

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 depozitáře 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 promítají v daňovém přiznání na ř. 36a, 41a.

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.

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 %.**

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 (P§7) 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 (P§7) 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 (P§7) 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.