

# Mezinárodní zdanění

Hana Jurajdová

8. října 2012

# Opakování rezidenství

- Nejprve si podívejte, jak je rezidenství upraveno
  - Dle zákona o daních z příjmů
  - Dle mezinárodních smluv

# Příklady určení rezidenství dle ZDP

- *Pan A byl ve zdaňovacím období (kalendářním roce) osobou s bydlištěm v zahraničí (nesmluvní stát), kde měl bydliště do 25.5. Pak se s celou svojí rodinou přestěhoval do České republiky, neboť zde získal dobře placené místo. V zahraničí si ponechal dosavadní byt, který pronajal, a v České republice bydlí v pronajatém bytě. Jeho úmyslem je zůstat v České republice několik let za předpokladu, že si zde udrží dobře placené místo. Proto se s ním přestěhovala i jeho rodina, děti začaly v České republice chodit do školy.*

Určené skutečnosti svědčí o tom, že pan A měl do 25.5. daňovou rezidenci v jiném státě a od tohoto data se stal daňovým rezidentem ČR. Do 25.5. bude mít neomezenou daňovou povinnost v zahraničí a v ČR bude zdaňovat jen případné příjmy plynoucí ze zdrojů na našem území. Od 26.5. pak bude v ČR zdaňovat veškeré zdanitelné příjmy bez ohledu na to, ve kterém státě je jejich zdroj.

# Příklady určení rezidenství dle ZDP

- *Pan B je osobou s bydlištěm v zahraničí (nesmluvní stát) a v kalendářním roce se osobně zdržoval v České republice od 15.3. do 20.11. s několika přestávkami celkem 195 dnů. V listopadu odjel a v daném roce se již do České republiky nevrátil.*

Pan B se stal rezidentem ČR po celé zdaňovací období, neboť dny jeho fyzické přítomnosti v ČR překročily 183 dnů. Skutečnost, že se zde nezdržoval na začátku ani na konci kalendářního roku, tedy zdaňovacího období, ani zde nepobýval po celé zdaňovací období, nemá na určení rezidenství vliv. Veškeré jeho zdanitelné příjmy na celý rok proto podléhají v ČR zdanění.

# Příklady určení rezidenství dle ZDP

- *Pan C je osobu s bydlištěm v zahraničí (nesmluvní stát) a ve zdaňovacím období pobýval na různých místech v České republice od 10.2. do 15.9. celkem 195 dnů. Do České republiky se vrátil 31.10., kdy se sem přestěhoval s celou svojí rodinou.*

Skutečnost, že se v období od 1.1. do 30.10., které se posuzuje samostatně, pan C osobně zdržoval v ČR déle než 183 dnů, má za následek, že se stal rezidentem pro celé zdaňovací období a v ČR podléhá zdanění z úhrnu všech svých celosvětových příjmů za období od 1.1. do 31.12.

- *Pan D je osobou s bydlištěm v zahraničí (nesmluvní stát) a ve zdaňovacím období pobýval v České republice v období od 2.2. do 30.5. pouze 90 dnů. Pak odjel a vrátil se do České republiky až 31.8., kdy se sem přestěhoval. Ve zdaňovacím období strávil v České republice celkem 200 dnů.*

Vzhledem k tomu, že se samostatně posuzuje období od 1.1. do 30.8. a v tomto období jeho pobyt v ČR nepřekročil stanovený počet 183 dnů, nebyl pan D v tomto období naším daňovým rezidentem. Doba, kdy měl v ČR bydliště, se do rozhodné lhůty nezapočítává. Pan D se stal rezidentem ČR až od 31.8. a pro účely zdanění za období od 1.1. do 30.8. zahrne do příjmů ke zdanění pouze příjmy ze zdrojů na našem území a za období od 31.8. do konce roku zahrne už veškeré své zdanitelné příjmy bez ohledu na jejich zdroj.

# Příklady určení rezidenství dle ZDP

- *Společnost T, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej zboží, má své sídlo registrované v Panamě. V Panamě společnost otevřela kancelář, kde zástupce společnosti vyřizuje telefonické hovory a zprostředkovává zákazníkům kontakt na odpovědné osoby společnosti, které se zdržují v České republice. Tato společnost v ČR zřídila stálou provozovnu a většinu svých obchodů řídí prostřednictvím osob fyzicky se zdržující v této stálé provozovně. Fakturace sice prochází přes sídlo v Panamě, ale osoby, které společnost řídí, pracují a také bydlí v České republice.*

Vzhledem k tomu, že společnost T je řízena z ČR, kde je její skutečné místo vedení, je rezidentem ČR a podléhá zde neomezené daňové povinnosti.

# Příklady určení rezidenství v souladu s mezinárodními smlouvami

- *Pan E je osobou s bydlištěm v Německu, kde žije jeho manželka a děti. Ve zdaňovacím období pobýval v ČR déle než 183 dnů a podle českého zákona o daních z příjmů by podle délky pobytu měl být považován za rezidenta ČR. Současně je však podle německých daňových předpisů považován za rezidenta Německa, a to z titulu svého bydliště.*

Oba státy si tedy podle svých vnitrostátních zákonů činí nárok na to, že pan E je jejich rezidentem a podléhá neomezené daňové povinnosti – jeden z titulu bydliště, druhý z titulu délky pobytu na území smluvního státu. Vzniká tady konflikt, který by bez smlouvy o zamezení dvojího zdanění byl jen obtížně řešitelný. Pan E bude podle kritérií uvedených ve smlouvě s Německem považován pouze za rezidenta Německa, v ČR bude mít statut osoby s omezenou daňovou povinností.

# Příklady určení rezidenství v souladu s mezinárodními smlouvami

- *Pan F je osobou s bydlištěm ve SR a ve zdaňovacím období se osobně zdržoval na různých místech v ČR od 15.3. do 20.11. s několika přestávkami celkem 195 dnů. V listopadu odjel a ve zdaňovacím období se již do ČR nevrátil.*

Pan F se nestal rezidentem ČR, i když dny jeho fyzické přítomnosti v ČR překročily 183 dnů, neboť smlouva o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskem přisoudila rezidenství tomu státu, kde má pan F bydliště. V ČR bude zdaňovat pouze příjmy ze zdrojů na našem území za předpokladu, že příjmy, které pobíral, podléhají v ČR zdanění (za příjmy ze zdrojů v ČR se považují jen příjmy uvedené v § 22 ZDP) a jejich zdanění v ČR smlouva se Slovenskem umožňuje



# Příklady určení rezidenství v souladu s mezinárodními smlouvami

- *Pan G je osobou s bydlištěm v Německu a ve zdaňovacím období pobýval na různých místech v ČR od 10.2. do 15.9. celkem 195 dnů. Do ČR se vrátil 31.10., kdy se sem přestěhoval s celou svojí rodinou.*

Pan G se stal rezidentem ČR od 31.10. Do 30.10. měl bydliště v Německu, a proto byl do této doby rezidentem Německa. V ČR zdaní za období od 1.1. do 30.10. pouze příjmy ze zdrojů na našem území a za období od 31.10. do konce roku pak předmětem zdanění je úhrn všech jeho celosvětových příjmů.

- *Pan H je osobu s bydlištěm v Německu a ve zdaňovacím období pobýval v ČR v období od 2.2. do 30.5. pouze 90 dnů. Pak odjel a vrátil se do ČR až 31.8., kdy se sem přestěhoval. Celkem ve zdaňovacím období strávil v ČR 200 dnů.*

Pan H se stal rezidentem ČR stejně jako v předchozím případě až tehdy, kdy se do ČR přistěhoval, tedy až 31.8. Do 30.8. bude zdaňovat v ČR jen příjmy, které mají svůj zdroj na našem území. Za období od 31.8. do 31.12. zdaní již všechny příjmy podléhající zdanění bez ohledu na to, kde se jejich zdroj nachází.

# Body přednášky:

- 1. Opatření k zamezení dvojího zdanění
- 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
- 3. Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění

# 1. Opatření k zamezení dvojího zdanění

- **Vnitrostátní opatření** – některé země mají vnitrostátní zákon, který právní i ekonomické zdanění odstraňuje tím, že rezidentům umožní na zjištěnou daňovou povinnost započítat daň, kterou ze svých příjmů zaplatili v jiné jurisdikci, nebo tyto příjmy zcela osvobodí
- **Dvoustranná opatření** – nejpodstatnější (smlouvy)
- **Mnohostranná opatření** – např. direktivy Evropské unie

## 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

- **Mezinárodní smlouva** – prvek mezinárodního práva, řídí se zásadami a principy, které jsou zakotveny ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu
- Princip priority dodržování daňových smluv je zakotven v ZDP: „ustanovení zákona se použije jen tehdy, pokud mezinárodní smlouvy, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“

## 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

- Modelová smlouva OECD (Model Tax Convention) – návod ke sjednávání smluv a jejich interpretaci
- Smlouvy vycházejí z daňových zákonů jednotlivých smluvních států

## 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

- **Důvody sjednání smluv:**
  - Obava z konfliktu mezi soupeřícími daňovými nároky jednotlivých států
  - Snaha zamezit dvojímu zdanění
  - Rozdělení podílu obou smluvních států na daňových výnosech
  - Zabránit daňových úniků

## 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

- Výměna informací mezi smluvními státy
- Formy výměna informací:
  - **Na dožádání** – např. daňová správa žádá odpověď na specifické otázky týkající se určitého případu, tehdy až se vyčerpaly všechny národní zdroje informací
  - **Automatická** (pravidelná) – systematické zasílání informací
  - **Spontánní** (poskytnutí informací z vlastního podnětu)
    - předávání informací získaných během kontroly daňových záležitostí

## 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

- **Smluvní státy se zpravidla zavazují, že:**
- osvobodí určité objekty zdanění od daně (např. důchod, úrok, dividendu, zisk, majetek);
- sníží daňové zatížení;
- rozdělí si právo vybírat daň podle zdroje, sídla, bydliště;
- dohodnou se na vymezení určitých pojmů (např. dividendy, úroky, stálá provozovna, licenční poplatky, nezávislá povolání, příjmy z veřejných funkcí, daňový domicil).



## 2. Typy smluv

- **Omezené** – je v nich řešena problematika úzkého okruhu specifických příjmů či majetku,
- **Komplexní** – zahrnují veškeré druhy příjmů či majetku; dva modely smluv, podle nichž státy připravují daňové dohody
  - Podle vzoru OECD
  - Podle vzoru OSN

## 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

- Jednotlivé mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly uvedeny do roku 1999 včetně ve Sbírce zákonů ČR a od roku 2000 jsou uvedeny ve Sbírce mezinárodních smluv
- Přehled platných smluv:
- Koukni na
- [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/pr ehled\\_smluv.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/pr ehled_smluv.html)

## 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění – modelová struktura

- Čl. 1 – osoby, na které se smlouva vztahuje
- Čl. 2 – daně, na které se smlouva vztahuje
- Čl. 3 – všeobecné definice
- Čl. 4 – rezident
- Čl. 5 – stálá provozovna
- Čl. 6 – příjmy z nemovitého majetku
- Čl. 7 – zisky podniků
- Čl. 8 – mezinárodní doprava
- Čl. 9 – sdružené podniky
- Čl. 10 - dividendy

## 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění – modelová struktura

- Čl. 11 – úroky
- Čl. 12 – licenční poplatky
- Čl. 13 – zisky ze zcizení majetku
- Čl. 14 – nezávislé povolání
- Čl. 15 – zaměstnání
- Čl. 16 – ředitelé společností
- Čl. 17 – umělci a sportovci
- Čl. 18 – penze
- Čl. 19 – veřejné funkce
- Čl. 20 - studenti

## 2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění – modelová struktura

- Čl. 21 – ostatní příjmy
- Čl. 22 – majetek
- Čl. 23 – metody vyloučení dvojího zdanění
- Čl. 24 – zákaz diskriminace
- Čl. 25 – řešení případů dohodou
- Čl. 26 – výměna informací
- Čl. 27 – členové diplomatických misí a konzulární úředníci
- Čl. 28 – vstup v platnost
- Čl. 29 - výpověď

### 3. Metody zamezení dvojího zdanění

- **Metody vynětí (Exemption);**
- **Metody zápočtu (Credit system).**
  
- **U metod vynětí rozlišujeme:**
  - metodu úplného vynětí (Full Exemption) ;
  - metodu vynětí s výhradou progrese
- (Exemption for Progression).

# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

- **Metoda vynětí s výhradou progrese se uplatňuje ve 2 variantách** (resp. jde o dvě samostatné metody), a to:
  - metoda zprůměrování (Averaging);
  - metoda vrchního dílku (Top Slicing).
- **Metody vynětí** jsou charakteristické tím, že skutečnost, že příjem v zahraničí byl zdaněn či nikoli, nehraje žádnou roli při zdaňování příjmů v ČR.
- **Princip metody úplného vynětí** spočívá v tom, že příjem dosažený v zahraničí se úplně vyjme ze zdanění, tedy se nezahrne do základu daně.

### 3. Metody zamezení dvojího zdanění

- **Princip metody zprůměrování** spočívá ve 3 krocích:
  - stanoví se daň ( $D_{T+Z}$ ) ze souhrnu dílčích základů daně [ $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z$ ] z tuzemska ( $DZD_T$ ) a ze zahraničí ( $DZD_Z$ ) podle tuzemské klouzavě progresivní stupnice (§16 odst. 1);
  - určí se daňové zatížení ( $Z_D$ ) jako poměr [ $(D_{T+Z}) : (\Sigma DZD) \times 100$ ] v % (na 2 desetinná místa);
  - daňová povinnost v tuzemsku ( $D_T$ ) =  $DZD_T \times Z_D \times 0,01$ .



### 3. Metody zamezení dvojího zdanění

- **Princip metody vrchního dílku** spočívá ve zjištění souhrnu dílčích základů daně z tuzemska ( $DZD_T$ ) a ze zahraničí ( $DZD_Z$ ) a pro tento celkový dílčí základ daně ( $\Sigma DZD$ ) se vyhledá v tuzemském předpisu příslušné pásmo klouzavě progresivní stupnice z hlediska výše  $\Sigma DZD$  a jemu odpovídající marginální sazba daně, kterou se při výpočtu daně v tuzemsku ( $D_T$ ) zatíží dílčí základ daně v tuzemsku ( $DZD_T$ ).

# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

- **U metod zápočtu rozlišujeme:**
  - metodu plného zápočtu (Full Credit) ;
  - metodu prostého zápočtu (Ordinary credit).
- **U metod zápočtu se daň zaplacená v zahraničí započítává na daňovou povinnost v tuzemsku.**

# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

- **Při aplikaci metody plného zápočtu** se daň zaplacená v zahraničí plně (v celé výši) započte na daňovou povinnost v tuzemsku a o výši daně zaplacené v zahraničí se sníží daňová povinnost poplatníka vypočítaná z dílčího základu daně z příjmů dosažených v tuzemsku ( $DZD_T$ ) a z dílčího základu daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí ( $DZD_Z$ ).
- **Metoda prostého zápočtu** předpokládá, že daň zaplacená v zahraničí se započte na daňovou povinnost v tuzemsku, avšak maximálně do výše tzv. ukazatele maxima (Max) a do výše daně zaplacené v zahraničí. Tento ukazatel se určí jako  $[(DZD_Z) : (DZD_{T+Z}) \times D_{T+Z}]$ .

# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

## *Zadání příkladu:*

- Poplatník, který je rezidentem ČR, má příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, dále příjmy z kapitálového majetku a z pronájmu se zdrojem příjmů v ČR.  $DZD_T = 648\ 000$  Kč.
- V zahraničí poplatník vykonával zaměstnání a jeho příjem ze závislé činnosti snížený o v zahraničí sražené zdravotní a sociální pojištění činil v přepočtu 160 000 Kč ( $DZD_Z$ ). Z tohoto příjmu zaplatil v zahraničí daň ( $D_Z$ ) ve výši 48 000 Kč.
- Předpokládejme, že poplatník neuplatňuje žádné nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky ani slevy na dani.

# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

*Při jednotné sazbě daně 15 % (od roku 2010)*

## 1. Metoda úplného vynětí

- $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\ 000 + 160\ 000 = 808\ 000\ \text{Kč}$
- $DZD\ \text{po vynětí} = DZD - DZD_Z = DZD_T = 648\ 000\ \text{Kč}$
- $\text{Daň podle § 16} = D_T = 648\ 000 \times 0,15 = 97\ 200\ \text{Kč}$
- $\text{Daň zaplacená v zahraničí} = D_Z = 48\ 000\ \text{Kč}$
- **Daň celkem =  $\Sigma D = 145\ 200\ \text{Kč}$**

# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

## 2. Metoda zprůměrování

- $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\ 000 + 160\ 000 = 808\ 000\ \text{Kč}$
- Daň podle § 16 =  $D_{T+Z} = 808\ 000 \times 0,15 = 121\ 200\ \text{Kč}$
- Průměrné daňové zatížení =  
 $Z_D = (121\ 200 : 808\ 000) \times 100 = 0,15\ \%$
- Daňová povinnost v ČR =  $D_T = DZD_T \times Z_D = 97\ 200\ \text{Kč}$
- Daň zaplacená v zahraničí =  $D_Z = 48\ 000\ \text{Kč}$
- **Daň celkem =  $\Sigma D = 145\ 200\ \text{Kč}$**

# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

## 3. Metoda vrchního dílku

- $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\ 000 + 160\ 000 = 808\ 000\ \text{Kč}$
- Sazba daně = 15 %
- Daňová povinnost v ČR =  $D_T = DZD_T \times S_D$   
=  $648\ 000 \times 0,15 = 97\ 200\ \text{Kč}$
- Daň zaplacená v zahraničí =  $D_Z = 48\ 000\ \text{Kč}$
- **Daň celkem =  $\Sigma D = 145\ 200\ \text{Kč}$**

# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

## 4. Metoda plného zápočtu

- $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\ 000 + 160\ 000$   
 $= 808\ 000\ \text{Kč}$
- Daň podle § 16 =  $D_{T+Z} = 808\ 000 \times 0,15 = 121\ 200$   
 $\text{Kč}$
- Zápočet daně zaplacené v zahraničí =  $D_Z$   
 $= 48\ 000\ \text{Kč}$
- Daňová povinnost v ČR =  $D_T = 121\ 200 - 48\ 000$   
 $= 73\ 200\ \text{Kč}$
- **Daň celkem =  $\Sigma D = 121\ 200\ \text{Kč}$**



# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

## 5. Metoda prostého zápočtu

- $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\ 000 + 160\ 000 = 808\ 000\ \text{Kč}$
- Podíl  $(DZD_Z: \Sigma DZD) \times 100 = (160\ 000: 808\ 000) \times 100 = 19,80\ \%$
- Daň podle § 16 =  $D_{T+Z} = 808\ 000 \times 0,15 = 121\ 200\ \text{Kč}$
- Maximálně možná výše zápočtu daně =  
 $\text{Max} = 121\ 200 \times 0,1980 = 23\ 997\ \text{Kč}$
- Daň zaplacená =  $D_Z = 48\ 000\ \text{Kč}$
- Daňová povinnost v ČR =  $D_T = 121\ 200 - 23\ 997 = 97\ 203\ \text{Kč}$
- **Daň celkem =  $\Sigma D = 145\ 203\ \text{Kč}$**
  
- **Neuplatněná částka k zápočtu  $(48\ 000 - 23\ 997) = 24\ 003\ \text{Kč}$**

z daně zaplacené v zahraničí **je daňovým výdajem** u příjmů, které se zahrnují do základu daně v následujícím zdaňovacím období.

# 3. Metody zamezení dvojího zdanění

- **Celkovou výši daňové povinnosti poplatníka s příjmy se zdrojem v ČR i se zdrojem v zahraničí ovlivňují především tyto faktory:**
  - výše (velikost) příjmů, výdajů a dílčího základu daně poplatníka;
  - poměr  $DZD_T$  a  $DZD_Z$ ;
  - uplatněná metoda zamezení mezinárodního dvojího zdanění;
  - stupeň progrese daňových sazeb u daně z příjmů fyzických osob (pokud existuje) a jeho rozdíl mezi Českou republikou a zahraničním státem;
  - diference v daňovém zatížení příjmů mezi ČR a zahraničním státem.

# Závěr

Prostudovat kapitoly ve skriptech:

- 1 Úvod do problematiky mezinárodního zdanění
- Projít si příklady na určení rezidenství
- Projít si příklady metod zamezení dvojího zdanění