

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Vyhodnocení daňového zatížení zaměstnanců v oblasti
mezinárodního zdanění mezi Českou republikou a USA**

Bc. Miroslava Pohnánová

© 2021 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Miroslava Pohnánová

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Vyhodnocení daňového zatížení zaměstnanců v oblasti mezinárodního zdanění mezi Českou republikou a USA

Název anglicky

Evaluation of the Tax Burden of Employees in the Field of International Taxation between the Czech Republic and the USA

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob vyhodnotit daňové zatížení u zaměstnanců v závislosti na typu vysílací struktury.

Metodika

Teoretická východiska budou zpracována na základě kompilace poznatků získaných z odborné literatury, příslušných právních předpisů a dalších relevantních zdrojů se zaměřením na oblast mezinárodního zdanění příjmů zaměstnanců, konkrétně mezi Českou republikou a USA v závislosti na typu vysílací struktury.

Na základě analýzy bude provedeno vyhodnocení specifik mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob mezi Českou republikou a USA včetně vyhodnocení daňového zatížení v České republice a následně budou navržena možná optimální řešení s touto problematikou související.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

daň, příjem, fyzická osoba, zaměstnanec, mezinárodní zdanění, Česká republika, USA

Doporučené zdroje informací

ČESKO. Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku uveřejněná ve Sbírce zákonů č. 92/1994.

LYMER, A., HASSELDINE, J. The international taxation system. New York: Kluwer Academics Publishers, 2002. ISBN 1-4020-7157-4.

OECD. Commentaries on the articles of the model tax convention. OECD, 2010. ISBN 978-92-64-08948-8. Dostupné z: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.

ORGANIZACE PRO EKONOMICKOU SPOLUPRÁCI A ROZVOJ. COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze : 17. července 2008*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2.

RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků : daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-732-4.

VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně : zdaňování příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-285-6.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukulová, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2019

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 4. 11. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 23. 03. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vyhodnocení daňového zatížení zaměstnanců v oblasti mezinárodního zdanění mezi Českou republikou a USA" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. března 2021

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukalové, Ph.D., MBA za všechny cenné připomínky, podporu a vedení při zpracování této diplomové práce.

Vyhodnocení daňového zatížení zaměstnanců v oblasti mezinárodního zdanění mezi Českou republikou a USA

Abstrakt

Tématem této diplomové práce je mezinárodní zaměstnávání zaměstnanců v rámci České republiky a USA, a jeho následné daňové dopady na zaměstnance v závislosti na zvoleném typu vysílací struktury. Práce je rozdělena do dvou hlavních částí, teoretické a praktické. V rámci teoretické části práce jsou předložena aktuální teoretická východiska, která poskytují podklad pro zpracování části analytické, a provedení diskuse a odvození závěrů.

Teoretická část práce obsahuje vymezení základních pojmů používaných v mezinárodním zdanění, jakou jsou např. zdroj příjmů, stálá provozovna a daňové rezidenství. Zároveň se soustředí na samotný pojem mezinárodního zdanění, včetně souvisejících principů uplatňovaných v této oblasti. Současně jsou v této kapitole popsána pravidla pro výpočet české daňové povinnosti a dále se detailněji věnuje smlouvám zamezení dvojího zdanění a souvisejícího komentáře OECD, který upřesňuje výklad jednotlivých článků modelové smlouvy.

V analytické části práce je provedena praktická aplikace teoretických východisek obsažených v předchozí části práce. Tato kapitola má za úkol demonstrovat využití teoretických poznatků z oblasti mezinárodního zdaňování zaměstnanců v praxi. Výpočty jsou provedeny na zvoleném modelovém příkladu.

Klíčová slova: daň, příjem, daň z příjmu, fyzická osoba, zaměstnanec, mezinárodní zdanění, Česká republika, Spojené státy americké, smlouva o zamezení dvojího zdanění, mezinárodní pronájem pracovní síly, pracovní cesta, stálá provozovna

Evaluation of Tax Burden of Employees in the Field of International Taxation between the Czech Republic and the USA

Abstract

The main aim of this thesis is the international employment of employees within the Czech Republic and the United States and its subsequent tax implications for employees depending on the selected type of assignment structure. The thesis is divided into two main parts, theoretical and analytical. Within the theoretical part of the thesis, there is presented current theoretical foundation which provides basis for preparation of the practical part, realizing discussion and deriving the relevant conclusions.

The theoretical part of the thesis contains definitions of basic terms used in international taxation, such as the source of income, permanent establishment and tax residence. At the same time, it is focused on the very concept of international taxation including common principles applied in this area. Also, this chapter describes the rules of algorithm of the Czech tax liability and further deals with the double taxation agreement and the related OECD commentary which specifies the interpretation of articles of model agreement.

The analytical part applies the theoretical backgrounds and contains practical application of the theoretical foundation described in the previous chapter. This section aims to demonstrate the use of theoretical knowledge in the field of international taxation of employees in practice. The calculations are demonstrated on the selected model example.

Keywords: Tax, income, income tax, individual, employee, international taxation, Czech Republic, the United States of America, double tax treaty, hiring out of Labour, business trip, permanent establishment

Obsah

1 Úvod	13
2 Cíl práce a metodika.....	15
2.1 Cíl práce.....	15
2.2 Metodika.....	15
3 Teoretická východiska	18
3.1.1 Základní pojmy	18
3.1.2 Dvojí zdanění.....	18
3.1.3 Daňový rezident.....	19
3.1.4 Daňový nerezident	23
3.1.5 Dělené daňové rezidenství.....	23
3.1.6 Zdroj příjmů.....	24
3.1.7 Stálá provozovna.....	24
3.2 Zdanění příjmů fyzických osob v České republice	27
3.2.1 Základ daně.....	27
3.2.2 Schéma výpočtu daňové povinnosti.....	28
3.2.3 Algoritmus výpočtu daňové povinnosti	29
3.2.4 Daňové přiznání.....	30
3.3 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	30
3.3.1 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému ČR.....	31
3.3.2 Role komentáře k modelové smlouvě OECD při výkladu SZDZ	32
3.4 Právní úprava možnosti zamezení dvojího zdanění.....	33
3.4.1 Vnitrostátní úprava.....	34
3.4.2 Mezinárodní úprava	34
3.4.3 Metody zamezení dvojího zdanění	34
3.5 Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a USA	38
3.5.1 Osoby, na které se smlouva vztahuje	38
3.5.2 Daně, na které se smlouva vztahuje	38
3.5.3 Daňový domicil.....	38

3.5.4	Příjmy ze zaměstnání	39
3.5.5	Vyloučení dvojího zdanění	40
3.6	Vysílací struktury	40
3.6.1	Mezinárodní pronájem pracovní síly (MPPS) z ČR do zahraničí.....	40
3.6.2	Zahraníční pracovní cesta.....	41
4	Analytická část.....	43
4.1	Zhodnocení daňového zatížení zaměstnance v režimu MPPS.....	46
4.1.1	Zamezení dvojího zdanění na základě SZDZ.....	46
4.1.2	Zamezení dvojího zdanění na základě české legislativy	53
4.2	Zhodnocení daňového zatížení zaměstnance v režimu mezinárodní pracovní cesty 59	
4.2.1	Zdanění v ČR při naplnění podmínek čl. 15 odst. 2 SZDZ.....	60
4.2.2	Neexistence stálé provozovny v zahraničí	61
4.2.3	Existence stálé provozovny v zahraničí	64
5	Výsledky a diskuse.....	67
5.1	Vyhodnocení daňového zatížení v režimu MPPS.....	67
5.2	Vyhodnocení daňového zatížení v režimu mezinárodní pracovní cesty	70
6	Závěr	72
7	Seznam použitých zdrojů	74

Seznam obrázků

Obrázek 1: Určení rezidenství na základě Modelové smlouvy OECD	21
Obrázek 2: Metody zamezení dvojímu zdanění.....	35

Seznam tabulek

Tabulka 1: Praktické využití metody o zamezení dvojího zdanění – prostý zápočet	16
Tabulka 2: Praktické využití metody o zamezení dvojího zdanění – vynětí.....	17
Tabulka 3: Schéma výpočtu celkového ZD.....	29
Tabulka 4: Schéma výpočtu daňové povinnosti	29
Tabulka 5: Modelový příklad metody prostého zápočtu.....	37
Tabulka 6: Výchozí výpočet povinných odvodů v roce 2018	44
Tabulka 7: Výchozí výpočet měsíční mzdové agendy pana Horáka	45
Tabulka 8: Výpočet daňové povinnosti v USA	47
Tabulka 9: Výpočet zápočtu daně zaplacené v USA	48
Tabulka 10: Výpočet povinných odvodů v roce 2018 - MPPS, var. Zápočtu	49
Tabulka 11: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – zápočet daně 1	50
Tabulka 12: Výpočet měsíční mzdové agendy při zrušení zálohovací povinnosti na příjmy plynoucí ze zahraničí.....	51
Tabulka 13: Přehled odvodů v případě využití možnosti zrušení zálohovací povinnosti	52
Tabulka 14: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – zápočet daně 2	53
Tabulka 15: Výpočet základu daně k vynětí.....	54

Tabulka 16: Výpočet povinných odvodů v roce 2018 - MPPS, var. vynětí 1	55
Tabulka 17: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – vynětí 1.....	56
Tabulka 18: Přehled odvodů v případě využití možnosti zrušení zálohovací povinnosti	57
Tabulka 19: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – vynětí 2.....	58
Tabulka 20: Výpočet povinných odvodů v roce 2018 - MPC 1	60
Tabulka 21: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – MPC 1	61
Tabulka 22: Výpočet povinných odvodů v roce 2018 - MPC 2	62
Tabulka 23: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – MPC 2	63
Tabulka 24: Přehled povinných odvodů – MPC 3	64
Tabulka 25: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – MPC 3	65
Tabulka 26: Přehled výsledů analýzy zdanění zaměstnance v režimu MPPS.....	67
Tabulka 27: Zhodnocení efektivní daňové sazby v režimu MPPS	69
Tabulka 28: Přehled výsledů analýzy zdanění zaměstnance v režimu MPC.....	70
Tabulka 29: Zhodnocení efektivní daňové sazby v režimu MPC.....	71

Seznam použitých zkratk

ČNB – Česká národní banka

ČR – Česká republika

EU – Evropská unie

FO – Fyzická osoba

GFŘ – Generální finanční ředitelství

MPPS – Mezinárodní pronájem pracovní síly

OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

SZDZ – Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

USA – Spojené státy americké

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZP – zákon č. 262/2006 Sb. zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

1 Úvod

Důsledkem celosvětové globalizace a souvisejících téměř neomezených možností cestování je také rozsáhlý pohyb pracovní síly po celém světě. Oblast zaměstnávání je však doprovázena otázkou zdanění získaného příjmu a pokud se jedná o příjem za práci vykonávanou na území cizího státu, přicházejí v úvahu mezinárodní pravidla pro zdaňování. Problematika mezinárodního zdanění je značně rozsáhlá oblast, kde neplatí žádná souhrnná pravidla, jak by jednotlivé země měli v takových případech přistupovat. Přestože dochází k jisté harmonizaci mezinárodního zdanění prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění a hlavní předlohy, tj. modelové smlouvy OECD a jejího komentáře, nejsou všemi zeměmi vykládány stejně a interpretace některých ustanovení se mohou v jednotlivých zemích výrazně lišit.

Problematika mezinárodního zdanění není tedy jen záležitost postihující podnikatele a obchodní společnosti, ale ve stejné míře se dotýká zaměstnavatelů i zaměstnanců působících v zahraničí. Zaměstnání v zahraničí bezpochyby přináší nespočet výhod a nových kariérních příležitostí, nicméně, sebou nese také rizika související s mezinárodními dopady, kterým se lze vyhnout v případě znalosti dané problematiky.

Primárním negativním jevem v souvislosti s výkonem práce v zahraničí je mezinárodní dvojí zdanění příjmů fyzických osob. Obecně tento pojem znamená, že je tentýž příjem zdaněn dvakrát ve dvou nebo více zemích. Proti dvojímu zdanění samozřejmě existují jistá opatření, která jsou jednostranná či vícestranná. Jednostranná opatření bývají zakotvena již v daňové legislativě daného státu a vícestranná opatření představují např. smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi jednotlivými státy, které ukládají právo a podmínky pro zdanění jednotlivých druhů příjmů.

Tato práce je specificky orientována na oblast zamezování dvojího zdanění zaměstnanců mezi Českou republikou a USA v závislosti na typu vysílací struktury. Skutečnost, že zaměstnanec pracuje v zahraničí ještě nedeterminuje, kde tento příjem bude zdaněn a je nutné se na situaci každého jednotlivce dívat detailněji a v různých souvislostech. Konkrétně je důležité určení, na základě, jakého podkladu příslušný zaměstnanec v zahraničí svou ekonomickou činnost vykonává.

V první části práce jsou vymezeny základní pojmy a definice z oblasti mezinárodního zdanění jako jsou např. metody zamezení dvojího zdanění, definice mezinárodního zdanění, vysílací struktury a stálá provozovna. Zároveň obsahuje informace podstatných částech smlouvy o zamezení dvojího zdanění s USA.

Druhá část obsahuje modelový příklad vycházející z teoretických předpokladů předložených v první části práce. Je zde uveden algoritmus výpočtu daně a uplatnění příslušných metod zamezení dvojího zdanění aplikovatelných v rámci jednotlivé alternativy zaměstnancova vyslání.

V poslední části práce a závěru jsou uvedeny výsledky vycházející z analytické části práce a srovnání provedených výpočtů po aplikaci metody prostého zápočtu i metody vynětí.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob vyhodnotit daňové zatížení u zaměstnanců v závislosti na typu vysílací struktury.

2.2 Metodika

Teoretická východiska jsou zpracována na základě kompilace poznatků získaných z odborné literatury, příslušných právních předpisů a dalších relevantních zdrojů se zaměřením na oblast mezinárodního zdanění příjmů zaměstnanců, konkrétně mezi Českou republikou a USA v závislosti na typu vysílací struktury.

Následně je provedena analýza vycházející z vymezených teoretických poznatků na zvoleném modelovém příkladu.

Pro provedení příslušných výpočtů, je nutné si představit praktické uplatnění dvou nejčastějších metod zamezení dvojího zdanění, tj. metody prostého zápočtu a metody vynětí.

V praxi se samozřejmě stává, že jedna nebo druhá metoda je pro poplatníka daňově výhodnější. Bohužel, při zamezování dvojího zdanění si zaměstnanec nemůže sám zvolit jakou metodu použije, a proto je tedy záměrem této práce poukázání na rozdíly uplatňování metod zamezení dvojího zdanění příjmů ze závislé činnosti v závislosti na typu vysílací struktury, umožňující zaměstnanci výkon práce v zahraničí.

Na základě provedené analýzy bude v závěru práce provedeno vyhodnocení specifik mezinárodního zdanění příjmů ze závislé činnosti fyzických osob mezi Českou republikou a USA včetně vyhodnocení daňového zatížení v České republice a následně budou navržena možná optimální řešení s touto problematikou související.

Diplomová práce je zpracována, dle stavu platného a účinného k 1. 1. 2018.

Tabulka 1: Praktické využití metody o zamezení dvojího zdanění – prostý zápočet

	Částka v Kč	řádek DP
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 200 000	31
Celkové související zaměstnavatelovy příspěvky na SZ a ZP	408 000	32
Základ daně podle § 6	1 608 000	34
Základ daně včetně nezdanitelných položek	1 608 000	42
Zaokrouhlený základ daně	1 608 000	56
Daňová povinnost (sazba daně 15 %)	241 200	57
Celková daňová povinnost	241 200	
Započitatelná částka daně zaplacená v zahraničí	(70 000)	
Daňová povinnost po odečtení části daně zaplacené v zahraničí	171 200	58
Zaokrouhlená částka daňové povinnosti před slevami na dani	171 200	60
Slevy na dani	(24 840)	70
Konečná česká daňová povinnost za rok 2018	146 360	
Zálohy na daň odvedené během roku	(228 000)	84,85
Přeplatek na dani za rok 2018	(81 640)	91

Zdroj: vlastní zpracování

Předchozí tabulka zobrazuje využití jedné z nejčastějších metod používaných v oblasti mezinárodního zdanění, tj. prostý zápočet na modelovém příkladu. Tato metoda umožňuje zamezit dvojímu zdanění započtením daně zaplacené v zahraničí, avšak pouze do výše daně vypočtené dle české legislativy připadající na příjmy v zahraničí.

V následující tabulce je dále znázorněn praktický výpočet daňové povinnosti při využití metody vynětí na příjmy, které podléhají zdanění v zahraničí. Dle níže provedeného přehledu je patrné, že při využití této metody jsou příjmy zdanitelné v zahraničí, vyňaté ze zdanění v ČR nejsou v daňovém přiznání uvažovány.

Tabulka 2: Praktické využití metody o zamezení dvojího zdanění – vynětí

	Částka v Kč	řádek DP
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 200 000	31
Celkové související zaměstnavatelovy příspěvky na SZ a ZP	408 000	32
Základ daně podle § 6	1 608 000	34
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 608 000	36
Příjmy ze zaměstnání podléhající vynětí (§ 6)	(500 000)	
Příjmy ze zaměstnání po vynětí (§ 6)	1 108 000	36a
Základ daně včetně nezdanitelných položek	1 108 000	42
Úhrn příjmů (§ 6) po vynětí	700 000	43
Zaokrouhlený základ daně	1 108 000	56
Daňová povinnost (sazba daně 15 %)	166 200	57
Celková daňová povinnost	166 200	
Zaokrouhlená částka daňové povinnosti před slevami na dani	166 200	60
Slevy na dani	(24 840)	70
Konečná česká daňová povinnost za rok 2018	141 360	
Zálohy na daň odvedené během roku	(228 000)	84,85
Přeplatek na dani za rok 2018	(86 640)	91

Zdroj: vlastní zpracování

3 Teoretická východiska

První kapitola diplomové práce obsahuje teoretické předpoklady pro vypracování vlastní části práce.

3.1.1 Základní pojmy

V rámci této kapitoly budou vymezeny elementární pojmy a charakteristiky, které souvisejí s mezinárodním zdaněním příjmů fyzických osob. Stěžejními pojmy, které je nutno definovat jsou daňové rezidenství, dvojí zdanění, stálá provozovna a zdroj příjmů.

3.1.2 Dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění lze dělit dle několika hledisek. Mezi jedno ze základních rozdělení patří na ekonomické a právní dvojí zdanění.

K právnímu dvojímu zdanění dochází v případech, kdy stejný příjem poplatníka je zdaněn dvakrát. Ekonomické dvojí zdanění je naopak charakterizováno jako situace, kdy je jeden příjem zdaněn u dvou osob.

K právnímu dvojímu zdanění dochází především v situacích, kdy je příjem jedné osoby zdaněn ve dvou nebo více různých státech. Tomuto dvojímu zdanění se také říká mezinárodní dvojí zdanění. (Sojka, 2013)

Kromě výše uvedeného rozdělení se dvojí zdanění dále rozlišuje vnitrostátní dvojí zdanění, ke kterému dochází v případech, je-li jeden příjem zdaněn dvakrát v rámci jednoho státu.

Skutečnost dvojího zdanění je samozřejmě vysoce nežádoucí v obou výše popsaných případech. Pro zabraňování mezinárodního dvojího zdanění primárně slouží smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále také „SZDZ“), které jsou uzavírány mezi jednotlivými státy. Česká republika má v současné době uzavřeny SZDZ s více než 90 státy. Nicméně je stále spousta států, se kterými smlouvu uzavřenu nemá, tj. např. Argentina, Haiti, Kostarika. (Modelová SZDZ, 2008)

3.1.3 Daňový rezident

Určení daňového rezidenství neboli daňového domicilu fyzické osoby je velice důležitý proces, který ovlivňuje rozsah zdanění daňového poplatníka ve dvou nebo více státech. Pokud daňové rezidenství poplatníka není rozhodnuto, nelze správně aplikovat zákon o daních příjmů daného státu ani SZDZ. Pro posouzení je nutné znát jak tuzemská pravidla pro určení daňového rezidenství, ale také podmínky v druhém smluvním státě.

Určení daňové rezidence fyzické osoby není vždy jednoduché a jednoznačné vzhledem ke skutečnosti, že dochází ke zjišťování a posuzování informací, které jsou většinou důvěrné a citlivé povahy (např. osobní vztahy, rodina apod.).

Dalším krokem je zajištění potvrzení o daňovém domicilu od příslušného finančního úřadu, neboť pouze tento dokument dokáže definitivně prokázat správnou aplikaci příslušné SZDZ. V praxi je však občas obtížné až nemožné tento dokument z jiného státu obdržet, protože tamní správce daně podobný dokument vystavit nedokáže a jiná listina pro potvrzení rezidenství není českými úřady akceptována.

Vnitrostátní právní úprava

Pojem daňový rezident je vymezen zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP), konkrétně § 2 odst. 2 a 4. Dle tohoto ustanovení je daňovým rezidentem České republiky poplatník, který má na území české republiky své bydliště nebo se zde obvykle zdržuje.

Podmínka bydliště je pak dále specifikována v Pokynu GFŘ č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP. Bydliště je tímto pokynem vymezeno jako byt, který je poplatníkovi během zdaňovacího období kdykoliv k dispozici a poplatník má úmysl se v něm v průběhu zdaňovacího období trvale zdržovat, přičemž se může jednat o byt vlastní i pronajatý. Úmysl se v bytě trvale zdržovat je dán různými okolnostmi, např. zda zde bydlí s manželkou, rodiči, dětmi a zda je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (např. zaměstnání, samostatnou výdělečnou činnost atp.). Z výše uvedeného vyplývá, že stálým bytem nemusí být nutně myšleno trvalé bydliště poplatníka. (Pokyn GFŘ č. D-22)

Druhé zmíněné kritérium pro vznik daňového rezidenství, tj. zda se poplatník v České republice v daňovém období obvykle zdržuje je definováno skutečností, zda poplatník stráví na území České republiky alespoň 183 kalendářních dní v daném zdaňovacím období, přičemž se do celkového součtu počítá každý započatý den.

Daňový rezident České republiky má daňovou povinnost vztahující se na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

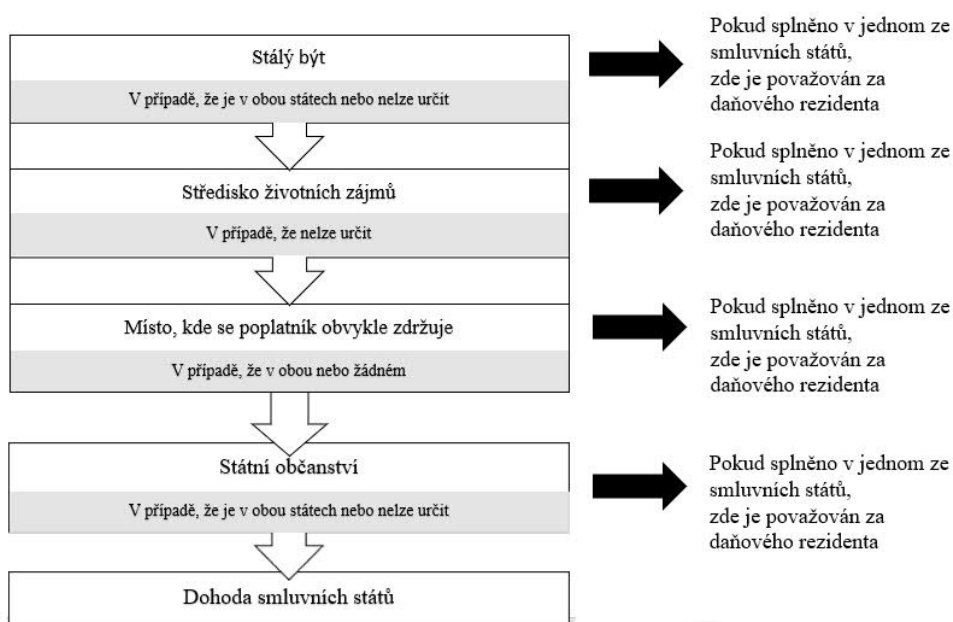
Mezinárodní právní úprava

Dle Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění je rezidentem osoba, která je ve smluvním státě odpovědná k dani z důvodů demonstrativně vymezených. Tuto definici doplňuje Komentář k Modelové smlouvě, který upřesňuje, že se jedná o osobu i v situaci, kdy sice dani podléhá, ale nakonec na ni státem není uvalená žádná daň, tj. například v případě, kdy je konečná daňová povinnost nulová.

Modelové smlouvy řeší rozhodnutí daňového rezidenství v případě, kdy je fyzická osoba považována za daňového rezidenta ve dvou smluvních státech, a v tomto ohledu SZDZ definují několik kritérií, podle kterých se postupuje za účelem určení konečného rezidentského statusu daného poplatníka.

V Modelové smlouvě OECD jsou ve článku č. 4 specifikována kritéria dle kterých dochází ke konečnému určení daňového rezidenství, pokud dojde ke skutečnosti, že poplatník je považován za daňového rezidenta ve dvou či více smluvních státech najednou. V případě rozhodování je nutné u jednotlivých hledisek postupovat postupně, tj. v případě, že je první podmínka splněna v obou státech, může se teprve potom vzít v úvahu další kritérium v pořadí. (Komentář k modelové smlouvě OECD, 2017)

Obrázek 1: Určení rezidenství na základě Modelové smlouvy OECD



Zdroj: vlastní zpracování

1. Stálý byt

Prvním kritériem pro určení daňového rezidenství na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění je stálý byt. U této podmínky není stanoveno, zda by v tomto bytě měl poplatník po určitou dobu pobývat a může se jednat o byt vlastní či pronajatý (dům, pokoj či byt). Pro účely splnění této podmínky je důležité, aby tento byt byl poplatníkovi kdykoliv k dispozici. Vzhledem k této skutečnosti může mít poplatník k dispozici bydliště stále v České republice a současně si pronajímat byt v zahraničí.

V případě, že nelze určit, ve kterém státě má poplatník stálý byt nebo dojde k naplnění tohoto kritéria v obou smluvních státech současně, nahlíží se na následující podmínky.

2. Středisko životních zájmů

Druhým kritériem je tzv. středisko životních zájmů (center of vital interest). Tento pojem je vykládán jako místo, ke kterému má fyzická osoba užší osobní a hospodářské vztahy, přičemž v odborné literatuře je dále specifikováno, že je nutno brát ohled na to,

kde má poplatník rodinu a kde má místo výkonu svého zaměstnání. Také se lze dívat na charakter činnosti, kterou poplatník vykonává a v zároveň se pohlíží na to, zda se jedná o podnikání či závislou činnost, a kde jsou vykonávány.

Pro splnění této podmínky nemusí být nutně rozhodující, kde má poplatník rodinu, ale lze pohlížet také na skutečnost, kde má umístěné investice, kde má svůj bankovní účet, kde se nachází přátelé, kde tráví svůj volný čas a víkendy. Důležitým faktorem této podmínky, je také úmysl.

Prokazování těchto zkušeností je však poměrně obtížné a poplatník by si měl uschovat např. cestovní příkazy, výpisy z použití bankovní karty, účtenky za taxi, a ostatní dokumenty, které by podložily skutečnost dokládající, že poplatník má v daném státě centrum svých životních zájmů.

V případě, že nelze jednoznačně určit, ve kterém státě má poplatník užší hospodářské a osobní vztahy nebo se nachází v obou smluvních státech, posuzuje se následující kritérium.

3. Kritérium obvyklého zdržování se

Třetím kritériem je místo, kde se fyzická osoba obvykle zdržuje. Přestože většina případů bývá rozhodnuta již na základě předchozích kritérií, dochází v praxi k případům, kdy je nutno pokročit k tomuto kritériu. Definice této podmínky však v Modelové smlouvě OECD není přesně specifikována, a proto je při jejím výkladu nutné přistoupit k definici dle ZDP.

Ani toto kritérium však nemusí být rozhodující pro určení konečného daňového rezidenství. Občas může nastat situace, kdy poplatník tráví polovinu roku v České republice a polovinu v zahraničí.

4. Státní občanství

V případě, že ani třetí kritérium není rozhodující pro určení konečného daňového rezidenství poplatníka, nahlíží se dále na čtvrté kritérium, kterým je státní občanství. Toto kritérium není nijak komplikované a určení státního občanství nečiní obvykle žádné větší potíže.

5. Dohoda smluvních států

Pátým a posledním kritériem je dohoda dvou smluvních států. K tomuto kritériu se postoupí v případě, že je fyzická osoba státním příslušníkem obou států a není možné rozhodnout na základě předchozích podmínek.

Vzhledem k již uvedeným kritériím, využití dohody ministrů financí smluvních států není často využíváno a s ohledem na ekonomickou náročnost by tak náklady na jednání s druhým státem mohly převýšit výnosy z daní daných poplatníků.

Modelová smlouva OECD je vzorový dokument, ale není pro jednotlivé státy nijak závazný. Mnohé státy si tak pro určení rezidenství vzájemně dohodly odlišný postup, kde například vynechají jednu z podmínek. V jednotlivých smlouvách mohou být stanovena jen některá z těchto kritérií, např. ve SZDZ mezi ČR a Japonskem je pouze podmínka bydliště a vzájemné dohody smluvních států.

3.1.4 Daňový nerezident

Dle § 2 odst. 3 ZDP je poplatník považován za daňového nerezidenta, pokud není považován za daňového rezidenta dle § 2 nebo to o něm nestanoví mezinárodní smlouvy.

Český daňový nerezident má dle § 2 odst. 3 ZDP daňovou povinnost pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. (Zákon č. 586/1992)

3.1.5 Dělené daňové rezidenství

V praxi často dochází k okolnostem, kdy se osobní situace poplatníka změní v průběhu roku, například když český zaměstnanec začne působit v zahraničí uprostřed zdaňovacího období (např. od července). Toto je zajímavý a specifický případ daňového rezidenství, který v ZDP není nijak specifikován.

Pouze v pokynu D-22 je k tomu v K § 2 uvedeno následující doplnění: *„Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo odst. 3 zákona) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné*

části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.“ (Pokyn GFŘ č. D-22)

Pokud se jedná o jednoznačné případy, kdy vazby poplatníka v České republice v průběhu roku zaniknou nebo vzniknou, finanční úřady tuto skutečnost akceptují bez doplňujících dotazů bez ohledu na skutečnost, v jaké části roku k takové změně došlo.

Pro budoucí vývoj zdaňování příjmů fyzických osob v České republice by však bylo vhodné i tento druh daňového rezidenství v ustanovení ZDP přesně specifikovat, aby nedocházelo k případným spekulacím a sporům.

3.1.6 Zdroj příjmů

Zdroj příjmů je vymezen v ustanovení § 22 ZDP, konkrétně v odst. 1, který říká, že za zdroj příjmů daňového rezidenta České republiky se považují příjmy dle následujících kritérií:

- místo výkonu činnosti;
- místo, kde se nachází majetek, ze kterého příslušné příjmy plynou;
- skutečnost, kdo příjem vyplácí.

Při určení, zda příjmy plynou ze zdrojů na území České republiky je nutné zohlednit také vztah mezinárodních SZDZ a ZDP, neboť pokud je poplatník českým daňovým rezidentem, má daňovou povinnost, která se vztahuje na jeho celosvětové příjmy s výjimkou příjmů od daně osvobozených.

3.1.7 Stálá provozovna

Dalším významným pojmem v oblasti mezinárodního zdanění je stálá provozovna. Stálá provozovna je výlučně pojmem daňovým, který byl vytvořen konkrétně pro daňové účely a nemá žádnou přímou souvislost s tím, zda je podnikání provozováno prostřednictvím právní formy organizační složky v souladu s obchodním zákoníkem. Může se tedy stát, že organizační složka podniku nesplní příslušné podmínky vzniku stálé provozovny, a v této situaci se tedy jedná pouze o organizační složku. Stálá provozovnou nelze uměle založit a vzniká na základě splnění zákonem stanovených podmínek. (Vyškovská, 2010)

Ve srovnání s organizační složkou se v případě stálé provozovny nejedná o právní formu podnikání. V praxi však může docházet k situacím, kdy je organizační složka podniku rovněž stálou provozovnou.

Stálá provozovna je vymezena v ustanovení § 22 odst. 2 ZDP, ale také v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Konkrétní smlouvy většinou vycházejí přímo z Modelové smlouvy OECD, která stálou provozovnu přímo definuje. Pro specifikaci pojmu stálé provozovny je nutné ji určit dle ZDP, ale také podle konkrétní SZDZ uzavřené mezi jednotlivými smluvními státy.

Dle § 22 odst. 2 ZDP je stálá provozovna místem k výkonu činnosti poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 (tj. daňových nerezidentů) na území České republiky.

V druhé větě výše uvedené definice § 22 odst. 2 ZDP je popsán vznik stálé provozovny v případě:

- stavenišť,
- místa provádění stavebně montážních projektů,
- poskytování činností a služeb, obchodního, technického nebo jiného poradenství a dále řídicí a zprostředkovatelské činnosti na území ČR (viz § 22 odst. 1 písm. c) ZDP),
- nezávislých činností vykonávaných na území ČR (např. činnost architektů, lékařů, inženýrů, právníků, vědců, učitelů, umělců, daňových a účetních poradců apod.).

Staveniště, místo k provádění stavebně-montážních projektů a dále poskytování činností a služeb dle § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoli po sobě jdoucím období 12 kalendářních měsíců.

Stálá provozovna může vzniknout po uplynutí šestiměsíčního období, kdy dochází k výkonu činnosti dle § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP daňovým nerezidentem nebo jeho zaměstnanců či osob pro něho pracujících na území České republiky v případě, že mezinárodní smlouvy nestanoví jinak.

Pojem stálá provozovna je dále definována v článku č. 5 modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kde je stanoveno, že stálá provozovna je složena třemi základními znaky, kterými jsou: místo podnikání, trvalost a provozování činnosti podniku v místě podnikání.

Místo podnikání je vymezeno jako budovy, prostory nebo jiná zařízení, která jsou využívána k činnosti daného podniku. Za místo podnikání může být považován i volný prostor, se kterým podnik může volně nakládat v případě, že nemá k dispozici žádnou jinou budovu či kancelář. K takovému využívání volného prostoru není vyžadováno žádné oprávnění, a tak může stálá provozovna vzniknout i v místě, kde příslušný podnik nelegálně využívá určitý prostor k výkonu své činnosti. (Skalická, 2016)

Naopak v případě, že nákladní přepravce využívá pravidelně rampu zákazníka pro přepravování výrobků či zboží, je přítomnost přepravce tedy omezená a nelze ji považovat za oprávněné nakládání se zařízením zákazníka. V tomto případě tedy stálá provozovna nevzniká. Opačným případem může být montáž kuchyňské linky nebo nábytku, kdy v této situaci dodavatel tráví u klienta většinu času a vykonává zde nejdůležitější funkce pro výkon činnosti, kterou provozuje. V tomto případě může dodavateli vzniknout stálá provozovna v budově zákazníka nebo klienta. (Sojka, 2013)

Druhou základní charakteristikou stálé provozovny je „trvalost místa podnikání“, tj. v angličtině označováno jako *fixed place of business*. Tento pojem označuje určité spojení místa podnikání a příslušného zeměpisného bodu. Pro splnění této podmínky postačí, když je místo pro podnikání na určitém místě a nemusí být nutně pevně spojeno se zemí. Je však nutné toto posuzovat individuálně, protože trvalé místo k podnikání může být u určitých typů činností vykonáváno pokaždé na jiném místě.

Pro splnění podmínky trvalosti je důležité, aby místo k podnikání mělo určitý stupeň trvalosti a nemělo pouze dočasnou podobu. Bohužel, v praxi se určování trvalosti v rámci jednotlivých zemí liší a nejčastěji je pro určení vzniku stálé provozovny aplikován šestiměsíční časový test. Jako výjimku lze uvést krátkodobější charakter činnosti, která je vykonávána opakovaně během delšího časového období k výkonu podnikatelské činnosti.

Posledním znakem stálé provozovny je podnikání prostřednictvím tohoto místa. Většinou je tak tomu díky personálu, avšak tak nelze činit bez něho jen za pomoci technologií a strojů.

V případě, že se jedná o pronájem nehmotného i hmotného majetku, který je nabízen prostřednictvím příslušného trvalého místa pro podnikání, je toto místo spojováno se stálou provozovnou. V tomto případě vzniká stálá provozovna ve chvíli, kdy podnik začne vykonávat podnikatelskou činnost prostřednictvím trvalého místa k podnikání. (Vyškovská, 2010)

Ve SZDZ je dále upraveno, že může jednat také o osobu jednající pro účel podniku, jestliže má opatřenu plnou moc, dovolující uzavírat smlouvy jménem podniku. Je však nutno brát zřetel na skutečnost, zda se nejedná pouze o nezávislého zástupce, který za stálou provozovnu považován není.

Základními formami stálé provozovny jsou:

- kamenná stálá provozovna;
- staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů;
- poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1;
- obchodní reprezentace;
- internetové obchody;
- stálá provozovna společníků, tzv. osobních společností, účastníků ve sdružení a členů evropského zájmového sdružení.

3.2 Zdanění příjmů fyzických osob v České republice

Jak již bylo uvedeno výše, zdanění příjmů fyzických osob je v České republice vymezeno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vzpp. Tato kapitola má za cíl ozřejmění základních informací o způsobu výpočtu daňové povinnosti DPFO.

3.2.1 Základ daně

Základ daně je dle § 5 ZDP definován jako „částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění

a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak“ (Zákon č. 586/1992)

V případě, že poplatník má ve zdaňovacím období více druhů příjmů dle § 6 - § 10 ZDP, je základem daně součet jednotlivých dílčích základů.

3.2.2 Schéma výpočtu daňové povinnosti

Základ daně z příjmů fyzických osob se dle české legislativy stanovuje jako součet dílčích základů daně dle ustanovení § 6 - § 10 ZDP.

Dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti se vypočítá jako hrubý příjem dále navýšen o povinné příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem. Oproti tomuto příjmu nelze uplatnit žádné výdaje.

V případě dílčího základu daně z příjmů ze samostatné výdělečné činnosti se výpočet provádí jako příjmy ponížené o výdaje. Jako výdaje lze uplatnit skutečně vynaložené výdaje na získání těchto příjmů nebo výdaje paušální. Dílčí základ daně dle § 7 ZDP může být i záporný, tj. ztráta.

U dílčího základu daně z příjmů z pronájmu (§ 9 ZDP) lze podobně jako u příjmů ze samostatné výdělečné činnosti oproti příjmům uplatnit skutečné nebo paušální výdaje.

Dalším dílčím základem daně (ZD) je příjem z kapitálového majetku (§ 8 ZDP). V případě tohoto typu příjmů nelze nijak uplatnit vynaložené výdaje. V případě dalšího dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 ZDP) je pak toto uplatnění výdajů pouze omezené.

Celkový základ daně však nikdy nesmí být nižší než základ daně ze závislé činnosti. V případě, že součet DZD dle § 7 - § 10 je záporný nebo roven nule, tvoří pak celkový základ daně pouze příjem ze závislé činnosti. (Zákon č. 586/1992)

Níže je uvedeno schéma výpočtu celkového ZD DPFO.

Tabulka 3: Schéma výpočtu celkového ZD

$\text{DZD § 6} + \text{DZD § 7} + \text{DZD § 8} + \text{DZD § 9} + \text{DZD § 10} = \text{Celkový ZD}$ <p>V případě daňové ztráty z DZD § 7 - § 10 je celkovým ZD, DZD dle § 6</p>

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.3 Algoritmus výpočtu daňové povinnosti

Jakmile je stanoven celkový základ daně dle § 6 - § 10 ZDP, daňová povinnost je vypočtena dle níže uvedeného algoritmu.

Tabulka 4: Schéma výpočtu daňové povinnosti

Celkový základ daně
- odčitatelné položky
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlený na sta Kč dolů)
x sazba daně (15 %)
= DAŇ
- slevy na dani
= DAŇ PO SLEVÁCH
- daňové zvýhodnění dle § 35c ZDP
= CELKOVÁ DAŇOVÁ POVINNOST nebo DAŇOVÝ BONUS
- odečet srážkové daně
- odečtení záloh na daň
= PŘEPLATEK na dani / NEDOPLATEK

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.4 Daňové přiznání

V České republice musí podat daňové přiznání každý poplatník, jehož příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou osvobozené nebo nejsou příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou přesáhly 15 000 Kč za zdaňovací období. Daňové přiznání musí podat také poplatník, který v kalendářním roce vykazoval daňovou ztrátu, tj. bez ohledu na jeho příjmy. (Zákon č. 586/1992)

Lhůta pro podání daňového přiznání je do 1. dne čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období, tj. 1. dubna. V případě, že daňové přiznání zpracovává daňový poradce na základě udělené plné moci, je lhůta pro podání daňového přiznání prodloužena na do 1. dne sedmého měsíce kalendářního roku následujícího po skončení zdaňovacího období.

Ve speciálních případech může správce daně prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání až o 3 měsíce na základě písemné žádosti poplatníka. Pokud jsou součástí příjmů poplatníka také příjmy zdaněné v zahraničí, může správce daně lhůtu prodloužit až na 10 měsíců po skončení zdaňovacího období.

3.3 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Podstatou smluv o zamezení dvojího zdanění jsou tři základní oblasti.

1. Zabránění dvojímu zdanění příjmu poplatníka ve dvou či více státech najednou, které se rozdělují na stát zdroje a stát residence. Toto rozdělení je zásadní pro určení nároku na zdanění určitých příjmů. Nárok na zdanění jednotlivých příjmů jsou pak v jednotlivých SZDZ dělena s ohledem na tato dvě základní kritéria.
2. Dalším posláním SZDZ je snaha zabraňovat daňovým únikům a podvodům v oblasti mezinárodního zdanění. Smlouvy se snaží podporovat mezinárodní výměnu informací a také vzájemnou pomoc při vymáhání daní. V neposlední řadě podporuje spolupráci při řešení nejednoznačných případů.
3. Posledním významným účelem SZDZ je ochrana poplatníků a zajišťování jistoty při uskutečňování mezinárodních transakcí, které jsou řešeny v jednotlivých člancích smlouvy.

3.3.1 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním systému ČR

Povinnost České republiky řídit se mezinárodními smlouvami je ukotvena v čl. 26 a 27 Vídeňské smlouvy o mezinárodním právu (15/1998 Sb.), která říká:

„Každá platná smlouva zavazuje smluvní strany a musí být plněna v dobré víře“ a dále pak „strana se nemůže dovolávat ustanovení svého vnitrostátního práva jako důvodu pro neplnění smlouvy“.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou začleněny do českého právního řádu na základě čl. 10 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, vzpp. SZDZ mají právní sílu stejnou jako zákon, avšak oproti českému zákonu jsou určitým způsobem zvýhodněné. Je tomu tak z důvodu aplikační přednosti v případě rozporu mezi ustanovením českého zákona, konkrétně ZDP a SZDZ.

Místní právní předpis, konkrétně ustanovení § 37 ZDP stanovuje, že ustanovení zákona se použije pouze v případě, pokud mezinárodní smlouva, nestanoví jinak. Je však nutné se informovat o postavení těchto smluv také v příslušné druhé zemi. Jednotlivé země mají různé přístupy k hodnocení postavení smluv v rámci vnitrostátní právní úpravy. Jako příklad lze uvést Spojené státy americké, kde mezinárodní smlouvy zauímají stejnou právní sílu jako vnitrostátní zákony podobně jako v ČR. Opačným případem je například Slovensko, kde jsou SZDZ nadřazeny lokální právní úpravě. (Vyškovská, 2010)

K takovému stanovisku se také vyjádřil NSS, ve svém rozsudku ze dne 10. února 2005, č.j. 2 Afs 108/2004-106 a to následovně:

„Podle § 37 daňového zákona se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Těmito smlouvami jsou v daném případě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku uzavřené mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými dne 16. 9. 1993 a Českou republikou (resp. ČSSR) a Nizozemským královstvím dne 4. 3. 1974.“
(Rozhodnutí NSS 2 Afs 108/2004) (NSS, 2019)

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění by z už principu neměly zhoršovat postavení poplatníka oproti lokální právní úpravě. (Vyškovská, 2010)

3.3.2 Role komentáře k modelové smlouvě OECD při výkladu SZDZ

V roce 1995 se Česká republika stala členem Organisation for Economic cooperation and development (OECD) – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, která byla založena v roce 1960.

OECD je mezinárodní organizace, která zajišťuje spolupráci vlád členských států pomocí práce výborů, mající za cíl předcházení potenciálním konfliktům mezi jednotlivými státy a akceptování individuálních kroků mezi jejich vládami.

Při interpretaci smluv o zamezení dvojího zdanění je kromě výkladových pravidel Vídeňské úmluvy o smluvním právu důležitá také právě modelová smlouva OECD a oficiální komentář fiskální komise k modelové smlouvě OECD. Komentář k modelové smlouvě OECD spolu s vlastním textem modelové smlouvy nemají stejnou váhu jako text smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, jelikož nejsou její součástí. Důležité je zhodnotit, zda modelová smlouva OECD spolu s jejím komentářem mohou být použity pro výklad smlouvy, která podle tohoto modelu uzavřena nebyla.

Pokud příslušný stát nepoužil modelovou smlouvu OECD pro přípravu SZDZ jako manuál pro její sestavení, nelze předpokládat, že je zcela chápán význam termínů, které jsou v uzavřené smlouvě použity v souladu s modelovou smlouvou OECD nebo komentářem.

V případě smluv o zamezení dvojího zdanění, které byly uzavřeny dle modelové smlouvy OECD je nutné vzít v úvahu skutečnost, k jaké verzi bylo při přípravě příslušné smlouvy přihlíženo, protože postupně vycházela v aktualizovaných verzích, stejně jako komentář.

Úvod modelové smlouvy OECD uvádí, že při výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění by se vždy mělo vycházet právě z aktualizovaných a revidovaných komentářů. Nicméně, v případě dodatků k článkům v modelové smlouvě se na ně ohled brát nemá. V situacích, kdy komentář a modelová smlouva OECD nejsou v zásadě rozdílné, lze takto pozměněné komentáře užít pro interpretaci SZDZ, které byly uzavřeny před těmito změnami.

Tento přístup je však některými odborníky kritizován, protože pozdější verze komentáře nebyly posouzeny parlamentem státu, který schvaloval smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Proto tedy nelze změny komentáře použít, jelikož změny byly vytvořeny kvalifikovanými

odborníky. S ohledem na tuto skutečnost tedy mají stejnou váhu jako odborné publikace. Jako takové mohou pomoci porozumět jednotlivým ustanovením smluv o zamezení dvojího zdanění v praxi. Mají však nevýhodu, tj., že komentář obsahuje jen výsledný výklad a nejsou zde obsaženy argumentace obhajující jednotlivé interpretace.

V případě novějších komentářů podporují výklad starších smluv o zamezení dvojího zdanění, protože zohledňují praxi, která se v dané oblasti běžně praktikuje. Zároveň s komentářem jsou při interpretaci smluv o zamezení dvojího zdanění důležité také zprávy fiskální komise OECD zabývající se spornými a málo diskutovanými otázkami, které se týkají SZDZ. Na základě těchto zpráv často dochází ke změnám modelové smlouvy OECD nebo jejího komentáře. Proto se k modelové smlouvě musí přistupovat v souladu s modelovou smlouvou OECD a také příslušným komentářem, k jehož změně došlo za základě zprávy fiskální komise OECD. (Sojka, 2013)

U budoucích zpráv fiskální komise OECD je nutno postupovat podobně jako v případě komentáře. Neměly by se používat k interpretaci již dříve přijatých SZDZ, protože se nedá předpokládat, že smluvní strany uzavřely smlouvu v souladu se zněním komentáře, který byl následně aktualizován dle zprávy fiskální komise OECD.

3.4 Právní úprava možnosti zamezení dvojího zdanění

K zamezení dvojímu zdanění jsou přijímána jednostranná, dvoustranná nebo vícestranná opatření. Za jednostranné opatření je považována vnitrostátní právní úprava, která zabraňuje dvojímu zdanění a v některých případech může dokonce umožnit poplatníkům podrobení zdanění jejich příjmů v rámci příznivějšího daňového režimu.

Dvoustranným opatřením je pak příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi dvěma státy, případně může být i opatřením vícestranným.

Dále je zamezení dvojího zdanění možné zhodnotit z dvou pohledů a tím je zvážení, zda se jedná o vnitrostátní nebo mezinárodní úpravu.

3.4.1 Vnitrostátní úprava

V České republice je koncept zamezení dvojímu zdanění obsažen v zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, konkrétně v ustanovení § 38f a § 24 odst. 2 písm. ch).

Vzhledem ke skutečnosti, že právní řád České republiky nezahrnuje pravidla pro interpretaci smluv o zamezení dvojího zdanění, používají se tak zásady obsažené v čl. 31-33 Vídeňské smlouvy o smluvním právu.

Dle tohoto ujednání by se mělo přistupovat k výkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění v dobré víře a shodě s běžným výkladem jednotlivých pojmů a postupů použitými ve smlouvě v celkové souvislosti s přihlédnutím ke smlouvě.

3.4.2 Mezinárodní úprava

Jak již bylo uvedeno výše, mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění je důležitá pro zajištění optimalizace dvojího zdaňování příjmů mezi dvěma státy. Toto je primárně ukotveno ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi smluvními státy.

Výklad mezinárodních smluv je v České republice prováděn Ministerstvem financí ČR (dále jen „MF ČR“), které spolupracuje s Ministerstvem zahraničních věcí ČR. Dále jsou prostřednictvím MF ČR vydávány pokyny k výkladu smluv, které však nemají právní závaznost, kromě případů, kdy jsou ministerstva financí smluvních států zmocněny k řešení sporů a nejasností, které mohou případně vyvstat při výkladech smlouvy.

3.4.3 Metody zamezení dvojího zdanění

K zamezení dvojímu zdanění lze využít několika metod, která jsou specifikována ve schématu níže.

Obrázek 2: Metody zamezení dvojímu zdanění



Zdroj: vlastní zpracování

Metoda úplného vynětí

Metoda úplného vynětí (tzv. full exemption) nastává v případech, kdy se příjem ze zdrojů v zahraničí nebere v úvahu při zdanění dalších příjmů ve státě daňového rezidentství. Z toho vyplývá, že je tato metoda je metodou nejjednodušší, kterou lze v rámci zamezování dvojího zdanění použít. Zjednodušeně může v této situaci poplatník zapomenout na příjmy ze zahraničí a nebrat je při výpočtu daňové povinnosti dále v úvahu.

Metoda úplného vynětí je ukotvena např. ve Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů č. 200/1991 Sb. Bohužel, výskyt této metody v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění není běžný a často v této době dochází k revidování smluv, které tuto metodu přijali. Nejčastěji ji lze nalézt v dříve uzavřených smlouvách.

V rámci české daňové legislativy je tato metoda ukotvena v § 38f odst. 12 zákona o daních z příjmů.

Metoda vynětí s výhradou progrese

Další velmi častou metodou je metoda vynětí s výhradou progrese (tzv. exemption with progression) průměrováním, která je založena na následujícím postupu.

Rezidentovi smluvního státu, kterému plynou příjmy, které mohou být zdaněny ve druhém státě je vypočítáno daňové zatížení související se všemi dosaženými příjmy (domácími i zahraničními) a zjištěné průměrné procento daně je následně použito na výpočet daně z tuzemských příjmů. Z tohoto důvodu dochází k jakési fikci z hlediska výpočtu, protože se jedná pouze o tuzemské příjmy a dále jsou pouze skutečné domácí příjmy zdaněny zjištěnou průměrnou daňovou sazbou. (Vyškovská, 2010)

Jako další forma metody vynětí s výhradou progrese je používána metoda tzv. nadečtení neboli metoda horního dílce. Při použití této metody se také nejdříve stanoví celkový příjem, tj. domácí i zahraniční a k tomuto příjmu je přiřazena horní daňová sazba. Touto sazbou je pak finálně zdaněn pouze tuzemský příjem.

Při tomto výpočtu se vychází z předpokladu danění zahraničních příjmů nižšími sazbami daně dle progresivní stupnice a domácí příjmy jsou zdaňovány vyšší sazbou daně.

K výše uvedenému je nutno dodat, že aby mohl být příslušný příjem vyňat ze zdanění, musí mít na zdanění tohoto příjmu druhý smluvní stát nárok. Opačným případem je situace, kdy smluvní stát tento svůj nárok nevyužije a příjem nezdaní. V takovém případě může dojít k tzv. mezinárodnímu dvojímu nezdanění. (Vybíhal, 2010)

Metoda plného zápočtu

Plný zápočet daně neboli také úplný zápočet („full credit“) je metoda zamezení dvojího zdanění, která vychází z principu, že stát rezidenství povolí snížit daň z příjmu svého rezidenta o částku rovnající se dani z příjmu zaplacené v zahraničí.

Toto ujednání je závazné pro smluvní státy, aby byla akceptována celá daň zaplacená z určitého příjmu ve státě zdroje a je ukotveno např. ve Smlouvě mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku č. 138/1974 Sb. vzpp.

Tato metoda může být pro smluvní státy poměrně riskantní pokud dojde k situaci, kdy je zahraniční příjem zdaněn v takové výši, že příslušný zápočet daně pokrývá veškeré zdanění ve státě rezidentury a stát rezidenství tak nezíská z těchto příjmů žádný daňový příjem do svého státního rozpočtu. Většina států se takovým situacím snaží předcházet, a proto není využití metody plného zápočtu příliš časté.

Metoda prostého zápočtu

Metoda prostého zápočtu (tzv. ordinary credit) z pohledu státu daňového rezidenství eliminuje nevýhody metody plného zápočtu.

Pomocí této metody je vyloučeno, aby příliš vysoké zdanění ve státě zdroje příliš snížilo daňový výnos ve státě rezidenství. Tato metoda funguje na základě předpokladu, že zahraniční příjem je zahrnut do daňového základu a započtení daně zaplacené v zahraničí. Příslušný zápočet je pak limitován poměrnou výší daně, která by na zahraniční příjem připadla z celkové daňové povinnosti poplatníka.

Níže je pro ilustraci vyobrazen modelový příklad:

Tabulka 5: Modelový příklad metody prostého zápočtu

	částka
Příjem ze zdrojů na území ČR	700 000 Kč
Příjem ze zdrojů v zahraničí	300 000 Kč
Příjmy celkem	1 000 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí (sazba daně 50 %)	150 000 Kč
Základ daně z příjmů v tuzemsku	700 000 Kč
Základ daně z příjmů v zahraničí	300 000 Kč
Celkový základ daně	1 000 000 Kč
Daň v tuzemsku (sazba 15 %)	150 000 Kč
Podíl příjmů ze zahraničí na celkových příjmech	30 %
Maximální výše zápočtu daně	45 000 Kč
Daňová povinnost v ČR	105 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Metoda zahrnutí do nákladů

Poslední metodou zamezování dvojího zdanění je metoda zahrnutí zahraniční daně do nákladů. Využívá se v případech, kdy mezi státy není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, protože je tato metoda ukotvena přímo v ZDP. V praxi tato metoda funguje tak, že základ daně se sníží o daň zaplacenou v zahraničí, tj. je zohledňována jako položka snižující základ daně.

3.5 Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a USA

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku uzavřené mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými byla uzavřena dne 16. 9. 1993. V následujících podkapitolách jsou shrnuty základní informace o této právní úpravě, které jsou kardinální pro praktickou část této práce.

3.5.1 Osoby, na které se smlouva vztahuje

Čl. 1 příslušné SZDZ v úvodu specifikuje, na jaké osoby se smlouva vztahuje. Smlouva je dle tohoto ustanovení aplikovatelná na rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Daňové rezidenství pak konkrétně řeší čl. 4 této smlouvy.

3.5.2 Daně, na které se smlouva vztahuje

Čl. 2 SZDZ dále specifikuje tzv. věcnou působnost smlouvy, tj. kterých daní se smlouva týká.

SZDZ s USA se vztahuje na daně z příjmů, v případě České republiky na daň z příjmů a daň z nemovitostí a v USA na federální daně ukládané na základě Internal Revenue Code.

Dále smlouva zavazuje vzít v úvahu i budoucí obdobné daně, které mohou být případně vytvořeny až po podepsání SZDZ. (SZDZ s USA, 1994)

3.5.3 Daňový domicil

Velice podstatným článkem SZDZ je čl. 4, ve kterém je vymezeno určení daňového rezidenství v případě, že je poplatník považován za daňového rezidenta v obou smluvních

státech dle místní legislativy. Pokud tato situace nastane, posuzuje se konečné daňové rezidenství podle následujících kritérií.

Poplatník je rezidentem státu, ve kterém:

1. má stálý byt;
2. má středisko svých životních zájmů;
3. se obvykle zdržuje;
4. je státním příslušníkem.

V případě, že nelze daňové rezidenství určit dle výše uvedených pravidel, postupuje se následně dohodou mezi smluvními státy, které je však krajním řešením a v praxi k němu dochází ve výjimečných situacích.

3.5.4 Příjmy ze zaměstnání

Dalším podstatným článkem SZDZ při zdaňování zaměstnanců je čl. 15. Toto ustanovení uděluje možnost zdanění příjmů státu rezidence i státu zdroje za splnění určitých podmínek.

Tento článek ve svém prvním odstavci stanovuje, že platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání v druhém státě, podléhají zdanění v tomto státě, tedy ve státě zdroje příjmů. (SZDZ s USA, 1994)

V druhém odstavci čl. 15 je však dále uvedeno, že v případě splnění několika podmínek, mohou odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu závislé činnosti vykonávané v druhém smluvním státě, podléhat zdanění bez ohledu na ustanovení odst. 1, čl. 15 pouze v prvním státě, pokud:

1. se příjemce zdržuje v USA méně než 183 dní v jakémkoli dvanáctiměsíčním období;
2. odměny jsou vyplácené zaměstnavatelem, který není rezidentem USA;
3. Odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel ve druhém státě.

3.5.5 Vyloučení dvojího zdanění

V neposlední řadě je velice podstatným článkem SZDZ s USA pro účely této diplomové práce článek č. 24, který určuje způsob zamezení dvojímu zdanění.

V odst. 2 čl. 24 je stanoveno, že v případě České republiky je zamezeno dvojímu zdanění tak, že Česká republika povolí českým daňovým rezidentům zahrnout do základu daně příjmy, které mohou být dle ustanovení smlouvy zdaněné v USA a zároveň povolí snížit částku daně o částku daně zaplacené v USA.

Zároveň takové snížení nesmí přesáhnout část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy, které mohou být zdaněny v USA. (SZDZ s USA, 1994)

3.6 Vysílací struktury

V neposlední řadě je pro mezinárodní zdaňování zaměstnanců také důležitý fakt, v rámci jaké vysílací struktury jsou příslušní zaměstnanci v zahraničí vykonávají svou činnost. Vysílací struktura má dopad na rezidenství poplatníka, ale také vedení jeho mzdové agendy u zaměstnavatel a souvisí také s příslušností k předpisům sociálního zabezpečení.

V mezinárodním zdanění se rozlišují dva základní typy vysílacích struktur, kterými jsou:

- mezinárodní pronájem pracovní síly – zkr. MPPS, mezinárodně je však používán termín HOLA – tj. *Hiring Out of Labour*);
- zahraniční pracovní cesta – neboli MSA (*Management Services Agreement*).

V následujících kapitolách je charakterizován pouze pohled na situaci, kdy český zaměstnanec působí v zahraničí.

3.6.1 Mezinárodní pronájem pracovní síly (MPPS) z ČR do zahraničí

Mezinárodní pronájem pracovní síly z ČR do zahraničí je v české legislativě ukotven v § 43a zákona č. 286/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „ZP“) pod pojmem dočasné přidělení. Dočasné přidělení je ustanoveno také v ZDP, konkrétně v § 6 odst. 2, který definuje pojem ekonomického zaměstnavatele a dále také Pokyn ministerstva financí D-151, který

se vztahuje k mezinárodnímu zdaňování příjmů FO a v druhém odstavci jsou také definovány znaky MPPS.

Aby mohl být zaměstnanec dočasně přidělen, musí být mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem uzavřena Dohoda o dočasném přidělení, kterou lze uzavřít nejdříve po uplynutí 6 měsíců od uzavření pracovního poměru. Za dočasné přidělení nesmí být poskytována žádná úplata, což neplatí, pokud jde pouze o přefakturaci souvisejících mzdových nákladů (tj. mzda, náhrady apod.).

Po dobu dočasného přidělení je zaměstnanec kontrolován, úkolován a řízen přijímací společností, avšak mzda je vyplácena stále právním zaměstnavatelem, kterým je česká společnost, protože i po dobu dočasného přidělení pracovní poměr nadále trvá.

Pojem ekonomický zaměstnavatel

Jak již bylo zmíněno výše, český zákon v ustanovení § 6 odst. 2 ZDP definuje následovně: *„Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo § 17 odst. 3.“* (zákon č. 586/1992)

Výše uvedené ustanovení říká, že v případě, že je zaměstnanec dočasně přidělen z vysílající společnosti do společnosti přijímající, tato společnost má povinnost vést tomuto zaměstnanci mzdovou agendu s dalšími souvisejícími povinnostmi.

3.6.2 Zahraniční pracovní cesta

Zahraniční pracovní cesta je dle § 154 ZP cesta, která se koná mimo území České republiky, přičemž lze takto učinit jen na základě dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem v souladu s § 42 ZP.

Zaměstnance lze na pracovní cestu vyslat jen na omezenou dobu a po dobu pracovní cesty je však takovýto zaměstnanec i nadále vyplácen svým právním zaměstnavatelem, kterým je také i nadále řízen a úkolován a je za zaměstnance odpovědný.

Podobně jako v případě tuzemských pracovních cest, i u zahraničních pracovních cest platí podobná pravidla, především v souvislosti s proplácením jízdních nákladů, nákladů na ubytování a dalších vedlejších výdajů.

4 Analytická část

Mezinárodní zdanění příjmů zaměstnanců je z daňového hlediska široce diskutovaný pojem a v praxi je velice důležité soustředit se na celkovou situaci jednotlivého zaměstnance a společnosti. Pro určení všech dopadů a příslušného postupu je primární určení vysílací struktury a také osobní situace daného zaměstnance za účelem rozhodnutí daňového rezidenství, které má vliv na zdaňování příjmů.

Vstupní informace pro modelový příklad

Pro praktickou analýzu daňového zatížení byl stanoven následující modelový příklad.

Pan Horák je v průběhu roku 2018 svým zaměstnavatelem, společností ABC vyslán do společnosti DEF na 4 měsíce (duben až červenec). Protože si společnost není jistá, jak by měla vyslání pana Horáka nastavit, a proto tedy chce zjistit jaká varianta bude nejvýhodnější v souvislosti s příslušnými odvody a jak to bude fungovat v rámci mezinárodního zdanění mezi ČR a USA a jaké budou daňové a související dopady přímo pro pana Horáka.

Hrubá měsíční mzda pana Horáka činí 150 000 Kč a po dobu vyslání bude stále příslušen českému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění z důvodu uděleného certifikátu zajišťující mu příslušnost domovského systému pojištění. Pan Horák je svobodný, bezdětný, neuplatňuje si žádné slevy ani odpočty a nemá žádný soukromý příjem kromě příjmů ze zaměstnání od společnosti ABC.

Pro další analýzu zdanění pana Horáka bude nezbytné určit jeho daňovou rezidenturu. Na základě českého zákona bude pan Horák stále považován za českého daňového rezidenta po celý rok, protože v roce 2018 stráví v ČR více než 183 dní.

V dalším kroku bude záležet, zda by pan Horák byl považován za rezidenta USA dle lokální legislativy či nikoliv. Podmínky pro určení daňového rezidenství v USA jsou poměrně komplikovanější než podmínky stanovené českém zákonem.

Daňovým rezidentem USA se považuje občan USA i v případě, že bydlí v zahraničí. Cizinec se považuje za daňového rezidenta USA, pokud je držitelem zelené karty a vstoupí na území USA nebo pokud současně splní dvě následující podmínky:

- Poplatník stráví v rámci daného kalendářního roku alespoň 31 dní na území USA.
- Poplatník stráví na území USA alespoň 183 dní během předchozích třech let.

Vzhledem ke krátkodobému vyslání pana Horáka, pravděpodobně nebude splněna druhá z podmínek a daňovým rezidentem USA považován nebude. V tom případě není nutné přistupovat k rozhodnutí o daňovém rezidenství na základě SZDZ a pan Horák je považován za českého daňového rezidenta pro rok 2018 s daňovou povinností na své celosvětové příjmy v České republice.

Pro následující analýzu, je níže uveden výchozí výpočet odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a zálohy na daň z příjmů FO pana Horáka v roce 2018. Celý výpočet je uveden na následující straně.

Tabulka 6: Výchozí výpočet povinných odvodů v roce 2018

	Částka v Kč
Hrubá mzda v roce 2018	1 800 000
SZ a ZP hrazené zaměstnancem	174 535
SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	521 748
Zálohy na daň celkem	348 702

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 7: Výchozí výpočet měsíční mzdové agendy pana Horáka

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	Celkem
Hrubá mzda	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	1 800 000
Zdanitelný příjem celkem	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	1 800 000
Základ pro zdravotní pojištění	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	1 800 000
Základ pro sociální zabezpečení	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	88 992	0	0	1 438 992
Zdravotní pojištění (zaměstnanec - 4,5 %)	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	81 000
Zdravotní zabezpečení (zaměstnavatel - 9%)	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	162 000
Sociální zabezpečení pojištění (zaměstnanec - 6,5 %)	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	5 785	0	0	93 535
Sociální zabezpečení (zaměstnavatel - 25%)	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	22 248	0	0	359 748
Pojištění hrazené zaměstnavatelem (34 %)	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	35 748	13 500	13 500	521 748
Základ daně	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	185 800	163 500	163 500	2 321 800
Daň	30 150	30 150	30 150	30 150	30 150	30 150	30 150	30 150	30 150	27 870	24 525	24 525	348 270
Solidární daň	2 106	2 106	2 106	2 106	2 106	2 106	2 106	2 106	2 106	2 106	2 106	2 106	25 272
Sleva na dani	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	24 840
Daň k odvodu	30 186	30 186	30 186	30 186	30 186	30 186	30 186	30 186	30 186	27 906	24 561	24 561	348 702
Čistý příjem	103 314	103 314	103 314	103 314	103 314	103 314	103 314	103 314	103 314	109 559	118 689	118 689	1 276 763

Zdroj: vlastní zpracování

4.1 Zhodnocení daňového zatížení zaměstnance v režimu MPPS

Jak již bylo definováno v teoretické části práce, v rámci režimu MPPS zaměstnanec zůstává stále v pracovním poměru se svým právním zaměstnavatelem, který mu i nadále vyplácí mzdu, přestože je zaměstnanec kontrolován a řízen svým ekonomickým zaměstnavatelem v zahraničí. Z tohoto důvodu stále plyne právnímu zaměstnavateli vést mzdovou agendu v České republice spolu s příslušnými odvody na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a záloh na daň z příjmu.

V rámci režimu MPPS také vzniká ekonomickému zaměstnavateli v USA povinnost vést mzdovou agendu, a s tím související povinnost odvádět zálohy na daň z příjmu.

4.1.1 Zamezení dvojího zdanění na základě SZDZ

Pro další analýzu je nutné si určit výši daňové povinnosti v USA pana Horáka, protože na základě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a USA lze zamezit dvojímu zdanění pomocí metody prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí.

Daňový systém USA je poměrně komplikovaný a má několik různých kategorií daňových sazeb v závislosti na osobní situaci jednotlivce a výši příjmu. Existují například rozdílné sazby pro manželský pár podávající daňové přiznání společně, svobodného jednotlivce a také tzv. hlavu domácnosti. Dále se pak ještě pohlíží na výši zdanitelného příjmu, od kterého se odvíjí konečná daňová sazba.

Pro svobodného jednotlivce se zdanitelným příjmem v USA ve výši 600 000 Kč je daňová sazba ve výši USD 952,50 a 12 % z částky převyšující USD 9,525. (Tax foundation, 2018)

Vzhledem ke skutečnosti, že USA je federativní republikou, existují zde dva systémy daní, kterými jsou daň státní a daň federální. Státní daně jsou spravovány jednotlivými státy a v některých státech ani státní daň neexistuje (např. Florida, Nevada, Texas). Pro další výpočet státní daň není uvažována, protože pro zápočet daně v zahraničí lze použít pouze daň federální.

Modelový výpočet daňové povinnosti v USA za rok 2018 je tedy následující, přičemž pro účely přepočtu měny byl použit jednotný kurs stanovený ČNB podle §38 odst. 1 ZDP pro rok 2018, které jsou uvedeny v pokynu D-40 GFŘ. (Pokyn D-40, 2019)

Tabulka 8: Výpočet daňové povinnosti v USA

Příjem zdanitelný v USA v Kč	600 000
Příjem zdanitelný v USA v USD	27 548
Sazba daně	USD952,50 + 12 % z USD18,023
Daňová povinnost v USA v USD	3 116
Daňová povinnost v USA v CZK	67 866
Efektivní daňová sazba	11,31 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného výpočtu je zřejmá výše daňové povinnosti z příjmů zdanitelných v USA, tj. příjem za čtyři měsíce vyslání pana Horáka. Na posledním řádku tabulky je uvedena efektivní daňová sazba pro představu, jak vysokému zdanění jsou příjmy pana Horáka v USA podrobeny.

Na první pohled je vidět, že výše efektivního zdanění příjmů v takovéto výši a v režimu svobodného jednotlivce, je oproti českému zdanění příjmů fyzických osob výrazně nižší.

Protože se nejedná o úplný zápočet zahraniční daně, nýbrž prostý, musíme pro další výpočet a zohlednění v daňovém přiznání spočítat výši daně, kterou lze započíst vůči české daňové povinnosti.

Tabulka 9: Výpočet zápočtu daně zaplacené v USA

	Částka v Kč
Zahraniční základ daně pro účely zápočtu daně	773 916
Daň zaplacená v zahraničí	67 866
Základ daně včetně nezdanitelných položek	2 321 748
Zaokrouhlený základ daně v ČR	2 321 700
Daň v ČR	348 255
Solidární zvýšení daně	25 271
Celková daňová povinnost v ČR	373 526
Koeficient zápočtu daně	33,33 %
Maximální výše zápočtu daně	124 496
Zahraniční daň k zápočtu	67 866

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného výpočtu lze vyčíst, že daň zaplacená v zahraničí, je nižší než možná výše daně, kterou lze vůči české daňové povinnosti započíst.

Jak již bylo uvedeno výše, daňová povinnost v USA je nižší než v České republice. Každopádně však dojde zápočtu daně zaplacené v USA v plné výši, protože daň k započtení je skoro dvakrát tak vyšší než skutečně zaplacená daň, jak lze vidět v provedeném výpočtu.

Právní zaměstnavatel nevyužije možnosti zrušení povinnosti odvodu záloh

V rámci MPPS má zaměstnavatel možnost požádat o zrušení povinnosti zálohovat příjem zaměstnance, u kterého je činnost vykonávána v zahraničí.

Dále je při MPPS důležité, zda zaměstnavatel využije ustanovení §38h odst. 12 ZDP, a zproští se odvádění záloh na daň z příjmu zaměstnance po dobu, kdy pronajatému zaměstnanci plynou příjmy ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí.

První demonstrovanou variantou je možnost, kdy zaměstnavatel nevyužije zproštění zálohovací povinnosti.

Tabulka 10: Výpočet povinných odvodů v roce 2018 - MPPS, var. zápočtu

	Částka v Kč
Hrubá mzda v roce 2018	1 800 000
SZ a ZP hrazené zaměstnancem	174 535
SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	521 748
Zálohy na daň celkem	348 702
Čistý příjem	1 276 763

Zdroj: vlastní zpracování

Zohlednění v daňovém přiznání DPFO

Protože pan Horák překročí strop na sociální zabezpečení, tj. 48násobek roční průměrné mzdy, tedy 1 438 992 Kč pro rok 2018, na následující straně je zobrazeno schéma výpočtu daňové povinnosti za rok 2018 se zahrnutím příjmů zdanitelných v zahraničí a zamezením dvojímu zdanění pomocí metody prostého zápočtu.

V rámci daňového přiznání vznikne panu Horákovi přeplatek ve výši 68 882 Kč, který přibližně odpovídá výši daně zaplacené v USA. Tj. v USA bude zaplacená daň ve výši 67 866 Kč a v České republice pak panu Horákovi po uplatnění zápočtu zahraniční daně vznikne přeplatek zhruba ve stejné výši.

Lze tedy říci, že toto nastavení nebude mít žádný eminentní dopad na zdanění pana Horáka, ale bude mít dopad spíše na jeho cash flow. Nejdříve bude muset být zaplacená daň v USA a související přeplatek z českého daňového přiznání bude panu Horákovi vrácen až po podání daňového přiznání v České republice. Prakticky řečeno, v jisté chvíli dojde ke dvojímu zdanění příjmů pana Horáka, které je následně napraveno v rámci daňového přiznání podaného v České republice.

Tabulka 11: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – zápočet daně 1

	Částka v Kč	řádek DP
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 800 000	31
Celkové související zaměstnavatelovy příspěvky na SZ a ZP	521 748	32
Základ daně podle § 6	2 321 748	34
Základ daně včetně nezdanitelných položek	2 321 748	42
Zaokrouhlený základ daně	2 321 700	56
Daňová povinnost (sazba daně 15 %)	348 255	57
Základ pro výpočet solidárního zvýšení daně	361 008	
Solidární zvýšení daně (sazba 7 %)	25 271	59
Celková daňová povinnost	373 526	
Započitatelná částka daně zaplacená v zahraničí	(67 866)	
Daňová povinnost po odečtení části daně zaplacené v zahraničí	305 660	58
Zaokrouhlená částka daňové povinnosti před slevami na dani	305 660	60
Slevy na dani	(24 840)	70
Konečná česká daňová povinnost za rok 2018	280 820	
Zálohy na daň odvedené během roku	(348 702)	84,85
Přeplatek na dani za rok 2018	(67 882)	91

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 12: Výpočet měsíční mzdové agendy při zrušení zálohovací povinnosti na příjmy plynoucí ze zahraničí

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	Celkem
Hrubá mzda	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	1 800 000
Zdanitelný příjem celkem	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	1 800 000
Základ pro zdravotní pojištění	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	1 800 000
Základ pro sociální zabezpečení	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	88 992	0	0	1 438 992
Zdravotní pojištění (zaměstnanec - 4,5 %)	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	6 750	81 000
Zdravotní zabezpečení (zaměstnavatel - 9%)	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	13 500	162 000
Sociální zabezpečení pojištění (zaměstnanec - 6,5 %)	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	9 750	5 785	0	0	93 535
Sociální zabezpečení (zaměstnavatel - 25%)	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	37 500	22 248	0	0	359 748
Pojištění hrazené zaměstnavatelem (34 %)	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	51 000	35 748	13 500	13 500	521 748
Základ daně	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	201 000	185 800	163 500	163 500	2 321 800
Daň	30 150	30 150	30 150	0	0	0	0	30 150	30 150	27 870	24 525	24 525	227 670
Solidární daň	2 106	2 106	2 106	0	0	0	0	2 106	2 106	2 106	2 106	2 106	16 848
Sleva na dani	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	2 070	24 840
Daň k odvodu	30 186	30 186	30 186	0	0	0	0	30 186	30 186	27 906	24 561	24 561	227 958
Čistý příjem	103 314	103 314	103 314	133 500	133 500	133 500	133 500	103 314	103 314	109 559	118 689	118 689	1 397 507

Zdroj: vlastní zpracování

Právní zaměstnavatel využije možnosti zrušení povinnosti odvodu záloh.

Druhou zmíněnou možností je, že se zaměstnavatel rozhodne využít možnosti zproštění zálohovací povinnosti podle 38h odst. 12 ZDP, tj. z příjmů ze zdrojů v zahraničí nebude na měsíční bázi odvedena žádná záloha na daň z příjmů fyzických osob v ČR.

V následující tabulce je uveden přehled příslušných odvodů spolu s celkovým výpočtem na předchozí straně.

Tabulka 13: Přehled odvodů v případě využití možnosti zrušení zálohovací povinnosti

	Částka v Kč
Hrubá mzda v roce 2018	1 800 000
SZ a ZP hrazené zaměstnancem	174 535
SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	521 748
Zálohy na daň celkem	227 958
Čistý příjem	1 397 507

Zdroj: vlastní zpracování

Protože je pan Horák stále příslušen českému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, výše těchto odvodů bude stále stejná. Co se týče odvodů záloh na daň z příjmů fyzických osob, ta bude samozřejmě nižší, protože během období od dubna do července žádné zálohy odvedeny nebudou.

Zohlednění v daňovém přiznání DPFO

Podobně jako v předchozí situaci budou v České, daňovém přiznání uvedeny všechny příjmy pana Horáka a bude využita metoda prostého zápočtu. Výše daně k zápočtu již byla spočítána výše. Schéma výpočtu české daňové povinnosti je uvedena na následující straně.

Tabulka 14: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – zápočet daně 2

	Částka v Kč	řádek DP
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 800 000	31
Celkové související zaměstnavatelovy příspěvky na SZ a ZP	521 748	32
Základ daně podle § 6	2 321 748	34
Základ daně včetně nezdanitelných položek	2 321 748	42
Zaokrouhlený základ daně	2 321 700	56
Daňová povinnost (sazba daně 15 %)	348 255	57
Základ pro výpočet solidárního zvýšení daně	361 008	
Solidární zvýšení daně (sazba 7 %)	25 271	59
Celková daňová povinnost	373 526	
Započitatelná částka daně zaplacená v zahraničí	(67 866)	
Daňová povinnost po odečtení části daně zaplacené v zahraničí	305 660	58
Zaokrouhlená částka daňové povinnosti před slevami na dani	305 660	60
Slevy na dani	(24 840)	70
Konečná česká daňová povinnost za rok 2018	280 820	
Zálohy na daň odvedené během roku	(227 958)	84,85
Nedoplatek na dani za rok 2018	52 862	91

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného výpočtu vyplývá, že při této variantě by panu Horákovi vznikl nedoplatek na dani. Tento nedoplatek vznikne vzhledem ke skutečnosti, že daň zaplacená v USA je nižší, než by byla daň zaplacená v ČR. Protože zdanění v ČR je v tomto případě vyšší než zdanění v USA, vzniklý rozdíl musí pan Horák doplatit, protože zálohy nebyly odváděny měsíčně.

4.1.2 Zamezení dvojího zdanění na základě české legislativy

Na základě ustanovení § 38f odst. 1 ZDP se při vyloučení dvojího zdanění příjmů plynoucích ze zahraničí postupuje dle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění.

Nicméně, v § 38f odst. 4 ZDP je pak dále ustanoveno následující:

„Příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, plynoucí poplatníkům, uvedeným v § 2 odst. 2 od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stále provozovny umístěné ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny.“ (zákon č. 586/1992)

Výše uvedené ustanovení říká, že pokud se jedná o MPPS, může poplatník využít metodu vynětí namísto metody uvedené v příslušné SZDZ, pokud je to pro něho daňově výhodnější.

Na tento případ bude tedy zaměřena následující analýza. Protože v ČR je pro příjem ze zaměstnání základem daně podle § 6 odst. 12 ZDP, tj. příjmy ze závislé činnosti navýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je povinen hradit zaměstnavatel, je pro další analýzu nejprve nutné vypočítat základ daně k vynětí.

Tabulka 15: Výpočet základu daně k vynětí

	Částka v Kč
Příjmy celkem	1 800 000
Příspěvky na SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	521 748
Celkový základ daně	2 321 748
Příjmy ze zdrojů na území USA	600 000
Související příspěvky na SZ a ZP	173 916
Základ daně k vynětí	773 916

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výše uvedeného výpočtu byl určen základ daně plynoucí panu Horákovi, určený k vynětí ve výši 773 916 Kč.

Výpočet byl proveden v souladu s Koordinačním výborem (neboli „KOOV“) č. 440/17.12.14. z ledna 2015, který se zabývá určením výše odpovídajícího pojistného pro stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti při vynětí z příjmů a při výpočtu příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.

Výše zmíněný KOOV v bodu 3.1. určuje postup výpočtu pojistného na SZ a ZP souvisejícího s příjmy ze zdrojů v zahraničí, tj. výpočet je proveden poměrem příjmů k vynětí ku celkovým zdanitelným příjmům a příslušnému pojistnému na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Související pojistné tedy bylo vypočteno následovně:

$$600\,000 / 1\,800\,000 * 521\,748 = 173\,916$$

Právní zaměstnavatel nevyužije možnosti zrušení povinnosti odvodu záloh

Pro další analýzu budeme uvažovat také obě varianty v souvislosti se zrušením povinnosti odvádět zálohy z příjmů plynoucích ze zahraničí.

Jako první možnost je zase uvažována varianta, kdy zaměstnavatel nevyužije ustanovení 38h odst. 12 ZDP a bude v průběhu roku srážet zálohy na daň z celého příjmu zaměstnance. Níže je pro přehlednost uveden kompletní přehled odvodů na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a daň z příjmů. Celý výpočet je uveden v předchozí kapitole.

Tabulka 16: Výpočet povinných odvodů v roce 2018 - MPPS, var. vynětí 1

	Částka v Kč
Hrubá mzda v roce 2018	1 800 000
SZ a ZP hrazené zaměstnancem	174 535
SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	521 748
Zálohy na daň celkem	348 702
Čistý příjem	1 276 763

Zdroj: vlastní zpracování

Zohlednění v daňovém priznání DPFO

Tabulka 17: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – vynětí 1

	Částka v Kč	řádek DP
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 800 000	31
Celkové související zaměstnavatelovy příspěvky na SZ a ZP	521 748	32
Základ daně podle § 6	2 321 748	34
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	2 321 748	36
Příjmy ze zaměstnání podléhající vynětí (§ 6)	(773 916)	
Příjmy ze zaměstnání po vynětí (§ 6)	1 547 832	36a
Základ daně včetně nezdanitelných položek	1 547 832	42
Úhrn příjmů (§ 6) po vynětí	1 200 000	43
Zaokrouhlený základ daně	1 547 800	56
Daňová povinnost (sazba daně 15 %)	232 170	57
Základ pro výpočet solidárního zvýšení daně	0	
Solidární zvýšení daně (sazba 7 %)	0	59
Celková daňová povinnost (Daňová povinnost)	232 170	
Zaokrouhlená částka daňové povinnosti před slevami na dani	232 170	60
Slevy na dani	(24 840)	70
Konečná česká daňová povinnost za rok 2018	207 330	
Zálohy na daň odvedené během roku	(348 702)	84,85
Přeplatek na dani za rok 2018	(141 372)	91

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného výpočtu vyplývá, že spolu se základem základu daně klesá také česká daňová povinnost. Na základě daňového priznání vznikne panu Horákovi přeplatek ve výši 141 372 Kč. Výše přeplatku je vyšší než při metodě zápočtu, tj. lze usoudit, že metoda vynětí je v tomto případě pro poplatníka výhodnější.

Takto vysoký přeplatek vznikl výhradně z titulu odvedených záloh na daň z celého příjmu, avšak příjem zdanitelný v zahraničí byl v rámci daňového přiznání vyňat a konečná daňová povinnost tedy byla nižší a zálohy odvedené navíc by se měly prostřednictvím daňového přiznání vrátit.

V posledních letech jsou však české finanční úřady stále více formalistické a požadují důsledné prokázání, že se skutečně jedná o MPPS a doložení zdanění v zahraničí, nejlépe potvrzením o zaplacení daně, které však některé státy nevydávají. Jedním z takovýchto států je např. USA.

Právní zaměstnavatel využije možnosti zrušení povinnosti odvodu záloh

Posledním výpočtem v rámci analýzy mezinárodního pronájmu pracovní síly bude varianta vynětí příjmů ze zahraničí v případě, kdy zaměstnavatel využije možnosti zrušení zálohovací povinnosti.

Tabulka 18: Přehled odvodů v případě využití možnosti zrušení zálohovací povinnosti

	Částka v Kč
Hrubá mzda v roce 2018	1 800 000
SZ a ZP hrazené zaměstnancem	174 535
SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	521 748
Zálohy na daň celkem	227 958
Čistý příjem	1 397 507

Zdroj: vlastní zpracování

Protože zrušení povinnosti odvodu záloh nemá vliv na odvody sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, zůstávají ve stejné výši a změní se pouze celková částka odvedených záloh na daň. Celkový výpočet je uveden v předchozí kapitole.

Zohlednění v daňovém přiznání DPFO

Podobně jako v předchozích příkladech má pan Horák povinnost podat daňové přiznání s daňovou povinností na celosvětové příjmy.

Základ daně z příjmů plynoucí ze zahraničí již byl vypočten v předchozím výpočtu, tj. 773 916 Kč, který bude v rámci daňového priznání odečten od celkové daňové povinnosti:

Tabulka 19: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – vynětí 2

	Částka v Kč	řádek DP
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 800 000	31
Celkové související zaměstnavatelovy příspěvky na SZ a ZP	521 748	32
Základ daně podle § 6	2 321 748	34
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	2 321 748	36
Příjmy ze zaměstnání podléhající vynětí (§ 6)	(773 916)	
Příjmy ze zaměstnání po vynětí (§ 6)	1 547 832	36a
Základ daně včetně nezdanitelných položek	1 547 832	42
Úhrn příjmů (§ 6) po vynětí	1 200 000	43
Zaokrouhlený základ daně	1 547 800	56
Daňová povinnost (sazba daně 15 %)	232 170	57
Celková daňová povinnost	232 170	
Zaokrouhlená částka daňové povinnosti před slevami na dani	232 170	60
Slevy na dani	(24 840)	70
Konečná česká daňová povinnost za rok 2018	207 330	
Zálohy na daň odvedené během roku	(227 958)	84,85
Přeplatek na dani za rok 2018	(20 628)	91

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě využití metody vynětí příjmů zdanitelných v zahraničí podle ustanovení § 38 f odst. 4 ZDP vznikne panu Horákovi také daňový přeplatek, ačkoliv nižší než v přechozím příkladu.

Jak je vidět v předchozím schématu, vzhledem ke skutečnosti, že příjmy po vynětí jsou ve výši 1 200 000 Kč, tedy nedosahují stropu na sociální zabezpečení není z tohoto příjmu

zaplácena solidární daň na roční bázi. Na měsíční bázi však příjmy každý měsíc limit pro solidární daň překročily.

4.2 Zhodnocení daňového zatížení zaměstnance v režimu mezinárodní pracovní cesty

Mezinárodní pracovní cesta je, jak již bylo uvedeno výše pracovní cesta, která se koná mimo území České republiky.

Hlavním významným rozdílem mezi mezinárodní pracovní cestou a mezinárodním pronájmem pracovní síly je, že i po dobu trvání pracovní cesty je zaměstnanec nadále vyplácen svým právním zaměstnavatelem, který zaměstnance i nadále řídí a úkoluje. Vysílající společnost zároveň profituje z veškeré činnosti daného zaměstnance. Mezinárodní pracovní cesta může mít krátkodobý, ale i dlouhodobý charakter.

Mezinárodně je pro tento režim používán pojem MSA neboli Management Services Agreement, protože se většinou jedná o manažerské a školicí služby.

V režimu mezinárodní pracovní smlouvy je vyslaný zaměstnanec do přijímací společnosti vyslán za účelem poskytnutí např. poskytnutí nějakých služeb pro přijímací společnost. Zásadní je, že příslušný zaměstnanec nepřijímá od takovéto společnosti pokyny a není nijak zařazen např. do organizační struktury společnosti. Praktickým využitím takovýchto struktur je např. provádění různých školení, projektové práce nebo dočasná výpomoc.

Vzhledem ke skutečnosti, že u mezinárodní pracovní cesty nedochází k přefakturaci mzdových nákladů a jedná se většinou o krátkodobé působení, v praxi může docházet k situacím, kdy daný zaměstnanec nebude vůbec zdanitelný v zahraničí, protože splní podmínky ustanovení čl. 15 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou:

- příjemce se zdržuje v USA méně než 183 dní v jakémkoli dvanáctiměsíčním období;
- odměny jsou vyplácené zaměstnavatelem, který není rezidentem USA;
- odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel ve druhém státě.

4.2.1 Zdanění v ČR při naplnění podmínek čl. 15 odst. 2 SZDZ

Pokud by byl uvažován výchozí příklad, p. Horák by pravděpodobně všechny tyto podmínky splnil, protože v rámci své mezinárodní pracovní cesty stráví méně než 183 dní v USA (4 měsíce) a zároveň všechny odměny jsou vyplácené českou společností a pravděpodobně zde neexistuje stálá provozovna umístěná v zahraničí.

V takovém případě by zdanění pana Horáka probíhalo, jako kdyby svou činnost v zahraničí vůbec nevykonával, jelikož příjmy ze zdrojů na území USA by se vůbec nepovažovaly za zdanitelné v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, konkrétně by byly naplněny všechny podmínky uvedené v čl. 15 odst. 2.

V rámci mzdové agendy vedené u českého zaměstnavatele by tedy byly provedeny příslušné odvody na SZ, ZP a odvod daně:

Tabulka 20: Výpočet povinných odvodů v roce 2018 - MPC 1

	Částka v Kč
Hrubá mzda v roce 2018	1 800 000
SZ a ZP hrazené zaměstnancem	174 535
SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	521 748
Zálohy na daň celkem	348 702
Čistý příjem	1 276 763

Zdroj: vlastní zpracování

V rámci daňového přiznání se pak bude postupovat bez zamezení dvojího zdanění, protože nelze zamezovat dvojímu zdanění, v případě, že žádné dvojí zdanění nehrozí, a to tedy následovně.

Tabulka 21: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – MPC 1

	Částka v Kč	řádek DP
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 800 000	31
Celkové související zaměstnavatelovy příspěvky na SZ a ZP	521 748	32
Základ daně podle § 6	2 321 748	34
Základ daně včetně nezdanitelných položek	2 321 748	42
Zaokrouhlený základ daně	2 321 700	56
Daňová povinnost (sazba daně 15 %)	348 255	57
Základ pro výpočet solidárního zvýšení daně	361 008	
Solidární zvýšení daně (sazba 7 %)	25 271	59
Celková daňová povinnost	373 526	
Zaokrouhlená částka daňové povinnosti před slevami na dani	373 526	60
Slevy na dani	(24 840)	70
Konečná česká daňová povinnost za rok 2018	348 686	
Zálohy na daň odvedené během roku	(348 702)	84,85
Přeplatek na dani za rok 2018	(16)	91

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výše uvedeného výpočtu by v rámci tohoto režimu vznikl na základě podání českého daňového příznání přeplatek ve výši pouze 16 Kč. Přeplatek v takovéto výši by vznikl i v případě, že by pan Horák na žádnou pracovní cestu nevyjel a všechny jeho příjmy podléhali klasicky zdanění v ČR. Protože je výsledný přeplatek nižší než 100 Kč, nevznikne panu Horákovi nárok na jeho vrácení.

4.2.2 Neexistence stálé provozovny v zahraničí

Mezinárodní zdanění není zcela exaktní věda a záleží zde na řadě různých faktorů a většinou je důležité posuzovat také charakter činnosti. To vždy nemusí být jasné z popisu pracovní pozice nebo interpretace zaměstnavatele, a proto bude pro další analýzu uvažováno, že příjmy pana Horáka v zahraničí zdanitelné budou.

V takovém případě bude mít povinnost podat daňové přiznání jak v ČR, tak v USA, přičemž v ČR budou podléhat zdanění také jeho příjmy zdanitelné v USA a bude tedy nutné příslušně zamezit dvojímu zdanění, aby panu Horákovi nebyl příjem zdaněn dvakrát.

V rámci mezinárodní pracovní cesty, je také důležité, zda má český zaměstnavatel umístěnou stálou provozovnu v zahraničí, protože tato skutečnost má další daňové dopady. Primárním dopadem, který má vliv na zaměstnance je využití metody pro zamezení dvojího zdanění a zároveň má stálá provozovna vliv na povinné odvody v ČR.

V případě, že český zaměstnavatel nemá stálou provozovnu umístěnou v zahraničí, pravděpodobně bude stále odvádět zálohy na daň v ČR v plné výši.

Tabulka 22: Výpočet povinných odvodů v roce 2018 - MPC 2

	Částka v Kč
Hrubá mzda v roce 2018	1 800 000
SZ a ZP hrazené zaměstnancem	174 535
SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	521 748
Zálohy na daň celkem	348 702
Čistý příjem	1 276 763

Zdroj: vlastní zpracování

Výše odvodů na SZ a ZP bude stále v plné výši, protože tato skutečnost nemá na toto vliv a odvedené zálohy na daň z příjmů budou také v plné výši.

Zohlednění v daňovém přiznání DPFO

Podstatným rozdílem u existence stálé provozovny v zahraničí pak bude fakt, jak bude v rámci daňového přiznání zamezeno dvojímu zdanění. Ačkoliv u mezinárodního pronájmu pracovní síly si lze přímo zvolit, jakou variantu pro zamezení dvojímu zdanění poplatník využije, tj. dle ustanovení § 38f odst. 4 ZDP může pro zamezení dvojímu zdanění použít i metodu vynětí, pokud to pro něj bude výhodnější, přestože je v příslušné SZDZ judikována metoda jiná, u pracovní cesty se však musí pohlížet na fakt, zda má zaměstnavatel umístěnou stálou provozovnu v zahraničí.

V případě, že český zaměstnavatel stálou provozovnu umístěnou v zahraničí nemá, je nutné při zamezování dvojího zdanění postupovat s příslušnou SZDZ, v tomto případě tedy konkrétně použití metody prostého zápočtu v případě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a USA.

Tabulka 23: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – MPC 2

	Částka v Kč	řádek DP
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 800 000	31
Celkové související zaměstnavatelovy příspěvky na SZ a ZP	521 748	32
Základ daně podle § 6	2 321 748	34
Základ daně včetně nezdanitelných položek	2 321 748	42
Zaokrouhlený základ daně	2 321 700	56
Daňová povinnost (sazba daně 15 %)	348 255	57
Základ pro výpočet solidárního zvýšení daně	361 008	
Solidární zvýšení daně (sazba 7 %)	25 271	59
Celková daňová povinnost	373 526	
Započitatelná částka daně zaplacená v zahraničí	(67 866)	
Daňová povinnost po odečtení části daně zaplacené v zahraničí	305 660	58
Zaokrouhlená částka daňové povinnosti před slevami na dani	305 660	60
Slevy na dani	(24 840)	70
Konečná česká daňová povinnost za rok 2018	280 820	
Zálohy na daň odvedené během roku	(348 702)	84,85
Přeplatek na dani za rok 2018	(67 882)	91

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výše uvedeném výpočtu je nastíněn výpočet daňové povinnosti na základě daňového příznání pana Horáka. Protože se jedná a stejné období vyslání, pro výpočet byla použita výše daňové povinnosti zaplacené v USA podle tabulky č. 8.

Při použití této metody vznikne panu Horákovi přeplatek ve výši 67 882 Kč, který přibližně odpovídá výši daně zaplacené v USA.

4.2.3 Existence stálé provozovny v zahraničí

Dalším a posledním příkladem je režim mezinárodní pracovní cesty v případě, kdy má český zaměstnavatel umístěnou stálou provozovnu v zahraničí.

Důležitým faktem pro zdaňování zaměstnanců při existenci stálé provozovny v zahraničí je odvodová povinnost českého zaměstnavatele. Dle ustanovení § 38h odst. 11 ZDP zaměstnavatel nemá povinnost odvádět z takovýchto příjmů zálohy: „Plátce nemá povinnost srážet zálohy na daň podle předchozích odstavců v případě, že mzda jde k tíži stálé provozovny poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 umístěné v zahraničí.“

Přestože je v tomto ustanovení uvedeno, že plátce nemá povinnost, české finanční úřady jsou v tomto ohledu stále více pedantské a z praxe je vyplývá, že si toto ustanovení bývá často vykládáno způsobem, že plátce daně nesmí odvádět z těchto příjmů zálohy na daň. Což však toto ustanovení vysloveně neříká.

Jednoduchým vysvětlením pravděpodobně bude fakt, že z tohoto titulu pak vznikají vysoké přeplatky na základě daňových priznání, které se musejí správci daně poplatníkům vracet. Je samozřejmě pochopitelné, že tyto daně již byly jednou vybrány do státního rozpočtu a zase je vracet zpět může vyvolávat otázky a související diskuze, přestože na vratku daně má daný poplatník nárok. V takových případech se však jedná o nemalé částky.

Níže je tedy uveden přehled povinných odvodů v případě aplikace ustanovení §38h odst. 11 ZDP a zaměstnavatel pana Horáka nebude odvádět zálohy z příjmů ze zahraničí.

Tabulka 24: Přehled povinných odvodů – MPC 3

	Částka v Kč
Hrubá mzda v roce 2018	1 800 000
SZ a ZP hrazené zaměstnancem	174 535
SZ a ZP hrazené zaměstnavatelem	521 748
Zálohy na daň celkem	227 958
Čistý příjem	1 397 507

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výše uvedené tabulce je přehled povinných odvodů pana Horáka. Jak je vidět, odvody na SZ a ZP jsou opět stejné a výše zálohové daně je nižší, tj. z titulu skutečnosti, že nebyly odvedeny zálohy z příjmů ze zdrojů USA. Celý výpočet je uveden v předchozí kapitole.

Zohlednění v daňovém priznání DPFO

Protože v této situaci má zaměstnavatel pana Horáka umístěnu stálou provozovnu v zahraničí, lze tedy využít ustanovení § 38h odst. 11 ZDP a využít metodu vynětí i přestože Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a USA judikuje použití metody prostého zápočtu.

Tabulka 25: Schéma výpočtu české daňové povinnosti – MPC 3

	Částka v Kč	řádek DP
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	1 800 000	31
Celkové související zaměstnavatelovy příspěvky na SZ a ZP	521 748	32
Základ daně podle § 6	2 321 748	34
Příjmy ze zaměstnání (§ 6)	2 321 748	36
Příjmy ze zaměstnání podléhající vynětí (§ 6)	(773 916)	
Příjmy ze zaměstnání po vynětí (§ 6)	1 547 832	36a
Základ daně včetně nezdanitelných položek	1 547 832	42
Úhrn příjmů (§ 6) po vynětí	1 200 000	43
Zaokrouhlený základ daně	1 547 800	56
Daňová povinnost (sazba daně 15 %)	232 170	57
Celková daňová povinnost	232 170	
Zaokrouhlená částka daňové povinnosti před slevami na dani	232 170	60
Slevy na dani	(24 840)	70
Konečná česká daňová povinnost za rok 2018	207 330	
Zálohy na daň odvedené během roku	(227 958)	84,85
Přeplatek na dani za rok 2018	(20 628)	91

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výše uvedené tabulce je uveden výpočet daňové povinnosti v ČR a kalkulace daňové povinnosti v rámci daňového přiznání pana Horáka s využitím metody vynětí, ze kterého vyplývá přeplatek pana Horáka ve výši 20 628 Kč. Tento přeplatek vznikne primárně z titulu solidární daně, kterou pan Horák na roční bázi nepřekročí, a také uplatnění slevy na poplatníka za 4 měsíce, jelikož nebyla uplatněna v rámci měsíční mzdové agendy.

Dále je z výše uvedeného výpočtu patrné, že spolu s vyňatými příjmy taky klesá celková daňová povinnost. V případě, že by zaměstnavatel odváděl zálohy na daň z příjmů i nadále, uvedený přeplatek by byl výrazně vyšší. Vzhledem ke skutečnosti, že tyto zálohy by byly vráceny po podání daňového přiznání by se jednalo pouze o rozdílný tok peněz.

5 Výsledky a diskuse

V následující kapitole budou vyhodnoceny výsledky analýzy daňového zatížení zaměstnanců. Z provedených analýz budou navržena možná řešení a zvolení vhodné varianty režimu přeshraničního výkonu činnosti zaměstnance.

5.1 Vyhodnocení daňového zatížení v režimu MPPS

Jako první je provedeno vyhodnocení výsledků analýzy zdanění zaměstnance v rámci režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly.

V níže uvedené tabulce je přehled výsledků analýzy a dopadů zdanění:

Tabulka 26: Přehled výsledků analýzy zdanění zaměstnance v režimu MPPS

Varianta	Daňová povinnost v USA	Konečná česká daňová povinnost	Odvedené zálohy na daň v ČR	Přeplatek / nedoplatek
Metoda zápočtu 1	67 866 Kč	280 820 Kč	348 702 Kč	67 882 Kč
Metoda zápočtu 2	67 866 Kč	280 820 Kč	227 958 Kč	-52 862 Kč
Metoda vynětí 1	67 866 Kč	207 330 Kč	348 702 Kč	141 372 Kč
Metoda vynětí 2	67 866 Kč	207 330 Kč	227 958 Kč	20 628 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je z výše uvedené tabulky patrné, primárním rozdílem je výsledná česká daňová povinnost, která je při uplatnění metody zápočtu 280 820 Kč a při použití metody vynětí příjmů zdanitelných v zahraničí ve výši 207 330 Kč.

Tento rozdíl vzniká z důvodu, že při vynětí příjmů ze zahraničí se do základu daně tyto příjmy nezahrnou, tzn. že vyňaté příjmy nejsou součástí základu daně, ten je tedy nižší a tím je nižší i výsledná česká daňová povinnost.

Dalším důležitým rozdílem je výsledný přeplatek nebo nedoplatek na dani, který se v závislosti na použití zvolené metody poměrně výrazně liší.

V případě první varianty, tedy metody zápočtu, kdy by zaměstnavatel odváděl zálohu z celého příjmu zaměstnance i po dobu výkonu činnosti v zahraničí, vznikne na základě českého přiznání přeplatek ve výši zhruba odpovídající daňové povinnosti hrazené v USA. V praxi toto znamená, že daň, která je odvedena v zahraničí v průběhu roku se panu Horákovi vrátí po podání českého daňového přiznání.

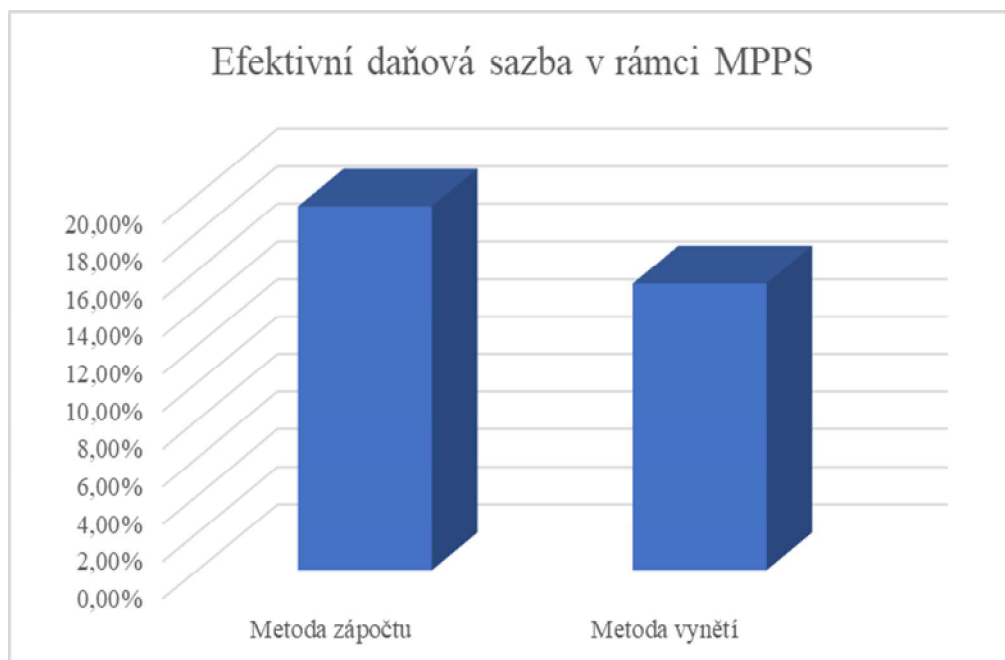
Druhou variantou je také metoda zápočtu daně v zahraničí, ovšem v případě, kdy zaměstnavatel využije možnosti zrušení zálohovací povinnosti na daň z příjmů ze zahraničí. V takovém případě by panu Horákovi vznikl na základě českého přiznání nedoplatek ve výši 52 862 Kč. Tento nedoplatek by vznikl z toho titulu, že daňová sazba v USA je nižší než v ČR a tento rozdíl by pak musel pan Horák „dodanit“ v České republice.

Třetí možností je využití metody vynětí v souladu s českou legislativou a v tomto případě byl uvažován odvod záloh z celého příjmu pana Horáka. Na základě podání českého daňového přiznání by tak vznikl přeplatek ve výši 141 372 Kč. Tento přeplatek je poměrně vysoký a jeho důvodem je, že ze základu daně byly vyjmuty příjmy zdanitelné v zahraničí a tím se také snížila konečná česká daňová povinnost.

Čtvrtou a poslední variantou bylo vynětí příjmů v případě, že zaměstnavatel využije možnosti zrušení zálohovací povinnosti a odvede zálohy na daň z příjmů jen z příjmů ze zdrojů na území ČR. V tomto případě by vznikl přeplatek ve výši 20 628 Kč, který vznikne z titulu solidárního zvýšení daně a slevy na dani na poplatníka.

Dalším zajímavým pohledem pro zhodnocení zatížení je určení efektivní daňové sazby:

Tabulka 27: Zhodnocení efektivní daňové sazby v režimu MPPS



Zdroj: vlastní zpracování

Ve výše uvedeném grafu je pro porovnání uvedena efektivní daňová sazba, které by byly příjmy pana Horáka podrobeny v případě využití jednotlivých metod zamezení dvojímu zdanění.

Pro výpočet byla sečteny konečná česká daňová povinnost a americká daňová povinnost ku celkovým zdanitelným příjmům. Na první pohled je zřejmé, že nižší daňové zátěži jsou příjmy podrobeny v případě využití metody vynětí. Efektivní daňová sazba v tomto případě bude 15,29 % a v případě metody prostého zápočtu 19,37 %.

Celkový rozdíl je tedy cca 4 %, který při takové výši příjmů nemusí být úplně zanedbatelný. Toto je dáno hlavně vyšší daňové sazby v USA.

Lze tedy říct, že výhodnější metodou zamezení dvojího zdanění je metoda vynětí.

5.2 Vyhodnocení daňového zatížení v režimu mezinárodní pracovní cesty

Druhým režimem, který byl v analytické části rozebírán, je vykonávání činnosti v zahraničí v rámci režimu mezinárodní pracovní cesty.

V níže uvedené tabulce je přehled výsledků analýzy dopadů zdanění:

Tabulka 28: Přehled výsledů analýzy zdanění zaměstnance v režimu MPC

Varianta	Daňová povinnost v USA	Konečná česká daňová povinnost	Odvedené zálohy na daň v ČR	Přeplatek / nedoplatek
Nezdanitelnost příjmů v zahraničí	0 Kč	348 686 Kč	348 702 Kč	16 Kč
Neexistence stálé provozovny	67 866 Kč	280 820 Kč	348 702 Kč	67 882 Kč
Existence stálé provozovny	67 866 Kč	207 330 Kč	227 958 Kč	20 628 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

První možnou variantou je skutečnost, že příjmy pana Horáka nebudou v USA vůbec zdanitelné, tj. všechny příjmy budou podléhat zdanění jen v ČR. Daňová povinnost tedy bude ve výši 348 686 Kč a výsledný přeplatek bude 16 Kč.

Druhou variantou je případ, kdy zaměstnavatel nemá v zahraničí stálou provozovnu, a v tomto případě je pro zamezení dvojímu zdanění využita metoda zápočtu. Konečná česká daňová povinnost bude 280 820 Kč, což je nižší než v příkladu číslo jedna.

Zároveň panu Horákovi vznikne přeplatek ve výši 67 882 Kč, který odpovídá dani zaplacené v zahraničí.

Třetím a posledním analyzovaným příkladem byla uvažována existence stálé provozovny českého zaměstnavatele v USA. V takovém případě by nebyly odvedeny zálohy na daň a bylo by možné využít metodu vynětí příjmů v souladu s českým zákonem. Dle této varianty je konečná daňová povinnost ještě nižší, tj. 207 330 Kč. Také by vznikl přeplatek ve výši 20 628 Kč, který odpovídá výši solidárního zvýšení daně hrazeném na měsíční bázi a také neuplatněné slevě na poplatníka za 4 měsíce, kdy nebyla uplatněna ve mzdové agendě.

Opět je zde vyobrazena efektivní daňová sazba pro porovnání jednotlivých možností:

Tabulka 29: Zhodnocení efektivní daňové sazby v režimu MPC



Zdroj: vlastní zpracování

Opět je v grafu na první pohled zřejmé, že efektivní sazba je nižší v případě využití metody vynětí (15,29 %) než prostého zápočtu (19,37 %). V tomto případě se však hůře ovlivňuje použití příslušné metody k zamezení dvojího zdanění. V případě, že zaměstnanec nebude v zahraničí vůbec zdanitelný, musí danit své příjmy tak, jako by mimo ČR vůbec nepracoval a pokud má zaměstnavatel umístěnu stálou provozovnu v zahraničí, zamezuje se dvojímu zdanění pouze na základě příslušné SZDZ, pokud je v platnosti.

Jen v případě, kdy je v zahraničí umístěna stálá provozovna, lze využít metodu vynětí příjmů, která je v tomto případě rozhodně výhodnější.

6 Závěr

Záměrem této diplomové práce bylo zhodnocení daňového zatížení zaměstnance v oblasti mezinárodního zdanění mezi Českou republikou a USA v závislosti na zvoleném typu vysílací struktury. Nejprve byla v práci vymezena teoretická východiska obsahující definice základních pojmů této oblasti, doprovázející rozbor jednotlivých metod zamezení dvojího zdanění, vysílacích struktur a smluv o zamezení dvojího zdanění, konkrétně smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a USA.

Problematika mezinárodního pohybu pracovní síly a s tím souvisejícího mezinárodního zdaňování zaměstnanců, je čím dál významnějším tématem naší doby. S růstem významu se pojí také důležitost právní úpravy ustanovující pravidla mezinárodního zdaňování příjmů fyzických osob. Různorodá ekonomická situace v zahraničí může být lákavým aspektem pro práci v zahraničí, je však nutné nejprve zvážit veškerá rizika spojená se zdaněním a také pojistným na sociální zabezpečení.

V analytické části práce tedy byly provedeny výpočty na zvoleném modelovém příkladu zaměstnance, částečně působícího v ČR a USA s ohledem na typ vysílací struktury, zakládající činnost zaměstnance v zahraničí.

V souvislosti s vypracováním analytické části práce je nutné zmínit, že existence mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je velice pozitivní jev. Ještě příznivější však je, že se i nadále uzavírají stále nové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, např. smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Korejskou republikou, která byla vyhlášena v lednu 2020.

Poslední část diplomové práce obsahuje shrnutí výsledků provedené analýzy a zhodnocení daňových dopadů na daňového poplatníka. Z provedených výpočtů je patrné, že nejvýhodnější metodou zamezení dvojího zdanění je pro modelového poplatníka metoda vynětí. Tato informace však není nijak převratným objevem, jelikož míra zdanění v jiných státech může být nižší, a tedy částka daně započtená v ČR se nevyrovná celkovému vynětí příjmů zdanitelných v zahraničí. Nicméně, cílem práce bylo zhodnocení přístupu v rámci mezinárodního zdaňování v závislosti na typu vysílací struktury, která je důležitým aspektem

pro určení přístupu zdanění příjmů poplatníka spolu s dalšími aspekty, jako jsou daňové rezidenství apod.

Příjmy z daní a pojistného na sociální zabezpečení tvoří stěžejní část státních rozpočtů, a proto je samozřejmé, že každý stát si přeje zdanění co největšího objemu příjmů daňových poplatníků do své státní pokladny.

Úprava mezinárodního zdanění však může být pro běžného poplatníka poměrně komplikovaná a nesrozumitelná, a proto může být výhodnější najmout si daňového poradce, který se v dané oblasti orientuje. Vzhledem ke skutečnosti, že zdanění je velice důležitá oblast, a to už v případě nejen mezinárodního ale i vnitrostátního, měla by daňová legislativa být více uspořádaná, jednodušeji aplikovatelná a srozumitelná běžným poplatníkům primárně s ohledem na stále rostoucí význam práce v zahraničí.

7 Seznam použitých zdrojů

LYMER, Andrew a John HASSELDINE. *The international taxation system*. Boston: Kluwer Academic Publishers, c2002. ISBN 1-4020-7157-4.

PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2016. Daně (ANAG). ISBN 978-807-2637-843.

RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků: daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie*. Olomouc: ANAG, 2012. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7263-732-4.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.

SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-400-3.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, 2016. Ekonomie (1. VOX). ISBN isbn978-80-87480-44-1.

VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob: praktický průvodce*. Praha: Grada, 2010. Účetnictví a daně (Grada).

VYCHOPENĚ, Jiří. *Daň z příjmů 2018*. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. Meritum (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7598-019-9

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

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *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, 2016. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-285-6.

WALTERS KLUWER ČR. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2.

IBFD. *EU tax law: direct taxation*. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2009.

PRÁVNÍ PŘEDPISY

ČESKÁ NÁRODNÍ RADA. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (ZDP)*

PARLAMENT ČR. *Zákon č. 262/2006 Sb. zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů*

MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o Smlouvě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku č. 32/1994 Sb.* Dostupné z: CODEXIS

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Pokyn GFŘ č D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.* [Online] Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-151 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb.* [Online] Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-151.pdf>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Pokyn č. GFŘ-D-40 Stanovení jednotných kurzů pro zdaňovací období 2018 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2018.* [Online] Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/2019/pokyn-gfr-d-40-9549>

KOORDINAČNÍ VÝBOR. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 21.1.2015 č. 440/17.12.14* [Online]

Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory/2015?sp=download&did=980>

INTERNETOVÉ ZDROJE

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. 2 Afs 108/2004-106, *Soudní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu*. [Online] Dostupné z: <https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2005/3851/judikat-nss-2-Afs-108-2004-dan-z-prijmu-pravnicky-ch-osob-zdaneni-uroku-z-uveru-podle-mezinarodnich-smluv-o-zamezeni-dvojho-zd-GNSS20053772>

OECD. *OECD - Model Tax Convention on Income and on Capital*. [Online] Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1

TAX FOUNDATION. El-Sibaie, A., 2018. *Tax Foundation*. [Online] Dostupné z: <https://taxfoundation.org/2018-tax-brackets/>