

Mezinárodní zdanění

Prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.



Téma :
Zdaňování příjmů rezidenta ČR ze zdrojů
v zahraničí

- 1. Vyloučení dvojího zdanění**
- 2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti**
- 3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti**
- 4. Zdaňování příjmů právnických osob.**
- 5. Daňová případová studie 1**

1. Vyloučení dvojího zdanění

Poplatník daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, **který je rezidentem ČR, má daňovou povinnost nejen z příjmů plynoucích ze zdrojů v ČR, ale i z příjmů ze zahraničí.** Zdaňuje příjmy, které jsou předmětem daně, a přitom nejsou osvobozeny od daně, podle tuzemského předpisu nebo příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Dvojí zdanění lze vyloučit pouze tehdy, pokud jde o příjmy ze státu, s nímž **má Česká republika uzavřenu smlouvu** o zamezení dvojího zdanění. Při vyloučení dvojího zdanění se pak postupuje podle této smlouvy.

1. Vyloučení dvojího zdanění

Pro správné provedení vyloučení dvojího zdanění je třeba řešit následující okruh problémů:

1. vymezit, co se rozumí příjmem se zdrojem v zahraničí;
2. uplatnit metodický postup pro jednotlivé metody zamezení dvojího zdanění;
3. prokázání daně zaplacené v zahraničí;
4. řešení situace, kdy poplatníkovi plynou příjmy z několika států, s nimiž ČR uzavřela smlouvu o zamezení mezinárodního dvojího zdanění;
5. řešení situace, kdy rezident ČR má příjmy se zdrojem ve státě, s nímž ČR neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění;
6. řešení případu odlišného začátku nebo délky zdaňovacího období v ČR a v zahraničí;
7. řešení situace, kdy poplatníková daňová povinnost je jiná, než byla vyměřena.

1. Vyloučení dvojího zdanění

- 1) Příjmy ze zdrojů v zahraničí se rozumí příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, snížené o související výdaje (náklady) stanovené podle ZDP. **Odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů nelze při stanovení základu daně použít.** V případě, že u některých výdajů (nákladů) nelze prokazatelně stanovit, zda souvisí s příjmy (výnosy) plynoucími ze zdrojů v zahraničí, pak se za související výdaje (náklady) považuje jejich část stanovená ve stejném poměru, v jakém příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje (náklady) připadají na celosvětové příjmy (výnosy).**

1. Vyloučení dvojího zdanění

- 2) **Aby se vyloučilo dvojí zdanění, může si rezident ČR při zdaňování příjmů z tuzemska odečíst od této daně obdobnou daň zaplacenou v zahraničí (při použití metody plného zápočtu).**

Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle ZDP (§ 16), která připadá na příjmy plynoucí ze zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území ČR i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně (§ 38 f ZDP).

1. Vyloučení dvojího zdanění

Při použití metody úplného vynětí se ze základu daně (daňové ztráty) právnické osoby (rezidenta ČR) a ze souhrnu dílčích základů daně (podle § 6 až 10 ZDP) sníženého o úhrn ztrát (podle § 5 ZDP) fyzické osoby (rezidenta ČR) před uplatněním nezdaniitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí.

V případě uplatnění metody vynětí s výhradou progrese se ze souhrnu dílčích základů daně (podle § 6 až 10 ZDP) sníženého o úhrn ztrát (podle § 5 ZDP) fyzické osoby (rezidenta ČR) před uplatněním nezdaniitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.

1. Vyloučení dvojího zdanění

- 3) **Daň zaplacená v zahraničí se prokazuje potvrzením zahraničního správce daně.** Důkazní prostředek lze vyžadovat **nejdříve po 30 dnech ode dne doručení potvrzení** zahraničního správce daně daňovému subjektu. V odůvodněných případech lze daň zaplacenou v zahraničí prokazovat i potvrzením plátce příjmu nebo deponitáře o sražení daně.

1. Vyloučení dvojího zdanění

4) V praxi může nastat i případ, že **poplatníkovi plynou příjmy z několika států, s nimiž ČR uzavřela smlouvu o zamezení mezinárodního dvojího zdanění.** V tomto případě se vyloučení dvojího zdanění **metodou prostého zápočtu provede za každý stát samostatně.** V případě uplatnění metody úplného vynětí nebo vynětí s výhradou progrese se ze základu daně vyjímá úhrn veškerých příjmů ze zdrojem v zahraničí, které se vyjímají ze zdanění. Jestliže však mají být při vyloučení dvojího zdanění použity metoda úplného vynětí nebo metoda vynětí s výhradou progrese i metoda prostého zápočtu, provede se nejprve vynětí a pak zápočet příjmů.

1. Vyloučení dvojího zdanění

- 5) V případech **příjmů rezidenta ČR se zdrojem ve státě, s nímž ČR neuzavřela mezinárodní smlouvu** o zamezení dvojího zdanění, nelze vyloučit dvojí zdanění zahraničních příjmů formou zápočtu daně nebo vynětí příjmů. Dvojí zdanění bude u poplatníka zmírněno tím, že **daň zaplacená v zahraničí je výdajem odčitatelným od základu daně v následujícím zdaňovacím období**. Pouze při závislé činnosti vykonávané v tomto státě se příjem z této činnosti uvedený v ČR v daňovém přiznání snižuje o daň zaplacenou z téhož příjmu v zahraničí.

Jestliže však fyzická osoba uplatňuje výdaje procentem z příjmů (paušálem) nebo má v následujícím roce pouze příjmy z kapitálového majetku (dle § 8 ZDP) nebo příjmy ostatní (dle § 10 ZDP) či pouze příjmy ze zaměstnání, možnost odečtu daně zaplacené v zahraničí zcela ztratí.

1. Vyloučení dvojího zdanění

- 6) V některých zemích (např. USA, Austrálie, Velká Británie) se nekryje zdaňovací období s kalendářním rokem, a tedy se zdaňovacím obdobím v fyzických osob a převážné většiny právnických osob v ČR. Jestliže **v důsledku odlišného začátku nebo délky zdaňovacího období v ČR oproti zahraničí nemá poplatník ve lhůtě k podání daňového přiznání doklad od zahraničního správce daně, uvede v daňovém přiznání předpokládanou výši příjmů (výnosů) plynoucích ze zdrojů v zahraničí a souvisejících výdajů (nákladů) nebo daně, připadající na toto zdaňovací období nebo období, za něž je daňové přiznání podáváno.** O rozdíl mezi uplatněnou částkou a částkou uvedenou v dokladu zahraničního správce daně se upraví výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, ve kterém poplatník doklad zahraničního správce daně obdrží.

1. Vyloučení dvojího zdanění

- 7) Zjistí-li poplatník, že v důsledku stanovení základu daně nebo daně zahraničním správcem daně **má být jeho daňová povinnost jiná, než jak byla vyměřena**, postupuje podle § 41 ZSDP, tj. **podá dodatečné daňové přiznání**, a to do konce následujícího měsíce po tomto zjištění.

2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti

Z pohledu rezidenta ČR (fyzické osoby) je třeba rozlišit, **zda má příjmy ze zahraničí:**

- **ze závislé činnosti**, nebo
- **z nezávislé činnosti.**

Příjmy ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí, plynoucí poplatníkovi (rezidentu ČR) od zaměstnavatele:

- se sídlem nebo s bydlištěm v zahraničí,
- se sídlem nebo s bydlištěm v ČR, pokud příjmy ze závislé činnosti jdou k tíži stálé provozovny v zahraničí,

se ve většině případů **vyjímají ze zdanění** (např. kromě příjmů rezidenta ČR se zdrojem v Belgii). To proto, že na výběr daně z příjmů ze závislé činnosti má právo (podle řady mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění) stát zdroje tohoto příjmu.

2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti

Z ostatního příjmu poplatníka (jde-li o příjmy z nezávislé činnosti) se vypočte daň procentem daňového zatížení zjištěným ze základu daně nesníženého o tuto vyjmutou část. Pokud by to bylo pro poplatníka výhodnější, pak podle mezinárodní smlouvy započte daň zaplacenou ve druhém smluvním státě nejvýše částkou, která může být ve druhém smluvním státě vybírána v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Pokud má poplatník pouze příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze zahraničí, které jsou **vyjmuty ze zdanění podle mezinárodní smlouvy, nepodává přiznání k dani z příjmů.**

2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti

Při použití metody plného zápočtu, může si rezident ČR při zdaňování příjmů z tuzemska odečíst od této daně obdobnou daň zaplacenou v zahraničí. Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle ZDP (§ 16), která připadá na příjmy plynoucí ze zahraničí. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob se příjem uvede na ř. 31 v oddíle 2. „Základ daně, ztráta“, bod 1. „Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)“ a daň zaplacená v zahraničí na ř. 33 „Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13“).

2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti

V případech příjmů se zdrojem ve státě, s nímž ČR neuzavřela mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se při závislé činnosti vykonávané v tomto státě příjem z této činnosti uvedený v ČR v daňovém přiznání snižuje o daň zaplacenou z téhož příjmu v zahraničí. **Daň zaplacená ze závislé činnosti ze státu, s nímž ČR neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se promítne v přiznání k dani z příjmů fyzických osob** na ř. 31 v oddíle 2. „Základ daně, ztráta“, bod 1. „Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)“ a daň zaplacená v zahraničí na ř. 33 „Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13“).

3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

Příjmy z nezávislé činnosti fyzické osoby, tj. příjmy ze zdrojů **v zahraničí** odpovídající vymezení druhu příjmů podle § 7, 8, 9, 10 ZDP, rezidenta ČR, **se zdaňují v přiznání k dani z příjmů fyzických osob** společně s příjmy plynoucími ze zdrojů na území ČR.

Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se uplatňuje **metoda vynětí s výhradou progrese**, se uvádějí v příloze č. 3 „Výpočet daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období (§14 ZDP) a daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (§38 f), bod 2. „Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda vynětí s výhradou progrese“, ř. 311 až 316.

3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se uplatňuje **metoda zápočtu** daně zaplacené v zahraničí, se uvádějí rovněž v příloze č. 3, bod 4, „Příjmy ze zahraničí – metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí“, ř. 321 až 330.

V samostatném základu daně v přiznání k dani z příjmů fyzické osoby (Příloha č. 4 „Výpočet daně z příjmů ze samostatného základu daně“) se mohou zdaňovat:

- **příjmy z kapitálového majetku rezidenta ČR podle § 8 odst. 5 ZDP**, tj. příjmy vyjmenované v § 8 odst. 1 písm. a) až f) a v odst. 3 písm. a) ZDP (ze zdrojů v zahraničí), nesnížené o výdaje, tedy konkrétně tyto příjmy:

3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

1. **podíly na zisku, úroky** a ostatní požitky z cenných papírů nebo účastí na společnostech s r. o. a k. s. a podíly na zisku a obdobná plnění z členství v družstvech – sazba daně **15 %**,
2. **podíly na zisku tichého společníka** z účasti na podnikání, pokud se nepoužijí k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše – sazba daně **15 %**,
3. **úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách**, úroky z peněžních prostředků na vkladovém účtu (s výjimkou úroků a jiných výnosů z vkladů přijímaných zaměstnavatelem od jeho zaměstnanců, není-li zaměstnavatel k přijímání vkladů od veřejnosti nebo od zaměstnanců oprávněn podle § 1 odst. 1 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách) – sazba daně **15 %**,

3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

4. **výnosy z vkladových listů** a vkladů na roveň jim postavených – sazba daně **15 %**,
5. **dávky penzijního připojištění** se státním příspěvkem snížené o zaplacené příspěvky a o státní příspěvek na penzijní připojištění (jde-li o penzi, rozloží se tyto příspěvky rovnoměrně na vymezené období pobírání penze, není-li však pobírání penze vymezeno, stanoví se jako střední délka života účastníka podle úmrtnostních tabulek ČSÚ v době, kdy penzi začne poprvé pobírat, přičemž jednorázové vyrovnání nebo odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené penzijnímu fondu zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2000) – sazba daně **15 %**,

3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

6. **plnění ze soukromého životního pojištění snižená o zaplacené pojistné** (u plnění ve formě dohodnutého důchodu, resp. penze, se považuje za základ daně plnění z pojištění snižené o zaplacené pojistné, rovnoměrně rozdělené na období pobírání důchodu; není-li však pobírání důchodu vymezeno, stanoví se jako střední délka života účastníka podle úmrtnostních tabulek ČSÚ v době, kdy důchod začne poprvé pobírat, přičemž odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. 1. 2001) – sazba daně **15 %**,
7. **rozdíl mezi vyplacenou nominální hodnotou dluhopisu** (včetně vkladního listu nebo vkladu jemu na roveň postaveného) **a emisním kurzem při jeho vydání** – sazba daně **15 %**;

3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

- **ostatní příjmy podle § 10 odst. 8 ZDP**, konkrétně:
 - 1. podíl** společníka a. s., s. r. o. a komanditisty k. s. nebo člena družstva **na likvidačním zůstatku** při likvidaci společnosti nebo družstva – sazba daně **15 %**,
 - 2. vypořádací podíl při zániku účasti** společníka v a. s., s. r. o. a komanditisty v k. s. nebo při zániku členství v družstvu - sazba daně **15 %**,
 - 3. výhry v loteriích, sázkách** a jiných podobných hrách a výhry z reklamních soutěží a reklamních slosování (pokud nejsou osvobozeny od daně nebo jde o výhry a ceny z loterií a jiných podobných her provozovaných na základě povolení ministerstva financí) – sazba daně **15 %**,

3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

4. **ceny z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže (Miss ČR, Účetní roku aj.)** anebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže (kromě příjmů osvobozených od daně) – sazba daně **15 %**.

Jsou-li výše uvedené **příjmy zahrnuté v samostatném základu daně**, pak se zdaňují sazbou daně 15 % jak bylo výše naznačeno.

4. Zdaňování příjmů právnických osob

V případě, že právnická osoba má příjmy se zdrojem v zahraničí, **pak je třeba postupovat podle příslušných ustanovení smluv** o zamezení mezinárodního dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána. Obdobně jako u fyzických osob, je třeba rozlišit, zda jde o příjmy, na něž se vztahuje metoda vynětí nebo metoda zápočtu.

V případě uplatnění **metody vynětí** se částka příjmů (výnosů) uvede v daňovém přiznání právnické osoby v oddíle II „Daň z příjmů právnických osob“ na ř. 210 „Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí.“

4. Zdaňování příjmů právnických osob

Při uplatnění **metody zápočtu** se provede zápočet daně zaplacené v zahraničí podle Přílohy č. 1 II. oddílu, písmena I „Zápočet daně v zahraničí“ a na ř. 320 „Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň po slevách (nejvýše do částky uvedené na ř. 310 – daň po slevách).

V případě příjmů ze zdrojů v zahraničí, které plynou v příslušném zdaňovacím období z:

- 1. dividend;**
- 2. podílů na zisku;**
- 3. vypořádacích podílů;**
- 4. podílů na likvidačním zůstatku,**

4. Zdaňování příjmů právnických osob

nebo jim obdobných plnění, a to včetně daně srážené v zahraničí, lze **tyto příjmy zahrnout do samostatného základu daně a zdanit sazbou 15 %** ze samostatného základu daně zaokrouhleného na celé 1 000 Kč dolů v přiznání k dani z příjmů právnických osob, ř. 331 až 335.

V případě příjmů se zdrojem **ve státě, s nímž ČR nemá uzavřenu smlouvu** o zamezení dvojího zdanění, **nelze příjmy vyjímat ze zdanění a ani započítat** na daňovou povinnost právnické osoby v ČR.

5. Daňová případová studie 1

- 1) Poplatník pobíral ve zdaňovacím období příjmy ze závislé činnosti (PŠ6) u zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení k dani. Podle potvrzení od zaměstnavatele činí:

Ukazatel	Kč
Roční příjem	410 841
Sražené zdravotní a sociální pojistné	51 350
Sražená záloha na daň	52 300
Dílčí základ daně	554 635

5. Daňová případová studie 1

- 2) Poplatník podniká na základě živnostenského oprávnění „Výroba a opravy lékařských přístrojů“ a příjmy z této činnosti (PŠ7) dosáhl za celoroční spolupráce manželky (z dosažených příjmů a výdajů rozděluje na manželku 50 %):

Ukazatel	Kč
Příjmy ze živnosti	1 214 557
Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze živnosti	1 185 130

5. Daňová případová studie 1

- 3) Podnikatel má příjmy ze zahraničí z obchodní činnosti (příjmy ze živnosti, nákup zboží za účelem dalšího prodeje). Příjmy a výdaje poplatník přepočítal v souladu s ustanovením § 37 ZDP. Příjmy ze zahraničí podnikatel zdaňuje v ČR a jejich zdroj je ve státech, se kterými ČR uzavřela smlouvu o zamezení mezinárodního dvojího zdanění. Podle příslušných smluv se na příjmy označené „A“ uplatní metoda vynětí s výhradou progresse a na příjmy označené „B“ metoda zápočtu daně (prostého) zaplacené v zahraničí:

Ukazatel	Kč
Příjmy se zdrojem v zahraničí celkem	692 745
Z toho: A)	456 158
B)	236 587
Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů celkem	413 952
Z toho: A)	256 987
B)	156 965

5. Daňová případová studie 1

- 4) Podnikatel má příjmy (P§7) za autorská práva (kniha o lékařských přístrojích):

Ukazatel	Kč
Příjmy za autorská práva	64 386
Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů z autorských práv	20 511

- 5) Podnikatel má rovněž příjmy z kapitálového majetku (P§8), a to:

Ukazatel	Kč
Úroky na běžném bankovním účtu zřízeného z titulu podnikání	2 383
Výnosy z vkladních listů	105 000

5. Daňová případová studie 1

- 6) Podnikatel je účastníkem sdružení, které není právnickou osobou a na základě písemné smlouvy o sdružení měl následující podíl na příjmech (PŠ7) a výdajích:

Ukazatel	Kč
Podíl na příjmech sdružení	346 251
Podíl na výdajích sdružení	250 132

- 7) Poplatník je rovněž spolupracující osobou a podnikající syn žijící s otcem v domácnosti rozdělil na něho příjmy (PŠ7) a výdaje takto:

Ukazatel	Kč
Podíl na příjmech spolupracující osoby (syna)	56 987
Podíl na výdajích spolupracující osoby	34 452

5. Daňová případová studie 1

- 8) Podnikatel je společníkem v.o.s., ze které má příjmy (P§7) ve formě podílu na zisku, a to ve výši:

Ukazatel	Kč
Podíl na zisku z v.o.s.	138 081

- 9) Poplatník měl příjmy (P§9) z pronájmu budovy, která není v obchodním majetku. Výdaje uplatňuje procentem z příjmů.

Ukazatel	Kč
Příjmy z pronájmu budovy	220 000

- 10) Poplatník měl ostatní příjmy (P§10)., a to:

Ukazatel	Kč
Příjmy z prodeje meruněk a broskví	32 800
Příjmy ze zděděných autorských práv	53 600

5. Daňová případová studie 1

- 11) Poplatník uplatňuje v rámci úprav základu daně podle § 23 ZDP následující položky:

Ukazatel	Kč
Nepeněžní příjem přijatý v rámci podnikání	156 568
Daňové odpisy hmotného majetku	65 681
Z toho: odpisy nemovitostí	53 445
Zákonná rezerva na opravy hmotného majetku (střecha domu)	67 000

5. Daňová případová studie 1

12) Poplatník vede daňovou evidenci a uplatňuje tyto odpočty:

Ukazatel	Kč
Část ztráty z předchozích zdaňovacích období	150 000
Zaplacené a bankou potvrzené úroky z hypotéčního úvěru	6 040
Zaplacené pojistné na penzijní připojištění	18 000
Zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění	20 000
Dar obci na ekologické účely	20 000

5. Daňová případová studie 1

- 13) Poplatník uplatňuje slevy na dani, přičemž hradil zálohy na daň podle poslední známé daňové povinnosti:

Ukazatel	Kč
Sleva na dani na 2 pracovníky se změněnou pracovní schopností (oba s délkou pracovní směny 4 hodiny denně)	18 000
Roční sleva na dani na poplatníka	24 840
Zaplacené zálohy na daň	26 500
Daň zaplacená v zahraničí (D_z)	15 623

- 14) Sestavte přiznání k dani z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období a minimalizujte základ daně poplatníka.