jej řeší česká legislativa a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V praktické části jsou rozčleněné smlouvy na jednotlivé články, kterou jsou pak analyzovány. Následně byl proveden průzkum, na základě, kterého byly identifikovány problémové oblasti při řešení mezinárodního dvojího zdanění. Na základě zjištění z tohoto průzkumu byly vypracovány řešení prostřednictvím modelových příkladů. Na závěr jsou navrženy doporučené postupy a opatření pro předcházení vzniku chyb v této problematice.

Klíčová slova: mezinárodní dvojí zdanění, daňový rezident, smlouva o zamezení dvojího zdanění, daň z příjmu, Modelová smlouva OECD

ABSTRACT

The subject of this bachelor thesis is the analysis of selected articles of the treaties on avoidance of double taxation and the identification of critical points in solving this problem. The theoretical part focuses on the description of international double taxation, as it is solved by Czech legislation and international agreements on the avoidance of double taxation. In the practical part, the contracts are divided into individual articles, which are then analyzed. Subsequently, a survey was conducted to identify the problem areas in solving international double taxation. Based on the findings from this survey, solutions were developed by means of model examples. Finally, best practices and measures are in place to prevent errors in this issue.

Keywords: International Double Taxation, Tax Resident, Double Tax Convention, Income Tax, OECD Model Tax Convention

Rád bych na tomto místě poděkoval paní Ing. Adéle Poliakové, EUR ING, PhD. a Mgr. Evě Kolářové, Ph. D. za pomoc, odborné vedení, připomínky a podněty důležité ke zpracování této bakalářské práce.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ	14
1.1 VZNIK DVOJÍHO ZDANĚNÍ	14
1.1.1 Vznik mezinárodního dvojího zdanění	14
2 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ČR	16
2.1 DAŇOVÁ REZIDENCE	16
2.1.1 Fyzické osoby.....	16
2.1.2 Právnícké osoby	19
2.2 ZDROJ PŘÍJMŮ	19
2.3 VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ ZE ZAHRANIČÍ.....	19
2.4 DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	21
2.4.1 Lhůta pro podání daňového přiznání.....	22
2.5 SAZBA DANĚ	22
2.6 UPLATNĚNÍ SLEV NA DANI, DAŇOVÉHO ZVÝHODNĚNÍ A NEZDANITELNÝCH ČÁSTEK ZÁKLADU DANĚ	22
2.7 KURZOVÉ PŘEPOČTY	23
3 MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	24
3.1 POSTAVENÍ SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ V PRÁVNÍM SYSTÉMU ČR	25
3.2 MODELOVÁ SMLOUVA OECD.....	26
3.3 MODELOVÁ SMLOUVA EU	26
3.4 MODELOVÁ SMLOUVA OSN.....	28
3.5 MODELOVÁ SMLOUVA USA.....	29
3.6 DAŇOVÁ REZIDENCE FYZICKÝCH OSOB PODLE MEZINÁRODNÍCH SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	29
3.6.1 Stálý byt	30
3.6.2 Středisko životních zájmů	30
3.6.3 Místo, kde se obvykle zdržuje.....	31
3.6.4 Státní občanství	31
3.6.5 Dohoda příslušných státních orgánů	32
3.7 METODY VÝPOČTU DANĚ V RÁMCI ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ.....	33
3.7.1 Metoda zápočtu (Credit system)	33
3.7.1.1 Metoda úplného zápočtu (Full credit).....	34
3.7.1.2 Metoda prostého zápočtu (Ordinary credit).....	34
3.7.2 Metoda vynětí (Exemption)	34
3.7.2.1 Metoda úplného vynětí (Full exemption)	35
3.7.2.2 Metoda vynětí s výhradou progresse (Exemption with progression)....	35
3.7.3 Zaplacená daň v zahraničí jako daňově uznatelný náklad	36
3.8 ZÁKAZ DISKRIMINACE A ZÁSADA ROVNOSTI	36
3.8.1 Zákaz diskriminace podle smluv o zamezení dvojího zdanění	36

3.8.2	Zásada rovnosti a zákaz diskriminace podle Ústavy ČR a komunitárního práva	37
II	PRAKTICKÁ ČÁST	38
4	ANALÝZA SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ U DANĚ Z PŘÍJMŮ	39
4.1	ZPŮSOB ANALÝZY	39
4.2	SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ CELOSVĚTOVĚ	39
4.3	SMLOUVY SE STÁTY EU	41
4.3.1	Vstup smlouvy v platnost a nabytí účinnosti	44
4.3.2	Osoby a daně, na které se smlouva vztahuje	45
4.3.3	Rezident	47
4.3.3.1	Příklady	50
4.3.4	Příjmy ze zaměstnání	51
4.3.5	Nezávislá povolání	52
4.3.6	Vyloučení dvojího zdanění	53
4.4	SMLOUVY SE STÁTY MIMO EU	56
4.4.1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	56
4.4.2	Definice	57
4.4.3	Rezident	58
4.4.4	Vyloučení dvojího zdanění	59
4.5	ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ ZE STÁTŮ NEPOKRYTÝCH SMLOUVOU O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	60
4.5.1.1	Příklady	60
5	ANALÝZA PRAKTICKÝCH ZKUŠENOSTÍ Z ŘEŠENÍ PROBLEMATIKY DVOJÍHO ZDANĚNÍ	63
5.1	METODIKA PRŮZKUMU	63
5.2	ANALÝZA VÝSLEDKŮ PRŮZKUMU	64
5.3	IDENTIFIKACE KRITICKÝCH MÍST	64
5.3.1	Aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění a povinnosti daňového rezidenta	65
5.3.1.1	Povinnosti daňového rezidenta	68
5.3.2	Roční zúčtování daňového nerezidenta a povinnost podat daňového priznání u daňového nerezidenta	69
5.3.3	Daňové priznání daňového rezidenta v případě zahraničních příjmů	71
6	NÁVRH OPATŘENÍ A DOPORUČENÍ PRO ŘEŠENÍ PROBLEMATIKY DVOJÍHO ZDANĚNÍ U DANĚ Z PŘÍJMŮ	74
6.1	NÁVRH POSTUPU ŘEŠENÍ ZDANĚNÍ OSOBY S PŘÍJMY ZE ZAHRANIČÍ	74
6.2	NÁVRH POSTUPU ŘEŠENÍ ZDANĚNÍ OSOBY, KTERÁ JE DAŇOVÝM NEREZIDENTEM	75
6.3	OPATŘENÍ A POVINNOSTI ZAMĚSTNAVATELE	75
6.4	INFORMACE POSKYTOVANÉ FINANČNÍ SPRÁVOU ČR	76
	ZÁVĚR	77
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	79
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	82
	SEZNAM OBRÁZKŮ	83

SEZNAM PŘÍLOH.....	84
---------------------------	-----------

ÚVOD

Výběr daní je tématem s bohatou historií i tématem současným. Každý stát potřebuje ke svému fungování velké množství zdrojů a daně patří k nejdůležitějším způsobům jejich získání. Z toho důvodu si také každý stát chce své zdroje ohlídat. Poté jsou však vytvářeny nežádoucí jevy jako mezinárodní dvojí zdanění. Mezinárodní dvojí zdanění je tématem, které s postupnou globalizací, svobodným pohybem a růstem nových možností nabírá na čím dál tím vyšší aktuálnosti.

Ačkoli by se mohl jev mezinárodního dvojího zdanění zdát pro státy výhodným, povede spíše k nižším daňovým výnosům. Nezáleží totiž, zda se jedná o běžné občany nebo společnosti, každý z nich chce platit daně co nejnižší. S rostoucí nespokojeností daňových poplatníků roste riziko daňových úniků a není se zde čemu divit. Daně jsou pro tyto osoby obrovským břemenem, ze kterého také nemusí mít žádný užitek nebo užitek minimální, a tak i tyto osoby samotné mnohdy zneužívají daňových systémů jednotlivých států a nesouladu mezi nimi, aby dosáhli co nejnižší daňové povinnosti. Aby se předešlo těmto nežádoucím jevům, začaly státy uzavírat bilaterální a multilaterální dohody, jako jsou právě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku. Státy totiž často neřeší problematiku mezinárodního dvojího zdanění ve svých vnitrostátních předpisech a nastaveny je mají naopak tak, že odkazují na příslušné mezinárodní dohody.

V této práci, rozdělené na teoretickou a praktickou část, se budu zabývat jak českými vnitrostátními předpisy ve vztahu k mezinárodnímu dvojímu zdanění, tak i mezinárodními smlouvami, které Česká republika uzavřela. Předmětem této práce bude rovněž analýza vybraných článků smluv a také průzkum za účelem zjištění problematických oblastí, se kterými se osoby v této problematice setkávají a jejich následné řešení zobrazené na modelových příkladech. Jelikož se jedná o problematiku velmi komplikovanou a rozsáhlou, bude tato práce omezena na nejzákladnější druhy příjmu, kterými jsou příjmy ze závislé činnosti a příjmy z nezávislého povolání.

V teoretické části nejprve poskytnu základní informace o dvojím zdanění, jak vzniká, jak se člení a také o mezinárodním dvojím zdanění. Poté proberu legislativní úpravu ČR ve vztahu k mezinárodnímu dvojímu zdanění u daně z příjmů. V poslední části se budu zabývat mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, jejich různými modely podle států nebo

organizací, které se touto problematikou zabývají, jejich postavením v českém právním řádu a také principy, které tyto smlouvy využívají.

V praktické části provedu analýzu vybraných smluv o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela Česká republika a vybrané údaje graficky znázorním. Tuto analýzu provedu prostřednictvím rozčlenění těchto rozsáhlých smluv na jejich jednotlivé články, ke kterým poskytnu komentář a nastínění situací, na které by se tyto články mohly vztahovat. V této části rovněž ukážu řešení situace, kdy má daňový rezident příjmy ze zahraničního státu, se kterým Česká republika neuzavřela příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Druhým bodem praktické části bude provedení průzkumu za účelem zjištění problematických situací v této problematice a způsoby jejich řešení. Na závěr navrhnou doporučení pro předcházení problematickým situacím zjištěných na základě průzkumu a také doporučím postupy, jak tuto problematiku řešit.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem této práce je identifikovat kritická místa při řešení problematiky mezinárodního zdanění. V návaznosti na tato zjištění pak poskytnout postup řešení takových situací a na závěr rovněž doporučení, jak se vyvarovat těchto pochybení.

Tato bakalářská práce je rozčleněna na teoretickou a praktickou část. Cílem teoretické části je zpracování teoretických poznatků z literárních pramenů týkajících se mezinárodního dvojího zdanění. Nejprve je charakterizováno samotné dvojí zdanění a mezinárodní dvojí zdanění. Druhá část teoretické části se zabývá legislativní úpravou České republiky v oblasti mezinárodního dvojího zdanění, přičemž je čerpáno ze zákonů v právním stavu k 1. 1. 2018. Poslední část se zabývá mezinárodními smlouvami v oblasti zamezení mezinárodního dvojího zdanění.

Cílem praktické části je analýza rozsáhlých mezinárodních smluv a grafické znázornění vybraných údajů. Tato analýza je provedena prostřednictvím rozčlenění na jednotlivé články vybraných smluv s následným komentářem a příkladem určité situace.

Dalším cílem praktické části této práce je identifikace kritických míst při praktickém řešení této problematiky a vytvoření ukázkových postupů řešení pomocí modelových příkladů, které budou založeny na situacích, které mohou nastat. Tato kritická místa budou zjištěna na základě průzkumu prováděného prostřednictvím pozorování, které jsem prováděl po dobu 2 měsíců v rámci svého působení v účetní a daňové kanceláři, dále prostřednictvím dotazování, které zahrnuje dotazování ústní, telefonické a písemné. Rovněž budou tato kritická místa identifikována na základě průzkumu literatury, článků a dotazů k nim, a také na základě vlastních praktických zkušeností z řešení této problematiky. Na závěr budou navrženy možné postupy řešení problematiky mezinárodního dvojího zdanění a opatření, která pomůžou přecházet vzniku těchto pochybení nebo komplikací.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ

1.1 Vznik dvojího zdanění

Pokud hovoříme o dvojitým zdaněním, označujeme tím o situaci, kdy je stejný předmět daně podroben dvoj a vícenásobnému zdanění totožnou nebo podobnou daní. O dvojitým zdanění nehovoříme v případě vzniku dvou odlišných předmětů daně u stejné transakce, kdy dojde k jejímu zatížení dvěma různými daněmi. (Sojka, 2017; Tepperová, Zídková, 2015)

Dvojí zdanění příjmu, které má z ekonomického hlediska jediný zdroj, nevzniká jen u mezinárodního zdanění. Běžně se pracuje i s vnitrostátním dvojitým zdaněním. (např. podíly na ziscích společností). Pokud však dochází ke zdanění u dvou a více subjektů, označuje se toto zdanění jako dvojí zdanění ekonomické, které je však omezováno nejen opatřeními vnitrostátními, ale i opatřeními, která navazují na komunitární právo. (Sojka, 2017; Tepperová, Zídková, 2015)

Obdobu dvojího zdanění lze shledat i u nepřímých daní, v nichž se spotřeba u některých výrobků zatěžuje daní z přidané hodnoty, daní spotřební nebo i clem. Navíc přitom dochází ke kumulaci daňového základu. (Sojka, 2017)

Ke dvojitým zdanění běžně dochází ve státech, které mají výnosy veřejných rozpočtů organizovány do více úrovní. Zisk je zde zatěžován jednak např. daní z centrální úrovně státu a mimo to ještě daní nižších územně správních jednotek. Dochází tak k vícenásobné daňové povinnosti totožného poplatníka a tuto situaci označujeme jako dvojí zdanění právní. (Sojka, 2017)

1.1.1 Vznik mezinárodního dvojího zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění je od vnitrostátního dvojího zdanění odlišné. Jeho vznik obvykle není úmyslem zákonodárce a neexistují pro něj důvody z ekonomického ani fiskálního hlediska. Mezinárodní dvojí zdanění je nežádoucí jev, jelikož může zabraňovat mobilitě pracovníků, podnikatelů, firem a kapitálu. Tento jev je rovněž nepříznivý pro investory, jelikož snižuje jejich zájem expandovat do zahraničí a vícenásobným podrobením příjmu stejné daní ve více státech dochází často ke snížení zájmu fyzických i právnických osob o výkon ekonomické činnosti v zahraničí. Tento typ dvojího zdanění přirozeně vyplývá z široce pojaté konstrukce daňové rezidence občanů a podniků v jednotlivých státech. Jedná se o důsledek kolize dvou nebo více daňově-právních systémů různých států. Neodstraní-li či neomezí stát

dvojí zdanění ve vlastní legislativě a není-li uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“), vede ke dvojímu zdanění jakákoliv situace, při které má určitý subjekt příjmy ze zdrojů na území alespoň dvou států nebo zkrátka jen příjem z jiného státu, než ve kterém je daňovým rezidentem. (Sojka, 2017; Alena Vondráčková, 2016)

Příčinou mezinárodního zdanění mohou být dvě situace. V první situaci dochází ke dvojímu zdanění v případě, že je vnitrostátními předpisy, například z důvodu široké definice daňového rezidenta, více států ukládána neomezená daňová povinnost z celosvětových příjmů daného poplatníka, a pohlíží se tak na něj jako na daňového rezidenta ve více státech současně. Vnitrostátní předpisy více států se tak navzájem překrývají. V druhé situaci dochází ke dvojímu zdanění, pokud stát, jehož je poplatník daňovým rezidentem nepřihlédne ke zdanění ve státě zdroje nebo k němu přihlédne pouze v omezené míře. (Sojka, 2017; Alena Vondráčková, 2016)

Tento problém může být vyřešen buď přijetím jednostranných opatření státu, které těmito opatřeními ve své daňové legislativě dvojí zdanění omezí. Vícestranným opatřením je uzavírání SZDZ, která však řeší tento problém pouze částečně. V prvním případě, pokud je smlouva uzavřena, tak by vůbec nemělo dojít ke dvojí daňové rezidenci. V druhém případě však může docházet pouze ke zmírnění dvojího zdanění. Ne vždy je totiž možné celou zaplacenou daň zahrnout na daňovou povinnost ve státě, kde je poplatník daňovým rezidentem a další zmírnění dvojího zdanění už probíhá pouze zahrnutím zaplacené daně v zahraničí do základu daně. Státy mohou však daňovým poplatníkům poskytnout ve své tuzemské daňové legislativě výhodnější podmínky, než jim poskytují příslušné smlouvy. (Sojka, 2017; Alena Vondráčková, 2016)

2 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ČR

2.1 Daňová rezidence

Jelikož je v pochopitelném zájmu států zdanit subjekty využívající zdrojů na jejich území, a dostat tedy za jejich poskytnutí určitou finanční protihodnotu, dochází k situaci, kdy má být daňový subjekt zdaněn vícenásobně. Pro zabránění takové situace je prvně nutné určit, kde mají být poplatníkovy příjmy zdaněny pouze ze zdrojů na území jednoho státu, a kde bude poplatník danit své celosvětové příjmy. Z tohoto důvodu byly zavedeny pojmy „Daňový rezident“ a „Daňový nerezident“, které určují daňovou příslušnost určitému státu. (Sojka, 2017; Tepperová, Zídková 2015; Vyškovská, 2016)

Daňovým rezidentem státu je osoba, která má neomezenou daňovou povinnost vůči tomuto státu. Vzniká mu tak povinnost v tomto státě podrobit zdanění své celosvětové příjmy. Pro to, aby se osoba stala daňovým rezidentem musí splnit určité podmínky. Ty upravují jak české předpisy, tak mezinárodní smlouvy. Pokud tyto podmínky nesplní, tak se rezidentem daného státu nestává a bude zde danit příjmy pouze ze zdrojů na území tohoto státu, jehož je daňovým nerezidentem. Nutno však podotknout, že okolnosti určování daňové rezidence u poplatníka je vždy nutno posoudit individuálně a zpracovávat informace jako celek. (Sojka, 2017; Tepperová, Zídková 2015; Vyškovská, 2016)

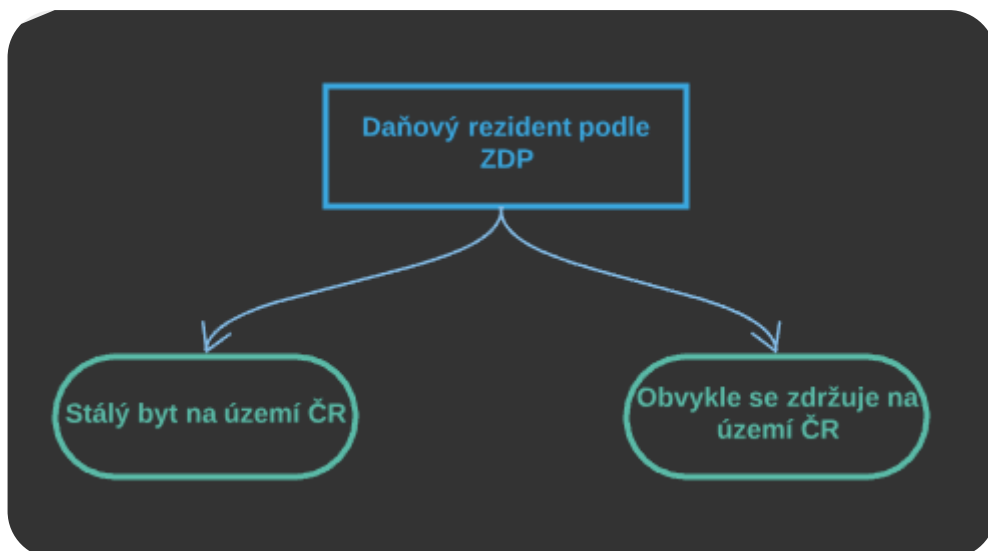
Daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost vůči státu zdroje příjmu. Daňovému nerezidentovi nebudou v tomto státě zdaněny žádné jiné příjmy, než příjmy ze zdrojů tohoto státu a ostatní jeho příjmy zde nepodléhají zdanění. Daňovým nerezidentem označujeme poplatníka, který nesplňuje podmínky daňové rezidence nebo poplatníka, o němž to stanoví mezinárodní smlouvy. (Sojka, 2017; Tepperová, Zídková 2015; Vyškovská, 2016)

2.1.1 Fyzické osoby

Daňovým rezidentem je podle § 2 odst. 2 Zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) osoba, která se v České republice (dále jen ČR) obvykle zdržuje nebo zde má bydliště. Bydlištěm ZDP rozumí místo, kde má poplatník stálý byt, za okolností, z nichž lze usuzovat úmysl se v tomto bytě zdržovat. Obvykle zdržujícími se poplatníky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v kalendářním roce, přičemž není podstatné, jestli souvisle nebo v několika obdobích. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

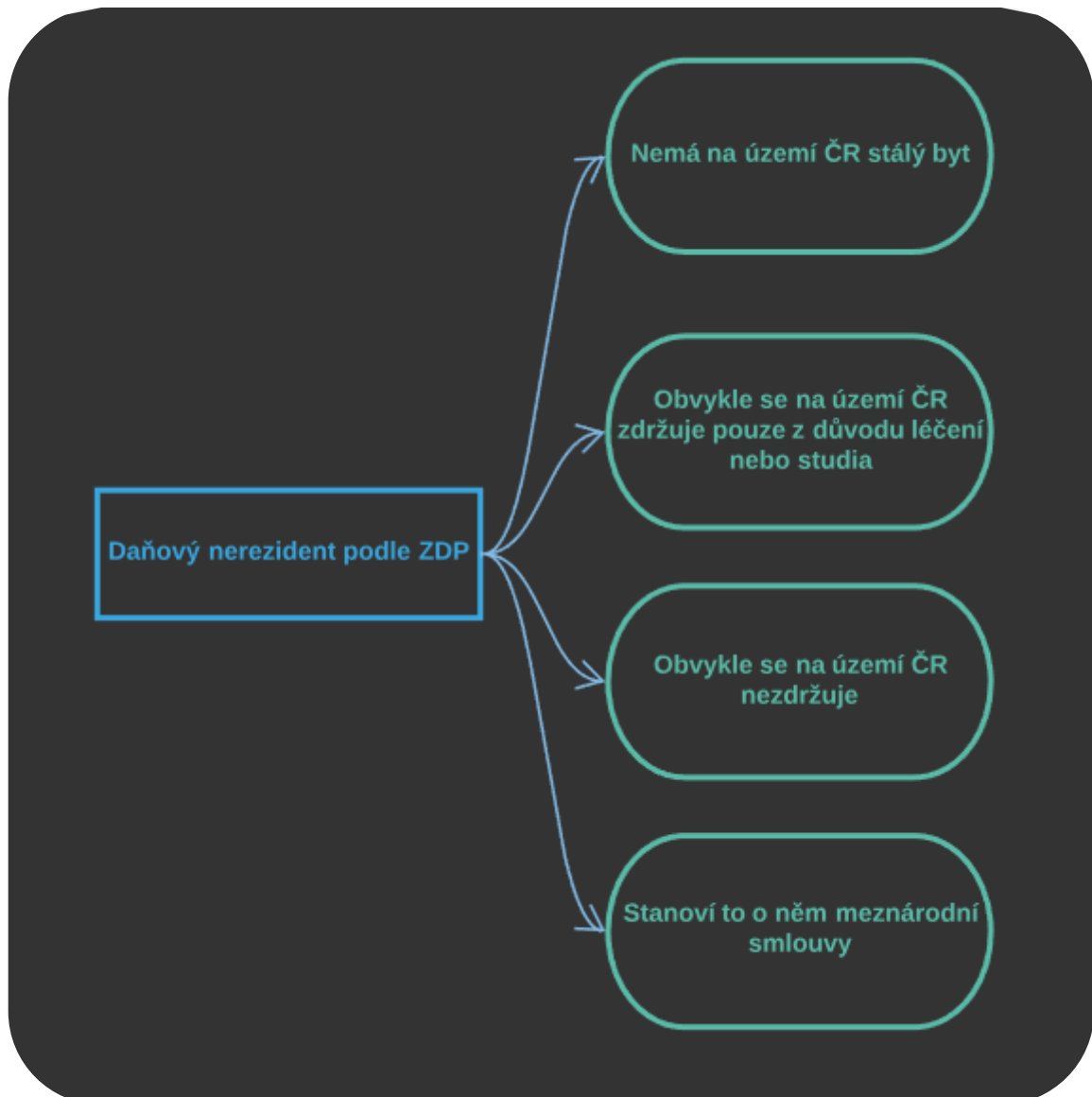
Pokyn D-22 Generálního finančního ředitelství, čj. 5606/15/7100-10, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdější předpisů (dále jen pokyn D-22) upřesňuje tuto definici bydliště následovně:

„Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda by jet využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).“



Obrázek 1 Daňový rezident podle ZDP (Zdroj: Vlastní zpracování podle Zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Daňovými rezidenty se podle § 2 odst. 3 ZDP nestávají nesplňují-li tyto podmínky nebo to o nich nestanoví mezinárodní smlouvy. Za daňové rezidenty rovněž nejsou považovány osoby, které se na území ČR zdržují pouze z důvodu studia nebo léčení, a to i v případě, že se zde obvykle zdržují. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)



Obrázek 2 Daňový nerezident podle ZDP (Zdroj: Vlastní zpracování podle Zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Můžeme se setkat situací, kdy poplatník splňuje podmínky pro daňovou rezidenci pouze po část kalendářního roku. Tuto situaci upřesňuje Pokyn D-22, který udává, že pokud přestane být daňovým rezidentem ČR v průběhu roku, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. Pokud však překročí rozhodnou dobu pobytu na území ČR a stane se tak v důsledku této skutečnosti daňovým rezidentem, uplatní se tento statut po celé zdaňovací období. (Sojka, 2017)

2.1.2 Právnícké osoby

Daňové rezidence právnických osob je vymezena v § 17 ZDP. Za daňové rezidenty jsou považovány právnické osoby se sídlem nebo místem vedení na území ČR. Místem vedení je adresa místa, ze kterého je poplatník řízen a rozumí se jím místo, kde jsou přijímána rozhodnutí ovlivňující všechny provozovny, základní činnosti podniku a rozhodnutí nezbytné pro chod právnické osoby. Daňovými rezidenty nejsou ty osoby, které nemají na území ČR své sídlo či místo vedení anebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

2.2 Zdroj příjmů

V případě zdaňování příjmů ze zdrojů na území ČR musí být tyto zdroje také vymezeny. Daňoví nerezidenti pak budou muset zdanit v ČR pouze tyto příjmy na rozdíl od daňových rezidentů, kteří zde budou danit své veškeré příjmy s výjimkou těch, které jsou od daně osvobozeny nebo nejsou předmětem daně. Příjmy ze zdrojů na území ČR vymezuje § 22 ZD. Příslušné SZDZ rovněž přiznávají právo určitému státu na zdanění vymezených příjmů, avšak stát jej nemůže zdanit, pokud jej nezakotvil ve své legislativě. Při určení zdroje příjmů dle § 22 ZDP je podstatné určit:

- kde je činnost, ze které subjekt pobírá dani podrobné příjmy vykonávána (odst. 1 písm. a) až c); f)),
- kým je tento příjem vyplácen (odst. 1 písm. g)) a
- kde je umístěn či využíván majetek, ze kterého příjem plyne (odst. 1 písm. d); e); g) body 1; 2; 5; a 7; odst. 1 písm. h); i)). (Sojka, 2017)

2.3 Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí

Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí upravuje v české legislativě § 38f ZDP, který hned v prvním odstavci stanoví, že u daňových rezidentů se při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí postupuje podle SZDZ uzavřených ČR. Dále jsou v tomto ustanovení definovány jednotlivé metody zamezení dvojího zdanění a příjmy ze zdrojů v zahraničí, přičemž u metody zápočtu stanoví, že lze provést maximálně do výše daňové povinnosti. V případě příjmů ze závislé činnosti se jedná o základ daně stanovený podle § 6 odst. 13 ZDP, podle kterého, se v případě příjmů ze státu, se kterým ČR neuzavřela příslušnou smlouvu je základem daně příjem ze zahraniční závislé činnosti zvýšený o povinné pojistné a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. V případě, že by se jednalo o stát, se kterým

má ČR uzavřenou SZDZ, je základem daně příjem ze závislé činnosti zvýšený o povinné pojistné. Tento příjem je možné snížit o daň zaplacenou ve smluvním státě, avšak maximálně do výše, ve které nebyla započtena podle § 38f. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Toto ustanovení rovněž poskytuje možnost daňovým rezidentům použít metodu vynětí i v případě, že jim příslušná SZDZ povoluje použít metodu zápočtu. K tomuto je potřeba splnit následující podmínky:

- příjmy ze závislé činnosti musí plynout ze zdrojů státu, s nímž ČR uzavřela SZDZ,
- příjem musí být tomuto poplatníkovi vyplacen daňovým rezidentem státu, kde je činnost vykonávána nebo
- příjmy ze závislé činnosti musí jít k tíži stálé provozovny zaměstnavatele umístěné ve státě, s nímž ČR uzavřela příslušnou smlouvu. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

V případě, že je to pro poplatníka výhodnější, použije se podle tohoto ustanovení metoda povolená příslušnou SZDZ. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Daň zaplacená v zahraničí se na základě ustanovení § 38f prokazuje potvrzením zahraničního daňového úřadu. Toto potvrzení lze požadovat nejdříve po 30 dnech ode dne doručení tohoto potvrzení daňovému subjektu. V odůvodněných případech může být tato daň prokázána i potvrzením plátce příjmu. Poplatník uvede v daňovém přiznání předpokládané příjmy ze zahraničí nebo předpokládanou výši daně zaplacené v zahraničí, pokud nemá ve lhůtě pro podání daňového přiznání toto potvrzení. V dalším zdaňovacím období pak upraví svůj rozdíl mezi příjmy a výdaji o rozdíl z údajů na obdržení potvrzení a uvedených v daňovém přiznání. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Nárok na vyloučení dvojího zdanění uplatní poplatník na základě všech potvrzení od zahraničních správců daně, které mu byly ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dispozici. Jednotlivé položky Seznamu těchto dokladů musí obsahovat identifikační údaje zahraničního plátce nebo správce daně nebo zahraničního deponitáře, stát zdroje těchto příjmů, výši daně zaplacené v daném státě a v měně tohoto státu. Rovněž musí být proveden přepočítání na koruny a uvedena výše příjmů z tohoto státu. Na seznamu budou uvedeni rovněž zahraniční správci daně, od kterých ještě poplatník neobdržel doklady ve stanovené lhůtě pro podání daňového přiznání. Zde musí poplatník uvést údaje o státě zdroje těchto příjmů a očekávanou výši příjmů ze zdrojů v zahraničí uplatňovaných v daňovém přiznání. Správce daně může poplatníka kdykoliv ve lhůtě pro vyměření daně vyzvat, aby prokázal nárok na vyloučení

dvojího zdanění, a ten je povinen na základě takové výzvy tento nárok prokázat a doložit příslušnými potvrzeními. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

2.4 Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob

Daňovou povinnost je nutno splnit podáním řádného daňového tvrzení a uhrazením daně, které je podle § 38g ZDP povinen podat každý, jehož zdanitelné roční příjmy přesáhly 15 000 Kč nebo pokud vykazuje daňovou ztrátu. Do tohoto limitu se tedy nezahrnují příjmy osvobozené, příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy, z nichž byla daň vybrána srážkou. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Daňové tvrzení musí podat i poplatníci, kteří jsou daňovými nerezidenty, pokud uplatňují slevy na dani podle § 35ba ZDP, tedy slevu na manžela (pojem manžel se rozumí i žena ve v manželském svazku, nikoli pouze muž), na základní i rozšířenou invaliditu, na držitele průkazu ZTP/P a na slevu na umístění dítěte nebo daňové zvýhodnění na základě § 35c ZDP anebo nezdanitelnou část základu daně podle § 15 ZDP. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Má-li poplatník příjmy ze závislé činnosti od jednoho anebo postupně od více plátců není za podmínky, že u všech těchto plátců učinil prohlášení k dani podle § 38k povinen podat daňové přiznání. Povinnost podat daňové přiznání by mu však vznikla, pokud by měl jiné předmětné a neosvobozené příjmy než příjmy ze závislé činnosti, vyšší než 6 000 Kč a z těchto příjmů by nebyla vybrána daň srážkou. Daňové přiznání rovněž není povinen podat poplatník, jehož příjmy ze závislé činnosti ze zahraničí jsou podle § 38f vyňaty ze zdanění a nemá žádné jiné příjmy. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Finanční správa zveřejnila rovněž tiskopis daňového přiznání v anglickém jazyce. Daňové přiznání však nelze podle § 76 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ) podat v jiném jazyce než českém. Stejnou informaci uvádí na svých stránkách finanční správa. Písemnosti v cizím jazyce musí být předloženy v originálním znění společně s překladem do českého jazyka. Správce daně může prohlásit, že nevyžaduje takový překlad anebo že tento překlad požaduje úředně ověřený a takové prohlášení učiní na své úřední desce. Každý má však právo na tlumočníka, kterého si obstará na své náklady s výjimkou národnostní menšiny, které tlumočníka obstará správce daně na své náklady. (Zákon č. 280/12008 Sb. Daňový řád; Finanční správa, © 2018, Lichnovský 2016)

2.4.1 Lhůta pro podání daňového přiznání

Zákon o daních z příjmů nestanoví lhůtu pro podání daňového přiznání, proto se tato lhůta řídí daňovým řádem. V případě alespoň 12 měsíčního období podá poplatník podle § 136 DŘ daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období nebo do 6 měsíců, pokud toto přiznání zpracovává daňový poradce. (Zákon č. 280/12008 Sb. Daňový řád)

Správce daně může podle § 36 DŘ v případě podání žádosti (Příloha P VIII) před uplynutím zdaňovacího období prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně nebo i lhůtu zákonnou. Správce daně prodlouží lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení buď z vlastního podnětu nebo na základě žádosti. Tato lhůta může být prodloužena až o 3 měsíce, pokud jde o čistě tuzemské příjmy. V případě, že tyto příjmy tvoří i příjmy ze zahraničí, může být tato lhůta v odůvodněných případech prodloužena až o 10 měsíců. (Lichnovský, 2016; Zákon č. 280/12008 Sb. Daňový řád)

2.5 Sazba daně

Daň fyzických osob činí podle § 16 ZDP 15 % ze sníženého a zaokrouhleného základu daně. Základ daně se sníží o nezdanitelnou část základu daně a o odčitatelné položky. Takto získaný základ daně se zaokrouhluje na celá sta Kč dolů. Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je podle § 16b ZDP kalendářní rok. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Daň se podle § 16a ZDP zvyšuje o solidární zvýšení daně, které činí 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období a 48 násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení. Příjmy podle § 7 lze při vykázání ztráty ze samostatné činnosti o tuto ztrátu snížit. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

2.6 Uplatnění slev na dani, daňového zvýhodnění a nezdanitelných částek základu daně

Zákon o daních z příjmů poskytuje jak daňovým rezidentům, tak i daňovým nerezidentům různé daňové výhody. Mezi ně patří slevy na dani, daňové, zvýhodnění (§35c ZDP) a nezdanitelné částky základu daně. Mezi slevy na dani (§35 - 35bc ZDP) řadíme zejména slevu na poplatníka, slevu na studenta nebo slevu na manžela. Pod nezdanitelné částky základu

daně pak spadají především dary, zaplacené příspěvky na soukromé životní a penzijní spoření nebo zaplacené úroky z úvěru.

Daňový nerezident musí mimo běžných podmínek stanovených tímto zákonem pro uplatnění těchto daňových výhod splnit ještě podmínku další (s výjimkou základní slevy na poplatníka a slevy na studenta). Jeho celosvětové příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou osvobozeny musí mít nejméně z 90 % zdroj z příjmů na území ČR podle § 22 ZDP. Do těchto příjmů se nezahrnují příjmy, které byly podrobeny dani srážkové. Tato podmínka se však vztahuje pouze na rezidenty jiného státu EU nebo EHP a osoba, která není rezidentem ani jednoho tohoto státu tyto daňové úlevy nemůže uplatnit ani v případě, že by výše uvedenou podmínku splňovala. Výši těchto příjmů prokáže nerezident potvrzením zahraničního správce daně (Příloha IX). (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

2.7 Kurzové přepočty

Kurzy, které se používají pro daňové účely stanoví § 38 ZDP. Poplatník, který nevede účetnictví použije kurz jednotný kurz. Tento kurz je stanoven jako průměr směnného kurzu, který stanoví ČNB každý poslední den každého měsíce zdaňovacího období. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

Pokyn GFŘ D-36 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2017 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2017 stanoví následující kurzy:

Jednotné kurzy jsou stanoveny Pokynem GFŘ D-36 o stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2017 podle § 38 ZDP ve znění účinném do 31.12.2017. Tyto kurzy jsou v příloze P VII této práce. Tento pokyn k tomu dále stanoví, pokud není požadovaná cizí měna v kurzovním lístku, použije se přepočet přes libovolnou třetí měnu.

3 MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Význam smluv o zamezení dvojímu zdanění rostl s rozvojem mezinárodního obchodu. V 90. letech se začaly sjednávat ve vyšší míře. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění neřeší daně nepřímé, ale řeší především přímé daně, tj. daně z příjmů, daně z majetku a v některých případech i daně darovací a daně dědické. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou smlouvami práva mezinárodního uzavíranými po několika kolech jednání mezi smluvními stranami podle principů platných pro mezinárodní veřejné právo. Tyto smlouvy jsou projednávány v kompetenci několika ministerstev. V případě ČR jde o Ministerstvo financí a Ministerstvo zahraničních věcí. (Vyškovská, 2010)

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají trojí základní účel:

- Zejména mají zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy, které rozdělujeme na stát zdroje a stát daňové rezidence. Právě při uzavírání těchto smluv jednájí příslušné státy o tom, zda bude daný příjem zdaněn ve státě zdroje či ve státě daňové rezidence. Každá smlouva předpokládá jednu a více z metod zamezení dvojího zdanění, díky nimž, pokud je příjem zdaněn ve státě zdroje, druhý smluvní stát je smluvně zavázán dovolit příjemci příjmu tuto metodu zamezení dvojího zdanění. Ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění se určují přesná kritéria. Na základě těchto kritérií je právo na zdanění vyhrazeno buď pouze jednomu smluvnímu státu, nebo je toto právo na zdanění daňových cizinců částečně přiznáno státu zdroje, čímž dojde k rozdělení daňového výnosu. Smlouvy nedávají poplatníkům možnost výběru státu, kde mají být daňovým rezidentem.
- SZDZ si kladou rovněž za cíl přispět k boji proti daňovým podvodům a daňovým únikům na mezinárodní úrovni. Z těchto důvodů SZDZ umožňují spolupráci smluvních států a výměnu informací. V mnoha případech umožňují i vzájemnou pomoc při vymáhání daní, jakož i interpretaci a řešení sporných případů.
- Cílem SZDZ je také ochrana daňových poplatníků a zaručení právní jistoty při realizaci určitých mezinárodních transakcí, kdy daňový poplatník tak zná předem režim zdanění dané transakce. (Sojka, 2017; Vyškovská, 2010; Tepperová, Zídková, 2017)

Cílem SZDZ je rovněž zamezení dvojímu nezdanění, zajištění daňové nediskriminace, podpora hospodářských, kulturních a jiných vztahů a stejně tak zajištění objektivního rozdělení daňových výnosů mezi smluvní státy. (Nerudová, 2017)

Smlouvy můžeme rozdělit z hlediska, kterého se týkají nebo z podle smluvních stran. Z hlediska oblastí, kterých se tyto smlouvy mohou týkat je dělíme na:

- **omezené** – tento druh smluv se týká zdanění specifického druhu příjmů a vyskytují se zejména v zamezení dvojímu zdanění v mezinárodní silniční, letecké a námořní přepravě;
- **komplexní** – tyto smlouvy se týkají veškerých druhů příjmů. (Nerudová, 2017)

Podle smluvních stran můžeme SZDZ rozdělit na:

- **bilaterální** – smluvními stranami jsou zde dva státy a jedná se o nejčastější typ uzavíraných SZDZ. Existují dvě modelové konvence pro uzavírání tohoto typu SZDZ a odlišují se zejména kritérii, podle kterých se příslušnému smluvnímu státu stanovuje právo zdanit příjem. Jde o model OECD a model OSN. Spousta zemí má své vlastní modely, a ne všechny fungují na stejném principu (např. model USA), včetně ČR, kde tento model existuje pouze neoficiálně;
- **multilaterální** – v tomto případě je smluvních stran více a jsou poměrně neobvyklé. Mezi tyto smlouvy patří například tzv. severská smlouva (Nordic Treaty), uzavřená mezi Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem, Švédskem a Faerskými ostrovy. Další takovou smlouvou je tzv. CARICOM (Caribbean Community). Tato smlouva je založena na principu exkluzivního zdanění ve státě zdroje a striktně zakazuje zdaňování celosvětových příjmů poplatníka v tomto státě. Multilaterální smlouvu podepsaly například i státy Beneluxu nebo ČR, která uzavřela dvě multilaterální SZDZ s bývalými zeměmi RVHP. Předmětem jedné z těchto smluv bylo zamezení dvojího zdanění právnických osob, která neobsahovala ustanovení o metodách zamezení dvojímu zdanění a postupovalo se tak podle vnitrostátních daňových předpisů, a předmětem druhé bylo zamezení dvojího zdanění fyzických osob. Tyto smlouvy byly uzavřeny mezi ČSSR, Bulharskem, Maďarskem, Mongolskem, NDR, Rumunskem, Polskem a SSSR. (Nerudová, 2017)

3.1 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému ČR

Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu podle Ústavy. Stanoví-li mezinárodní smlouvy něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Vázanost ČR mezinárodními

smlouvami je rovněž zakotvena v článku 26 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou tedy nadřazeny zákonu o daních z příjmů a budou použity bez ohledu na to, kdy byl přijat zákon o daních z příjmů a kdy byla příslušná SZDZ uzavřena. Tento fakt je i stanoven v samotném § 37 ZDP podle které se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Tyto smlouvy však nejsou nadřazeny Ústavě, která je předpisem vyšší právní síly. Mezinárodní smlouvy by neměly zhoršovat postavení poplatníka oproti vnitrostátní úpravě. V případě, že pravidla vnitrostátního práva jdou nad rámec mezinárodního práva tím, že fyzickým či právnickým osobám zajišťují lepší právní postavení než normy mezinárodního práva, tak lze těchto práv využít, pokud to mezinárodní smlouvy výslovně nezakazují. (Vyškovská, 2010; Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

3.2 Modelová smlouva OECD

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle modelu OECD se vždy týkají rezidentů smluvních států a zahrnují zdaňování příjmů a majetku. Pro zamezení dvojímu zdanění nebo dvojímu nezdanění smlouvy zavádí obecné právo, kdy má každý ze zúčastněných států právo zdanit majetek či příjem, a výhradní právo, kdy právo zdanit příjem či majetek je ponechán státu, jehož je poplatník daňovým rezidentem. (Lang, 2013; Nerudová, 2017)

Tímto je zaručeno, že příjem nebo majetek nebude zdaněn dvakrát, nebo že bude zdaněn alespoň jednou. V případě zdaňování příjmů z dividend a úroků je omezená výše daně, kterou může stát zdroje aplikovat a stát daňové residence poplatníka, jemuž plyne tento příjem, musí povolit užití metody zamezení dvojímu zdanění. (Nerudová, 2017)

SZDZ podle modelu OECD obsahují také řadu speciálních ustanovení, například vzájemnou pomoc při výběru daní, řešení případů dohodou, výměnu informací mezi daňovými úřady smluvních států nebo vzájemnou pomoc při výběru daní. (Nerudová, 2017)

Strukturu Modelové smlouvy OECD uvádím v příloze P V.

3.3 Modelová smlouva EU

Cílem Evropské komise na přelomu století bylo vytvořit model „evropské konvence zamezení dvojího zdanění“ na principu modelu OECD. Na základě tohoto modelu by členské státy uzavíraly bilaterální a multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Myšlenka

Multilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění v EU existovala již řadu let a první model byl navržen již před více než 30 lety, avšak bez žádného výsledku. (Nerudová, 2017; Lang 2013)

Evropská komise navrhla tzv. model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění (EU Model Tax Convention), který byl postaven na modelu OECD. Tuto jedinou smlouvu by podepsaly všechny členské státy Evropských společenství a nahradila by dosud existující smlouvy modelu OECD. V současné době existuje podobná SZDZ mezi severskými zeměmi – tzv. severská smlouva (Nordic Treaty). Pokud by byla evropská smlouva postavená na modelu OECD, tak by bylo potřeba provést určité změny, aby byl model v souladu se Smlouvou o Evropských společenstvích. Jednalo by se především o:

- čl. 2 (Daně, na které se smlouva vztahuje) - V souladu se Smlouvou o Evropských společenstvích by se smlouva musela vztahovat i na daně z nemovitostí a dědictví;
- čl. 7 (Zisky podniků) – v souladu s principem, že stálou provozovnou by mělo být nakládáno jako s daňovým rezidentem, by i mechanismus určování příjmů stálé provozovny měl být stejný jako v případě dceřiné společnosti;
- čl. 10 (Dividendy) – měl by být v souladu se Směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech;
- čl. 11 a 12 (Úroky, Licenční poplatky) – tyto články by měly reflektovat směrnici o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a směrnicí o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb;
- články 10,11 a 12 by pak v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora musely obsahovat stejné sazby srážkových daní pro jednotlivé státy a měly by také obsahovat pravidla pro refundaci srážkové daně;
- čl. 24 (Řešení případů dohodou) – zde by neměl být v rozporu se Smlouvou o Evropských společenstvích v oblasti zákazu diskriminace;
- čl. 25 (Výměna informací) – zde by mělo dojít k doplnění ustanovení Arbitrážní konvence, která se vztahuje na spory v případě převodních cen;
- čl. 26 (Pomoc při výběru daní) – tento článek by měl obsahovat odkaz na směrnici o vzájemné výměně informací (Nerudová, 2017)

Návrh modelu evropské SZDZ byl tedy charakteristický následujícími skutečnostmi:

- obsah jednotlivých ustanovení byl pouze v rozsahu nezbytném k zajištění souladu s komunitárním právem (zejména se Smlouvou o Evropských společenstvích);
- obsahoval ustanovení, jež znemožňovala zneužití smlouvy;
- nové SZDZ by namísto členských států vyjednávala EU;
- daňovou politiku v oblasti SZDZ vzhledem k nečlenským státům by bylo nutno koordinovat;
- obsahoval rozhodčí doložku (rozhodčím orgánem byl navržen Evropský soudní dvůr);
- umožňoval aplikaci pouze jedné metody zamezení dvojímu zdanění, a to metody vyňetí;
- všichni rezidenti v EU, bez ohledu na rezidenství v daném státě, byli oprávněni využívat výhod plynoucích ze smlouvy, takže těchto výhod by mohli využívat i stále provozovny v případě, že by se nacházely ve státě EU. (Nerudová, 2017)

Podle Evropské komise by mělo být ustanovení evropské SZDZ ve formě doporučení a členským státům by bylo dovoleno zaujímat výhrady a doplňovat komentáře. Druhou možností bylo vyjednat model na základě Smlouvy o Evropských společenstvích a tato smlouva by pak mohla být podepsána všemi členskými státy. (Nerudová, 2017; Mzdová praxe, © 2018)

3.4 Modelová smlouva OSN

Ačkoli vedoucí roli v oblasti mezinárodního zdanění získala v polovině 50. let minulého století OECD se zájem OSN o tuto problematiku obnovil. Cílem OSN bylo podpořit zahraniční investice do rozvojových zemí a představilo Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi. (Vondráčková, 2016)

Modelová smlouva OSN rovněž představuje kompromis mezi zdaňováním ve státě zdroje příjmů a státě daňového domicilu. Na rozdíl od Modelové smlouvy OECD však klade větší důraz na zdaňování příjmů ve státě zdroje a snaží se tyto rozvojové země chránit před pouhým čerpáním příjmů z jejich zdrojů bez možnosti tyto příjmy podrobit zdanění. Model OSN předpokládá, že:

- budou brány v potaz související výdaje, takže při zdaňování příjmů z majetku v zahraničí bude zdaňován pouze čistý příjem;
- zdanění nebude dosahovat takové míry, aby odrazilo zahraniční investice;

- zároveň však očekává, že daňový výnos bude spravedlivě rozdělen se zemí, která kapitál poskytuje. (Vondráčková 2016; Nerudová, 2017)

Hlavní rozdíly mezi dvěma výše zmíněnými modely jsou především odlišnosti v ustanoveních týkajících se:

- stálé provozovny,
- zisku podniků,
- dividend,
- úroků,
- licenčních poplatků,
- zisků ze zcizení majetku,
- ostatních příjmů. (Nerudová, 2017)

Strukturu Modelové smlouvy OSN uvádím v příloze P VI.

3.5 Modelová smlouva USA

Spojené státy americké navrhly roku 1996 vlastní model SZDZ, ze které vycházejí ve všech svých uzavíraných smlouvách. Na základě tohoto modelu jsou státním příslušníkům USA zdaňovány jejich celosvětové příjmy a pro nerezidenty poté platí, že se v USA zdaňují jejich příjmy ze zdrojů na území USA. (Vondráčková, 2016)

3.6 Daňová rezidence fyzických osob podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění obecně uplatňují svůj postup při určování daňové rezidence, který je rozdílný od české legislativní úpravy. Příslušné podmínky určení daňové rezidence si vždy sjednávají smluvní státy. Rezidentství se obvykle zabývá článek 4 příslušné smlouvy a nejprve se odvolává na vnitrostátní předpisy obou smluvních států. Tyto smlouvy se tedy použijí až v případě, že se poplatník stal daňovým rezidentem v obou nebo v žádném ze smluvních států. (Sojka, 2017)

„Výraz „rezident smluvního státu“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení, místa založení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, které je podrobena zdanění v tomto státě

pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného“ (SZDZ s Chile)

Níže uvedená kritéria vycházejí ze SZDZ mezi Českou republikou a Chilskou republikou. Kritéria se aplikují postupně tak, jak jsou ve smlouvě uvedeny. Pokud nejsou jednotlivé pojmy ve smlouvě definovány, vychází se z vnitrostátních předpisů příslušného smluvního státu nebo komentáře k Modelové smlouvě OECD.

3.6.1 Stálý byt

Prvním kritériem při určení daňové rezidence podle SZDZ je stálý byt. Tohle kritérium je v souvislosti s druhým kritériem často dostačující.

„Jestliže fyzická osoba je podle ustanovení 1 rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno následovně:

Předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt;“ (SZDZ s Chile)

Podle komentáře k Modelové smlouvě OECD (OECD, 2017, str. 109-110, autorský překlad) se za stálý byt považuje byt, který je trvalý a je uzpůsoben a ponechán k trvalému pobytu na konkrétním místě a zároveň neslouží pobytům krátkodobým. V potaz může být brána jakákoliv forma bytu, není podstatné ani to, zda je byt vlastní nebo pronajatý. Klíčovým faktorem je stálost bytu. To znamená, že poplatník má byt k dispozici nepřetržitě, a ne pouze příležitostně pro krátkodobý pobyt (dovolené, obchodní cesty apod.). Pro příklad je uvedeno, že byt vlastněný poplatníkem nemůže být považován za byt, který je nepřetržitě k dispozici, pokud je pronajatý a fakticky předán jiné osobě tak, že poplatník již tento byt jinak nevyužívá a nemá možnost v něm zůstat.

Pokud by tedy měl poplatník možnost v tomto bytě nadále zůstat, mohl by být tento byt považován za stálý byt a určit tak na jeho základě daňovou rezidenci. Dojde-li tedy k situaci, kdy má FO stálý byt v obou smluvních státech, a splňuje tak podmínky daňové rezidence v obou těchto státech, postupuje se podle následujících kritérií.

3.6.2 Středisko životních zájmů

Další kritérium udává, že je rezidentem toho smluvního státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů).

„jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);“ (SZDZ s Chile)

Podle komentáře k Modelové smlouvě OECD (OECD, 2017, str. 110, autorský překlad) je nutné brát ohled na skutečnost, kde má poplatník rodinu a sociální vztahy, kde je zaměstnán, jeho politické, kulturní a další aktivity, stejně tak i na místo jeho podnikání nebo třeba odkud spravuje svůj majetek. Při určování daňové rezidence je potřeba posuzovat i jednání subjektu. Pokud osoba, která má bydliště v jednom smluvním státě a pořídí si bydliště i v druhém smluvním státě, přičemž si nadále ponechá bydliště v prvním smluvním státě tak fakt, že si ponechal první bydliště v prostředí, kde vždy žil, kde pracoval a kde má rodinu a majetek ve vlastnictví může dohromady s ostatními skutečnostmi svědčit o faktu, že si ponechal své středisko životních zájmů v prvním smluvním státě.

3.6.3 Místo, kde se obvykle zdržuje

Třetím kritériem je, že FO je rezidentem toho smluvního státu, ve kterém je nutné určit, kde se poplatník obvykle zdržuje.

„jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;“ (SZDZ s Chile)

Tento časový test nemůže být podle komentáře k Modelové smlouvě OECD (OECD, 2017, str. 113, autorský překlad) splněn pouhým vypočítáním dní, které strávil poplatník v každém státě a určit daňovou rezidenci podle nejvyššího počtu dní. V tomto bode se zkoumá četnost, délka a pravidelnost jednotlivých pobytů na území daného státu. Délka, četnost či pravidelnost není specifikovaná, určuje se u každého případu samostatně.

3.6.4 Státní občanství

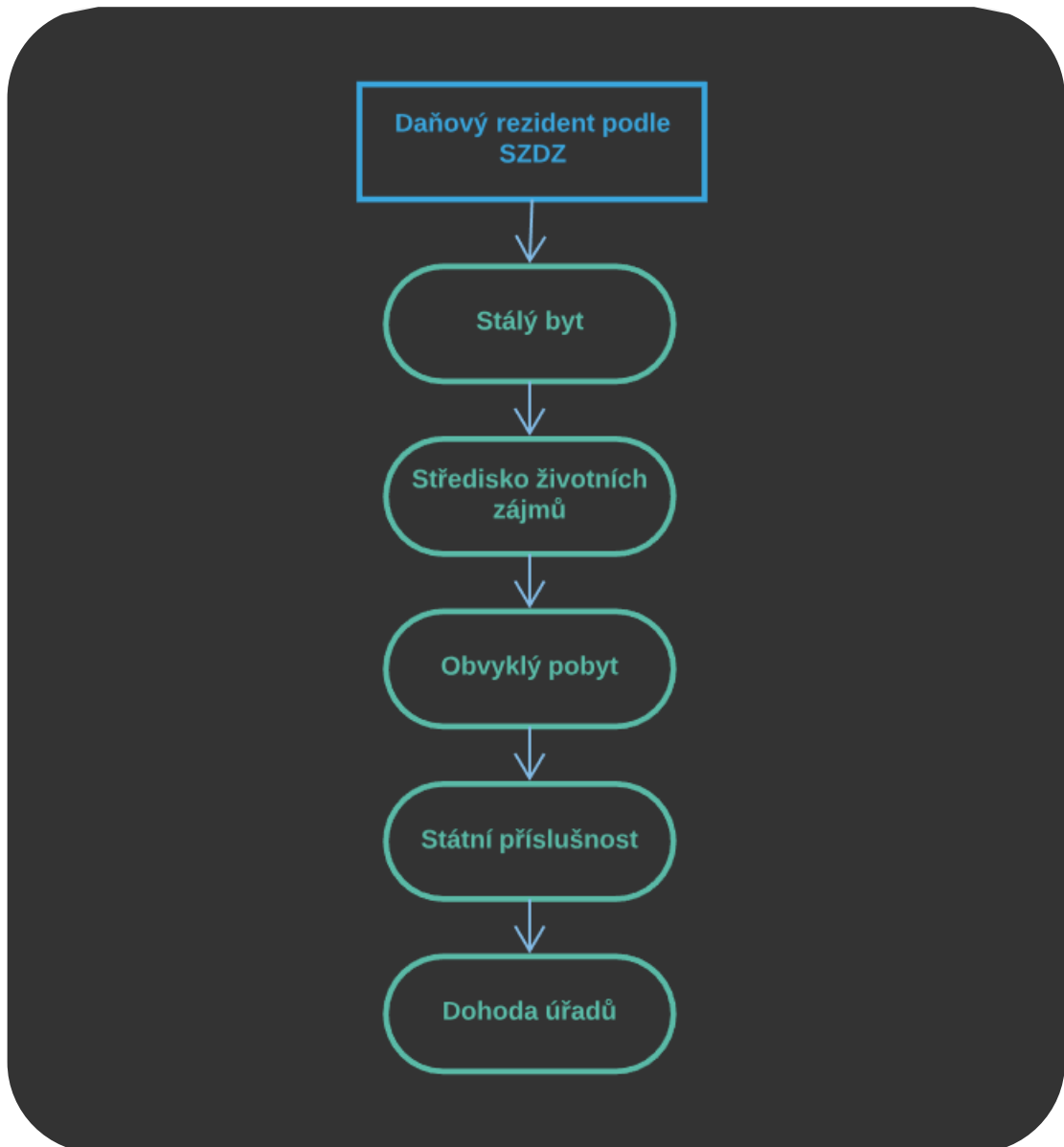
Pokud nelze daňovou rezidenci určit ani podle tohoto kritéria, nastupuje kritérium čtvrté. To předpokládá, že je poplatník rezidentem toho smluvního státu, jehož má státní občanství.

„jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;“ (SZDZ s Chile)

3.6.5 Dohoda příslušných státních orgánů

Nelze-li určit daňovou rezidenci podle dosud uvedených kritérií, řeší se daňová rezidence dohodou příslušných státních orgánů. Dohodou příslušných úřadů rozumíme dohodu na úrovni ministrů financí, resp. jejich zástupců. (Sojka, 2017)

„jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.“ (SZDZ s Chile)



Obrázek 3 Daňový rezident podle SZDZ (Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z SZDZ s Chile)

3.7 Metody výpočtu daně v rámci zamezení dvojímu zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění výrazně omezuje zájem daňových nerezidentů o ekonomické aktivity na území státu zdroje příjmů. Je tedy zřejmé, že hodnocení budoucího daňového zatížení patří k základním rozhodovacím kritériím investorů. Dvojí zdanění není zájmem ani státu rezidenta, protože omezuje investice i jiné ekonomické aktivity v zahraničí a vede k uzavírání a následnému zaostávání národní ekonomiky. K zamezení dvojímu zdanění tedy využíváme opatření jednostranná nebo dvoustranná.

Jednostrannými opatřeními zamezuje stát dvojímu zdanění ve vlastních daňových zákonech. Nemusí jít přímo o zamezení, které může být primárně přenecháno příslušným smlouvám o zamezení dvojího zdanění, může jít třeba jen o možnost uplatnění výhodnější metody zamezení dvojího zdanění, než kterou jim nabízí příslušná SZDZ nebo možnost zahrnutí zaplacené daně v zahraničí do daňově uznatelných nákladů.

Dvoustrannými opatřeními jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. (Sojka, 2017)

Existují celkem tři základní metody zamezení dvojímu zdanění. První metodou je zápočet daně, druhou vynětí příjmů ze základu daně a třetí je zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů.

Podle § 38f odst. 8 ZDP se v případě, že plynou poplatníkovi příjmy z několika států, s nimiž ČR uzavřela SZDZ, provede se vyloučení dvojího zdaní metodou prostého zápočtu za každý stát samostatně. V případě použití metody prostého zápočtu a metody úplného vynětí nebo metody vynětí s výhradou progrese, se provede nejprve vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí, a pak prostý zápočet. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

3.7.1 Metoda zápočtu (Credit system)

Metoda zápočtu je nejčastěji uplatňovanou metodou v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojímu zdanění. Příjmy jsou podle této metody zdaněny jak ve státě, jehož je poplatník daňovým rezidentem, tak ve státě zdroje příjmu. Poplatníkovi je poté na základě této smlouvy umožněno, aby si daň zaplacenou v zahraničí započtl na daňovou povinnost z celosvětových zdanitelných příjmů ve státě, jehož je daňovým rezidentem. Pro určení, jakou výší se nám započte daň zaplacená v zahraničí na daňovou povinnost v tuzemsku použijeme jednu ze dvou metod zápočtu. (DAUC, © 2018)

3.7.1.1 Metoda úplného zápočtu (*Full credit*)

Poplatník je oprávněn započíst si veškerou zaplacenou daňovou povinnost v zahraničí na daňovou povinnost z celosvětových zdanitelných příjmů ve státě, jehož je rezidentem. Tato metoda není v SZDZ téměř vůbec uplatňována, jelikož může být značně nevýhodná. V případě, že by příjem ve státě zdroje byl zdaněn vyšší sazbou, než která na něj připadá ve státě, ve kterém má poplatník daňový domicil, došlo by k situaci, kdy by daň zaplacená v zahraničí příliš snižovala daňovou povinnost nebo ji dokonce převyšovala. (Sojka, 2017)

3.7.1.2 Metoda prostého zápočtu (*Ordinary credit*)

Vzhledem k možné nevýhodnosti metody úplného zápočtu je v SZDZ uplatňována metoda, která svým principem zamezuje, aby byla z důvodu vyšší sazby daně ve státě zdroje příliš snižována daňová povinnost ve státě, jehož je poplatník daňovým rezidentem. Princip této metody spočívá v určení poměrné části daně připadající na zahraniční příjmy z celkové daňové povinnosti, čímž zjistíme maximální daň, kterou lze na daňovou povinnost v ČR započíst. Nelze tedy započíst vyšší procento daně i v případě, že byla skutečně odvedena. Pro tuto metodu není podle §38f odst. 8 ZDP možné použít součet příjmů ze zahraničí a vypočítat sazbu, ale je potřeba tento zápočet vypočítat pro každý zahraniční stát jednotlivě. Tím se zamezí dílčím kompenzačním výhod a nevýhod mezi různými zahraničními státy. (DAUC, © 2018)

$$\text{Daň k zápočtu} = \text{CDP} \times \frac{\text{Příjmy ze zdrojů v zahraničí snižené o související výdaje}}{\text{Celkový základ daně snižený o vyňaté příjmy před POZD}}$$

CDP = celková daňová povinnost

POZD = položky odčitatelné od základu (Vyškovská, 2016)

Metodu prostého zápočtu aplikuje poplatník prostřednictvím přílohy č. 3 k daňovému přiznání. Pokud podléhají jeho příjmy metodě zápočtu z více států, použije samostatný list k této příloze pro každý stát samostatně.

3.7.2 Metoda vynětí (*Exemption*)

Jedná se o další metodu užívanou v SZDZ, která poplatníka opravňuje snížit si daňovou povinnost ve státě, v němž je daňovým rezidentem, o daň zaplacenou v zahraničí a je tak dalším prostředkem k zamezení dvojího zdanění příjmů. Principem této metody je, že příjmy ze zahraničí jsou ve státě, jehož je poplatník daňovým rezidentem, ze zdanění vyjmuty

a nepodléhají tak v tomto státě žádnému zdanění. I tato metoda má různé formy, avšak je uplatňována podstatně méně než metoda prostého zápočtu. (DAUC, © 2018)

Metodu vynětí uplatní poplatník prostřednictvím formuláře daňového přiznání.

3.7.2.1 Metoda úplného vynětí (Full exemption)

Příjmy podléhající metodě úplného vynětí nevstupují ve státě, jehož je poplatník daňovým rezidentem, do základu daně a nepodléhají tak v tomto státě zdanění. Stát, jehož je poplatník rezidentem, nebere v úvahu příjmy se zdrojem v zahraničí při stanovování sazby daně pro tuzemské příjmy. (DAUC, © 2018)

3.7.2.2 Metoda vynětí s výhradou progresse (Exemption with progression)

U metody vynětí s výhradou progresse se příjmy ze zahraničí vyjímají ze zdanění, nicméně se k těmto příjmům přihlíží při stanovení sazby daně. Pro zbylé příjmy se vypočte sazba daně ze základu daně nesníženého o příjmy vyjmuté ze zdanění. Tato metoda zohledňuje progresivní daň daného státu, avšak v případě rovné daně dochází ke stejným výsledkům jako při aplikaci metody úplného vynětí. Rovněž případná povinnost zdanění příjmů solidární daní se má zkoumat až poté, co budou příjmy ze zdrojů v zahraničí ze zdanění v ČR vyňaty. (Sojka, 2017; DAUC, © 2018)

U této metody rozlišujeme 2 základní formy. První je metoda vrchního dílku, při které se výpočet daně z tuzemských příjmů ve státě rezidenta řídí takovým schématem, které předkládá, že příjmy dosažené v tuzemsku jsou ve výpočtu progresivní daně zařazeny nad příjmy dosažené v zahraničí. Tato metoda není v legislativě ČR ani uzavíraných smlouvách používána. (Sojka, 2017)

Druhou formou je metoda zprůměrování. Při této používané metodě se vypočítá průměrné daňové zatížení připadající na celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka a takto zjištěné procento daně se použije pro výpočet daně z příjmů tuzemských. (Sojka, 2017)

$$K = \frac{\text{Daň ze všech příjmů včetně příjmů vyňatých}}{\text{Celkový základ daně po odpočtu položek odpočitatelných od základu daně}}$$

K = Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů (Vyškovská, 2016)

3.7.3 Zaplacená daň v zahraničí jako daňově uznatelný náklad

Za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP daň z příjmů FO a PO. Nelze uznat ani podobné takové daně zaplacené v zahraničí s výjimkou uvedenou v §24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je daňově účinným výdajem zaplacená daň z nemovitých věcí a zaplacená daň z nabytí nemovitých věcí. Z tohoto tedy vyplývá, že i pokud by podnikatel vedl účetnictví, tak by tyto zaplacené daně byly daňově uznatelné až když by byly zaplacený, tedy staly by se výdajem. Daň z příjmů a daň darovací zaplacená v zahraničí je u daňových rezidentů výdajem pouze u zdanitelných příjmů, a to pouze v rozsahu, v němž tyto zaplacené daně nebyly započteny na daňovou povinnost poplatníka podle § 38f. Vzhledem k tomu, že nelze uplatnit daň zaplacenou v zahraničí u příjmů, které nejsou zahrnuty v základu daně, tak nemůžeme tyto zaplacené daně uplatnit v nákladech v případě, že jsme použili metodu vynětí. Tyto výdaje se uplatní ve zdaňovacím období, následujícím po zdaňovacím období, za než je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost. (Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů; Hnátek, 2018)

Možnost uplatnit zaplacenou daň jako výdaj existuje i u závislé činnosti, a to i v případě, že nebyla uzavřena příslušná SZDZ. Podle §6 odst. 13 ZDP je u daňového rezidenta základem daně příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž ČR neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zvýšený o povinné pojistné a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. V případě, že by se jednalo o stát, se kterým má ČR uzavřenou SZDZ je základem daně příjem ze závislé činnosti zvýšený o povinné pojistné a tento příjem lze snížit o daň zaplacenou z tohoto příjmu ve státě, s nímž ČR tuto smlouvu uzavřela, a to pouze v rozsahu, ve kterém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f v bezprostředně přechozím zdaňovacím období a zároveň se musí jednat o nezapočten daň z příjmů, které se zahrnují do základu daně. (Vyškovská 2016; Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)

3.8 Zákaz diskriminace a zásada rovnosti

3.8.1 Zákaz diskriminace podle smluv o zamezení dvojího zdanění

Podle modelové smlouvy OECD, která v článku 24 zakazuje smluvním státům různé formy daňových diskriminací, nesmí být státní příslušníci jednoho smluvního státu podrobeni

v druhém smluvním státě zdanění tíživějším nebo jakýmkoliv povinností s ním spojených, než kterému by byli podrobeni rezidenti prvního smluvního státu. Toto ustanovení se vztahuje i na osoby, které nejsou rezidenty ani jednoho ze smluvních států nebo i na osoby bez státní příslušnosti. (Sojka, 2017)

3.8.2 Zásada rovnosti a zákaz diskriminace podle Ústavy ČR a komunitárního práva

Zásada rovnosti je v ústavní rovině zakotvená v č. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 26 Paktu. Zásadě rovnosti v právech rozumíme tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle, ale neplyne z ní závěr, že by každému muselo být přiznáno jakékoliv právo. Ústavní soud ve své judikatuře aplikuje při posuzování neoprávněného zacházení mezi stejnými nebo srovnatelnými jednotlivci či skupinami test přímé diskriminace, který sestává z následujících otázek:

- Jde o srovnatelného jednotlivce nebo skupiny?
- Je s nimi nakládáno odlišně na základě některého ze zakázaných důvodů?
- Jde odlišné zacházení dotčenému jednotlivci k tíži?
- Je toto odlišné zacházení ospravedlnitelné, tj. sleduje legitimní zájem nebo a je přiměřené? (Sojka, 2017)

Daňovým rezidentům členských států EU zaručuje zásadu rovného nakládání zejména čl. 12 Smlouvy o založení Evropského společenství. Komunitární právo je interpretováno prostřednictvím Soudního dvora Evropské unie, který staví velkou část své rozhodovací praxe na nutnosti nenarušování zásady diskriminace. V souvislosti s nutností rovného nakládání s občany jiných členských států EU byly provedeny harmonizační změny zákona o daních z příjmů tak, aby některá ustanovení nemohla být považována za překážku základních svobod. Mezi takové změny patřilo například zajištění daně, které bylo vůči občanům EU zrušeno nebo možnost odečtu nezdanitelných částí, slev a daňového zvýhodnění v případě, že tyto osoby mají více než 90 % příjmů ze zdrojů na území ČR. (Sojka, 2017)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 ANALÝZA SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ U DANĚ Z PŘÍJMŮ

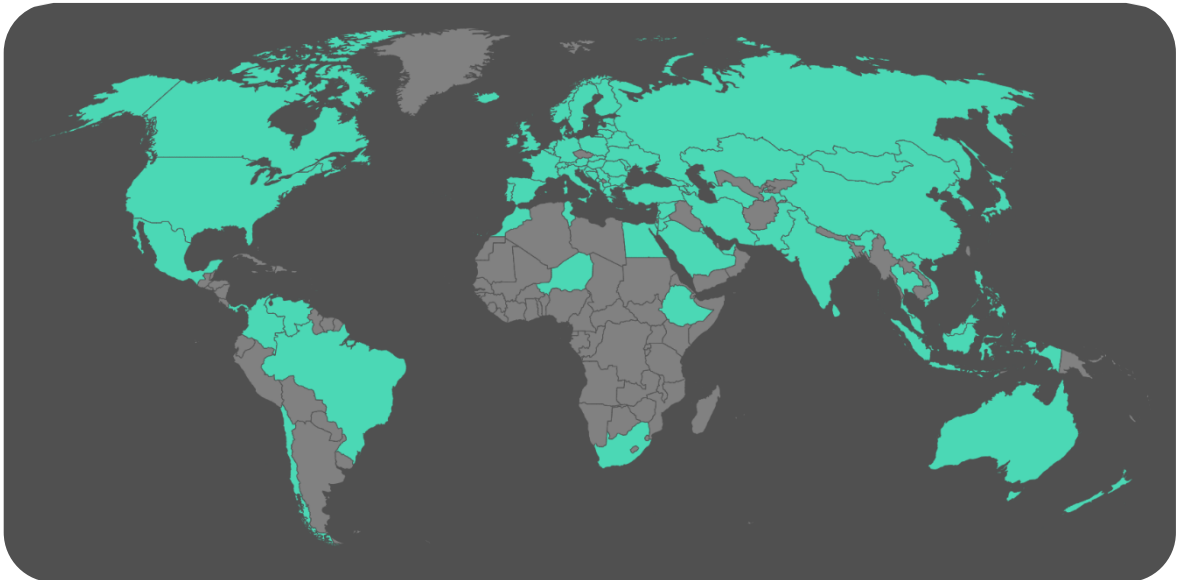
4.1 Způsob analýzy

Postupem analýzy pro tuto kapitolu je práce s MS Excel a SZDZ, které rovněž doplňují o grafické znázornění. V první řadě jsem vytvořil seznam uzavřených SZDZ s doplňujícími informacemi. Poté jsem prošel všechny smlouvy za účelem zjištění metod zamezení dvojího zdanění z textu těchto smluv pro jednotlivé státy, zejména však ČR. V dalším kroku jsem zjistil celkový počet uzavřených smluv s ČR a rozčlenil je podle kontinentů. V případě Evropy jsem provedl ještě detailnější členění na státy EU, EHP, smluvní státy a státy nesmluvní. Poté jsem využil z několika smluv různá její ustanovení a pokusil se přiblížit význam těchto ustanovení a rovněž je ještě více objasnit na situacích, ke kterým běžně dochází.

4.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění celosvětově

V současné době má ČR 88 uzavřených SZDZ. Poslední takovou smlouvou je smlouva s Turkmenistánem, která vstoupila v platnost dne 27. 3. 2018. Tato smlouva doposud nebyla uveřejněna ve Sbírce zákonů ani ve Sbírce mezinárodních smluv. Nejstarší uzavřenou smlouvou je Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, která byla uveřejněna ve Sbírce zákonů jako smlouva č. 138/1974 Sb. a je dosud platná. Neznamená to však, že do té doby nebyly takové smlouvy uzavírány, pouze byly například místo starých smluv uzavřeny nové, jako v případě Kypru nebo Slovenska. ČR má uzavřené smlouvy s většinou světově ekonomicky významných států.

Nejčastěji užívanou metodou zamezení dvojího zdanění je metoda prostého zápočtu. Druhou nejčastější metodou je pak vynětí s výhradou progresu.



Obrázek 4 Státy s uzavřenou SZDZ s ČR (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)



Obrázek 5 Celkový počet uzavřených SZDZ v letech (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)

Nejstarší uzavřená smlouva je z roku 1974 s již zmíněným Nizozemím, po ní pak byly uzavřeny smlouvy s Japonskem (1978), Srí Lankou (1979) a Švédskem (1980). Od té doby se počet uzavřených smluv poměrně hodně zvyšoval (Obrázek 5), nejvíce v letech 1991-2000, nicméně i v dalších letech nebyl počet uzavřených smluv zanedbatelný. V roce 2010 dosáhl již počtu 72, což je 8 násobek hodnoty před 20 lety. K dubnu 2018 je počet uzavřených

smluv 88. Poslední uzavřenou smlouvou je smlouva s Turkmenistánem, která vstoupila v platnost dne 27.03.2018 a konečný počet uzavřených smluv je v současné době 88.



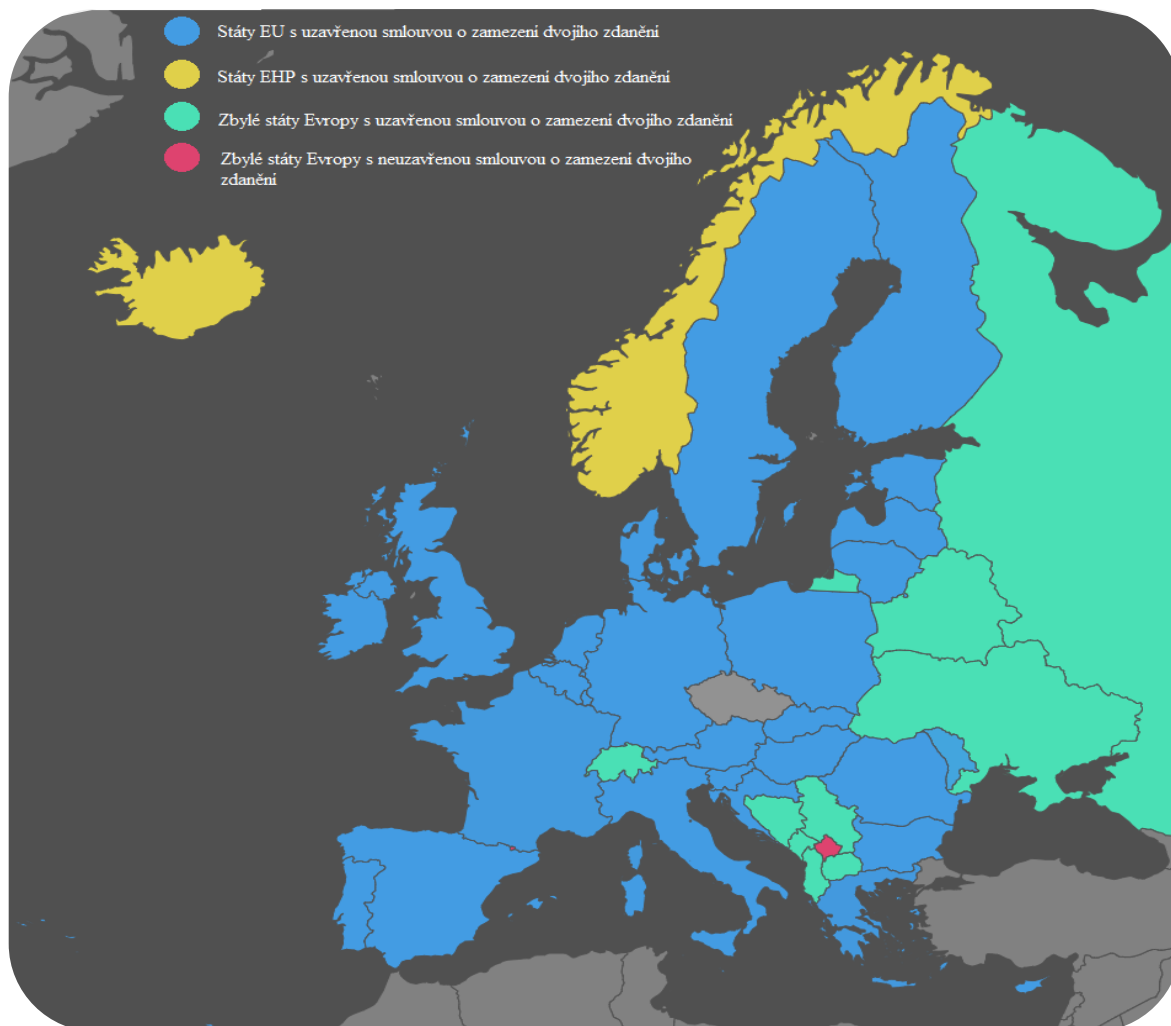
Obrázek 6 Počet uzavíraných SZDZ v letech celosvětově (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)

Od nejstarší uzavřené smlouvy, se do roku 1990 uzavřelo pouze několik málo dalších smluv. Nejvyšší nárůst uzavíraných smluv s ČR byl v letech 1991-2000 (Obrázek 6). Během těchto let se počet smluv zvýšil o 39. Za tímto nárůstem mohlo stát i rozdělení Československa a také fakt, že předešlé smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly již zastaralé. Poté došlo k poklesu počtu uzavíraných smluv, který se na 15 let ustálil a za poslední 3 roky vstoupily v platnost prozatím 3 smlouvy, což značí pravděpodobný výrazný pokles v počtu uzavřených smluv v období od roku 2015 do 2020.

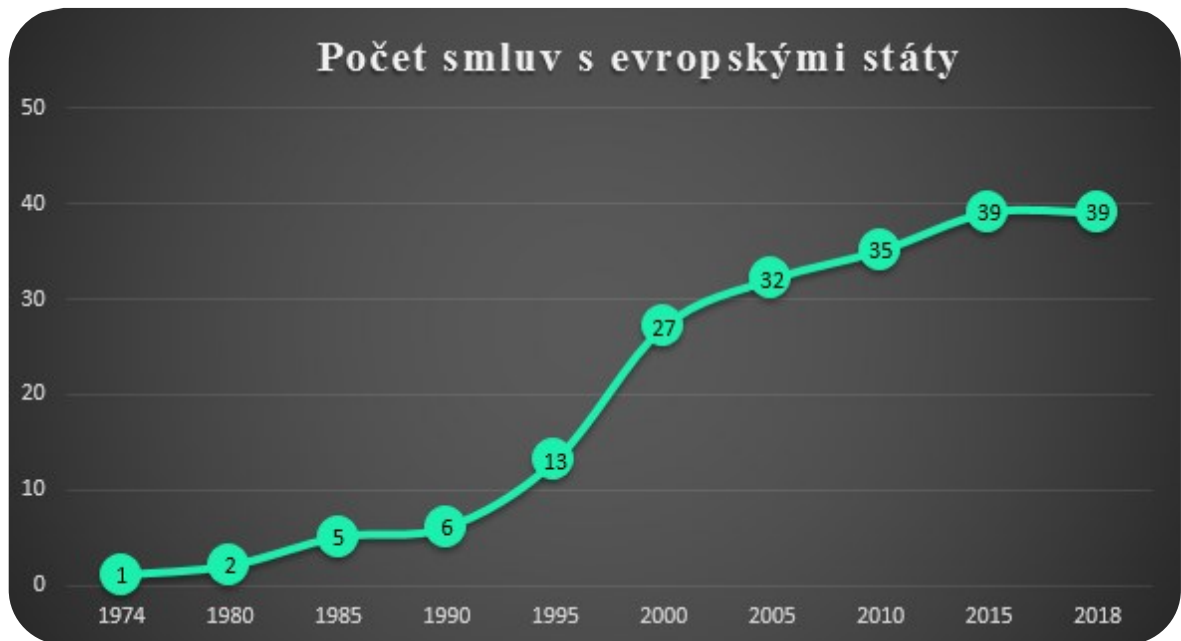
4.3 Smlouvy se státy EU

V současné době má Česká republika uzavřených 39 SZDZ se 40 zeměmi Evropy. Z toho celkem 27 smluv je uzavřených se státy Evropské unie, další 3 smlouvy jsou uzavřené se státy Evropských hospodářských prostor a zbylých 9 smluv je uzavřených se státy mimo EU a EHP. Mezi smluvní státy nepatřící ani do EU a EHP patří Albánie, Bělorusko, Bosna a Hercegovina, Černa Hora, Makedonie, Moldavsko, Rusko, Srbsko, Švýcarsko a Ukrajina. Mezi nesmluvní státy na území Evropy patří Andorra, Kosovo, Monako, San Marino a Vatikán.

Nejčastěji uplatňovanou metodou zamezení dvojího zdanění u příjmů ze zaměstnání a příjmů z nezávislého povolání ve smlouvách sjednávaných s Českou republikou je metoda prostého zápočtu a další sjednávanou metodou je metoda vynětí s výhradou progrese. V případě, že je tabulkách uvedených v příloze P III uvedeno „Metoda prostého zápočtu“ bez další identifikace státu, rozumíme tím aplikaci metody na daňového rezidenta ČR. Nicméně z principu těchto metod se lze domnívat, že vnitrostátními předpisy daných států je tato metoda upravena tak, aby přespříliš nesnižovala daňovou povinnost. V těchto tabulkách se dozvíte den vstupu v platnost příslušné SZDZ, Sbírku zákonů, nebo Sbírku mezinárodních smluv, ve které byla tato smlouva zveřejněna, a také příslušnou metodu zamezení dvojího zdanění pro každý smluvní stát.

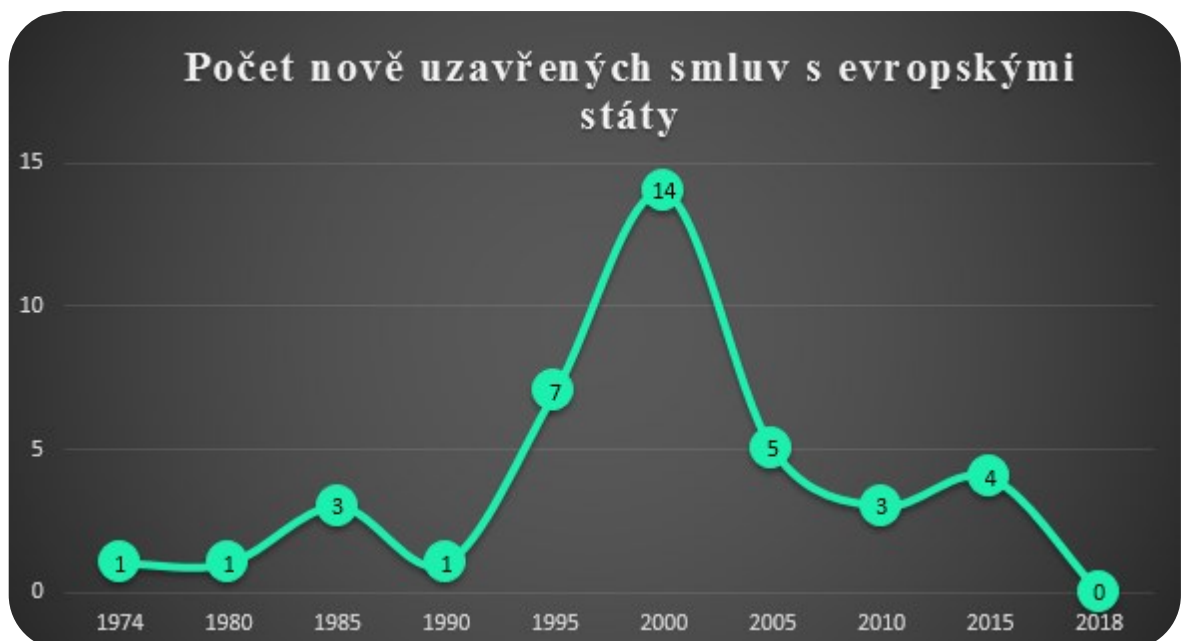


Obrázek 7 Státy Evropy ve vztahu k SZDZ (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)



Obrázek 8 Počet smluv se státy Evropy v letech (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)

Ze zdejšího grafu je zřejmé (Obrázek 8), že největší zájem ČR byl na uzavírání smluv se státy Evropy. Většina prvních smluv byla uzavírána právě s těmito státy a se státy mimo Evropu pouze výjimečně. I zde je vidět nejvyšší nárůst po rozdělení Československa.



Obrázek 9 Počet uzavíraných SZDZ se státy Evropy v letech (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)

Podle obrázku 9 počet nově uzavřených smluv s evropskými státy v letech 1974 až 1985 rostl pouze v mírném tempu a v roce 1990 byla dokonce uzavřena pouze jedna smlouva. Poté nastal velmi vysoký nárůst v počtu uzavíraných smluv a svého vrcholu dosáhl v letech 1995 až 2000. V dalších letech byly již uzavírány smlouvy s méně ekonomicky významnými zeměmi nebo byly uzavírány smlouvy nové místo původních.

4.3.1 Vstup smlouvy v platnost a nabytí účinnosti

Vstup smlouvy v platnost je uveden na konci smlouvy a závisí na tom, jak se příslušné státy uzavírající smlouvu dohodnou a rovněž na jejich vnitřních předpisech.

Podle článku 27 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku podléhá tato Smlouva ratifikaci a vstoupí v platnost dnem výměny ratifikačních listin.

„1. Tato smlouva podléhá ratifikaci. Ratifikační listiny budou vyměněny co možná nejdříve.

2. Smlouva vstoupí v platnost dnem výměny ratifikačních listin a její ustanovení se budou provádět:

a) Pokud jde o daně vybírané srážkou u zdroje, na příjmy vyplácené nebo připisované k 1. lednu v kalendářním roce následujícím po roce, v němž Smlouva vstoupí v platnost, nebo později;

b) Pokud jde o ostatní daně z příjmů a daně z majetku, na příjmy nebo majetek za každý daňový rok začínající 1. ledna v kalendářním roce následujícím po roce, v němž Smlouva vstoupí v platnost, nebo později.

3. Dnem, kdy se začne provádět tato smlouva v souladu ustanoveními tohoto článku, ve vztahu mezi Českou republikou a Slovenskou republikou přestane být v platnosti a přestanou se provádět ustanovení smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, která byla podepsána v Bratislavě dne 23. listopadu 1992.“ (SZDZ se Slovenskem)

K výměně ratifikačních listin došlo dne 14. 7. 2003 a smlouva tak tímto dnem vstoupila v platnost. Její ustanovení však nabyla účinnosti až prvního dne kalendářního roku následujícího po roce, v němž Smlouva vstoupila v platnost. To v tomto případě znamená, že ačkoli smlouva vstoupila v platnost v červenci 2003, účinnosti nabyla až 1. 1. 2004 a toho samého dne se přestala provádět ustanovení předchozí Smlouvy z roku 1992.

K nabytí platnosti však nemusí vždy docházet před nabytím účinnosti, například u Smlouvy s Nizozemím, došlo k nabytí platnosti smlouvy 5. 11. 1974, avšak na základě článku 31 této smlouvy se její ustanovení aplikovala již od 1. 1. 1972. (SZDZ s Nizozemskem)

Smlouvy se obvykle uzavírají ve 3 zněních, a to ve znění příslušném pro dané státy a ve znění anglickém, přičemž je rozhodující anglický výklad, dojde-li se k odlišnému výkladu. Česká republika tedy v případě Nizozemí uzavřela smlouva ve 2 stejnopisech, každý v českém, anglickém a nizozemském jazyce. Pokud by došlo k odlišnosti výkladu českého a nizozemského jazyka, bylo by rozhodující anglické znění. Výjimkou je z pochopitelných důvodů Slovensko, se kterým bylo uzavřeno pouze znění české a slovenské, přičemž obě tato mají stejnou platnost. (SZDZ s Nizozemskem, SZDZ se Slovenskem)

4.3.2 Osoby a daně, na které se smlouva vztahuje

Každá SZDZ vymezuje osoby a daně, na které se smlouva vztahuje. Toto vymezení je obsaženo zpravidla v článcích 1 a 2 těchto smluv. V případě osob, na které se smlouva vztahuje docházelo postupem času k určitému vývoji. Dříve toto ustanovení obsahovalo pojem bydlíšťe, nyní se však užívá pojmu rezident.

Pod pojmem bydlíšťe rozumíme bydlíšťe trvalé, uzpůsobené k trvalému pobytu, přičemž není rozhodující, zda je byt vlastněný, nebo pronajatý. Byt tedy musí tato osoba k dispozici nepřetržitě. Novější modely smluv však již zahrnují pojem rezident, který bývá ve smlouvách samostatně definován obvykle v článku 4.

Například u Smlouvy se Slovenskem nalezneme v článku 1, že „*Tato smlouva se vztahuje na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.*“, oproti tomu u Smlouvy s Nizozemskem, která je téměř o 30 let starší nalezneme, že „*Tato smlouva se vztahuje na osoby, které mají bydlíšťe či sídlo v jednom nebo v obou státech.*“.

Vzhledem k tomu, že základním kritériem pro určení daňové rezidence je v naprosté většině kritérium bydlíšťe, nezpůsobuje tato rozdílnost nemožnost aplikovat příslušnou smlouvu a dosáhnout tak svého účelu, tedy omezení až zamezení dvojího zdanění nebo nezdanění.

Smlouvy rovněž vymezují daně, na které se vztahují a zpravidla zahrnují všechny daně z příjmu a z majetku. Vzhledem k období, na které jsou smlouvy uzavírány je podstatné, že se smlouvy budou vztahovat i na jakékoliv daně stejného nebo v podstatě podobného charakteru, které vzniknou vedle nebo místo současných daní.

„1. Tato smlouva se vztahuje na daně z příjmu a z majetku ukládané jménem některého ze smluvních států nebo jeho nižších správních útvarů nebo místních úřadů, ať je způsob vybírání jakýkoli.

2. Za daně z příjmu a z majetku se považují všechny daně vybírané z celkového příjmu, z celkového majetku nebo z částí příjmu nebo majetku, včetně daní ze zisků ze zcizení movitého majetku nebo nemovitého majetku, daní z celkového objemu mezd či platů vyplácených podniky a rovněž daní z přírůstku majetku.

3. Současné daně, na které se tato smlouva vztahuje, jsou zejména:

a) ve Slovenské republice:

(i) daň z příjmů fyzických osob;

(ii) daň z příjmů právnických osob;

(iii) daň z nemovitostí;

(dále jen „slovenská daň“);

b) v České republice:

(i) daň z příjmů fyzických osob;

(ii) daň z příjmů právnických osob;

(iii) daň z nemovitostí;

(dále jen „česká daň“);

4. Tato smlouva se bude rovněž vztahovat na jakékoliv daně stejného nebo v podstatě podobného druhu, které budou ukládány po dni podpisu této smlouvy vedle nebo místo současných daní. Příslušné úřady smluvních států si vzájemně sdělí veškeré podstatné změny uskutečněné v jejich příslušných daňových právních předpisech.“ (SZDZ se Slovenskem)

Na základě tohoto ustanovení se tato smlouva vztahuje na veškeré zde uvedené daně, uložené smluvním státem poplatníkovi a rovněž na veškeré budoucí stejné nebo podobné daně. Zcela jiný výčet daní nalezneme například v SZDZ s Nizozemím, která v tomto ustanovení obsahuje ještě staré daně (daň zemědělská, domovní, z příjmu obyvatelstva, ze mzdy, z příjmů literární a umělecké činnosti a odvod ze zisku a daň ze zisku), nicméně však právě díky takovému ustanovení se tato smlouva vztahuje i na daně v současné době bez nutnosti změny mezinárodní smlouvy. (SZDZ s Nizozemím)

4.3.3 Rezident

V tomto, podle mého názoru ze všech nejdůležitějších, ustanovení si smluvní státy sjednávají postup určení daňové rezidence osoby, tedy podle zde sjednaných kritérií se určí, kde bude tato osoba danit své celosvětové příjmy v případě, že ho podle svých vnitrostátních zákonů považují za daňového rezidenta oba smluvní státy.

„1. Výraz „rezident smluvního stát“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, které je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.

2. Jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, určí se její postavení následujícím způsobem:

a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze tohoto státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho stát, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);

b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;

c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;

d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

3. Jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího skutečného (hlavního) vedení. V případě pochybností upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázkou vzájemnou dohodou.“ (SZDZ se Slovenskem)

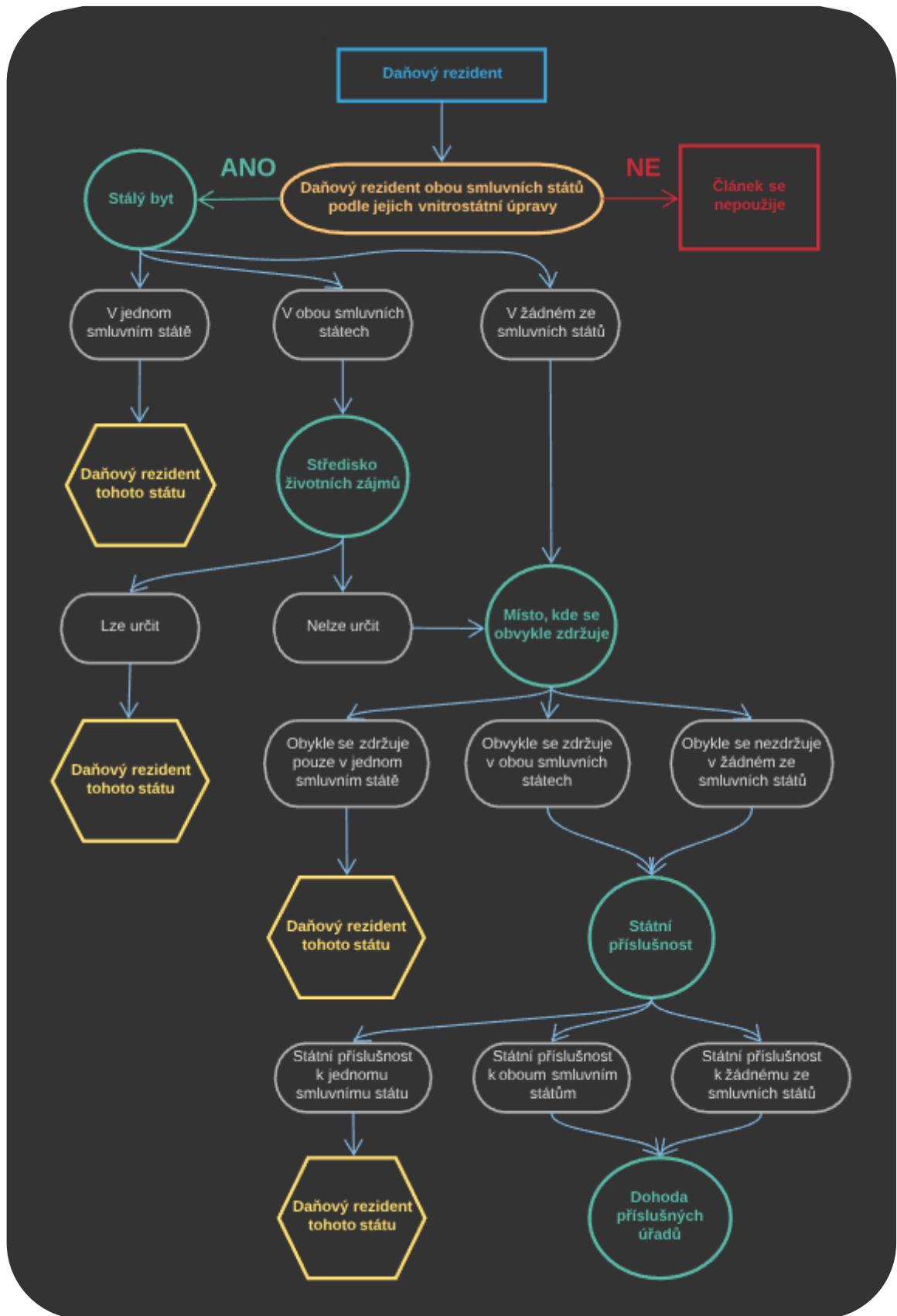
Tento článek nejprve odkazuje na vnitroprávní předpisy smluvních států. Pokud by jeden ze států danou osobu za rezidenta nepovažoval, tento článek by se nevyužil. Rezidentem smluvního státu se tedy stává osoba mající v tomto státě bydliště či trvalý pobyt.

Rezidentem smluvního státu se podle tohoto ustanovení nestává osoba, které v tomto státě nepobývá, ale má příjmy ze zdrojů tohoto státu. Pokud by měla osoba být ve dvou státech, z toho jeden by byl dlouhodobě pronajatý a druhý vlastněný, nemohlo by být podle této skutečnosti rozhodnuto o daňové rezidenci.

V případě, že se osoba stane rezidentem obou smluvních států z důvodu bydliště, zkoumají se jeho osobní a hospodářské vztahy, resp. středisko životních zájmů ve smluvních státech. Zde se například zkoumá, ve kterém z obou smluvních států má rodinu, lékaře, přítelkyni, kde vykonává zaměstnání nebo kde si staví dům s cílem se zde usadit.

Není-li možné ani podle tohoto kritéria rozhodnout jeho daňovou příslušnost, posuzuje se podle toho, kde se tato osoba obvykle zdržuje. Zde se nezkoumá délka pobytu, jak je to mu v případě českého Zákona o daních z příjmů, který považuje za daňového rezidenta poplatníka automaticky v případě, že pobýval na území ČR déle než 183 dní v kalendářním roce a nerozlišuje přitom četnost pobytů, ale v případě SZDZ se posuzuje četnost, délka i pravidelnost těchto pobytů jako celek. Toto kritérium by tak mohlo být rozhodující u osoby, která část roku tráví v jednom ze smluvních států a část roku v druhém.

Pokud není ani zde jednoznačná daňová příslušnost určitému státu, považuje se za takový stát ten, jehož je tato osoba státním příslušníkem, podle článku 3 této Smlouvy je státním příslušníkem osoba mající v tomto státě státní občanství, a není-li příslušníkem ani jednoho z nich, nebo je-li státním příslušníkem obou těchto států, musí tuto otázku vyřešit příslušné úřady vzájemnou dohodou. Příslušnými úřady rozumíme podle článku 3 této Smlouvy ministra financí nebo jeho zmocněného zástupce v případě České i Slovenské republiky.



Obrázek 10 Daňový rezident FO podle SZDZ se Slovenskem (Zdroj: Vlastní zpracování článku 4 „Rezident“ SZDZ se Slovenskem)

Právnícké osoby se stávají daňovými rezidenty tohoto státu, v němž mají skutečné místo vedení. Skutečným místem vedení rozumíme místo, kde jsou přijímána rozhodnutí na úrovni nejvyššího managementu, ovlivňujícího chod a směřování celého podniku. Pokud by tedy podnik vykonával činnost ve více státech, místem vedení, a tedy i státem daňové rezidence, by byl stát, na jehož území by byla uskutečňována zásadní rozhodnutí pro chod podniku jako celku.

4.3.3.1 Příklady

Příklad č. 1 - Student

Student, rezident a občan SR, má pronajatý byt, který je mu trvale k dispozici v ČR a studuje na místní univerzitě. O víkendech zde buď pracuje nebo jezdí za rodinou na Slovensko. Do doby, než zde začal studovat zde nepobýval.

Řešení: Tento student se nebude považovat za českého rezidenta, jelikož se zde zdržuje pouze za účelem studia.

Příklad č. 2 – Zaměstnanec bydlící na Slovensku

Občan SR, bydlící na hranicích s ČR jezdí za prací každý den do sousedního města v České republice. Pobývá zde tak většinu roku alespoň po část dne.

Řešení: Podle článku 4 „Rezident“ nelze považovat za daňového rezidenta osobu pouze z toho důvodu, že má příjmy ze zdrojů v tomto státě. Rovněž tato osoba nemá v ČR bydliště, takže SZDZ se Slovenskem vylučuje daňovou rezidencí v ČR. ČR má právo na zdanění tohoto příjmu.

Příklad č. 3 – Bývalý zahraniční student

Občan SR vystudoval před několika lety univerzitu v ČR a od té doby zde stále bydlí, trvalé bydliště si ponechal na Slovensku. Během studia si našel v ČR přítelkyni, se kterou se usadili v pronajatém bytě ve Zlíně a po ukončení studií si zde našel stálou práci. Za rodiči již jezdí pouze na návštěvu.

Řešení: Tato osoba se stane daňovým rezidentem ČR, jelikož se zde nezdržuje pouze za účelem studia a trvalý byt má v obou státech. Nicméně fakt, že za rodiči již jezdí pouze na návštěvu a v ČR si našel přítelkyni a stálou práci svědčí o tom, že se jeho středisko životních zájmů přesunulo do ČR, což je další kritérium rozhodné pro určení daňové rezidence.

4.3.4 Příjmy ze zaměstnání

Toto ustanovení smluv přiznává právo smluvním státům na zdanění příjmů ze zaměstnání při splnění určitých podmínek. V případě, že by osoba zaměstnaná u zaměstnavatele v prvním smluvním státě pracovala pro tohoto zaměstnavatele v druhém smluvním státě, nárok na zdanění těchto příjmů by měl tento druhý stát až po nesplnění níže uvedených podmínek. Tyto podmínky musí být splněny všechny současně, jinak nárok na zdanění těchto příjmů druhému státu, tedy státu, na jehož území je činnosti vykonávána, nezaniká.

„1. Platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání, podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny z něj pobírané zdaněny v tomto druhém státě.

2. Odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání vykonávaného ve druhém smluvním státě, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění jen v prvně zmíněném státě, jestliže všechny následující podmínky jsou splněny:

a) příjemce je zaměstnán ve druhém státě po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce, a

b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu, a

c) odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel v druhém státě.

3. Do počítání období zmíněných v odstavci 2 písm. a) se zahrnují následující dny:

a) všechny dny fyzické přítomnosti včetně dní příjezdů a odjezdů a

b) dny strávené mimo stát výkonu zaměstnání, jako jsou soboty a neděle, státní svátky, dovolené, a služební cesty přímo spojené se zaměstnáním příjemce v tomto státě, po kterých bylo v činnosti na území tohoto státu pokračováno.

4. Výraz „zaměstnavatel“ zmíněný v odstavci 2 písm. b) označuje osobu, která má právo na vykonanou práci a která nese odpovědnost a riziko spojené s vykonáváním práce.

5. Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku mohou být odměny pobírané z důvodu zaměstnání vykonávaného na palubě lodi, člunu, letadla nebo v železničním nebo silničním

vozidle, které je provozováno v mezinárodní dopravě, zdaněny ve smluvním státě, v němž se nachází místo skutečného (hlavního) vedení podniku.“ (SZDZ se Slovenskem)

V případě, že daňový rezident prvního státu vykonávající zaměstnání v druhém smluvním státě pobývá na jeho území déle než 183 dní v jakémkoliv 12 měsíčním období a odměny by byly vypláceny zaměstnavatelem, který není rezidentem druhého smluvního státu, ve kterém je zaměstnání vykonáváno a byly by vypláceny jeho stálou provozovnou, umístěnou kdekoli jinde než ve státě, kde je zaměstnání vykonáváno, nárok na zdanění takového příjmu by měl stále první stát. Pokud by však došlo k porušení jakékoliv z těchto podmínek, např. přesáhnutím časového testu 183 dní, získal by nárok na zdanění takového příjmu druhý zmíněný stát od počátku výkonu zaměstnání. Stát zdroje příjmů by rovněž získal právo na zdanění tohoto příjmu v případě, že by se tato osoba stala jejím rezidentem.

Vzhledem k tomu, že toto ustanovení obsahuje část o počítání doby, mohl by leckdo nabýt dojmu, že bez tohoto ustanovení by se do tohoto časového testu počítaly jenom dny strávené výkonem činnosti v zaměstnání. Modelová smlouva OECD však neobsahuje ustanovení o způsobu počítání dní a komentář k Modelové smlouvě OECD (OECD, 2017, s. 312, autorský překlad) k tomu dodává, že by se do těchto dnů zahrnuly veškeré dny, byť i částečné přítomnosti, dny příjezdů, odjezdů, svátky, soboty, neděle, dovolené, nemoci (pokud by mu zdravotní stav nebránil v odjezdu) a rovněž i dny školení nebo dny, kdy zaměstnanec nemůže vykonávat práci např. z důvodu prodlevy v dodávce materiálu. Pokud by tedy zaměstnanec strávil výkonem zaměstnání 5 pracovních dní a v sobotu a neděli činnost nevykonával, poté v pondělí zase zaměstnání vykonával, započítaly by se tyto dny do časového testu a celkový počet započítaných dní by byl 7.

Poslední, 5. odstavec, přiznává nárok na zdanění státu, v němž má zaměstnavatel zaměstnance místo skutečného vedení podniku. To v praxi znatelně usnadňuje určení státu, ve kterém má být příjem zdaněn. Vezmeme-li totiž v potaz např. pilota dopravního letounu, dostali bychom se k prakticky neřešitelné situaci nebo minimálně do situace velice komplikované, vyžadující vysoké náklady na vyřešení.

4.3.5 Nezávislá povolání

Dnes již neuplatňovaný samostatný článek. U novějších smluv je součástí definice v článku 3, který stanoví, že výraz „činnost“ zahrnuje i vykonávání svobodného povolání a jiných činností nezávislého charakteru. V takovém případě je tedy nezbytné postupovat podle článku 5 „Stálá provozovna“. V případě, že takovéto osobě stálá provozovna nevznikne,

podléhají jeho příjmy z takové činnosti pouze ve státě, jehož je daňovým rezidentem. (SZDZ se Slovenskem)

Následující znění, uplatňované zejména ve starších smlouvách, nicméně občas se objevuje i ve smlouvách novějších, přiznává nárok na zdanění státu, jehož je poplatník daňovým rezidentem, pokud mu nevznikne v druhém státě stálá základna, resp. stálá provozovna. Pokud mu takováto stálá základna vznikne, získává nárok na zdanění i stát, ve kterém poplatníkovi takováto provozovna vznikla, avšak pouze z příjmů, které plynou z této provozovny. Toto znění je tedy ve výsledku totožné se zněním uplatňovaným v novějších SZDZ.

„1. Příjmy, které rezident jednoho smluvního státu pobírá ze svobodného povolání nebo jiné nezávislé činnosti podobného charakteru, podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud příjemce nemá obvykle k dispozici v druhém státě stálou základnu k výkonu svých činností. Jestliže má k dispozici takovou stálou základnu, mohou být příjmy zdaněny v druhém smluvním státě, avšak pouze v rozsahu, v jakém je lze přičítat k této stálé základně.

2. Výraz „svobodná povolání“ zahrnuje obzvláště nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelské, jakož i samostatné činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.“ (SZDZ s Polskem)

Příklad č. 1 – Zahraniční živnostník

Občan SR, česká daňový nerezident, postavil skříně české rodině na území ČR, za což inkasoval peníze. Činnost, kterou tento občan na území ČR vykonával nevedla ke vzniku stálé provozovny.

Řešení: ČR nemá právo na zdanění takového příjmu, jelikož tato činnost na území ČR nevedla ke vzniku stálé provozovny v souladu se SZDZ se Slovenskem. Občan SR tedy zdaní tyto příjmy pouze ve státě jeho daňové rezidence.

4.3.6 Vyloučení dvojího zdanění

Toto klíčové ustanovení opravňuje příslušný stát zahrnout příjem do základu daně nebo mu přikazuje takový příjem osvobodit. V tomto článku tedy dochází k přiznání práva nebo povinnosti státu na užití příslušné metody zamezení dvojího zdanění.

Níže uvedené znění patří mezi jedno z nejčastějších ve smlouvách uzavíraných Českou republikou. Toto změní nejmenuje konkrétní smluvní stát a místo toho užívá neurčité pojmy „rezident jednoho smluvního státu“ a „druhý smluvní stát“, které se pak aplikují podle situ-

ace. Toto znění opravňuje ČR i druhý smluvní stát, v tomto případě Slovensko, k užití metody prostého zápočtu. Při této metodě povolí smluvní stát svému rezidentovi snížit daň z příjmů o částku rovnající se dani z příjmů zaplacené v druhém smluvním státě. Částka zaplacená v druhém smluvním státě však může být započtena na daňovou povinnost ve státě, jehož je poplatník daňovým rezidentem pouze do výše, které poměrně připadá na příjmy nebo majetek, které mohou být zdaněny ve druhém smluvním státě. Rovněž přiznává nárok státu na zahrnutí příjmů do základu daně i v případě, že byly podle této smlouvy od zdanění osvobozeny. K tomu může dojít například u příjmů vyňatých ze zdanění.

„1. Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjem nebo vlastní majetek, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn ve druhém smluvním státě, prvně zmíněný stát povolí:

a) snížit daň z příjmů tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z příjmů zaplacené v tomto druhém státě;

b) snížit daň z majetku tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z majetku zaplacené v tomto druhém státě.

Částka, o kterou se daň sníží, však v žádném případě nepřesáhne tu část daně z příjmů nebo daně z majetku, vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá, podle toho, o jaký případ jde, na příjmy nebo majetek, které mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Jestliže, v souladu s jakýmkoliv ustanovením této smlouvy, příjem pobíraný nebo majetek vlastněný rezidentem jednoho smluvního státu je osvobozen od zdanění v tomto státě, tento stát může přesto, při výpočtu částky daně ze zbývajících příjmů nebo majetku tohoto rezidenta, vzít v úvahu tento osvobozený příjem nebo majetek.“ (SZDZ se Slovenskem)

V případě smluv, ve kterých má ČR sjednanu metodu zamezení dvojího zdanění s výhradou progresu užívá následujícího znění:

„Bylo dohodnuto, že dvojí zdanění se vyloučí v souladu s ustanoveními následujících odstavců tohoto článku:

1. V případě Itálie:

Jestliže osoba mající bydliště či sídlo v Itálii má příjmy, které mohou být zdaněny v Československu, může Itálie při vyměřování svých daní z příjmu uvedených v článku 2 této smlouvy zahrnout do zdanitelného základu těchto daní tyto příjmy, pokud tomu nebrání výslovná ustanovení této smlouvy.

Itálie v takovém případě odečte od daní takto vyměřených daň z příjmů zaplacenou v Československu, avšak částka, které se odečte, nemůže přesáhnout podíl italské daně vztahující se na tyto příjmy, který odpovídá poměru těchto příjmů k celkovému příjmu.

Žádnou částku však nebude povoleno odečíst, jestliže určitá část příjmu bude v Itálii podrobena na žádost příjemce konečné srážkové dani u zdroje podle Italských vnitrostátních předpisů.

2. V případě Československa:

a) Jestliže osoba mající bydliště či sídlo v Československu pobírá příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny v Itálii, vyjme Československo s výhradou ustanovení pod písmenem b) tyto příjmy ze zdanění. Československo však může při výpočtu částky daně z ostatních příjmů této osoby použít tutéž sazbu daně, jako by příjmy, o které jde, nebyly ze zdanění vyňaty.

b) Československo může při ukládání daní osobám, které mají v Československu bydliště či sídlo, zahrnout do základu daní příjmy, které mohou být podle ustanovení článků 10, 12, 16 a 17 této smlouvy zdaněny také v Itálii. Československo povolí snížit částku daně, kterou vybírá z příjmů této osoby, o částku rovnající se dani zaplacené v Itálii. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne takovou část československé daně vypočtené před jejím snížením, které poměrně připadá na příjmy přijaté z Itálie.“ (SZDZ s Itálií)

Toto znění využívá konkrétního pojmenování daného státu na rozdíl od předchozího znění výslovně určuje metodu prostého zápočtu v případě Itálie a rovněž přiznává pouze Itálii podmínky, za kterých nemusí povolit zápočet zaplacené daně v zahraničí. Oproti tomu opravňuje pouze ČR k užití rovnou 2 metod zamezení dvojího zdanění, a to metody prostého zápočtu a metody vynětí s výhradou progresse. Toto ustanovení jasně stanoví, že příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny v Itálii, vyjme ČR ze zdanění, ale může je zahrnout do výpočtu sazby daně. Česká republika však nemá progresivní zdanění, a tak sazba daně bude se zahrnutím těchto příjmů i bez nich stejná. Metoda vynětí se použije u všech příjmů s výjimkou stanovenou pod písmenem b), tedy s výjimkou příjmů podle článku 10 „Dividendy“, článku 12 „Licenční poplatky“, článku 16 „Tantiémy“ a článku 17 „Umělci a sportovci“. V případě těchto příjmů se v souladu s písmenem b) použije metoda prostého zápočtu.

4.4 Smlouvy se státy mimo EU

V této části provedu analýzu ustanovení smluv uzavřených se státy mimo EU. Stejně jako v předchozím bodě se zaměřím především na nejčastější znění, ale poukážu na znění specifická. Nehledě na fakt, zda jsou státy členy nebo nečleny EU se smlouvy neliší. Jsou totiž uzavírány podle toho samého modelu, tedy modelu OECD. Model EU se nevyužívá. Ačkoli je znění smluv v naprosté většině případů stejné, jako v případě smluv uzavíraných se státy EU, dovolím si poukázat na smlouvu s USA, která využívá vlastního modelu, který se v mnoha případech ohledech odlišuje.

V současné době je z 88 SZDZ 62 se státy mimo EU. Mezi tyto státy jsou započítány i státy EHP, tedy Norsko, Lichtenštejnsko a Island a dále státy, které se nachází na území Evropy.

Nejčastěji uplatňovanou metodou zamezení dvojího zdanění u příjmů ze zaměstnání a příjmů z nezávislého povolání ve smlouvách sjednávaných s Českou republikou je metoda prostého zápočtu a další sjednávanou metodou je metoda vynětí s výhradou progrese. V případě, že je tabulkách uvedených v příloze P IV uvedeno „Metoda prostého zápočtu“ bez další identifikace státu, rozumíme tím aplikaci metody na daňového rezidenta ČR. V těchto tabulkách se dozvíte den vstupu v platnost příslušné SZDZ, Sbírkou zákonů, nebo Sbírkou mezinárodních smluv, ve které byla tato smlouva zveřejněna, a také příslušnou metodu zamezení dvojího zdanění pro každý smluvní stát.

4.4.1 Osoby, na které se smlouva vztahuje

Podle článku 1 „Osoby, na které se smlouva vztahuje“ SZDZ s USA se tato smlouva vztahuje:

„1. Na osoby, které mají bydliště či sídlo v jednom nebo obou smluvních státech (rezidenti), pokud ve Smlouvě není stanoveno jinak.

2. Smlouva nebude v žádném případě omezovat jakoukoli výjimku, osvobození, odečet, zápočet nebo jinou úlevu nyní nebo později poskytnutou:

a) podle zákonů jednoho či druhého smluvního státu; nebo

b) podle jakékoli jiné smlouvy mezi smluvními státy.

3. Smluvní stát může zdaňovat své rezidenty [tak, jak jsou definováni v článku 4 (Rezident)] a své občany, včetně bývalých občanů podle zákonů tohoto státu, jako kdyby Smlouva nebyla v účinnosti.“ (SZDZ s USA)

Toto znění nám tedy v první řadě určuje, že se tato smlouva vztahuje na všechny osoby mající bydliště či sídlo v jednom či druhém státě, resp. se jedná o rezidenty, pokud Smlouva nestanoví jinak. Dále smlouva zakazuje omezování jakýchkoliv výhod pro osobu definovanou, stejně jako u ostatních modelů, v článku 3. Tato definice osoby je rozdílná oproti smlouvám s EU, resp. smlouvám podle jiných modelů. Obvyklé toto znění definuje osobu jako fyzickou osobu, společnost a všechna jiná sdružení osob. Definice v této smlouvě definuje osobu jako fyzickou osobu, pozůstalost, svěřený majetek, osobní společnost, společnost a všechna jiná sdružení osob, proto je vždy důležité si pročíst i definice každé jednotlivé smlouvy. Odstavec 3 je poněkud specifický, přiznává totiž nárok státu zdaňovat své občany podle svých zákonů i v případě, že nejsou rezidenty, a to i včetně bývalých občanů tohoto státu. Pokud by tak měla osoba příjmy z činností nevyložených v dalším znění tohoto ustanovení, neřídily by se státy touto smlouvou ale svými zákony.

4.4.2 Definice

Každá smlouva obsahuje příslušné definice. Tyto definice zde nebudu všechny vyjmenovávat, jsou si velmi podobné a vesměs obsahují definici osoby, společnosti, podniku, úřadů a území. Právě území je definice, u které bych se zde chtěl pozastavit, ne vždy totiž označuje území celého státu nebo jej naopak přesahuje.

Může tomu tak být například v případě USA či Austrálie.

„Výraz „Austrálie“, použitý v zeměpisném významu, nezahrnuje externí území vyjma:

- (i) území ostrova Norfolk;*
- (ii) území Vánočního ostrova;*
- (iii) území Kokosových ostrovů (Keeling);*
- (iv) území ostrovů Ashmore a Cartier;*
- (v) území ostrova Heard a ostrova Mc Donald; a*
- (vi) území ostrovů Korálového moře,*

a zahrnuje jakoukoliv oblast přilehlou k územím hranicím Austrálie (včetně území specifikovaných v tomto písmenu), pro kterou je, v souladu s mezinárodním právem, v současné době platný zákon Austrálie týkající se průzkumu nebo využívání jakýchkoli přírodních zdrojů mořského dna a podloží pevninského prahu;“ (SZDZ s Austrálií)

Podle tohoto znění tedy veškeré výrazy Austrálie nezahrnují skutečné území, které bychom našli na mapách v zeměpisném významu. Výraz „Austrálie“ v tomto případě nezahrnuje žádné externí území s výjimkou níže uvedených. Dále k tomu přidává, že zahrnuje všechny přilehlé oblasti nebo oblasti, pro které je v současné době platný zákon Austrálie o využívání přírodních zdrojů a podloží. To mimo jiné znamená, že výraz „Austrálie“ v této smlouvě se může v průběhu let měnit, aniž by bylo nutné měnit smlouvu. Rovněž to znamená, že v případě příjmů ze zdrojů na území v této definici vyloučeného, se nepoužije SZDZ.

V případě území USA se podle definice SZDZ s USA článku 3 smlouva nevztahuje na území např. Portorika nebo Panenských ostrovů. Pokud by si v ČR sjednala, že územím ČR se ve smlouvě nemíní území Moravy, smlouva by se na příjmy z tohoto území nevztahovala.

4.4.3 Rezident

Podle článku 4 „Rezident“ SZDZ s USA je stejně jako v případech EU rezidentem ten, kdo má v daném státě bydliště, stálý pobyt, místo vedení nebo jiné podobné kritérium. I znění, které vylučuje daňovou rezidenci pouze na základě příjmů z tohoto státu je totožné.

USA si však vyjednalo znění díky kterému považujeme v ČR za rezidenta osobu mající občanství USA, včetně cizinců mající trvalý pobyt v USA v případě, že tyto osoby mají trvalý či stálý pobyt na území USA nebo se zde po většinu času zdržují. Pokud by tedy občan USA cestoval do ČR a splňoval podmínky daňové rezidence ve Spojených státech, byl by i nadále rezidentem USA. Naopak, nelze považovat za rezidenta USA občana, který má pouze povolení k trvalému pobytu nebo občanství a nelze určit jeho podstatnou přítomnost nebo stálost bytu. Rovněž toto znění neurčuje daňovou rezidenci, pouze přikazuje ČR, považovat za daňového rezidenta USA občana splňujícího podmínky v tomto ustanovení. Pokud by byl tento občan rezidentem i v ČR podle místních zákonů, postupovalo by se podle dalšího znění, které je již totožné se zněním v uzavíraných smlouv např. v EU. Postupovalo by se tedy podle stálého bytu, střediska životních zájmů, obvyklého pobytu, státní příslušnosti a dohodou odpovědných úřadů.

„Česká republika bude považovat občana Spojených států nebo cizince majícího legální povolení k trvalému pobytu (držitele „zelené karty“) za rezidenta Spojených států, pouze má-li taková osoba podstatnou přítomnost, stálý byt nebo obvyklý pobyt ve Spojených státech.“
(SZDZ s USA)

4.4.4 Vyloučení dvojího zdanění

I v této části nalezneme prakticky stejné znění smluv jako v případě států EU. Ve většině případů se jedná o znění povolující zahrnutí zahraničních příjmů do základu daně daňového rezidenta při současném povolení snížení základu daně o daň zaplacenou v zahraničí. Rovněž se zde objevují i metody vynětí, resp. metody kdy smlouvy přikazují osvobození takového příjmu ze zahraničí a zároveň příslušnému státu povolují zahrnutí tohoto příjmu do výpočtu pro sazbu daně.

Specifikum nalezneme opět u SZDZ s USA:

„2. Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do základu, ze kterého se takové daně ukládají, příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy také zdaněny ve Spojených státech, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené ve Spojených státech (jiné než pouze na základě občanství). Takové snížení však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny ve Spojených státech (jiné než pouze na základě občanství).

3. V případě fyzické osoby, která je občanem Spojených států a rezidentem České republiky, se má za to, že příjem, který může být zdaněn ve Spojených státech výhradně z důvodu občanství v souladu s odstavcem 3 článku 1 (Osoby, na které se Smlouva vztahuje), má zdroje v České republice do rozsahu nezbytného pro zabránění dvojímu zdanění, za předpokladu, že v žádném případě nebude daň placená Spojeným státům menší než daň, která by byla zaplacená, kdyby fyzická osoba nebyla občanem Spojených států.“

V ČR tedy nelze podle tohoto ustanovení smlouvy uplatnit daň zaplacenou v USA na základě občanství v souladu s odstavcem 3 článku 1 (Osoby, na které se Smlouva vztahuje), uvedený v kapitole 4.4.1 této práce. V odstavci 2 Smlouva povoluje ČR zahrnutí příjmů ze zahraničí do základu daně a zároveň přikazuje povolit rezidentovi snížit částku daně vypočtenou z takového základu o daň zaplacenou v USA, avšak maximálně do takové výše, které poměrně připadá na příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny ve Spojených státech (jiné než pouze na základě občanství). Odlišnost nacházíme v textu Smlouvy „jiné než pouze na základě občanství“. K této situaci dochází, když je osoba rezidentem ČR a zároveň občanem USA a toto ustanovení se uplatní pouze v USA podle americké legislativy.

4.5 Zdaňování příjmů ze států nepokrytých smlouvou o zamezení dvojího zdanění

Ačkoli má ČR uzavřenou SZDZ s naprostou většinou ekonomicky významných států, pochopitelně stále dochází k situacím, kdy daňoví rezidenti ČR cestují a pracují v zahraničních státech s neuzavřenou SZDZ. V takových případech bohužel neexistuje jiná možnost, jak zamezit dvojímu zdanění než v souladu s českou legislativou. Tato metoda však nikdy nebude tak výhodná jako v případě metod, které povolují smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V případě, že se jedná o příjmy plynoucí poplatníkovi, daňovému rezidentovi, ze závislé činnosti ze zdrojů státu, s nímž ČR neuzavřela příslušnou SZDZ, je jeho jedinou možností zahrnutí těchto příjmů do celkového základu daně v ČR a jejich zdanění. Tyto příjmy ze zahraničí musí ještě zvýšit o české povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, tedy o 25 % za sociální pojištění a 9 % za zdravotní pojištění. Celkově tedy musí zvýšit příjmy zaplacené v zahraničí o 34 %. Od takto zvýšeného příjmu poté odečte daň zaplacenou v zahraničí a získá tím výši základu daně. Jedinou náplastí je tak právě snížení příjmů ze závislé činnosti, zvýšených o povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, o daň zaplacenou v zahraničí. Stejný postup se aplikuje i u poplatníka, daňového rezidenta, majícího příjmy ze státu s uzavřenou SZDZ v případě, že nebyl povolený zápočet na celou daň zaplacenou v zahraničí.

Pokud by se jednalo o příjmy poplatníka z podnikání, jeho jedinou možností by bylo zahrnutí zaplacené daně do nákladů, resp. výdajů v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Poplatník, resp. daňový rezident, mající příjmy ze zahraničí by tedy musel podrobit zdanění veškeré své celosvětové příjmy a jelikož není uzavřena mezi ČR a příslušným státem příslušná SZDZ, zdanil by svůj příjem jak v ČR, tak v zahraničí. Jeho jedinou možností by tedy bylo v souladu s českými předpisy zahrnutí zaplacené daně v zahraničí do výdajů, resp. nákladů, v následujícím období. I v tomto případě, by se toto ustanovení české legislativy použilo v případě, že by nebyla daň zaplacená v zahraničí započtena v dostatečné výši.

4.5.1.1 Příklady

Příklad č. 1

Poplatník, český daňový rezident, dosáhl v nesmluvním státě příjmu ze závislé činnosti 200 000 Kč po přepočtu jednotným kurzem a zaplatil zde 30 000 Kč daň po přepočtu jednotným kurzem, na což má potvrzení od zahraničního správce daně. Jeho zbylé příjmy ze

závislé činnosti v ČR činily 100 000 Kč a bylo z nich zaměstnavatelem odvedeno 34 000 Kč na pojistném a 0 Kč záloh na daň z příjmů.

Poplatník, daňový rezident, dosáhl 300 000 Kč celosvětových příjmů. Z důvodu, že je daňovým rezidentem v ČR, budou zde také podléhat zdanění jeho celosvětové příjmy.

Jeho základem daně tedy budou příjmy zvýšené povinné pojistné, tj.:

Hrubé příjmy z ČR:	100 000 Kč
Hrubé příjmy ze zahraničí:	200 000 Kč
Pojistné hrazené zaměstnavatelem:	34 000 Kč
Fiktivní pojistné pro základ daně: $200\,000 \times 0,34 =$	68 000 Kč
Základ daně v ČR: $100\,000 + 34\,000 + 200\,000 + 68\,000 =$	402 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí:	30 000 Kč
Základ pro výpočet daně: $402\,000 - 30\,000 =$	372 000 Kč
Daň: $372\,000 \times 15\% =$	55 800 Kč
Sleva na poplatníka:	24 840 Kč
Výsledná daň: $55\,800 - 24\,840 =$	30 960 Kč

Příklad č. 2

Poplatník, český daňový rezident, dosáhl v roce 2016 v nesmluvním státě příjmy z podnikání 300 000 Kč a zaplatil zde daň 10 000 Kč, o čemž dostal potvrzení zahraničního správce daně. V souladu s českými předpisy podal daňové přiznání a zaplatil daň. V roce 2017 měl opět příjmy v tomto nesmluvním státě a dosáhl příjmu 500 000 Kč a zaplatil daň ve výši 5 000 Kč. Výdaje k podnikání, bez zahrnutí daně, činily 400 000 Kč. Jiné příjmy neměl. Při podávání daňového přiznání v roce 2018 bude postupovat následovně:

Jelikož je daňovým rezidentem ČR, bude zde zdanit své celosvětové příjmy.

Příjmy z podnikání:	500 000 Kč
Výdaje:	400 000 Kč
Výdaje + daň zaplacená v roce 2016:	410 000 Kč
Základ daně:	90 000 Kč
Daň:	13 500 Kč

Sleva na poplatníka:

24 840 Kč

Výsledná daň:

0 Kč

5 ANALÝZA PRAKTICKÝCH ZKUŠENOSTÍ Z ŘEŠENÍ PROBLEMATIKY DVOJÍHO ZDANĚNÍ

V této části se zaměřím na analýzu praktických zkušeností z řešení problematiky zdaňování daňových nerezidentů i daňových rezidentů. Vycházet budu nejen ze zkušeností vlastních, ale i ze zkušeností kolegů, odborníků, ale i z informací, které mi byly poskytnuty při dotazování se na tuto problematiku. Cílem této části identifikace kritických míst při řešení problematiky mezinárodního dvojího zdanění. Na základě těchto zjištění znázorním řešení jednotlivých problémů, které jsou nezbytné k vyřešení situace jako celku. Budu vystupovat z platných SZDZ uzavřených v současné době s Českou republikou a rovněž zde zahrnu využití české legislativy k daňové optimalizaci, která je v pochopitelném zájmu každého subjektu.

5.1 Metodika průzkumu

Problematika mezinárodního dvojího zdaňování stále nabírá na aktuálnosti. Stojí za tím především možnosti dnešní doby, co se volnosti pohybu týče. Z toho důvodu se i stále více lidí setkává s touto problematikou.

V souvislosti s tím se mi jako nejvhodnější jevílo přímé kontaktování dané osoby, které jsem mohl položit otázky podle situace, ve které se tato osoba nacházela. Tyto osoby jsem kontaktoval buď ústně, telefonicky nebo písemně prostřednictvím sociální sítě Facebook. Kontaktoval jsem i správce daně za účelem zjištění, zda nevede statistiku týkající se chybovosti v daňových přiznáních právě z důvodu zahrnování příjmů ze zahraničí, nicméně mi bylo sděleno, že takovou statistiku nemají. Forma dotazníku mi nepřipadala vhodná, protože bych se nemohl dotyčného ptát na detaily a uzpůsobit dotazy jeho situaci.

Předmětem průzkumu u osob byly následující oblasti:

- zda jsou obeznámeni s postupem při určení daňové rezidence
- zda umí správně aplikovat metody o zamezení dvojího zdanění
- na jaké chyby narážejí u mezinárodního zdanění nebo jaké chyby tyto osoby udělaly
- zda jsou obeznámeni se svými povinnostmi v případě příjmů ze zahraničí

Dále jsem prohledával literaturu či články, kde jsem pátral po možných úskalích v této problematice nebo v dotazech týkajících se mezinárodního zdaňování.

Cílem tohoto průzkumu nebylo odhalit četnost v jaké se tato pochybení stávají, ale pochybení samotná jako taková a použít je jako podklad pro modelovou situaci při řešení.

5.2 Analýza výsledků průzkumu

Z celkového počtu dotazovaných 25 osob mělo 13 těchto osob přímou zkušenost s problematikou dvojího zdaňování, což není příliš vysoké číslo, avšak je dostačující k identifikaci složitějších míst v této problematice.

Tento počet osob bez zkušeností, resp. se zkušeností s danou problematikou mě nepřekvapil a v podobné hodnotě jsem ho i očekával. Vzhledem k již dříve zmiňovanému volnějším pohybu mezi státy a lepší možnosti práce v zahraničí se však dá očekávat vzrůstající počet osob, které se s problematikou setkají.

Nejvíce z těchto osob činili kolegové a odborníci z oborů daní a účetnictví, u kterých je mnohem vyšší pravděpodobnost, že se s touto problematikou setkají. V těchto osobách jsou však i zahrnuty osoby, které byly přímo v roli daňového rezidenta nebo daňového nerezidenta, který byl předmětem řešení problému zdanění.

Při prozkoumávání literatury a článků, včetně dotazů k článkům týkající se této problematiky nebo dalšího aktivního vyhledávání dotazů k této problematice jsem identifikoval problémy týkající se mezinárodního zdaňování totožné nebo velmi podobné s těmi, které mi sdělily dotazované osoby nebo jsem je přímo zažil při zpracovávání daňových přiznání daňovým rezidentům i daňovým nerezidentům.

Překvapujícím faktem byla někdy lhostejnost mzdových účetních nebo i samotných daňových nerezidentů i rezidentů k řešení této situace.

5.3 Identifikace kritických míst

Na základě průzkumu se podařilo identifikovat poměrně široké spektrum problematických situací v této záležitosti. Mezi častější problémy patřila neschopnost najít příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, vyznat se v nich a správně interpretovat metodu zamezení dvojího zdanění z textu příslušné smlouvy. Naopak jsem se příliš nesešel s potížemi při určování daňové rezidence.

Dalším problémem byl přístup samotného daňového rezidenta. Takováto osoba si často myslela, že pokud jí byly příjmy zdaněny již v zahraničí, v ČR zdanění nepodléhají nebo že se na to nepříjde, v případě nepřiznání příjmu, když je to ze zahraničí. Toto je však velmi hrubý

omyšl. Lidé, řešící problematiku dvojího zdanění v praxi, si často stěžovali na přístup daňových rezidentů i nerezidentů a jejich obecný přehled o daňové problematice.

Dalším, velmi překvapivým a z mého pohledu zcela neprofesionálním, kritickým místem bylo jednání samotných mzdových účetních. S kolegy, a tedy i samotnými daňovými nerezidenty, jsme se v nejednom případě setkali se situací, kdy jim mzdový účetní odmítl udělat roční zúčtování daně i přesto, že to Zákon o daních z příjmů povoloval a tyto osoby neměly povinnost k podání daňového přiznání.

Mezi další chyby vyskytující se v této problematice patří nepostupování podle příslušné SZDZ, a to jak v případě určení daňové rezidence, tak i v případě určování metody zamezení dvojího zdanění. Některé osoby, z nějakého důvodu nabývají dojmu, že zákony jsou smlouvám nadřazeny a pokud už podle těchto smluv postupují, tak nejsou schopni správně identifikovat příslušnou metodu na základě textu těchto smluv. Pro některé bylo samotné dohledání smluv složitým úkolem.

Na smíšené názory jsem narazil v případě formulářů daňových přiznání. Některé osoby tato přiznání označily za přehledná, pro některé byly zas nepřehledné. Setkal jsem se i se situacemi, kdy někdo metodu vynětí příjmů ze zahraničí aplikoval tím způsobem, že tyto příjmy v daňovém přiznání zkrátka neuvedl.

Dalším nedostatkem v této problematice je neschopnost těžit z výhod, které poskytuje Zákon o daních z příjmů nad rámec smlouvy. Nicméně docházelo i k situacím, kdy byla ustanovení tohoto zákona špatně aplikována, a to zejména v případě § 38f odst. 4, kdy poplatníci vztahovali metodu vynětí i na jiné příjmy, než příjmy ze závislé činnosti, a také špatný postup při uplatnění metod zamezujících dvojího zdanění při příjmech z více států.

5.3.1 Aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění a povinnosti daňového rezidenta

Mezinárodní smlouvy jsou českým zákonům nadřazeny. Proto, pokud je v rozporu český zákon a mezinárodní smlouva, použije se vždy mezinárodní smlouva, není-li ve smlouvě uvedeno jinak. Více o postavení smluv v právním systému ČR uvádím v kapitole 3.1. Všechny uzavřené smlouvy, které má ČR v současné době uzavřeny jsou přístupné na stránkách Ministerstva financí ČR (<https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>) a rovněž na stránkách Finanční správy ČR, která odkazuje na stránky Ministerstva financí ČR (www.financnisprava.cz -> Mezinárodní spolupráce -> Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění -> Přehled platných smluv). Všechny tyto smlouvy jsou dostupné

ve formátu pdf k jejímuž otevření je potřeba speciálního programu způsobilého ke čtení takových souborů, například Adobe Acrobat Reader DC.

Ustanovení smluv mají poměrně jasná znění, kde hned v začátku definují veškeré pojmy, které smlouva užívá a také osoby a daně, na které se tato smlouva vztahuje. Jejich strukturu uvádím v přílohách V a VI a věřím, že pomůže každému při zorientování se ve všech ustanovení smluv a přispěje k rychlejšímu nalezení požadované informace. Upozorňuji však, že u většiny smluv se bude číslo článku o pár jednotek nahoru či dolů lišit vzhledem k tomu, že modely smluv se v průběhu let měnily a ani všechny státy kolikrát nevyužívají všech článků modelů smluv.

V případě problémů s identifikací příslušné metody přiznávanou SZDZ ještě uvedu znění, která se v případě ČR vyskytují. Jsou rovněž obsahem kapitoly 4.

„Jestliže osoba mající bydliště či sídlo v DANÝ SMLUVNÍ STÁT příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny v Itálii, vyjme DANÝ SMLUVNÍ STÁT vyjme tyto příjmy ze zdanění. DANÝ SMLUVNÍ STÁT však může při výpočtu částky daně z ostatních příjmů této osoby použít tutéž sazbu daně, jako by příjmy, o které jde, nebyly ze zdanění vyňaty.“

Tento text přikazuje danému smluvnímu státu k vyjmutí (resp. vynětí či osvobození) takového příjmu ze zdanění. To znamená, že tento stát nemůže tento příjem v žádném případě zdanit. Vzhledem k pokračování textu je však tento stát oprávněn zahrnout tento příjem pro výpočet sazby daně (v případě progresivní sazby daně).

Příklady

Příklad č. 1 – Metoda vynětí v podmínkách ČR

Máme fyzickou osobu, českého daňového rezidenta, majícího příjmy v roce 2017 jak ze zdrojů na území ČR, tak ze zdrojů na území druhého smluvního státu. V ČR si tento šikovný poplatník vydělal 1 000 000 Kč a v zahraničí 500 000 Kč. V ČR je daň FO 15 % a solidární zvýšení 7 %, které se uplatňuje na příjmy vyšší než 1 355 136 Kč (pro rok 2017).

Řešení:

Celosvětové příjmy:	1 500 000 Kč
Fiktivní daň z těchto příjmů:	225 000 Kč
Průměrné daňové zatížení:	15 %

Příjmy ze zahraničí:	500 000 Kč
Základ daně ve státě rezidenta:	1 000 000 Kč
Celkem česká daňová povinnost:	150 000 Kč

Příjmy ze zahraničí se tedy podle SZDZ vyňaly (osvobodily) ze zdanění a daňový rezident tak v ČR zdanil pouze příjmy ze zdrojů na území tohoto státu. Ačkoli by se tyto příjmy zahrnovaly do výpočtu progresivní daně, podle informací GFŘ se povinnost k solidární dani zkoumá až po vynětí příjmů ze zahraničí ze zdanění, poplatník tedy použije pouze 15 % sazbu daně. Prakticky je tak v případě neměnné daně z příjmu tato metoda totožná s metodou úplného vynětí.

„1. Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjem nebo vlastní majetek, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn ve druhém smluvním státě, prvně zmíněný stát povolí:

a) snížit daň z příjmů tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z příjmů zaplacené v tomto druhém státě;

b) snížit daň z majetku tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z majetku zaplacené v tomto druhém státě.

Částka, o kterou se daň sníží, však v žádném případě nepřesáhne tu část daně z příjmů nebo daně z majetku, vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá, podle toho, o jaký případ jde, na příjmy nebo majetek, které mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“ (SZDZ se Slovenskem)

Tento text, který je součástí mnoha smluv uzavíraných ČR a opravňuje oba smluvní státy zahrnout do základu daně zahraniční příjmy svého daňového rezidenta, avšak zároveň jim smlouva přikazuje povolit započtení daně zaplacené v druhém smluvním státě daňovým rezidentem na jeho daňovou povinnost. Částka však nemůže přesáhnout tu část daně z příjmů nebo daně z majetku, vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjem v druhém státě. Toto znění tedy odkazuje na metodu prostého zápočtu.

Příklad č. 2 – Metoda zápočtu v podmínkách ČR

Máme fyzickou osobu, českého daňového rezidenta, majícího příjmy v roce 2017 jak ze zdrojů na území ČR, tak ze zdrojů na území druhého smluvního státu. V ČR si tento šikovný poplatník vydělal 1 000 000 Kč po odečtení výdajů a v zahraničí 500 000 Kč po odečtení

výdajů, kde také zaplatil daň ve výši 100 000 Kč. V ČR je daň FO 15 % a solidární zvýšení 7 %, které se uplatňuje na příjmy vyšší než 1 355 136 Kč (pro rok 2017).

Řešení:

Celosvětové příjmy:	1 500 000 Kč
Daň z těchto příjmů:	235 140,48 Kč
Daň zaplacená v zahraničí:	100 000 Kč
Poměrná část připadající na zahraniční příjmy:	33,33 %
Daň uznaná k zápočtu:	78 372,32 Kč
Daň neuznaná k zápočtu:	21 627,68 Kč
Výsledná daňová povinnost:	156 769 Kč

Oproti metodě vynětí se zde tedy aplikuje solidární zvýšení daně, jelikož se příjmy zahrnují do daňového základu. Poplatník je rovněž oprávněn k zápočtu a však pouze do výše 33,33 % daně z celkové daňové povinnosti z celosvětových příjmů. Poplatník tak nemůže započítat veškerou zaplacenou daň v zahraničí, ale může započítat pouze její poměrnou část. Další část daně nezahrnuté do zápočtu může následující rok uplatnit jako daňově uznatelný výdaj.

5.3.1.1 Povinnosti daňového rezidenta

Daňový rezident určitého státu je osoba, jejíž celosvětové příjmy podléhají zdanění ve státě, jehož je daňovým rezidentem. Existují pouze 2 způsoby, kterými by se daňový rezident vyhnul zdanění těchto příjmů ve státě svojí daňové rezidence. Prvním způsobem je, že by mu příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění přiznávala právo na použití metody vynětí příjmů ze zahraničí. Druhým způsobem pak je, v případě ČR, aplikace ustanovení § 38f odst. 4 ZDP, který povoluje aplikaci metody vynětí i u příjmů ze závislé činnosti ze států, u nichž SZDZ povoluje metodu zápočtu. Daňové přiznání totiž nemusí podat poplatník mající příjmy pouze ze zahraničí, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění.

Daňový rezident mající příjmy ze zahraničí má tedy povinnost podat daňové přiznání, při splnění dalších podmínek ustanovení § 38g ZDP, a tyto příjmy ze zahraničí vždy uvádí v daňovém přiznání.

Příklady

Příklad č. 1

Fyzická osoba, český daňový rezident, má příjmy pouze ze závislé činnosti ze zdrojů státu, s nímž ČR uzavřela SZDZ, která povoluje metodu zápočtu. Příjmy mu vyplácí zaměstnavatel, který je daňovým rezidentem druhého státu a rovněž mu zde tyto příjmy byly zdaněny.

Řešení: Poplatník nemá povinnost podat přiznání k dani z příjmu v ČR, jelikož se rozhodl uplatnit § 38f odst. 4 ZDP a splňuje podmínky dané tímto ustanovením a to tedy, že je daňovým rezidentem ČR, pobírá příjmy od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, s nímž ČR uzavřela SZDZ a příjmy mu zde byly zdaněny. Tím splňuje i podmínky danou § 38g ZDP, podle kterého nemusí podat daňové přiznání, jelikož neměl jiné příjmy než příjmy, které byly podle § 38f ze zdanění vyňaty.

Příklad č. 2

Fyzická osoba, český daňový rezident, má příjmy pouze ze závislé činnosti ze zdrojů státu, s nímž ČR uzavřela SZDZ, která povoluje metodu zápočtu. Příjmy mu vyplácí zaměstnavatel, který není daňovým rezidentem druhého státu a rovněž jeho příjmy nejdou k tíži stálé provozovny zaměstnavatele umístěné v tomto státě. Příjmy mu byly v tomto státě zdaněny.

Řešení: Poplatník bude muset podat daňové přiznání v ČR a podrobit zde své celosvětové příjmy zdanění, jelikož nesplňuje podmínku stanovenou § 38f odst. 4 ZDP a to, že tyto příjmy nebyly vyplaceny zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem v tomto druhém státě, a ani nejdou k tíži jeho stálé provozovny v tomto státě. Nemůže tedy použít metodu vynětí, ale musí použít metodu zápočtu.

5.3.2 Roční zúčtování daňového nerezidenta a povinnost podat daňového přiznání u daňového nerezidenta

Daňový nerezident má podle § 38g ZDP povinnost podat daňové přiznání v případech, kdy ho má povinnost podat daňový rezident, a navíc v případě, že si hodlá uplatnit slevy podle § 35ba na manžela, invaliditu 1. – 3. stupně, na držitele průkazu ZTP/P, na umístění dítěte nebo pokud uplatňuje daňové zvýhodnění či nezdanitelnou část daně. Daňový nerezident nemusí podat daňové přiznání, pokud uplatňuje pouze slevy na poplatníka a na studenta.

V případě, že zaměstnanec, daňový nerezident, nemá povinnost podat daňové přiznání, provede mu zaměstnavatel roční zúčtování, pokud o to zaměstnanec požádá. Rovněž mu může v rámci výpočtu měsíčních záloh na daň uplatňovat slevu na poplatníka i na studenta v poměrné části, stejně jako u daňových nerezidentů. Žádné jiné měsíční slevy ani daňové zvýhodnění mu však v rámci výpočtu měsíčních záloh na daň uplatňovat nemůže právě z důvodu níže uvedené podmínky, která se posuzuje za celý kalendářní rok.

Povinnost podat daňové přiznání v takových případech, je u daňového nerezidenta z důvodu, že musí pro uplatnění takových slev splnit následující podmínky a to, že alespoň 90 % jejich celosvětových zdanitelných příjmů je ze zdrojů na území ČR. Do těchto příjmů se nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 3 nebo 6 ZDP anebo jsou osvobozeny podle § 4, 6 nebo 10 ZDP.

Příklady

Příklad č. 1

Fyzická osoba, český daňový nerezident, pracuje pro českého zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení k dani a rovněž donesl potvrzení o probíhajícím studiu. Do termínu stanoveného Zákonem o daních z příjmů požádal zaměstnavatele o roční zúčtování.

Řešení: Zaměstnavatel může provést zaměstnanci, daňovému nerezidentovi, roční zúčtování, jelikož nemá povinnost podat daňové přiznání.

Příklad č. 2

Fyzická osoba, český daňový nerezident, pracuje pro českého zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení k dani. Veškeré jeho příjmy pocházejí z ČR. Má jedno dítě a rovněž daroval 2x krev. Byl by velmi rád, kdyby mu zaměstnavatel provedl roční zúčtování.

Řešení: Zaměstnavatel může provést zaměstnanci, daňovému nerezidentovi, roční zúčtování, ale nemůže mu uplatnit nezdanitelné části základu daně ani daňové zvýhodnění. Pro uplatnění těchto výhod si musí daňový nerezident přiznání podat sám. Daňový nerezident splňuje podmínku 90 % celosvětových příjmů ze zdrojů na území ČR a bude tak moci toto daňové zvýhodnění a nezdanitelnou část dani uplatnit v daňovém přiznání, a to v plné výši.

Příklad č. 3

Fyzická osoba, český daňový nerezident, pracuje pro českého zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení k dani. Polovina jeho příjmů pochází z ČR a polovina ze státu, kde je daňovým rezidentem. Má jedno dítě a rovněž daroval 2x krev. Požádal zaměstnavatele o roční zúčtování.

Řešení: Zaměstnavatel může zaměstnanci, daňovému nerezidentovi, provést roční zúčtování, jelikož tento zaměstnanec nesplňuje podmínky pro uplatnění slev na dani, daňového zvýhodnění, ani nezdanitelných částí základu daně. Zaměstnanec si nemůže uplatnit slevy ani v daňovém přiznání.

5.3.3 Daňové přiznání daňového rezidenta v případě zahraničních příjmů

Formuláře daňového přiznání provádí poplatníka krok za krokem celým procesem zdanění. V tomto jednom souvislém příkladu bude předvedeno, kde uvést jednotlivé příjmy podléhající metodě vynětí i metodě zápočtu. Rovněž zde bude předveden i postup uplatnění metod v případě, že má poplatník příjmy z více států.

Zadání

Údaje o osobě:

Jméno a příjmení: Josef Řepík

Rodné číslo: 750414/4894

Bydliště: Svízelná 104/83, 760 01 ZLÍN

Poplatník v roce 2017 střídavě žil a vykonával závislou činnost během jednoho roku v Německu, na Slovensku a v Rakousku. Pokaždé měl ve státě, v němž zrovna vykonával činnost, pronajatý byt, který mu byl přístupný nepřetržitě, ale manželka s dětmi se za ním nikdy nepřestěhovala a zůstala v ČR. Bydliště v ČR si ponechal. Vyplácené příjmy ze závislé činnosti nesplňovaly podmínky pro vynětí podle § 38f odst. 4.

V Německu si vydělal 10 000 EUR a na dani zaplatil 1 000 EUR, v Rakousku 8 000 EUR a na dani zaplatil 800 EUR a na Slovensku 5 000 EUR a na dani zaplatil 500 EUR. V ČR měl příjmy z řemeslné živnosti ve výši 500 000 Kč.

Má manželku bez příjmů po celý rok, se kterou se oženil v červnu 2017 a rovněž v tomto roce 2x daroval krev.

Poplatník má potvrzení od všech zahraničních správců daně a tuzemský správce daně mu na základě žádosti prodloužil termín pro podání daňového přiznání do 1.8.2018

Řešení

Poplatník musí podat daňové přiznání zahrnující § 6 až 10. Nemá totiž příjmy pouze ze závislé činnosti, ale i z podnikání. Pokud by neměl příjmy z podnikání, ale pouze ze závislé činnosti, mohl by podat zkrácené daňové přiznání (Příloha P II).

Vyřešené daňové přiznání je součástí příloh (Příloha P I). Součástí je jedno přiznání, včetně přílohy č. 1, přílohy č. 3, samostatného listu k příloze č. 3, Seznamu pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 ZDP a přílohy pro výpočet příjmů podle § 6. Vzhledem k ceně tonerů je vhodné využít stránek www.danelektronicky.cz, které umožňují vyplnění přiznání online (obsahují totiž i nebarevnou variantu, kterou je možné podat správci daně), zkontrolují správnost spousty údajů a další automaticky vyplní, a zároveň je možné takovýto soubor rovno odeslat elektronicky, i pokud nemá osoba zřízenou datovou schránku. Pokud však osoba nemá datovou schránku je nutné do 5 dní doručit příslušnému správci daně potvrzení, které tento portál nabídne po odeslání dokumentu. Přiznání je také možné vytisknout a podat správci daně osobně nebo zaslat poštou.

Prostudujeme příslušné SZDZ s těmito státy, ve kterých zjistíme kritéria pro určení daňové rezidence, a také metody zamezení dvojímu zdanění. V případě Německa se jedná o metodu vynětí s výhradou progresu a v případě Rakouska i Slovenska se jedná o metodu prostého zápočtu.

Poplatník bude českým daňovým rezidentem po celý rok, podle SZDZ s těmito státy se nestane daňovým rezidentem jiného státu, jelikož jeho středisko životních zájmů zůstalo v ČR.

Jednotný kurz je podle pokynu GFŘ D-36 26,29 Kč/EUR.

Příjmy po přepočtu činí v případě Německa 262 900 Kč, v případě Rakouska 210 320 Kč a v případě Slovenska 131 450 Kč.

Zaplacená daň po přepočtu činí v případě Německa 26 290 Kč, v případě Rakouska 21 032 Kč a v případě Slovenska 13 145 Kč.

V souladu ustanovením §38f ZDP se nejprve provede metoda vynětí a poté se provede metoda prostého zápočtu samostatně za každý stát.

Veškeré příjmy ze závislé činnosti ze zahraničí (včetně příjmů vyňatých), musíme nejprve uvést na řádku 31 daňového přiznání a zvýšit je o povinné pojistné zaměstnavatele z těchto

příjmů, ačkoli reálně žádné takové české pojistné placeno nebylo. Základem daně z příjmů ze závislé činnosti jsou totiž tyto příjmy zvýšené o české povinné pojistné. Vynětí příjmů provedeme prostřednictvím formuláře daňového přiznání. Rovněž tyto zahraniční příjmy zvýšené o povinné pojistné ze zahraničí uvedeme na řádku 35. Příjmy snížené o příjmy vyňaté ze zdanění uvedeme na řádku 36a na druhé straně tohoto přiznání. Rozpis těchto příjmů uvedeme v příloze (strana 10 daňového přiznání v příloze P I). Všechny příjmy ze zdanění vyňaté uvedeme ještě do Seznamu pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle §38f odst. 10 ZDP, jelikož uplatňujeme metodu vynětí na základě SZDZ s Německem a ne podle § 38f odst. 4.

Následnou metodu prostého zápočtu provedeme prostřednictvím přílohy č. 3 a samostatného listu k této příloze, tedy pro každý stát samostatně. Poplatník určí koeficient zápočtu tak, že příjmy ponížené o výdaje ze zdrojů v zahraničí z daného státu, resp. rozdíl řádků 321 a 322 v příloze č. 3, vydělí základem daně z celosvětových příjmů snížených o příjmy vyňaté, tedy hodnotu řádku 42 na druhé straně tohoto přiznání. Takto určeným koeficientem zápočtu pro každý stát samostatně na řádku 324 vynásobíme daňovou povinnost (řádek 57) zvýšenou o solidární zvýšení daně (řádek 59) ze základu daně z celosvětových příjmů snížených o příjmy ze zdanění vyňaté. Tímto zjistíme maximální výši zaplacené zahraniční daně, kterou je možné započíst na českou daňovou povinnost z těchto příjmů (řádek 325). Na řádku 328 poté uvedeme celkovou daň uznanou k zápočtu, resp. úhrn řádků 326 ze všech listů přílohy č. 3, a tuto částku odečteme od daňové povinnosti z celosvětových příjmů snížených o příjmy ze zdanění vyňaté (řádek 57) a zvýšené o solidární zvýšení daně (řádek 59).

6 NÁVRH OPATŘENÍ A DOPORUČENÍ PRO ŘEŠENÍ PROBLEMATIKY DVOJÍHO ZDANĚNÍ U DANĚ Z PŘÍJMŮ

Na základě průzkumu bylo zjištěno, že osoby často neví, jak v takovém případě vůbec postupovat. Namísto toho, aby si zašli na příslušný Finanční úřad (dále jen FÚ) a dotázali se na potřebné informace, tak tento problém raději oddalují nebo ho vůbec neřeší. Tímto se však dostanou leda tak do dalších potíží. Rovněž i zaměstnavateli může být způsobena škoda lhostejností účetní k tomuto problému. Uvědomuji si složitost této problematiky, která je často zstrašující i pro účetního, a proto bych zde rád navrhl postup řešení, který může využít osoba znalá daňové problematiky i osoba neznalá. Své vstřícné kroky přitom může učinit i samotná Finanční správa ČR.

6.1 Návrh postupu řešení zdanění osoby s příjmy ze zahraničí

V případě daňového rezidenta se doporučuji nejprve ujistit o jeho daňové rezidenci. Přitom postupovat podle SZDZ s daným státem a v případě, že by nebyla jistá daňová rezidence, postupovat nejprve podle článku 4 příslušné smlouvy nebo jinak číselně označeného článku pojmenovaného „Rezident“. Pokud nejsou pochybnosti o jeho rezidenci, postačí identifikovat příslušnou metodu zamezení dvojímu zdanění z dané SZDZ a tu pak aplikovat. Naopak v případě pochybností či neschopnosti určení daňové rezidence je možné požádat správce daně o určení daňového domicilu (Příloha XI).

Dále je nutné zjistit, jaké zdaňovací období je v zahraničním státě, ze kterého mu plynou příjmy a v závislosti na tom podat u svého místně příslušného FÚ žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání (Příloha P VIII). Tato žádost není oficiální žádostí (oficiální neexistuje) a byla vytvořena jak příklad, jak by taková žádost mohla vypadat.

V případě vynětí příjmů ze zdanění se u svého FÚ dotázat, zda bude u příjmů z tohoto státu požadovat potvrzení zahraničního správce daně nebo se spokojí jen s potvrzením, ze kterého bude vyplývat, že tyto příjmy mohly být v zahraničí zdaněny (např. potvrzení od plátce příjmů o odvedených zálohách). Odpadla by tak třeba nutnost požadovat po správci daně prodloužení lhůty pro daňové přiznání.

Máme-li veškeré podklady (potvrzení o zdanitelných příjmech, potvrzení o zaplacené dani ze zahraničí, potvrzení pro uplatnění slev apod.) můžeme vyplnit daňové přiznání.

6.2 Návrh postupu řešení zdanění osoby, která je daňovým nerezidentem

V případě daňového nerezidenta doporučují nejprve určit stát, ve kterém je daňovým rezidentem. Pokud by totiž byl rezidentem státu EU nebo EHP, bylo by vhodné přezkoumat podmínku nároku na uplatnění jiných slev, než slev na studenta a základní slevy na poplatníka v případě, že by takové na takové slevy mohl mít nárok. Podmínku 90 % posuzujeme za celý kalendářní rok a pokud by ji splňoval, musel by ji také prokázat potvrzením zahraničního finančního úřadu k přiznání k dani z příjmů (Příloha P IX).

Pokud by nebyl rezidentem těchto států, došlo by k běžnému zdanění jeho příjmů a neměl by nárok na jiné slevy, než na výše uvedené.

6.3 Opatření a povinnosti zaměstnavatele

Zaměstnavateli plynou v souvislosti se zaměstnáváním nebo kvůli spolupráci s daňovým nerezidentem další povinnosti a měl by tedy poskytnout dodatečné školení svému účetnímu, aby se vyhnul případným sankcím.

Mezi takové povinnosti totiž patří další údaje uváděné na mzdových listech. Tyto povinnosti stanoví § 38j ZDP a jedná se například o uvádění čísla a typu prokazujícího jeho totožnost, kód státu jeho daňové rezidence a jeho bydliště v tomto státě.

Rovněž má povinnost podat vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti elektronicky v případě, že vyplatil v tomto roce příjmy daňovému nerezidentovi. Pokud by tak neučinil, dostal by pokutu podle § 247a DŘ ve výši 2 000 Kč.

K tomuto stručnému výčtu povinností je ještě vhodné zmínit povinnost k provedení zajištění daně podle § 38e (Příloha P X), které pokud daňovému nerezidentovi neodvede, může být vymáháno po něm. Zaměstnavatelé mají rovněž další oznamovací povinnosti v souladu se ZDP a daňovými nerezidenty. Nesplnění těchto povinností může mít za následek i trestní stíhání.

Věřím tedy, že se mi tímto podaří přesvědčit každého zaměstnavatele k tomu, aby nešetřil na vzdělávání svých zaměstnanců. V opačném případě by se mohl dostat do nepříjemných situací.

6.4 Informace poskytované Finanční správou ČR

Ačkoli se nacházíme ve státě, kde naprostá většina daňových povinností je ponechána na daňových subjektech, mohla by i přesto Finanční správa ČR podniknout různé kroky k lepší informovanosti daňových poplatníků ohledně problematiky zdaňování mezinárodních příjmů. Je totiž jejím základním principem a povinností tyto daně vůbec vybrat. Sice došlo v posledních letech k výraznému zlepšení, co se poskytování informací touto institucí týče, nikdy jsem od nich však nedostal zmínku o mezinárodních příjmech.

Finanční správa podle mého názoru zavedla několik užitečných kroků, co se informovanosti týče. Mezi některé tyto kroky, které by se daly vhodně využít k informování veřejnosti, patří například jejich stránka na sociální síti Facebook nebo i možnost přihlásit se na jejich stránkách k pravidelnému zasílání newsletteru na e-mail.

Oba tyto prostředky bych si velmi dobře dokázal představit jako prostředek k zasílání informací ohledně rizik mezinárodního zdaňování stejně tak, jak to Finanční správa ČR činí například v případě povinností s podáváním daňových přiznání. Přes Facebook by pravděpodobně kontaktovali především mladší generaci, nicméně i tak má v současné Finanční správa příliš málo fanoušku na svojí facebookové stránce k tomu, aby dosáhli nějakého většího efektu. Měla by se teda nejprve zaměřit na získání vyššího počtu lidí, kteří budou její Facebookový profil sledovat.

Starší generaci by Finanční správa mohla kontaktovat prostřednictvím tištěných novin a v případě elektronických krajských deníků by se mohlo jednat o vhodnou variantu ke kontaktování střední generace. Prostřednictvím elektronických krajských deníků by mohla být oslovena i část mladší generace.

ZÁVĚR

Problematika mezinárodního zdaňování je opravdu velmi rozsáhlá. V teoretické části jsem nejprve uvedl základní informace o dvojitým zdaňování a také o zdaňování mezinárodním. V dalším bodě jsem se zabýval českou legislativou ve vztahu k mezinárodnímu zdaňování, povinnostmi daňových rezidentů i nerezidentů a výhodami a možnostmi, které jim Zákon o daních z příjmů poskytuje či upírá. Na daňového rezidenta tedy tento zákon nahlíží jako na jakéhokoliv jiného občana, daňového rezidenta, České republiky. U daňových rezidentů už situace tak jednoznačná není. Je vždy nutné vycházet z toho, kde je tento poplatník daňovým rezidentem. Bez této informace mu totiž není možné poskytnout veškeré výhody daňového rezidenta, jelikož české předpisy určují další podmínky a povinnosti v případě daňových cizinců a je potřeba rozlišovat daňové nerezidenty podle toho, zda jsou daňově příslušní některému ze států EU nebo EHP či nikoliv.

V teoretické části týkající mezinárodních smluv jsem nejprve popsal jejich význam i principy, na kterých tyto smlouvy fungují, a také popsal jejich členění. V další části jsem se pak zabýval jejich postavením v českém právním systému, které, jak se na základě zjištění z průzkumu ukázalo, nebylo všem dostatečně dobře známo. Dále jsem se zde zabýval vývojem jednotlivých modelů smluv, podle kterých jsou tyto smlouvy uzavírány a největší pozornost jsem věnoval části, kde se smlouvy zabírají určením daňové rezidence a vyloučením dvojího zdanění. Tyto články také považuji za to nejdůležitější z těchto smluv, a proto jsem se pokusil daňovou rezidenci co nejlépe objasnit, přičemž jsem využil zejména oficiálních komentářů organizace OECD k jejímu modelu smlouvy.

V praktické části jsem se nejprve zabýval analýzou smluv uzavíraných Českou republikou. Nejprve jsem vytvořil přehled uzavřených smluv a průběh uzavírání smluv a tyto údaje graficky zpracoval. Poté jsem z každé smlouvy pro každý jednotlivý stát zjistil metodu zamezení dvojího zdanění uplatňovanou na českého daňového rezidenta. Dále jsem rozčlenil na mezinárodní smlouvy na jednotlivé články, které jsou významné pro tuto práci. Jednalo se tedy o články týkající se rozsahu platnosti smluv, určení rezidence či článku týkajícího se vyloučení dvojího zdanění. Tyto jednotlivé články jsem pak analyzoval a nastínil situace, za kterých se tyto články mohou aplikovat. Rovněž jsem předvedl řešení situace v případě, kdy má český daňový rezident příjmy ze státu, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

V další této části jsem provedl průzkum, na základě, kterého byly zjištěny problémové oblasti této problematiky. Mezi takováto kritická místa patřila například lhostejnost občanů k problematice nebo její podceňování, které se týkalo i samotných účetních. Tyto nejasné a problémové situace jsem poté řešil prostřednictvím modelových případů, které jsem vytvořil tak, aby odpovídaly situacím zjištěným v průzkumu. Na závěr jsem navrhl možné postupy řešení daných situací a různá opatření nebo oblasti ke zlepšení. Tyto návrhy opatření a doporučení by měla být dostatečná k tomu, aby se výrazně snížila pravděpodobnost vzniku pochybení.

Mezinárodní dvojí zdanění je tedy problémem rozsáhlým a složitým a dochází zde k výraznému střetu zájmu států na daňovém výnosu, které řeší především prostřednictvím mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daně z příjmů a z majetku. Tyto smlouvy pak poskytují dostatečnou ochranu před dvojitým zdaněním, ne vždy mu však zabraňují v plném rozsahu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní zdroje

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK, 2018. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 272 s. ISBN 978-80-905899-7-1.

LANG, Michael, 2013: *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd edition. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 222 s. ISBN 978-370-7321-968.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, 2016. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 918 s. ISBN 978-80-7400-604-3.

NERUDOVÁ, Danuše, 2017. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

OECD, 2017. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD Publishing, 658 s. ISBN 978-92-64-28794-5.

SOJKA, Vlastimil, et al., 2017. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

TEPPEROVÁ, Jana a Hana ZÍDKOVÁ, 2015. *Texts for "Taxation in the CR and EU"*. Praha: Oeconomica, 74 s. ISBN 978-80-245-2107-7.

VONDRÁČKOVÁ, Aneta, 2016. *Perspektivy harmonizace daní z příjmů v Evropské unii*. Praha: Leges, 160 s. ISBN 978-80-7502-175-5.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, 2016. *Cizinci a daně: zdaňování příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice*. 4., rozšířené vydání, doplněné o judikaturu, závěry koordinačních výborů, nová nařízení o koordinaci systémů sociálního zabezpečení v EU. Praha: Wolters Kluwer, 248 s. ISBN 978-80-7552-285-6.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, 2010. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer, 176 s. 978-80-7357-550-2.

Internetové zdroje

Databáze aktuálních daňových tiskopisů. 2018 In: *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2018-05-01]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu?rok=2018&tiskdruh=TDFU&dan=T_WEB01

Lze použít anglickou verzi tiskopisu přiznání k dani z příjmů fyzických osob?. 2018 In: *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 2018-05-01]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzickych-osob/d_s-obecny-obsah-pro-seznam-9025-9025

Metody omezující dvojí zdanění. 2005 In: *Dauc.cz* [online]. [cit. 2018-03-025]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=25940&well=danarionline>

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. 2007 In: *Mzdová praxe* [online]. [cit. 2017-11]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni/?search_query=#footnote-16

Přehled platných smluv. 2018 In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2018-05-01]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

Legislativa

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 18. 12. 1992. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 3. 9. 2008. ISSN 1211-1244.

Mezinárodní smlouvy

Smlouva č. 138/1974 Sb. mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka zákonů*. č. 138/1974, částka 28, s. 510-518 Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=138/1974&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Smlouva č. 17/1985 Sb. mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku. In:

Sbírka zákonů. č. 17/1985, částka 4, s. 114-123 Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=17/1985&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Smlouva č. 32/1994 Sb. mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku. In: *Sbírka zákonů*. č. 23/1994, částka 10, s. 198-210 Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=32/1994&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Smlouva č. 5/1996 Sb. mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. In: *Sbírka zákonů*. č. 5/1996, částka 1, s. 21-30 Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=5/1996&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Smlouva č. 100/2003 Sb. m. s. mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka mezinárodních smluv*. č. 100/2003, částka 45, s. 5234–5244 Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=100/2003&typeLaw=mezinarodni_smlouva&what=Cislo_zakona_smlouvy

Smlouva č. 102/2012 Sb. m. s. mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. In: *Sbírka mezinárodních smluv*. č. 102/2012, částka 55, s. 2123-2162 Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=102/2012&typeLaw=mezinarodni_smlouva&what=Cislo_zakona_smlouvy

Smlouva č. 5/2017 Sb. m. s. mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka mezinárodních smluv*. č. 5/2017, částka 3, s. 100-145 Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=5/2017&typeLaw=mezinarodni_smlouva&what=Cislo_zakona_smlouvy

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CDP	Celková daňová povinnost
ČSSR	Československá socialistická republika
ČR	Česká republika
DPFO	Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
FÚ	Finanční úřad
K	Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů
NDR	Německá demokratická republika
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
POZD	Položky odčitatelné od základu daně
RVHP	Rada vzájemné hospodářské pomoci
Sb.	Sbírka zákonů
Sb. m. s.	Sbírka mezinárodních smluv
SSSR	Sovětský svaz
SR	Slovenská republika
SZDZ	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění
USA	Spojené státy americké
ZDP	Zákon č. 586/1992., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Daňový rezident podle ZDP (Zdroj: Vlastní zpracování podle Zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmů)</i>	<i>17</i>
<i>Obrázek 2 Daňový nerezident podle ZDP (Zdroj: Vlastní zpracování podle Zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmů)</i>	<i>18</i>
<i>Obrázek 3 Daňový rezident podle SZDZ (Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z SZDZ s Chile).....</i>	<i>32</i>
<i>Obrázek 4 Státy s uzavřenou SZDZ s ČR (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018).....</i>	<i>40</i>
<i>Obrázek 5 Celkový počet uzavřených SZDZ v letech (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)</i>	<i>40</i>
<i>Obrázek 6 Počet uzavíraných SZDZ v letech celosvětově (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)</i>	<i>41</i>
<i>Obrázek 7 Státy Evropy ve vztahu k SZDZ (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)</i>	<i>42</i>
<i>Obrázek 8 Počet smluv se státy Evropy v letech (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018)</i>	<i>43</i>
<i>Obrázek 9 Počet uzavíraných SZDZ se státy Evropy v letech (Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018).....</i>	<i>43</i>
<i>Obrázek 10 Daňový rezident FO podle SZDZ se Slovenskem (Zdroj: Vlastní zpracování článku 4 „Rezident“ SZDZ se Slovenskem).....</i>	<i>49</i>

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha P I* Daňové přiznání k modelovému příkladu v kapitole 5.3.3.
- Příloha P II* Přiznání k dani z příjmů fyzických osob pro poplatníky mající pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území České republiky (včetně daňových ne-rezidentů) vzor č. 2 Ministerstva financí
- Příloha P III* Seznam mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se státy EU včetně metod zamezení dvojího zdanění
- Příloha P IV* Seznam mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se státy Afriky, Asie, Austrálie a Oceánie, Severní Ameriky, Jižní Ameriky, států EHP a zbylých států Evropy včetně států, se kterými nemá ČR uzavřenou smlouvu včetně metod zamezení dvojího zdanění
- Příloha P V* Struktura Modelové smlouvy OECD
- Příloha P VI* Struktura Modelové smlouvy OSN
- Příloha VII* Jednotné kurzy stanovené Pokynem D-36 GFŘ
- Příloha VIII* Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání
- Příloha IX* Potvrzení zahraničního daňového úřadu k přiznání k dani z příjmů
- Příloha X* Hlášení plátce daně o provedení zajištění daně ze zdanitelných příjmů
- Příloha XI* Žádost o vydání / legalizaci potvrzení o daňovém domicilu

PŘÍLOHA P I: VYŘEŠENÉ DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K MODELOVÉMU PŘÍKLADU V KAPITOLE 5.3.3.

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územnímu pracovišti v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo


02 Rodné číslo

03 DAP¹⁾
 řádné opravné dodatečné

04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování, která byla uplatněna u správce daně před uplynutím neprodloužené lhůty³⁾
 ano ne

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem⁴⁾
 ano ne



QR Platba

Otisk podacího razítka finančního úřadu

Důvody pro podání dodatečného DAP zjištěny dne

Datum

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)

za zdaňovací období (kalendářní rok) nebo jeho část²⁾ od do
 dále jen „DAP“

1. ODDÍL – Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Řepík	07 Rodné příjmení	08 Jméno(-a) Josef
09 Titul	10 Státní příslušnost ČR	11 Číslo pasu

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec ZLÍN	13 Ulice / část obce Svízelná	14 Číslo popisné/orientační 104/83
15 PSČ 76001	16 Telefon / mobilní telefon 606555444	17 E-mail repapepa@seznam.cz
		18 Stát ČESKÁ REPUBLIKA

Adresa místa pobytu k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměřuje

Řádky 19 až 22 vyplňte pouze v případě, že adresa k poslednímu dni kalendářního roku, za který se DAP podává, je rozdílná od adresy v den podání DAP.

19 Obec	20 Ulice / část obce	21 Číslo popisné/orientační	22 PSČ
---------	----------------------	-----------------------------	--------

Adresa místa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval

Řádky 23 až 28 vyplňte pouze v případě, že nemáte bydliště (trvalý pobyt) na území České republiky.

23 Obec	24 Ulice / část obce	25 Číslo popisné/orientační
26 PSČ	27 Telefon / mobilní telefon	28 E-mail

29 Kód státu – vyplní jen daňový nerezident 29a Výše celosvětových příjmů Kč

30 Transakce uskutečněné se zahraničními spojenými osobami⁵⁾ ano ne

2. ODDÍL – Dílčí základ daně, základ daně, ztráta

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	604670	
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst.12 zákona	205588	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona	0	
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	810258	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona	810258	

2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	810258	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vyněti (ř. 36 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	457972	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	100000	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona		
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)		
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)		
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).	100000	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vyněti (ř. 41 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	100000	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	557972	
43 Úhrn příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů po vyněti (ř. 31 – úhrn vyňatých příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů)	604670	
44 Uplatňovaná výše ztráty – vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	557972	

3. ODDÍL – Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem

Částka podle § 15	Počet měsíců	Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota bezúplatného plnění – daru/darů)		6000
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)		
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření)		
49 Odst. 6 zákona (soukromé životní pojištění)		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání)		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		
52a § 34 odst. 4 (odpočet na podporu odborného vzdělávání)		
53 Další částky		
54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 52a + ř. 53)		6000
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)		551972
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů		551900
57 Daň podle § 16 zákona		82785

4. ODDÍL – Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	48608,00	
59 Solidární zvýšení daně podle § 16a zákona		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58 + ř. 59)	48608	
61 Daňová ztráta – zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus	0	

5. ODDÍL – Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

62 Slevy celkem podle § 35 odst. 1 zákona		
63 Sleva podle § 35a nebo § 35b zákona		

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželky (manžela)	Rodné číslo
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců
64 písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)	24840
65a) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela)	6
65b) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela, která/kteřý je držitelem ZTP/P)	12420
66 písm. c) zákona (základní sleva na invaliditu – pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)	
67 písm. d) zákona (rozšířená sleva na invaliditu – pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)	
68 písm. e) zákona (sleva na držitele průkazu ZTP/P)	
69 písm. f) zákona (sleva na studenta)	
69a písm. g) zákona (sleva za umístění dítěte)	
69b písm. h) zákona (sleva na evidenci tržeb)	
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69 + ř. 69a + 69b)	37260
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 – ř. 70)	11348

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH S POPLATNÍKEM VE SPOLEČNĚ HOSPODAŘÍCÍ DOMÁCNOSTI

Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců ve výši na jedno dítě		Počet měsíců ve výši na druhé dítě		Počet měsíců ve výši na třetí a další dítě	
		bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P
1	2	3		4		5	
1							
2							
3							
4							
Celkem							
72 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě							
73 Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)							
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)				11348			
75 Daňový bonus (ř. 72 – ř. 73)							
76 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)							
77 Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 – ř. 76)							

6. ODDÍL – Dodatečné DAP

78 Poslední známá daň		
79 Zjištěná daň podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 74)		
80 Rozdíl řádků (ř. 79 – ř. 78) : zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (-) částka daně se snižuje		
81 Poslední známá daň – daňová ztráta podle § 5 zákona		
82 Zjištěná ztráta podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 61)		
83 Rozdíl řádků (ř. 82 – ř. 81): zvýšení (+) – daňová ztráta se zvyšuje, snížení (-) daňová ztráta se snižuje		

7. ODDÍL – Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmu ze závislé činnosti (po slevách na dani)		
85 Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem		
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona		
87 Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy)		
87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona		
87b Sražená daň podle § 36 odst. 8 zákona		
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
89 Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona		
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 2 zákona		
91 Zbývá doplatit (ř. 74 – ř. 77 – ř. 84 – ř. 85 – ř. 86 – ř. 87 – ř. 87a – ř. 87b – ř. 88 – ř. 89 – ř. 90) : (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více		11348

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 – „Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)“	1
Příloha č. 2 – „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	
Příloha č. 3 – „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona)“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	2
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	3
Doklad o poskytnutém bezúplatném plnění (daru)	2
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši zaplacených úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených příspěvcích na penzijní připojištění, penzijní pojištění, nebo doplňkové penzijní spoření	
Potvrzení o zaplacených příspěvcích na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o úhradě za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání	
Potvrzení předškolního zařízení o výši výdajů vynaložených za umístění vyživovaného dítěte	
Potvrzení zaměstnavatele druhého z poplatníků pro uplatnění nároku na daňové zvýhodnění	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani	
Potvrzení výše příjmů od zahraničního správce daně	
Vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí (§ 10 zákona)	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	1
Další přílohy výše neuvedené	4
Počet listů příloh celkem	13

**PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘÍZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě²⁾: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk
razítka

Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

¹⁾ Označte křížkem odpovídající variantu.

²⁾ Údaj vyplňte, pouze máte-li kód rozlišení typu DAP v případech uvedených v § 239b, § 239c a § 244 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů.

³⁾ Údaje o podepisující osobě budou vyplněny pouze v případě, kdy je DAP zpracováváno a podáno osobou odlišnou od daňového subjektu.

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:

přeplatku na dani z příjmů fyzických osob Kč.

Přeplatek zašlete na adresu:

nebo vratte na účet vedený u č.

kód banky specifický symbol

Vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V dne Podpis daňového subjektu (podepisující osoby²⁾)

PŘÍLOHA č. 1

je součástí tiskopisu PRÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2017 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 24 (dále jen „DAP“)

Rodné číslo: 7 5 0 4 1 4 / 4 8 9 4

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazateli ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)**1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)**

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Vedu daňovou evidenci ¹⁾	Vedu účetnictví ¹⁾	Uplatňuji výdaje procentem z příjmů ¹⁾	XXXX
-------------------------------------	-------------------------------	---------------------------------------------------	------

Uplatňuji nižší limit u výdajů stanovených procentem z příjmů

	poplatník	finanční úřad
101 Příjmy podle § 7 zákona	500000	
102 Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	400000	
103 (neobsazeno)		
104 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 – ř. 102) nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	100000	
105 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující – uveďte úhrn částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)		
106 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující – uveďte úhrn částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)		
107 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
108 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
109 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
110 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
111 (neobsazeno)		
112 Váš podíl jako společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem minus (-)		
113 Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 – ř. 106 – ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 – ř. 110 – ř. 111 + ř. 112)	100000	
114 Dílčí základ daně z příjmů podle § 7 zákona po vynětí (ř. 113 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 zákona)	100000	

2. Doplnující údaje (§ 7 zákona)**A. Údaje o obratu a odpisech**

Roční úhrn čistého obratu

Uplatněné odpisy celkem

Z toho odpisy nemovitých věcí

--	--	--

B. Druh činnosti²⁾

Název hlavní (převažující) činnosti

Sazba výdajů

% z příjmů

Příjmy

Výdaje

CZ - NACE

TRŽBA PEKÁŘSKÝCH, CUKROVÁŘSKÝCH A JINÝCH MLOUČNÝCH VÝROBKŮ	80	500000	400000	
------------------------------------------------------------	----	--------	--------	--

Název dalších činností

Celkem		500000	400000	

C. Údaje o samostatné činnosti

Datum zahájení činnosti Datum přerušeni činnosti Datum ukončení činnosti Datum obnoveni činnosti Počet měsíců činnosti

01.01.2015				
------------	--	--	--	--

D. Tabulka pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b zákona

Vyplňte pouze v případě, vedete-li daňovou evidenci podle § 7b zákona. Údaje, prosím, vyplňte v celých Kč.

	Na začátku zdaňovacího období	Na konci zdaňovacího období
1. Hmotný majetek		
2. Peněžní prostředky v hotovosti ^{*)}		
3. Peněžní prostředky na bankovních účtech ^{*)}		
4. Zásoby		
5. Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a zápůjček		
6. Ostatní majetek ^{*)}		
7. Dluhy včetně přijatých úvěrů a zápůjček		
8. Rezervy		

9. Mzdy	
---------	--

^{*)} označené údaje jsou nepovinné**E. Úpravy podle § 5, § 23 zákona²⁾**

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

F. Údaje o společnících společností²⁾

Jste-li společníkem společnosti, která není právnickou osobou, vyplňte údaje o ostatních společnících společností					
	Jména	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech v %	Podíl na výdajích v %
1.					
2.					
3.					

G. Údaje o spolupracující osobě²⁾

Jste-li osoba, která rozděluje příjmy a výdaje podle § 13 zákona, nebo osoba v rodinném závodě, uveďte údaje o spolupracující osobě				
	Jména	Příjmení	DIČ (RČ)	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				
2.				

H. Údaje o osobě, která rozděluje příjmy a výdaje

Jste-li spolupracující osoba podle § 13 zákona, nebo osoba v rodinném závodě, uveďte údaje o osobě, která na Vás rozdělila příjmy a výdaje				
	Jména	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				

I. Údaje o veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti²⁾

Daňové identifikační číslo veřejné obchodní společnosti, kde jste společníkem, nebo komanditní společnosti, kde jste komplementářem, a výše Vašeho podílu v procentech	DIČ	%

¹⁾ Z předtíštěných možností v rámečku vyberte odpovídající variantu a označte křížkem²⁾ Údaje, pro které nedostačuje vyhrazené místo, uveďte na volný list a přiložte k tiskopisu

PŘÍLOHA č. 3

Rodné číslo: 7 5 0 4 1 4 / 4 8 9 4

je součástí tiskopisu P Ř I Z N Á N Í k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 24 (dále jen „DAP“).

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazateli ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Výpočet daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (§ 38f zákona)

Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí

Podle § 38f odst. 8 zákona se metoda prostého zápočtu provádí za každý stát samostatně. Proto v případě, že Vám plynou příjmy z více států, použijte k výpočtu za každý další stát Samostatný list Přílohy č. 3 zveřejněný na webové adrese www.financnisprava.cz.

Kód státu AT

	poplatník	finanční úřad
321 Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	210320	
322 Výdaje		
323 Daň zaplacená v zahraničí	21032	
324 Koefficient zápočtu (f. 321 – f. 322) děleno f. 42, výsledek vynásobte stem	37,69	
325 Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat [(f. 57 + f. 59) násobeno f. 324, děleno 100]	31201,67	
326 Daň uznaná k zápočtu (f. 323 maximálně však do výše f. 325)	21032,00	
327 Rozdíl řádků (f. 323 – f. 326)	0,00	
328 Daň uznaná k zápočtu (úhrn řádků 326 i ze samostatných listů)	34177,00	
329 Daň neuznaná k zápočtu (úhrn řádků 327 i ze samostatných listů)	0,00	
330 Vypočtená částka [(f. 57 + f. 59) – f. 328]	48608,00	

SAMOSTATNÝ LIST
k Příloze č. 3
Příjmy ze zdrojů v zahraničí –
metoda prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí

Kód státu:

SK

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
321 Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	131450	
322 Výdaje		
323 Daň zaplacená v zahraničí	13145	
324 Koefficient zápočtu (ř. 321 – ř. 322) děleno ř. 42 výsledek vynásobte stem	23,56	
325 Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat [(ř. 57 + ř. 59) násobeno ř. 324, děleno 100]	19504,15	
326 Daň uznaná k zápočtu (ř. 323, maximálně však do výše ř. 325)	13145,00	
327 Rozdíl řádků (ř. 323 – ř. 326)	0,00	

Poznámka: při vyplňování postupujte dle pokynů k Příloze č. 3 DAP.

Ostatní příloha
k přiznání k dani z příjmu fyzických osob
za zdaňovací období (kalendářní rok) nebo jeho část
od 01.01.2017 do 31.12.2017

Daňový subjekt	Josef Řepík
IČ / RČ / DIČ	7504144894
Sídlo / Bydliště nebo Místo podnikání	Svízelná 104/83, 76001 ZLÍN

Tabulka pro zadání údajů o příjmech podle § 6 zákona v členění dle jednotlivých zaměstnavatelů						
č.f.	Úhrn příjmů ze závislé činnosti	Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	Sražená záloha na daň v úhrnné výši	Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d ZDP	Sražená daň podle § 36 odst. 7 ZDP	Sražená daň podle § 36 odst. 8 ZDP
1	262900	89386				
2	210320	71509				
3	131450	44693				

PŘÍLOHA P II: PŘÍZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB PRO POPLATNÍKY MAJÍCÍ POUZE PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI ZE ZDROJŮ NA ÚZEMÍ ČESKÉ REPUBLIKY (VČETNĚ DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ) VZOR Č. 2 MINISTERSTVA FINANCÍ

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro

 Územnímu pracovišti v, ve, pro

 01 Rodné číslo

 02 DAP
 řádné opravrné
 03 Kód rozlišení typu DAP/Datum

 ořísk podacího razítka finančního úřadu
 04 Toto daňové příznání zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování ano ne

PŘÍZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob pro poplatníky mající pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území České republiky (včetně daňových nerezidentů České republiky)

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)

za zdaňovací období (kalendářní rok) nebo jeho část od do

1. ODDÍL – Údaje o poplatníkovi

05 Příjmení 06 Rodné příjmení 07 Jméno (-a) 08 Titul

Adresa místa pobytu v den podání příznání
 09 Obec 10 Ulice / část obce 11 Číslo popisné / orientační

12 PSČ 13 Telefon / mobilní telefon 14 E-mail 15 Stát

Adresa místa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval
 16 Obec 17 Ulice / část obce 18 Číslo popisné / orientační

19 PSČ 20 Kód státu – vyplní jen daňový nerezident ČR 21 Výše celosvětových příjmů Kč

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘÍZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM.

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno (-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
 Jméno (-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu: Datum Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
 Otisk razítka

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:
 přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ve výši Kč.
 Přeplatek zašlete na adresu:
 nebo vraťte na účet vedený u č. kód banky
 spec. symbol vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V dne Podpis daňového subjektu (podepisující osoby)

2. ODDÍL – Základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (§ 6 zákona)

22 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů		23 Úhrn povinného pojistného (§ 6 odst. 12 zákona)	
24 Základ daně ze závislé činnosti (ř. 22 + ř. 23)			

3. ODDÍL – Nezdaniitelné části základu daně podle § 15 zákona

25 Odst. 1 (hodnota bezúplatného plnění – daru/darů)		28 Odst. 6 (soukromé životní pojištění)	
26 Odst. 3 a 4 (odečet úroků) počet měs./ částka		29 Odst. 7 (odborové příspěvky)	
27 Odst. 5 (penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření)		30 Odst. 8 (úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání)	
31 Úhrn nezdanitelných částí základu daně (ř. 25 + ř. 26 + ř. 27 + ř. 28 + ř. 29 + ř. 30)			
32 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně (ř. 24 – ř. 31) zaokrouhlený na celá sta Kč dolů			

4. ODDÍL – Daň celkem

33 Daň podle § 16 zákona		34 Solidární zvýšení daně podle § 16a zákona	
35 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 33 + ř. 34)			

5. ODDÍL – Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění**Tab. č.1 Údaje o manželce (manželovi)**

Příjmení, jméno, titul		Rodné číslo	
Částka slevy podle § 35ba odst. 1 zákona	počet měsíců		počet měsíců
36 písm. a) (základní na poplatníka)		40 písm. d) (rozšířená na invaliditu)	
37 písm. b) (na manželku/manžela)		41 písm. e) (na držitele průkazu ZTP/P)	
38 písm. b) (na manželku/manžela, která/ který je držitelem průkazu ZTP/P)		42 písm. f) (na studenta)	
39 písm. c) (základní na invaliditu)		43 písm. g) (za umístění dítěte)	
44 Úhrn slev na dani (ř. 36 + ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40 + ř. 41 + ř. 42 + ř. 43)			
45 Daň po uplatnění slev podle § 35ba zákona (ř. 35 – ř. 44)			

Tab. č. 2 Údaje o dětech žijících s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti

	Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců ve výši na jedno dítě		Počet měsíců ve výši na druhé dítě		Počet měsíců ve výši na třetí a další dítě	
			bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P
	1	2	3		4		5	
1								
2								
3								
4								
	Celkem							

46 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě		49 Daňový bonus (ř. 46 – ř. 47)	
47 Sleva na dani (částka z ř. 46, uplatněná maximálně do výše na ř. 45)		50 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (vč. doplatku)	
48 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 45 – ř. 47)		51 Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 49 – ř. 50)	

6. ODDÍL – Placení daně

52 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti (po slevách na dani)			
53 Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona		54 Sražená daň podle § 36 odst. 8 zákona	
55 Zbývá doplatit (ř. 48 – ř. 51 – ř. 52 – ř. 53 – ř. 54): (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více			

Přílohy DAP (ve sloupci uveďte počet listů příloh):

Potvrzení o zdaniitelných příjmech ze závislé činnosti a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění za příslušné zdaňovací období a Potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani, a to od všech zaměstnavatelů podle § 38j odst. 3 zákona	
Potvrzení výše příjmů od zahraničního správce daně	
Doklad o poskytnutém bezúplatném plnění (daru)	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši zaplacených úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených příspěvcích na penzijní připojištění, penzijní pojištění, doplňkové penzijní spoření nebo pojistném na soukromé životní pojištění	
Potvrzení předškolního zařízení o výši výdajů vynaložených za umístění vyživovaného dítěte	
Potvrzení zaměstnavatele druhého z poplatníků pro uplatnění nároku na daňové zvýhodnění	
Potvrzení o úhradě za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání a další přílohy výše neuvedené	
Počet listů příloh celkem	

PŘÍLOHA P III: SEZNAM MEZINÁRODNÍCH SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ SE STÁTY EU VČETNĚ METOD ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018

Evropská unie			
Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Belgie	24. 7. 2000	95/2000 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu (ČR); Metoda vynětí s výhradou progresse (Belgie)
Bulharsko	2. 7. 1999	203/1999 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Dánsko	17. 12. 2012	14/2013 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Estonsko	26. 5. 1995	184/1995 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Finsko	12. 12. 1995	43/1996 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Francie	1. 7. 2005	79/2005 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Chorvatsko	28. 12. 1999	42/2000 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Irsko	21. 4. 1996	163/1996 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Itálie	26. 6. 1984	17/1985 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresse (ČR); Metoda prostého zápočtu (Itálie)
Kypr	26. 11. 2009	120/2009 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Litva	8. 8. 1995	230/1995 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Lotyšsko	22. 5. 1995	170/1995 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Lucembursko	31. 7. 2014	51/2014 Sb. m. s.	Metoda vynětí s výhradou progresse (Lucembursko); Metoda prostého zápočtu (ČR)
Maďarsko	27. 12. 1994	22/1995 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresse (Maďarsko); Metoda prostého zápočtu (ČR)
Malta	6. 6. 1997	164/1997 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Německo	17. 11. 1983	18/1984 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresse
Nizozemsko	5. 11. 1974	138/1974 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Polsko	11. 6. 2012	102/2012 Sb. m. s.	Metoda vynětí s výhradou progresse (Polsko); Metoda prostého zápočtu (ČR)

Pokračování přílohy P III

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Portugalsko	1. 10. 1997	275/1997 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Rakousko	22. 3. 2007	31/2007 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Rumunsko	10. 8. 1994	180/1994 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Řecko	23. 5. 1989	98/1989 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Slovensko	14. 7. 2003	100/2003 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Slovinsko	28. 4. 1998	214/1998 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Spojené království	20. 12. 1991	89/1992 Sb.	Metoda prostého zápočtu (VB); Metoda vynětí s výhradou progrese (ČR)
Španělsko	5. 6. 1981	23/1982 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progrese
Švédsko	8. 10. 1980	9/1981 Sb.	Metoda prostého zápočtu (Švédsko); Metoda vynětí s výhradou progrese (ČR)

PŘÍLOHA IV: SEZNAM MEZINÁRODNÍCH SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ SE STÁTY AFRIKY, ASIE, AUSTRÁLIE A OCEÁNIE, SEVERNÍ AMERIKY, JIŽNÍ AMERIKY, STÁTŮ EHP A ZBYLÝCH STÁTŮ EVROPY VČETNĚ METOD ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018

Afrika			
Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Egypt	4. 10. 1995	283/1995 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Etiopie	30. 5. 2008	54/2008 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
JAR	3. 12. 1997	7/1998 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Maroko	18. 7. 2006	83/2006 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Nigérie	2. 12. 1990	339/1991 Sb.	Metoda prostého zápočtu (Nigérie); Metoda vynětí s výhradou progresu (ČR)
Tunis	25. 10. 1991	419/1992 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progresu (ČR); Metoda prostého zápočtu (Tunis)

Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018

Asie			
Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Arménie	15. 7. 2009	86/2009 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Ázerbájdžán	16. 6. 2006	74/2006 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Bahrajn	10. 4. 2012	59/2012 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu (ČR); Metoda vynětí s výhradou progresu (Bahrajn)
Čína	4. 5. 2011	65/2011 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Filipíny	23. 9. 2003	132/2003 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Gruzie	4. 5. 2007	40/2007 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu

Pokračování přílohy P IV (Asie)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Hongkong	24. 1. 2012	49/2012 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Indie	27. 9. 1999	301/1999 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Indonésie	26. 1. 1996	67/1996 Sb.	Metoda úplného zápočtu (Indonésie); Metoda prostého zápočtu
Írán	4. 8. 2016	47/2016 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Izrael	23. 12. 1994	21/1995 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Japonsko	25. 11. 1978	46/1979 Sb.	Metoda vynětí s výhradou progrese (ČR); Metoda prostého zápočtu (Japonsko)
Jordánsko	7. 11. 2007	88/2007 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Kazachstán	29. 10. 1999	3/2000 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Korejská republika	3. 3. 1995	124/1995 Sb.	Metoda prostého zápočtu
KLDR	7. 12. 2005	3/2006 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Kuvajt	3. 3. 2004	48/2004 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Libanon	24. 1. 2000	30/2000 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Malajsie	9. 3. 1998	71/1998 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Mongolsko	22. 6. 1998	18/1999 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Pákistán	30. 10. 2015	58/2015 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Rusko	18. 7. 1997	278/1997 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Saúdská Arábie	1. 5. 2013	42/2013 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Spojené arabské emiráty	9. 8. 1997	276/1997 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Singapur	21. 8. 1998	224/1998 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Srí lanka	19. 6. 1979	132/1979 Sb.	Metoda prostého zápočtu (Srí Lanka); Metoda vynětí s výhradou progrese (ČR)
Sýrie	12. 11. 2009	115/2009 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Tádžikistán	19. 10. 2007	89/2007 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Thajsko	14. 8. 1995	229/1995 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Turecko	16. 12. 2013	19/2004 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Turkmenistán	27. 3. 2018		
Uzbekistán	15. 1. 2001	28/2001 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Vietnam	1. 2. 1998	108/1998 Sb.	Metoda prostého zápočtu

Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018

Austrálie a Oceánie			
Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Austrálie	27. 11. 1995	5/1996 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Nový Zéland	29. 8. 2008	75/2008 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu

Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018

Státy EHP			
Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Island	28. 12. 2000	11/2001 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Lichtenštejnsko	22. 12. 2015	8/2016 Sb. m. s.	Metoda vynětí s výhradou progresse (Lichtenštejnsko); Metoda prostého zápočtu (ČR)
Norsko	9. 9. 2005	121/2005 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu

Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018

Státy Evropy			
Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Albánie	10. 9. 1996	270/1996 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Andorra	XXXX		
Bělorusko	15. 1. 1998	31/1998 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Bosna a Hercegovina	12. 5. 2010	58/2010 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Černá Hora	27. 6. 2005	88/2005 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Kosovo	XXXX		
Makedonie	17. 6. 2002	88/2002 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu

Pokračování přílohy P IV (Zbylé státy Evropy)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Moldavsko	26. 4. 2000	88/2000 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Monako	XXXX		
Rusko	18. 7. 1997	278/1997 Sb.	Metoda prostého zápočtu
San Marino	XXXX		
Srbsko	27. 6. 2005	88/2005 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Švýcarsko	23. 10. 1996	281/1996 Sb.	Metoda prostého zápočtu (ČR); Metoda vynětí s výhradou progresse (Švýcarsko)
Ukrajina	20. 4. 1999	103/1999 Sb.	Metoda prostého zápočtu
Vatikán	XXXX		

Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018

Severní Amerika

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Barbados	6. 6. 2012	69/2012 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Kanada	28. 5. 2002	83/2002 Sb. m. s.	Metoda úplného zápočtu (Kanada); Metoda prostého zápočtu (ČR)
Mexiko	27. 12. 2002	7/2003 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Panama	25. 2. 2013	91/2013 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu (ČR); Metoda vynětí s výhradou progresse (Panama)
USA	23. 12. 1993	32/1994 Sb.	Metoda prostého zápočtu

Zdroj: Vlastní zpracování dat z www.mfcr.cz, © 2018

Jižní Amerika			
Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů nebo sbírka mezinárodních smluv	Metoda zamezení dvojího zdanění
Brazílie	14. 11. 1990	200/1991 Sb.	Metoda úplného zápočtu (ČR), Metoda prostého zápočtu (Brazílie)
Chile	21. 12. 2016	5/2017 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Kolumbie	6. 5. 2015	39/2015 Sb. m. s.	Metoda prostého zápočtu
Venezuela	12. 11. 1997	6/1998 Sb.	Metoda úplného vynětí (Venezuela); Metoda prostého zápočtu (ČR)

PŘÍLOHA V: STRUKTURA MODELOVÉ SMLOUVY OECD

- Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons Covered);
- Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered);
- Článek 3 – Všeobecné definice (General Definitions);
- Článek 4 – Rezident (Resident);
- Článek 5 – Stálá provozovna (Permanent establishment);
- Článek 6 – Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property);
- Článek 7 – Zisky podniků (Business profits);
- Článek 8 – Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport);
- Článek 9 – Sdružené podniky (Associated enterprises);
- Článek 10 – Dividendy (Dividends);
- Článek 11 – Úroky (Interest);
- Článek 12 – Licenční poplatky (Royalties);
- Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku (Capital gains);
- Článek 14 – Nezávislá povolání – tento článek byl v roce 2 000 vypuštěn;
- Článek 15 – Příjmy ze zaměstnání (Income from employment);
- Článek 16 – Tantiémy (Directors' fees)
- Článek 17 – Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- Článek 18 – Penze (Pensions);
- Článek 19 – Veřejné funkce (Government Service);
- Článek 20 – Studenti (Students);
- Článek 21 – Ostatní příjmy (Other income);
- Článek 22 – Majetek (Capital);
- Článek 23 – Vyloučení dvojího zdanění
 - 23A metoda vynětí (Exemption Method),
 - 23B metoda zápočtu (Credit Method);
- Článek 24 – Zákaz diskriminace (Non-discrimination);
- Článek 25 – Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure);
- Článek 26 – Výměna informací (Exchange of information);
- Článek 27 – Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes);
- Článek 28 – Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts);
- Článek 29 – Územní působnost (Territorial extension);
- Článek 30 – Vstup v platnost (Entry into force);
- Článek 31 – Výpověď (Termination).

Zdroj: Nerudová, 2017

PŘÍLOHA VI: STRUKTURA MODELOVÉ SMLOUVY OSN

- Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje (Personal scope);
- Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes covered);
- Článek 3 – Všeobecné definice (General definitions);
- Článek 4 – Rezident (Resident);
- Článek 5 – Stálá provozovna (Permanent establishment);
- Článek 6 – Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property);
- Článek 7 – Zisky podniků (Business profits);
- Článek 8 – Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport);
- Článek 9 – Sdružené podniky (Associated enterprises);
- Článek 10 – Dividendy (Dividends);
- Článek 11 – Úroky (Interest);
- Článek 12 – Licenční poplatky (Royalties);
- Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku (Capital gains);
- Článek 14 – Nezávislá povolání (Independent personal services);
- Článek 15 – Závislá činnost (Dependent personal services);
- Článek 16 – Tantiémy (Directors' fees);
- Článek 17 – Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- Článek 18 – Penze (Pensions);
- Článek 19 – Veřejné funkce (Government Service);
- Článek 20 – Studenti (Students);
- Článek 21 – Ostatní příjmy (Other income);
- Článek 22 – Majetek (Capital);
- Článek 23 – A) metoda vyloučení (Exemption Method),
B) metoda zápočtu (Credit Method);
- Článek 24 – Zákaz diskriminace (Non-discrimination);
- Článek 25 – Řešení případů dohodou (Mutual agreement procedure);
- Článek 26 – Výměna informací (Exchange of information);
- Článek 27 – Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes);
- Článek 28 – Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts);
- Článek 29 – Územní působnost (Territorial extension);
- Článek 30 – Vstup v platnost (Entry into force);
- Článek 31 – Výpověď (Termination).

Zdroj: Nerudová, 2017

PŘÍLOHA VII: JEDNOTNÉ KURZY STANOVENÉ POKYNEM D-36 GFŘ

Stanovený jednotný kurz měn uváděných v kurzovním lístku ČNB:

země	měna	množství	kód	průměr
Austrálie	dolar	1	AUD	17,81
Brazílie	real	1	BRL	7,25
Bulharsko	lev	1	BGN	13,44
Čína	renminbi	1	CNY	3,44
Dánsko	koruna	1	DKK	3,53
EMU	euro	1	EUR	26,29
Filipíny	peso	100	PHP	46,02
Hongkong	dolar	1	HKD	2,98
Chorvatsko	kuna	1	HRK	3,53
Indie	rupie	100	INR	35,69
Indonesie	rupie	1000	IDR	1,73
Izrael	šekel	1	ILS	6,48
Japonsko	jen	100	JPY	20,71
Jihoafrická rep.	rand	1	ZAR	1,75
Jižní Korea	won	100	KRW	2,07
Kanada	dolar	1	CAD	17,87
Maďarsko	forint	100	HUF	8,50
Malajsie	ringgit	1	MYR	5,41
Mexiko	peso	1	MXN	1,23
MMF	SDR	1	XDR	32,20
Norsko	koruna	1	NOK	2,81
Nový Zéland	dolar	1	NZD	16,51
Polsko	zlotý	1	PLN	6,20
Rumunsko	nové leu	1	RON	5,75
Rusko	rubl	100	RUB	39,86
Singapur	dolar	1	SGD	16,86
Švédsko	koruna	1	SEK	2,73
Švýcarsko	frank	1	CHF	23,60
Thajsko	baht	100	THB	68,59
Turecko	lira	1	TRY	6,38
USA	dolar	1	USD	23,18
Velká Británie	libra	1	GBP	30,04

Zdroj: Pokyn GFŘ D-36

PŘÍLOHA VIII: ŽÁDOST O PRODLOUŽENÍ LHŮTY PRO PODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Odesílatel
(Adresa, PSČ, Město, Země, Telefon, e-mail)

Ze dne:

Příjemce

Adresa

PSČ MĚSTO

Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání

Vážená paní, vážený pane,

z důvodu dosažení příjmů v zahraničí žádám o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Do lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 Daňového řádu nebudu mít k dispozici všechny podklady pro výpočet výsledné daně ve správné výši.

Z důvodu zdaňovacího období od – do a termínu pro podání daňového přiznání ve státě XY mi správce daně tohoto státu XY sdělil, že potvrzení o zaplacení daně v zahraničí mi bude možné vystavit nejdříve XX. Z toho důvodu tedy žádám o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob nejméně o X měsíců.

Uvedení, zda je kolková známka vylepena na žádosti nebo byla uhrazena na pokladně územního pracoviště nebo finančního úřadu.

Děkuji za vyřízení méj žádosti.

S pozdravem

(podpis)

Jméno

Zdroj: Vlastní zpracování

PŘÍLOHA IX: POTVRZENÍ ZAHRANIČNÍHO DAŇOVÉHO ÚŘADU K PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ

POTVRZENÍ PRO ROK

zahraničního daňového úřadu k přiznání k dani z příjmů

pro poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), pouze pokud se jedná o poplatníka s daňovou rezidencí v členském státu Evropské unie, nebo státu tvořícího EHP a týkající se nezdanitelných částí základu daně, slev na dani a daňového zvýhodnění podle § 15, § 35ba, § 35c ZDP

CERTIFICATION FOR THE YEAR

from the foreign tax authority for the income tax return

for the taxpayers mentioned in Section 2, subsection 3 of the Act no. 586/1992 on Income Taxes (hereinafter “the Act”), only when the tax residence of the taxpayer is in the European Union member state, or state forming the European Economic Area and regarding the non-taxable benefits, tax reliefs and tax credit, pursuant to Section 15, Section 35ba, Section 35c of the Act.

I. Oddíl – Identifikační údaje

I. Section – Identification data

Jméno (First name)	Příjmení (Surname)
Datum narození – DDMMRRRR (Date of birth – DDMMYYYY)	Stát bydliště pro daňové účely (Country of residence for tax purposes)
PSČ, město (ZIP code, city)	Ulice, číslo domu (Street, house number)
Identifikační číslo/RČ/DIČ (IDN/Birth No./TIN)	Typ dokladu prokazujícího totožnost (Type of identity document)

Příjem ve státu bydliště pro daňové účely podléhající zdanění

Income in the country of residence for tax purposes subject to taxation

Příjem (Income)	Částka/měna (Amount/currency)
ze zaměstnání (from employment)	
z podnikání (business profit)	
z nájmu (rental income)	
z kapitálového majetku (capital gains)	
ostatní (other)	
Celkem (Total)	0

II. Oddíl – Údaje o manželce / manželovi žijící / žijícím s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti

II. Section – Information about wife / husband living in the household with the taxpayer

Jméno (First name)	Příjmení (Surname)
Datum narození – DDMMRRRR (Date of birth – DDMMYYYY)	Stát společně hospodařící domácnosti (Country of the household)
PSČ, město (ZIP code, city)	Ulice, číslo domu (Street, house number)

Příjem ve státu bydliště pro daňové účely podléhající zdanění
Income in the country of residence for tax purposes subject to taxation

Příjem (Income)	Částka/měna (Amount/Currency)
ze zaměstnání (from employment)	
z podnikání (business profit)	
z nájmu (rental income)	
z kapitálového majetku (capital gains)	
ostatní (other)	
Celkem (Total)	0

III. Oddíl – Údaje o dětech žijících s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti
III. Section – Information about children living in the household with the taxpayer

Jméno a příjmení (First name and surname)	Datum narození – DDMMRRRR (Date of birth – DDMMYYYY)	Počet měsíců (Number of months)

Prohlašuji, že veškeré mnou uváděné údaje jsou pravdivé a úplné a stvrzuji je svým podpisem.
 I declare that all information provided by me are true and complete and I certify it with my signature.

Datum (Date)

Podpis (Signature)

IV. Oddíl – Potvrzení zahraničního daňového úřadu
IV. Section – Certification from the foreign tax authority

Název a adresa zahraničního daňového úřadu (Name and address of the foreign tax authority)

Tímto se potvrzuje následující (This confirms the following):

- Výše jmenovaný poplatník s daňovou povinností v (stát) měl v roce své bydliště v našem státu.
 (Above mentioned taxpayer with the tax liability in (country) had in the year his residence in our country.)
- O osobních a majetkových poměrech výše jmenovaného poplatníka není známo nic, co by odporovalo předchozím údajům.
 (No contradictory information is known about the personal and financial circumstances of the above mentioned taxpayer.)

Místo, datum (Place, date)

Úřední razítko, podpis (Official stamp, signature)

PŘÍLOHA X: HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ O PROVEDENÍ ZAJIŠTĚNÍ DANĚ ZE ZDANITELNÝCH PŘÍJMŮ

HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ o provedení srážky zajištění daně ze zdanitelných příjmů

Hlášení podle § 38e odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
ve znění pozdějších předpisů,
o splnění povinnosti srazit zajištění daně ze zdanitelných příjmů podle § 38e odst. 1 až 3
zákona o daních z příjmů, které je plátce daně povinen podat současně s platbou zajištěné daně

ŘÁDEK	NÁZEV POLOŽKY	VYPLNÍ PLÁTCE
Plátce daně		
01a	Příjmení	
01b	Jméno	
01c	Název právnické osoby	
01d	DIČ, rodné číslo nebo identifikační číslo	
Poplatník¹⁾		
02a	Příjmení	
02b	Jméno	
02c	Název právnické osoby	
02d	Datum narození /pro fyzické osoby/, zahraniční identifikační číslo /TIN/, DIČ nebo rodné číslo	
03	Druh zdanitelného příjmu poplatníka ³⁾	
04	Sazba zajištění daně ⁴⁾	
05	Částka zdanitelného příjmu zaúčtovaná ve prospěch poplatníka v Kč ⁵⁾	
06	Částka zajištění daně v Kč ⁵⁾ $\frac{f. 5 \times f. 4}{100}$	
07	Datum uskutečnění účetního případu, který zakládá pohledávku poplatníka za plátcem ⁷⁾	
08	Datum rozhodné pro srážku zajištění daně ⁸⁾	
09	Datum odvodu zajištění daně na účet správce daně místně příslušného plátce	

za plátce daně zpracoval: kontaktní spojení (telefon/fax/e-mail):

oprávněná osoba za plátce: podpis oprávněné osoby:

v dne: 20

Za finanční úřad údaje ověřil a zaevidoval dne: 20 podpis odpovědného pracovníka:

- 1) Zajištění daně ze zdanitelných příjmů podle § 38e odst. 1 až 3 zákona o daních z příjmů se týká pouze poplatníků, kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor (Seznam států tvořících Evropský hospodářský prostor je uveden na zadní straně tohoto tiskopisu). Zajištění daně se neuplatní, pokud se jedná o úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě, kde prodejcem je poplatník uvedený v § 2 odst. 3 nebo v § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů nebo úhrady nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.
- 2) Kromě jména a adresy se uvede zahraniční daňové identifikační číslo (DIČ) poplatníka, pod nímž je evidován u správce daně v zemi svého bydliště nebo sídla. Dále jeho daňové identifikační číslo (DIČ), pokud mu bylo v České republice přiděleno. Je-li poplatníkem fyzická osoba, uvede se datum jejího narození, jestliže jí nebylo přiděleno rodné číslo (RC) nebo není-li známo její daňové identifikační číslo (DIČ). Vyplní se jen v případě vzniku stálé provozovny. Adresou se rozumí též jinak určené umístění stálé provozovny, pokud má provozovna charakter staveniště, místa provádění stavebně montážních projektů, místa těžby přírodních zdrojů nebo místa prodeje (odbytiště).
- 3) Druh zdanitelného příjmu, z něhož bylo srazeno zajištění daně, se uvede s použitím odkazu na příslušné ustanovení § 22 zákona o daních z příjmů (např. při prodeji cenných papírů § 22 odst. 1 písm. g) bod 7 zákona o daních z příjmů).
- 4) Uvede se sazba zajištění daně podle příslušného ustanovení § 38e zákona o daních z příjmů. Jedná-li se o příjmy podle § 38e odst. 3 písm. a) nebo b), uvede se pouze odkaz na § 16, respektive § 21 tohoto zákona.
- 5) Uvede se částka zdanitelného příjmu poplatníka, která je základem pro výpočet zajištění daně podle § 38e zákona o daních z příjmů před sražením zajištění daně. U poplatníka, který je plátcem daně z přidané hodnoty, se srážka zajištění daně provede z částky zdanitelného příjmu bez daně z přidané hodnoty. Pokud byla částka zdanitelného příjmu zaúčtována ve prospěch poplatníka v cizí měně, použijí se při jejím přepočtu na Kč kursy devizového trhu vyhlášené ČNB, uplatňované v účetnictví plátce daně (§ 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů).
- 6) Částka zajištění daně se zaokrouhuje na celé koruny nahoru (§ 38e odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů).
- 7) Na tomto řádku se uvede den, v němž na základě smluvního plnění poskytnutého poplatníkem vznikla pohledávka za plátcem, jejíž úhrada je příjmem podléhající zajištění daně. U příjmů podle § 38e odst. 3 zákona o daních z příjmů se uvede poslední den zdaňovacího období, jehož se týká část základu daně připadající na společnost veřejně obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti, podléhající zajištění daně.
- 8) U zajištění daně provedeného podle § 38e odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů se uvede datum výplaty, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději datum, kdy byl plátcem o závazku povinen účtovat v souladu s platnými účetními předpisy. U zajištění daně provedeného podle § 38e odst. 3 zákona o daních z příjmů se uvede datum výplaty, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Pokud nenastane žádná z těchto skutečností nejpozději do dvou měsíců po uplynutí příslušného zdaňovacího období, uvede se datum připadající na poslední den druhého měsíce, který následuje po uplynutí příslušného zdaňovacího období.

Členské státy Evropské unie a další státy, které tvoří Evropský hospodářský prostor

Členské státy Evropské unie	Další státy, které jsou součástí Evropského hospodářského prostoru
Belgie	Island
Bulharsko	Lichtenštejnsko
Dánsko	Norsko
Estonsko	
Finsko	
Francie	
Chorvatsko	
Irsko	
Itálie	
Kypr	
Litva	
Lotyšsko	
Lucembursko	
Maďarsko	
Malta	
Nizozemsko	
Polsko	
Portugalsko	
Rakousko	
Rumunsko	
Řecko	
Slovensko	
Slovinsko	
Velká Británie	
Spolková republika Německo	
Španělsko	
Švédsko	

Zdroj: Finanční správa, © 2018

PŘÍLOHA XI: ŽÁDOST O VYDÁNÍ / LEGALIZACI POTVRZENÍ O DAŇOVÉM DOMICILU

VZOR ŽÁDOSTI PRO POPLATNÍKY

ŽÁDOST O VYDÁNÍ / LEGALIZACI POTVRZENÍ O DAŇOVÉM DOMICILU

Jméno a příjmení žadatele:

Datum narození a rodné číslo (příp. číslo pasu):

Adresa bydliště (stálého bytu)/ pobytu v ČR:

Kontaktní údaje (telefon, e-mail):

Potvrzení o daňovém domicilu: **za rok**¹⁾ **nebo k datu podání žádosti** ¹⁾

Účel použití potvrzení ve státě, pro který je požadováno:

Správný poplatek za vydání potvrzení ve výši 100 Kč lze uhradit:

- vylepením kolku; přímou úhradou v pokladně pracoviště finančního úřadu nebo poštovní poukázkou na poště

Potvrzení o daňovém domicilu lze vydat až po prokázání daňového rezidenství v souladu s mezinárodní smlouvou o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a příslušným státem, pro který je potvrzení žádáno. Není-li uzavřena mezinárodní smlouva, tak se při posouzení vychází z podmínek daných § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Informace k prokázání Vašeho rezidenství na území ČR:

V ČR pobírám příjmy ze zaměstnání / z podnikání / z pronájmu / kapitálové příjmy / důchod / ostatní

.....

Bydliště (stálý byt)¹⁾ nebo délka pobytu v ČR¹⁾ za zvolené období (uveďte adresu nebo dobu strávenou v ČR):

.....

Mám k dispozici i stálý byt v zahraničí (uveďte adresu)

Jsem ženatý/vdaná a manžel/manželka (uveďte jméno) žije se mnou ve společné domácnosti na adrese:

.....

Mám děti (uveďte jména) a žijí se mnou ve společné domácnosti na adrese:

.....

Své rezidenství prokažte důkazními prostředky o adrese bydliště/pobytu (stálého bytu), délce Vašeho pobytu v ČR, zaměstnání, místem pobytu Vaší rodiny (např. předložením nájemní smlouvy, průkazu o přechodném pobytu v ČR, pracovní smlouvou, pobytem manžela/ky, dětí apod.) nebo prohlášením do protokolu.

Jsem si vědom/a, že jako daňový rezident ČR mám daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů v ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Požaduji vyšší ověření (legalizaci) pro účely uznání v zahraničí: **ANO - NE**¹⁾

Potvrzení si vyzvednu osobně nebo jej zašlete na adresu²⁾

Datum a podpis žadatele

1) Požadovanou variantu označte

2) Lze použít, není-li požadována legalizace