

Mezinárodní zdanění

Hana Jurajdová

23.9.2013

Obsah prezentace:

- I. Daňový systém ČR
- II. Řešené příklady rezidenství
- III. Opatření k zamezení dvojího zdanění s důrazem na smlouvy

I. Opakování daňového systému ČR

literatura:

1. Daňové zákony 2013
2. Daňový systém aneb učebnice daňového práva
(Vančurová a kol., VOX)

I. Obecná charakteristika pojmu „daň“

- Daň je platbou ve prospěch veřejného rozpočtu
- Daň je platbou nedobrovolnou, povinnou a vynutitelnou
- Daň je platbou finančně nenávratnou
- Daň je platbou neekvivalentní
- Daň je až na výjimky platbou neúčelovou
- Daň je opakovaná platba
 - Jiné pojmy: pojistné, poplatek, clo ...

I. Základní daňové principy

- Princip daňové neutrality
- Princip daňové univerzality
- Princip dostatečné daňové výnosnosti
- Princip daňové pružnosti
- Princip daňové únosnosti
- Princip daňové spravedlnosti (horizontální, vertikální)
- Princip daňové spravovatelnosti

I. Základní druhy daní

- Dle předmětu (objektu)
 - Důchodové
 - Majetkové
 - Ze spotřeby
- Dle placení
 - Přímé
 - Nepřímé
 - Poplatník x plátce

I. Základní prvky daňové techniky

- **CO** = Předmět (objekt) daně
 - Co je / není předmětem daně
 - Osvobození od daně
 - Vynětí z daňové povinnosti
- **KDO** = Subjekt (poplatník, plátce)
- **JAK** = Algoritmus výpočtu (sazba daně)
- **KDY** = Lhůty splatnosti (zálohy)

I. Daňový systém

- Přímé daně
 - Z příjmů
 - Fyzický osob
 - Právnických osob
 - Z majetku
 - Silniční daň
 - Z nemovitostí
 - Trojdaní (dar, dědictví, převod nemovitosti)

I. Daňový systém

- Nepřímé daně
 - Univerzální
 - DPH
 - Selektivní
 - Spotřební
 - Ekologické

I. Daň z příjmů fyzických osob

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z
příjmů

Orientace v zákoně:

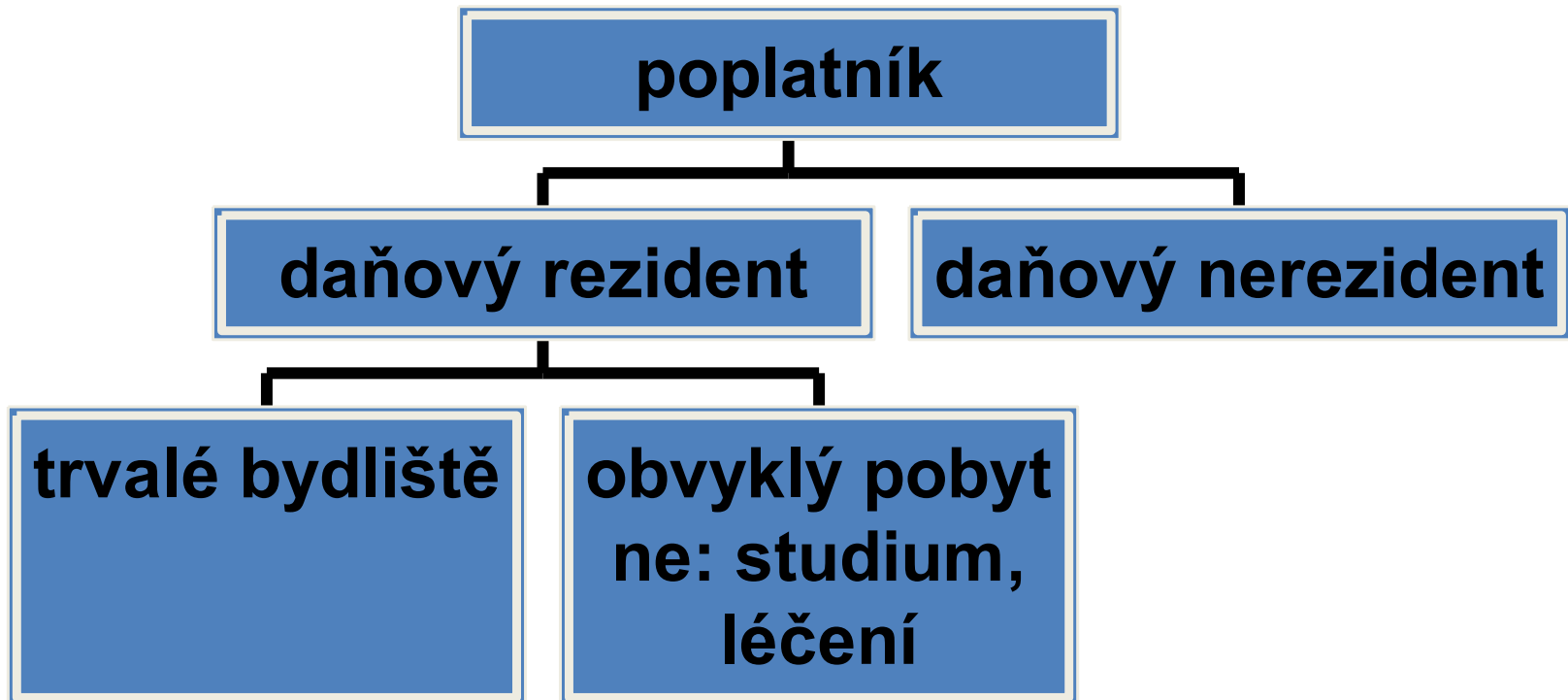
- § 2 až § 16 pro fyzické osoby
- § 17 až 21 pro právnické osoby
- od § 22 společná ustanovení (pro obě osoby)

U každé daně rozlišovat:

- Poplatníka daně
- Předmět daně
- Osvobození od daně
- Zdaňovací období

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

Poplatníci daně – fyzické osoby, které mají na území ČR trvalé bydliště a za určitých podmínek cizinci



Předmět daně = dílčí základy daně (DZD)

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky **§ 6**
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti **§ 7**
- příjmy z kapitálového majetku **§ 8**
- příjmy z pronájmu **§ 9**
- ostatní příjmy **§ 10**

Předmětem daně nejsou

- Příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů podle zvláštního právního předpisu, který upravuje podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, zděděním, vydáním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci a nebo majetkového práva ...
- Úvěry a půjčky (výjimky)
- Různá vyrovnání apod.

Osvobození od daně § 4

- Příjmy z prodeje rodinného domu, bytu (časový test!)
- Příjmy z prodeje movitých věcí (časový test u motorových vozidel, letadel a lodí!)
- Různé náhrady
- Dávky (příspěvky) sociální péče
- Příjmy z prodeje cenných papírů (časový test!)
-

Zdaňovací období

- Kalendářní rok

Předmět daně = dílčí základy daně (DZD)

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky **§ 6**
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti **§ 7**
- příjmy z kapitálového majetku **§ 8**
- příjmy z pronájmu **§ 9**
- ostatní příjmy **§ 10**

DZD § 6 příjmy ze závislé činnosti

- V podstatě se jedná o příjmy ze zaměstnání (pracovněprávního, služebního nebo členského poměru ..)
- Hovoříme o zaměstnanci
- I nepeněžní plnění (např. automobil i pro soukromé účely)
- 4 druhy příjmů, které nejsou předmětem (náhrady cestovních výdajů aj.)
- Osvobozená plnění

Závislá činnost

- Zdaňovací období pro fyzické osoby je kalendářní rok, ale u závislé činnosti se vyplácí za kalendářní měsíc, proto se počítá měsíčně – záloha na daň a zdravotní a sociální pojištění;
- Musí se proto udělat Roční zúčtování;
- Záleží na tom, zda zaměstnanec podepsal Prohlášení;

PROHLÁŠENÍ (viz ukázka 1)

- podepsal
 - uplatnění slev na dani
 - zálohová daň
 - možnost ročního zúčtování;

Pokud se roční zúčtování neprovádí, vystaví se **Potvrzení o zdanitelných příjmech** (ukázka 2)

Pokud se roční zúčtování provádí, vystaví se **Vyúčtování** (ukázka 3)

Poznámka:

Zaměstnavatel musí zálohovou i srážkovou daň vyúčtovat správci daně (viz ukázka 4 a 5)

- nepodepsal
 - nelze uplatňovat slevy
 - pokud příjem přesáhne 5000 Kč/měsíčně, pak zálohová daň 15 %, vystaví se **Potvrzení** (ukázka 2), aby se mohlo zúčtovat
 - pokud příjem nepřesáhne 5000 Kč/měsíčně, pak srážková daň 15 %, nezúčtovává se

§ 6 příjmy ze závislé činnosti

- jen příjmy
- DZD je tzv. superhrubý příjem, tj. včetně pojistného na sociální a zdravotní pojištění zaměstnavatele
- nemůže být použito na ztrátu z jiných DZD
- DZD => 0

DZD § 7 příjmy z podnikání

- Příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství
- Příjmy ze živností
- Příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů
- Podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku

§ 7 příjmy z podnikání

- příjmy
- výdaje
- 1. skutečné, tj. na dosažení, zajištění a udržení příjmů (dle § 24) – daňová evidence
- 2. paušální
 - a) 80% u zemědělství a řemeslných živností,
 - b) 60% u živností,
 - c) 40% u autorských honorářů, znalci aj. (max do 800 tis. Kč),
 - d) 30 % z příjmů u pronájmu majetku v obchod. Majetku, max do 600 tis. Kč
- může být i ztráta
- DZD \Leftrightarrow 0

DZD § 8 příjmy z kapitálového majetku

- Podíly na zisku
- Úroky z peněžních prostředků na vkladovém účtu
- Úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, úroky z prodlení
- Úroky a jiné výnosy z držby směnek

§ 8 příjmy z kapitálového majetku

- příjmy
- výdaje žádné
- proto DZD $\Rightarrow 0$
- lze použít na krytí ztráty jiných DZD

DZD § 9 příjmy z pronájmu

- Příjmy z pronájmu nemovitostí
- Příjmy z pronájmu movitých věcí (kromě příležitostného)
- Poznámka: u SJM zdaňuje jeden z manželů

§ 9 příjmy z pronájmu

- příjmy
- výdaje

skutečné (daňová evidence)

paušální (30 % z příjmů) max do výše 600 tis.

Kč

- může být i ztráta
- DZD \Leftrightarrow 0

DZD § 10 ostatní příjmy

- Příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí (osvobozeno do 20 tisíc Kč)
- Příjmy z převodu vlastnictví, pokud nelze osvobodit (např. není splněn časový test!)
- Další příjmy

§ 10 ostatní příjmy

- příjmy (testovat, zda nejsou osvobozené)
- výdaje
jen skutečné, max do výše příjmů (výjimka u příjmů z příležitostného zemědělství – paušální výdaje jako v § 7)
- proto DZD => 0

Základ daně z příjmů fyzických osob

- vypočítat každý DZD zvlášť!
- jednotlivé DZD sečíst
- daňová ztráta § 34 – 5 zdaňovacích období
- od celkového ZD se uplatňují nezdánitelné části (§ 15), jen ročně nikoli měsíčně
- zaokrouhlení ZD na sta dolů (ročně), měsíčně u záloh na sta nahoru
- zdanit
- od daně uplatňovat slevy na dani (§ 35)
- Slevy § 35ba, popř. daňové zvýhodnění §35c

Nezdanitelná část základu daně

- § 15, např.:
- Dary
- Úroky z úvěru ze stavebního spoření
- Penzijní připojištění
- Životní pojištění

Slevy na dani § 35

- Společné s právnickou osobou
- a) 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením
- b) 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením

Slevy § 35 ba

- A) poplatník 24 840 Kč
- B) na manželku / manžela 24 840 Kč
- C) pobíratel invalidního důchodu 2 520 Kč (1. a 2. stupeň) 5 040 Kč (3. stupeň),
- D) 16 140 Kč ZTP/P
- F) 4 020 Kč student

Daňové zvýhodnění

- Na vyživované dítě žijící ve společné domácnosti
- 13 404 Kč
- Bonus max do 60 300 Kč
- Příjem alespoň 6ti násobek minimální mzdy
- Pokud u §7 nebo §9 výdaje paušálem, tak nelze (až za rok 2013)

Schéma výpočtu DPFO

Celkové příjmy poplatníka

- příjmy vyňaté, osvobozené, zdaněné srážkou

= **dílčí základy daně**

ZÁKLAD DANĚ

- nezdanitelné části základu daně

- položky odčitatelné od základu daně

= **UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ** (zaokr. na 100 Kč dolů)

x sazba daně 15 %

= **DAŇ Z PŘÍJMU FYZICKÝCH OSOB**

- slevy na dani

- daňové zvýhodnění

= **DAŇ Z PŘÍJMU FYZICKÝCH OSOB PO SLEVĚ**

- zaplacené zálohy (ze závislé činnosti, ostatní)

= **DOPLATEK (PŘEPLATEK)**

Právní úprava

- Procesní
 - Daňový řád
- Hmotně-právní
 - Jednotlivé daňové zákony

Poznámka: zopakujte si orientačně další daně (tj. daň z příjmů právnických osob a majetkové daně)

II. 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.

III. Body přednášky:

- 1. Opatření k zamezení dvojího zdanění
- 2. Smlouvy o zamezení 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. dividenda, 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/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>

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

Závěr

Prostudovat kapitoly ve skriptech:

- 1 Úvod do problematiky mezinárodního zdanění
- Projít si příklady na určení rezidenství
- Podívat na smlouvy o zamezení dvojího zdanění
- Vytisknout si smlouvu se Slovenskem