



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV MANAGEMENTU**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF MANAGEMENT

ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND

TAXATION OF DIVIDENDS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. JAN PĚTA

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Pěta Jan, Bc.

Řízení a ekonomika podniku (6208T097)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Zdaňování dividend

v anglickém jazyce:

Taxation of Dividends

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

GAZDA, Jan. Dividendová politika v České republice. 1.vyd. Praha: HZ, 2002, 151 s. ISBN 80-860-0939-4.

Lisabonská smlouva. 2., přeprac. a dopl. vyd. Editor Jana Francová. Praha: Úřad vlády České republiky, Odbor informování o evropských záležitostech, 2009, 539 s. ISBN 978-807-4400-17

MAREK, Petr. Rozdělování hospodářského výsledku a dividendová politika. 1.vyd. Praha: Ekopress, 2000, 215 s. ISBN 80-861-1928-9.

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 431 s. ISBN 978-807-3574-802.

Státy EU. Směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. In: Brusel: Rada EU, 1990. Dostupné z:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:cs:HTML>

TÝČ, Vladimír. Úvod do mezinárodního a evropského práva. 2., aktualiz. vyd. Brno:

Masarykova univerzita, 2010, 99 s. ISBN 978-802-1051-638.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Karel Brychta, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/2012.

L.S.

PhDr. Martina Rašticová, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 14.05.2012

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá zdaňováním dividend v České republice. Najdeme v ní popis platného práva v tuzemsku, platného unijního práva a především směrnice Evropské unie zabývající se dividendami. V praktické části jsou vysvětleny různé postupy zdaňování a rozdíly vyplacení dividend vnitrostátně, vnitrounijně a do třetích zemí. Na základě zjištěných skutečností je uveden postup jak správně dividendy zdanit.

Abstract

This diploma thesis is concerned with the taxation of dividends in the Czech Republic. It contains description of the applicable law in Czech Republic, the applicable law and especially directives of the European Union concerned with dividends. In the practical section are explained the various methods of taxation and differences in payment of dividends internally, to the European Union and to the third countries. Based on the findings there is described the procedure how to tax the dividends properly.

Klíčová slova

Akcie, dividenda, rezident, stát zdroje, potvrzení o daňovém domicilu, zamezení dvojího zdanění, výběr daně.

Key words

Share, dividend, resident, the source state, certification of the tax-payer's residence, elimination of double taxation, selection taxation.

Bibliografická citace

PĚTA, J. *Zdaňování dividend*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 86 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Karel Brychta, Ph.D..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně s využitím literatury uvedené v seznamu použité literatury. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 15. května 2012

.....

Bc. Jan Pěta

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu mé diplomové práce Ing. Karlu Brychtovi, Ph.D. za pomoc, náměty, rady a připomínky, které pomohly při zpracování této diplomové práce. Poděkování patří také mé rodině a blízkým přátelům za podporu a důvěru během celého mého studia.

Obsah

1 Úvod.....	11
1.1 Cíl práce	12
1.2 Metody použité při tvorbě práce	12
2 Teoretická východiska práce	14
2.1 Historie dividend.....	14
2.1.1 Vznik akcií a dividend	14
2.1.2 Historický vývoj dividendové politiky	15
2.2 Základní pojmy	19
2.2.1 Akcie	19
2.2.2 Dividendy.....	21
2.2.3 Skutečný vlastník dividendy	24
2.2.4 Průtokové dividendy	26
2.2.5 Zdanění dividend v ČR.....	28
2.3 Unijní právo	30
2.3.1 Historický vznik Evropského společenství.....	30
2.3.2 Primární právo	32
2.3.3 Sekundární právo	32
2.3.4 Soudní dvůr EU	34
3 Implementace Směrnice 90/435/EHS	37
3.1 Postup implementace v ČR	37
3.2 Porovnání pravidel v ČR, Německu a na Slovensku	39

4	Způsoby danění dividend	42
4.1	Výplata dividend vnitrostátně	42
4.2	Dividendy vyplacené ze třetích zemí	43
4.2.1	Státy s uzavřenou SZDZ	43
4.2.2	Státy bez uzavřené SZDZ	44
4.3	Dividendy vyplacené vnitrouijně	45
4.3.1	Dividendy vyplacené fyzické osobě	45
4.3.2	Dividendy vyplacené právnické osobě	46
5	Dividendy vyplácené do ČR	48
5.1	Vnitrostátní výplata dividend	48
5.1.1	Vyplacené fyzické osobě	48
5.1.2	Vyplacené právnické osobě	50
5.2	Výplata dividend z třetích zemí	50
5.2.1	Státy s uzavřenou SZDZ, dividendy vyplaceny fyzické osobě	50
5.2.2	Státy bez uzavřené SZDZ, dividendy vyplaceny fyzické osobě.....	53
5.2.3	Dividendy ze třetích zemí, vyplacené právnické osobě.....	54
5.3	Vnitrouijní dividendy	56
5.3.1	Dividendy vyplacené fyzické osobě	56
5.3.2	Dividendy vyplacené právnické osobě nesplňující podmínky Směrnice EU	58
5.3.3	Dividendy vyplacené právnické osobě splňující podmínky Směrnice EU...	60
5.4	Postup pro správné přijetí dividend.....	61

6	Dividendy vyplacené z ČR.....	62
6.1	Vnitrostátní výplata dividend.....	62
6.1.1	Vyplacené fyzické osobě	62
6.1.2	Vyplacené právnické osobě	63
6.2	Výplata dividend do třetích zemí	63
6.2.1	Dividendy vypláceny fyzické osobě - rezident státu s uzavřenou SZDZ .	63
6.2.2	Dividendy vypláceny fyzické osobě - rezident státu s neuzavřenou SZDZ	64
6.2.3	Dividendy vypláceny právnické osobě - rezident státu s uzavřenou SZDZ	65
6.2.4	Dividendy vypláceny právnické osobě - rezident státu s neuzavřenou SZDZ	67
6.3	Vnitrouníjní dividendy	68
6.3.1	Dividendy vyplacené fyzické osobě	68
6.3.2	Dividendy vyplacené právnické osobě nespĺňující podmínky Směrnice EU	69
6.3.3	Dividendy vyplacené právnické osobě splňující podmínky Směrnice EU...	70
6.4	Postup pro správné vyplacení dividend.....	71
7	Zhodnocení a návrhy	72
8	Závěr.....	77
9	Seznam použité literatury	79

10 Použité zkratky.....	84
11 Seznam obrázků a tabulek	85
12 Přílohy	86

1 Úvod

Ve druhé polovině 20. století se začíná hovořit o světové globalizaci. Globalizace se projevuje ve všech lidských aktivitách. Hlavní část těchto aktivit je provázaná s ekonomickým odvětvím, ať se jedná o občany, výrobky nebo služby v jednotlivých společnostech. Společnosti v České republice jsou osobní (komanditní společnost a veřejná obchodní společnost) nebo kapitálové (společnost s ručením omezením a akciová společnost).

Tato práce se zabývá akciovými společnostmi. Když tyto společnosti rozšířily trh (kde fungují) do zahraničí, vyvstal problém v oblasti danění. Každý stát chce totiž příjmy vytvořené na svém území zdanit. Nastalo dilema: společnost danila své příjmy jak ve státě zdroje, tak ve státě svého sídla. Tento problém je nazýván dvojím zdaněním. Uvedené se týká i vyplacených dividend (od „dcery matce“). Státy v tom byla spatřována překážka rozvoje mezinárodního podnikání. Proto postupně uzavíraly daňové smlouvy, které zamezují (nebo alespoň omezují) dvojímu zdanění. Tyto smlouvy mají podíl na tom, že dnes existují společnosti ovládající evropský trh ve svém oboru. Podle mého názoru počet těchto firem i nadále poroste. Společnosti pak vyplácejí zisky svým majitelům (u akciových společnostech dividendy).

Význam dividend je patrný zejména u společností spojených přes majetkové struktury. Může nastat situace, kdy matka nebude finančně zdravá a dcera jí sanuje pomocí peněz, které mohou být ve formě dividend (pokud to umožňuje právní úprava daného státu). Ty jsou v některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění od daně osvobozeny (mají nulovou sazbu). Pro případy, kdy společnost posílá dividendy do zahraničí, je třeba znát i mezinárodní právo, zastoupené v této oblasti uvedenými smlouvami. Pokud transakce probíhá v rámci Evropské unie, tak ještě unijní právo. Všechny tyto skutečnosti je třeba brát v potaz pro správné zhodnocení kde a jak tyto dividendy danit.

1.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je popsat vznik a historický pohled na dividendy, vč. postupných změn až do jejich dnešní podoby a variant. Dílčím cílem je porovnat implementaci Směrnice č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „Směrnice EU“) ve vybraných členských státech. Hlavním cílem práce je na modelových příkladech ukázat rozdíly, které vznikají při výplatě dividend subjektům z pohledu sídla společnosti. Jde o vyplácení dividend vnitrostátně, vnitrounině a do třetích zemí. Na modelovém příkladu vytvoření návodu pro správné oznámení přijatých dividend finančnímu úřadu v České republice (dále jen „ČR“).

1.2 Metody použité při tvorbě práce

Ke splnění cílů této diplomové práce byly využity následující metody:

- **srovnávání** dvou či více různých objektů, jevů či předmětů. Výsledkem je zjištění, zda věci jsou shodné, nebo v čem se od sebe liší. Porovnávat lze věcně, prostorově i časově. Tuto metodu použiji při komparaci implementace Směrnice Evropské unie (dále jen „EU“), ale také v různém zdanění dividend v rámci vztahů s ČR.
- **dedukci** tj. postup od všeobecných věcí k podrobnostem, nebo od celku k částem, nebo jedinci. Opakem je **indukce**, pomocí které lze zevšeobecňovat a určit závislosti mezi jevy. Indukcí se dostáváme k teoretickému zobecnění na základě jevů z praxe. Teoretické závěry se naopak snažíme dedukcí ověřit v praxi. Obě tyto metody použiji při popisu základních pojmů, ale také při postupu zdaňování dividend.
- **modelování**, které idealizuje nebo zjednodušuje obraz skutečnosti. Tato metoda je nutná, protože některé daňové postupy jsou složité a to důležité by se mohlo ztratit mezi tím, co je nepodstatné, nebo pouze výjimečně důležité (jen v jednotlivých případech). Modelování použiji v praktické části, kdy nebudu počítat s aspekty z důvodu určité idealizace.

- **abstrakce**, tj. oddělení podstatných prvků, jevů či objektů od těch nepodstatných. Tím zjistím podstatu jevů, nebo obecné vztahy mezi nimi. Použití abstrakce je při vytváření modelu či metodiky, která má postihovat nejširší spektrum problémů, ale bez detailů, které se týkají pouze výjimek.
- **analýza**, rozkládá zkoumaný proces na jednotlivé prvky, které je možné lépe pochopit a určit co s danou částí v procesu učinit. Následná **syntéza** jednotlivé prvky skládá zpět do celku. Tento proces rozšíří znalosti o zkoumaném procesu, informace jsou prohloubeny. Výsledkem může být zdokonalený návrh projektu či programu. Tento postup použiji u praktického příkladu. (1)

2 Teoretická východiska práce

V této části práce jsou objasněny pojmy, které jsou důležité pro správné pochopení zdaňování dividend.

2.1 Historie dividend

V historii se pohled na dividendy měnil, podle toho, která ekonomická škola právě určovala hlavní proud. Dlouho před vznikem dividend vznikají společnosti, které je vyplácejí.

2.1.1 Vznik akcií a dividend

Podniky, které měly určité prvky dnešních společností, můžeme najít již ve 13. století v okolí italského města Siena, kde byly stříbrné doly, nebo u francouzského Toulouse skupina mlýnů. První akciová společnost byla založena ve Velké Británii v roce 1363, utvořená skupinou 26 obchodníků, která dostala privilegium od krále Edwarda III. (6)

Ještě nejde hovořit o organizovaném obchodu s cennými papíry, protože neexistují burzy. Místo nich se kupci (dnes investoři) scházejí na určitých místech (např. na náměstí) a zde směňují cenné papíry za peníze. Tento trh nebyl organizovaný, ale na čem se kupci domluvili, to platilo. Trhy byly volně přístupné a obchodníci se ve většině případů neznali. Postupem času se začaly vytvářet burzovní spolky, do kterých byl vstup již omezený, tak jak to známe dnes. Pro formování trhů bylo přínosem založení Banky sv. Jiří v Janově. Hlavní činností této banky bylo shromažďování peněz od občanů na finanční podporu Janovských válečných účelů. Celková finanční potřeba byla rozdělena na určitý počet stejných prodejních částí po 100 lirách. Investoři, časem dostali cenné papíry (původně byli pouze zapsáni v knize státního dluhu). (18)

Důležitým mezníkem ve vývoji trhu cenných papírů je založení amsterdamské burzy, kde v roce 1602 emituje svoje akcie společnost Dutch East Company. V 17. století nešlo investovat jinak než připojením se k partnerství, tj. plně odpovídat za společné dluhy (členové ručili celým svým majetkem). Postupem času vznikají společnosti s omezenými závazky - společníci ručí za závazky společnosti jen do výše své investice do společnosti. (6)

S omezením ručení vznikají i negativa s tím spojená. Hlavním negativem je odčerpávání aktiv ze společnosti, což dělají buď většinoví akcionáři, nebo vedení společnosti. Pokud jde o odčerpávání v rozumné míře, můžeme to považovat za vznik dividend (jak je známe dnes). Před vznikem omezeného ručení to nešlo, protože majitelé ručili celým svým majetkem za společnosti. Dnes se pod pojmem nadměrného odčerpávání aktiv ze společnosti skrývá tunelování a drancování. **Tunelování** má původ v České republice (na začátku 90. let 20. stol.). Jde o zcizení majetku společnosti většinovými vlastníky, náklady potom nesou vlastníci menšinoví. Většinou šlo o nefinanční instituce, výjimečně i finanční (investiční a podílové fondy). Výraz **drancování** označuje zcizení majetku společnosti většinovými vlastníky, kdy náklady nesou daňoví poplatníci. Drancují se hlavní finanční instituce zastoupené bankami, kterým stát v případě problémů pomůže. V ČR se odhaduje, že díky drancování bank zmizelo asi 500 mld. Kč. (6), (18)

2.1.2 Historický vývoj dividendové politiky

Na začátku druhé poloviny 20. století byla politika dividend jen na okraji pozornosti ekonomické vědy, mohli jsme ji spatřit jen v širším kontextu makro a mikroekonomických úvah. Větší pozornost jí byla věnována z pohledu právního a účetního. V literatuře i ekonomické praxi převládal názor, že zvolením vhodné dividendové politiky je možné pozitivně ovlivnit tržní hodnotu společnosti. Dokládaly to i studie, které zjišťovaly závislost mezi dividendovým podílem a poměrem tržní ceny akcie k zisku na akcii. Z těchto studií vznikl názor, že zvýšením procenta zisku (které tvoří dividenda), vzroste i tržní cena akcie. (5), (10)

Významné teoretické dílo v oblasti dividend bylo publikováno v roce 1956 J. Lintnerem. Vychází jako článek, ve kterém shrnuje svůj anketní průzkum dividendové politiky v akciových společnostech. Výsledky sestavil do dividendového modelu, který ověřil v praxi a zjistil, že v 85 % vyhovuje.

Druhým významným příspěvkem dividendové teorie je oceňovací model M. Gordona. Základní myšlenka je názor, že vyšší dividendové akcie snižují riziko nákupu akcií a tím ovlivňují vyšší diskontu do budoucna. Tuto myšlenku dokládá tím, že akcie s vyšším růstem dividend poskytují svým majitelům cenovou prémii. Tento model je všeobecně kritizován, protože autor zaměnil příčinu a následek: společnosti se snaží udržet nižší dividendy, aby je později nemuseli snižovat (např. společnost podnikající s vysokým rizikem, drží nízké dividendy). (5), (10)

Teorie stabilní dividendové politiky

Za milník v dividendové teorii je považován rok 1961, kdy autoři M. H. Miller a F. Modigliani publikovali článek, v němž je vědecký důkaz o neutralitě dividendové politiky vůči tržní hodnotě společnosti.

K uplatnění této teorie jsou nutné 3 předpoklady:

- **Dokonalý kapitálový trh**, aby žádný účastník neměl dostatek síly k tvorbě cen na trhu. Všichni mají stejný přístup k informacím a neexistují náklady s obchodováním.
- **Absolutní jistota**, kdy všichni jsou schopni odhadnout budoucí zisky společnosti. Pro investora není rozdíl mezi akciemi a dluhopisy, obojí jsou bezrizikové. Tento předpoklad umožňuje abstrakci od zadlužení společnosti.
- **Racionální chování všech účastníků kapitálového trhu**, tj. všichni investoři se chovají podle investičních axiomů:
 - o preferují více než méně peněz,
 - o vyhledávají méně než více rizika (druhý předpoklad tento axiom ruší) a
 - o chtějí stejné množství peněz dnes než až zítra. (5), (10)

Na základě těchto předpokladů je investorům jedno, jestli jejich bohatství roste v podobě dividend nebo v podobě vyšší tržní ceny akcií.

Kromě neutrality dividend článek hodnotí ve svých dvou tvrzeních vliv dividendové politiky na své okolí. První je existence „**informačního obsahu dividendy**“. Jedná se o vysvětlení, proč po zvýšení dividendy roste i tržní cena akcie. Podle autorů jde o pozitivní signál o budoucím vývoji společnosti. Stejný efekt vyvolává snížení dividend, tj. informace o horšící se situaci firmy. S přechodně lepší ale i horší situací firmy se hodnota dividendy pohybuje výjimečně. Druhým tvrzením je „**zákaznický efekt**“, v té době poplatný daňovému systému ve Spojených státech Amerických (dále jen „USA“). Daň z dividend byla vyšší než z kapitálových výnosů. Autoři zjistili, že investoři se dělí na 2 poloviny (podle zařazení do daňových skupin). Potom podle výše dividend, buď akcie kupují, nebo prodávají. Díky tomu se nabídka rovná poptávce a tím není žádná společnost schopna zvyšováním dividend ovlivnit tržní hodnotu svých akcií. (5), (10)

Teorie pasivní reziduální politiky

Na konci 60. let dochází k dalšímu zvratu ztrátou důvěry k předchozí teorii, ale také rozšířením o daňovou problematiku. Hlavním přínosem D. Farrara a L. Selwyna z roku 1967 je rozšíření o osobní a podnikové daně. Rozpracovali tezi zákaznického efektu o „**dlužnický efekt**“, podle kterého je optimální dividendová politika taková, při které společnost žádné dividendy nevyplácí. Ve většině zemí jsou totiž osobní daně vyšší než kapitálové (dlouhodobé kapitálové příjmy jsou navíc od daně osvobozeny). Vyšší dividendy naopak vyvolávají pokles tržní hodnoty akcií - vznik anti-dividendové školy. Tuto teorii v roce 1970 rozšířil M. Brennan, který ji vyzkoušel v podmínkách tržní rovnováhy. Závěry se shodují s předchozí prací.

Anti-dividendová škola byla hodně preferovaná do roku 1986, kdy v USA vyšel zákon o daňové reformě, upravující sazby daní. Daň z dividend i kapitálových výnosů byly sjednoceny, což tuto teorii oslabilo. (5), (10)

Teorie fixní výše dividend

Existovala již před vznikem stabilní dividendové politiky.

Teorie vychází z myšlenky, že část investorů žije z příjmů svého portfolia. Když společnosti dividendy nevyplácí, musí část akcií prodat a tím si zajistit hotovost pro živobytí. Pro akcionáře je jednodušší, když pobírají pravidelnou dividendu, než když musí akcie prodávat. Dalším důvodem pro vyplácení dividend je skutečnost, že akcionáři tím mají spolehlivé informace o vývoji firmy. Díky vyplácení dividend mají pozitivní signál, že společnost je stabilní a zisková. (5), (10)

Tyto názory byly podpořeny i dalšími: J. Long Jr. v roce 1978 porovnává dva druhy kmenových akcií emitovaných jednou společností. Rozdíl je ve vyplácení dividend. Autor dokazuje, že investoři preferují peněžní dividendu před kapitálovými výnosy. Podobně přichází v roce 1984 H. Shefrin s M. Statmanem: snaží se dividendovou preferenci vysvětlit na základě psychologie. Dokazují, že investoři upřednostňují iracionální dividendy před racionálním rozhodováním. (5), (10)

Teorie minimalizace nákladů na výplatu dividend

Jde o nejmladší teoretický směr dividendové politiky. Podle publikované práce R. C. Higginse platí: „*společnost se snaží udržet určitý poměr dluhu a vlastního jmění a proto bude dividendové rozhodnutí s ohledem na možné daňové efekty ovlivněno především výši nových investic a výši interních finančních zdrojů*“. Důsledkem je sladění dvou odporujících si úvah:

- vyhnout se, nebo alespoň minimalizovat transakční náklady na externí financování => nízké nebo žádné dividendy a
- minimalizovat náklady vznikající z důvodu nadbytku krátkodobých aktiv => vysoké dividendy.

Tyto úvahy vedou k optimální dividendové politice, kdy suma uvedených nákladů je minimalizována. (5), (10)

Závěry víceméně potvrzuje i M. Rozeff v roce 1982, který však ignoruje daňové účinky.

Současný stav v oblasti dividendové politiky

Stále existují tyto 4 teorie (výše popsané), lišící se pohledem na vztah mezi výší dividend a hodnotou společnosti. Akademické kruhy přijímají teorii stabilní dividendové politiky. Anti-dividendisté se projeví při tvorbě daňové reformy v USA na přelomu tisíciletí. Nejnovější teorie se prosazuje obtížně a prapůvodní pro-dividendová politika neustále ztrácí postavení. (5), (10)

2.2 Základní pojmy

V historii nastalo několik důležitých mezníků, které pohled na dividendy měnily. Současný stav je znám, ale nyní je důležité vysvětlit si základní pojmosloví.

2.2.1 Akcie

Akcie představují pro jejího vlastníka majetkově cenné papíry. Je to podíl na společnosti, který akcionář vlastní. Hodně autorů (např. Rejnuš (20)) uvádí, že při držení akcií má majitel 3 základní práva (bez ohledu na typ akcie uvedený dále):

1. účastnit se valných hromad společnosti, podávat návrhy a hlasovat (sílou svých akcií),
2. podílet se na zisku společnosti (v podobě dividend) a
3. mít podíl na likvidačním zůstatku.

Tato práva se užívají podle typu akcie. Některá jsou omezená, některá zvýhodněná. Výhodou akcií je, že vlastník ručí za závazky společnosti jen do výše své investice, tj. omezené ručení. Kromě základních kmenových akcií (které jsou v ČR typické) existují i akcie prioritní, které mají práva a povinnosti drobně upravené. (7)

Kmenové akcie

Hlavním rozdílem proti jiným finančním instrumentům je, že neexistuje datum jejich splatnosti. Jediným omezením životnosti je existence emitenta. Majitelé těchto akcií mají právo na vyplacení dividend poté, co jsou vyplaceni majitelé prioritních akcií (kteří mají přednost). Dividendy nejsou jediným příjmem, který vlastník akcií má. Za druhý příjem lze považovat vlastní hodnotu akcií. Pokud je dnešní cena akcie vyšší, než byla její nákupní cena, hovoříme o kapitálovém výnosu. S každou kmenovou akcií je standardně spojeno volební právo ve společnosti. V některých zemích je možné emitovat kmenové akcie, které se liší (např. v síle svého hlasu), můžeme hovořit o určité restrikci vůči akcionářům. (7)

Prioritní akcie

Jsou řazeny mezi tzv. hybridní finanční instrumenty. Kombinují vlastnosti kmenových akcií s vlastnostmi obligací. S kmenovými akciemi mají společné to, že jsou majetkově cenné papíry s neomezenou splatností. S obligacemi to, že předem známe dividendu stanovenou v procentech z nominální hodnoty akcie. Nominální hodnota akcie se mění výjimečně, proto hovoříme o tzv. „fixní dividendě“. Protože jsou majitelé prioritních akcií zvýhodnění v podobě jisté dividendy, musí být tato výhoda „kompenzována“ snížením práv na straně druhé: majitelé prioritních akcií nemají hlasovací právo a nemohou tak rozhodovat o chodu společnosti. Výjimkou je pouze případ, kdy emitent nevyplatí dohodnutou dividendu, potom majitelé prioritních akcií získávají právo účasti a hlasování na valné hromadě (do doby vyplacení dlužných dividend). Dále drobnou výhodou je přednostní právo na podíl ze zůstatku společnosti při likvidaci. Podle § 159 zákona č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“), nesmí podíl prioritních akcií překročit polovinu základního kapitálu. (7), (38)

Pokud se investor rozhoduje, o koupi akcií (na burze), rozhoduje se na základě různých kritérií. Mezi základní patří cena, zda jsou vypláceny dividendy, v jaké výši, ale také nerozdělený zisk na akcii. Tyto ukazatele určí, zda je společnost finančně zdravá a lze

počítat s jejím budoucím rozvojem. Dalším kritériem mohou být i výnosy podniku, celkový zisk na jednu akcii, nebo ukazatel výnosnosti vlastního jmění. K určení zda je cena akcie na trhu výhodná slouží několik analýz, jako např. fundamentální nebo technická akciová analýza. (7)

Existující společnost může emitovat nové akcie dvojím způsobem. Buď je nabídne současným akcionářům (aby zůstalo shodné zastoupení akcionářů ve firmě) nebo veřejnou nabídkou cizím zájemcům, přičemž se změní poměrné síly hlasů ve vedení společnosti. Předkupní právo současným akcionářům se nabízí před samotnou emisí (typické je 2 až 10 týdnů) s tím, že se každému nabízí poměrná část, podle aktuální výše vlastnictví tj. pokud někdo vlastní 25 % akcií společnosti je mu nabídnuto 25 % z nové emise, aby i nadále vlastnil 25 % akcií. (7)

2.2.2 Dividendy

V praxi, ale i teorii, můžeme najít dvě charakteristiky pojmu dividenda. Rozdíl je potřeba hledat v anglickém významu slova dividenda. Podle matematické terminologie je dividenda jedním z prvků operace dělení, česky jej nazýváme dělenec.

Definice pojmu dividenda podle Gazdy (2002; str. 18):

1. *„Dividenda představuje tu část zisku, která se dále rozděluje v určité podobě mezi jednotlivé akcionáře.*
2. *Dividenda představuje výši vyplaceného podílu na zisku připadající na jednu akcii.“* (5)

Podle definic lze usoudit, že první definice vznikla z anglického významu slova. Následně k vyjádření částky připadající na akcii se používá dividenda na jednu akcii (dividend per share). Tento název je však dlouhý. Navíc slovo „share“ samostatně nelze použít, protože vyjadřuje podíl akcionáře v dané společnosti. Proto se přistoupilo ke zkrácení pouze na slovo dividend (česky dividenda). Tím vznikla druhá výše uvedená definice. (5)

Dividenda je v českém právním řádu vymezena v § 178 odst. 1 ObchZ (38), který stanoví, že: „*Akcionář má právo na podíl na zisku společnosti (dividendu), který valná hromada podle hospodářského výsledku schválila k rozdělení.*“

Podle literatury se dají dividendy členit podle různých kritérií. Mezi základní patří tyto čtyři:

1. druh akcie, na který je vyplacena,
2. podoba, v jaké může být vyplacena,
3. interval vyplacení a
4. pravidelnost vyplacení. (10)

ad 1. Zde se rozlišují (jak již bylo uvedeno) dva typy akcií: kmenové a prioritní. Prioritní akcie má při výplatě dividend přednost před kmenovou. Musí však být stanoveno jak se výše dividendy na prioritní akcii počítá. Praxe zná několik způsobů:

- a) pevně stanovená částka na prioritní akcii,
- b) stejný podíl na dosaženém zisku jako v případě kmenových akcií. Při tomto způsobu zaniká výhoda přednostního podílu pro prioritního akcionáře. Je vhodný, když chceme rozdělit akcionáře na dvě kategorie, ale jedné omezit hlasovací práva a
- c) kombinace předchozích dvou neboli podílové prioritní dividendy. To je výhodnější pro držitele prioritních akcií. Když je vyplacena dividenda na kmenovou akcii vyšší, tak i prioritní akcionáři mají právo na hodnoty vyšší. V opačném případě získávají pevně stanovenou částku. (10)

ad 2. V podobě, jak je dividenda vyplacena převládá peněžní dividenda. Můžeme se však setkat i s akciovou dividendou, což je vyplacení podílu pomocí nových akcií. V ČR tuto podobu ObchZ povoluje, ale není to považováno za dividendu, ale zvýšení základního jmění z vlastních zdrojů. Tyto výplaty dividend nepodléhají zdanění. Další, která je velice výjimečná jsou tzv. obligační dividendy. Platí se v podobě obligace, ke které se váže ještě úrok z obligace. Z pohledu akcionářů je to zajištění příjmu i v době, kdy společnost nebude

schopna vyplácet zisk. Pro společnost to tak výhodné není, protože jí roste zadluženost a může mít problém se získáním úvěru na své aktivity. Poslední známou podobou je majetková dividenda, vyplacená v naturáliích, většinou v podobě produktu společnosti (např. valná hromada cestovní kanceláře rozhodne, že bude vyplacena dividenda v podobě slevy zájezdu ve výši 500 Kč na akcii). Tento způsob se používá u malých společností s menším počtem akcionářů (je totiž otázkou co by dělala banka třeba s 50 000 slevovými kupóny). (10)

ad 3. Nejtypičtější interval vyplácení je jedenkrát za rok, ale může být i častější (kratší). Příkladem jsou USA, kde se ve čtvrtletním intervalu vyplácí tzv. prozatímní dividenda. Poté valná hromada schválí celkovou dividendu, která je součtem prozatímních dividend a dividendy konečné (nebo rozdílem mezi schválenou celkovou dividendou a již vyplacenými prozatímními dividendami). (10)

ad 4. U pravidelnosti hovoříme o dividendě řádné, mimořádné, někdy dodatečné a likvidační. Při výplatě řádné společnost očekává, že i v budoucnu bude schopna dividendy vyplácet, ale neví v jaké výši. U mimořádné či dodatečné dividendy je její opakování nepravidelné z nějakého důvodu. Likvidační dividenda ČR v právním systému nezná. Místo ní nalezneme v § 220 ObchZ likvidační zůstatek. Jde o rozdělení financí, které společnosti zůstaly (po uspokojení všech závazků společnosti). Je to poslední dividenda vyplacená společností, která zaniká. (10)

Vyhlašování a vyplácení dividend v ČR

Proceduru vyhlašování a výplatu dividend upravuje ObchZ, pokud stanovy nebo valná hromada společnosti neurčí jinak. Dispozitivní ustanovení říká:

1. způsob výplaty je na rozhodnutí společnosti (§ 327 odst. 1 ObchZ),
2. splatnost je do 3 měsíců od usnesení valné hromady (§ 178 odst. 7 ObchZ),

3. o místě vyplacení rozhodne valná hromada (§ 178 odst. 8 ObchZ),
4. rozhodný den je zpravidla den konání valné hromady, která o výplatě rozhoduje a
5. vyplácení probíhá na riziko a náklady společnosti. (5)

Vyplácení dividend se uskuteční po rozhodnutí valné hromady. Nejpoužívanější podobou z výše uvedených je peněžní výplata. Rozdíl je v nákladech, které společnost vyplácející dividendy musí hradit:

1. Společnost akcionářům rozešle poštovní poukázky či šeky, k vyzvednutí dividendy. Akcionáři nevyvíjejí žádnou aktivitu, ale náklady na rozeslání jsou pro společnost značné.
2. Společnost oznámí akcionářům, že dividendy vyplácí v sídle společnosti v určitých termínech. Pro akcionáře společnosti je to nejhorší způsob, protože náklady na dopravu do místa sídla mohou být vyšší než vyplácená dividenda. Společnost má poměrně nízké náklady.
3. Společnost akcionářům zašle dividendu bezhotovostním stykem. Nevýhodou je, že společnost musí znát čísla bankovních účtů akcionářů. Toto není vždy pravdou. V případech, kdy číslo účtu není známé je od akcionáře požadováno jeho oznámení. Pro společnost opět nenákladný způsob.
4. Kombinace předešlých: Valná hromada rozhodne, kdy bude vyplácet dividendy v sídle společnosti a následně zbytek rozešle pomocí poštovních poukázek či šeků. (5), (38)

2.2.3 Skutečný vlastník dividendy

V praxi je důležité určit, skutečného vlastníka dividendy (příjmu). Jejich okamžitý příjemce z daňového hlediska důležitý není. Může totiž nastat situace, kdy okamžitý příjemce není skutečným vlastníkem těchto příjmů. Okamžitý příjemce je ten, komu je příjem poukázán, aniž by z něj měl užitek. Skutečným vlastníkem je osoba, které příjem patří a má z něj ekonomický užitek. Skutečný vlastník má povinnost tento příjem zdanit podle platných daňových zákonů. (31)

Problém skutečného vlastníka nastává především u pasivních příjmů, kam jsou právě řazeny i příjmy z podílu na zisku (tedy i dividendy). Definicí skutečného vlastníka v právním systému ČR můžeme nalézt v § 19 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), kde je stanoveno: *„Příjemce dividend a jiných podílů na zisku je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.“* (39)

Ministerstvo financí ČR se k tomuto problému vyjádřilo ve Sdělení k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník" č. j. 251/122 867/2000 publikovaném ve Finančním zpravodaji č. 1/2001 (4) takto: *„Pokud příjem pouze "protéká" přes rezidenta (např. zprostředkovatele) jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získává užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidentu, přes nějž platba takto protéká. Na ně má nárok pouze skutečný vlastník příjmu, který navíc může být rezidentem třetího státu. V takovém případě nelze pochopitelně nárokovat výhody ze smlouvy mezi státem zdroje a státem rezidence okamžitého příjemce, nýbrž ze smlouvy (pokud existuje) mezi státem zdroje a státem rezidence skutečného vlastníka.“*

Ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které vycházely z dřívějšího Vzorového modelu OECD, se sice nepoužívá pojem "skutečný vlastník", hovoří se zde pouze o příjemci, který je rezidentem v určitém státě, avšak skutečnost, že tento příjemce je rovněž skutečný vlastník ve výše uvedeném významu a smyslu, se automaticky předpokládala a smlouvy tak byly vždy i interpretovány. Zavedení pojmu "skutečný vlastník" tedy neznamena faktickou směru, ale pouze přesnější formulaci podstaty věci.“ (4)

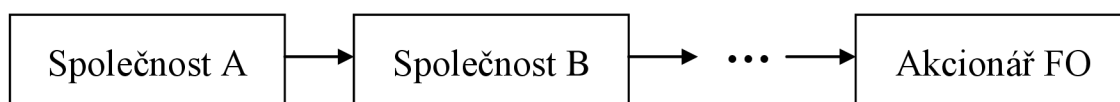
V aktuální vzorové smlouvě OECD v oboru daní z příjmů a majetku se s pojmem setkáme v čl. 10 odst. 2 a to v následujícím textu: *„Tyto dividendy však mohou být také zdaněny ve smluvním státě, jehož rezidentem je společnost, která dividendy vyplácí, a to podle zákonů tohoto státu. Avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne: ...“* (37)

Z výše uvedeného vyplývá, že skutečný vlastník je oblastí, kde probíhají spory o tom, kdo jím reálně je. Důvod těchto sporů můžeme hledat ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“), které různě omezují výši zdanění i u dividend. Některé SZDZ zdanění pouze snižují, jiné přímo vylučují (pomocí nulové sazby daně).

Názorně lze danou situaci ukázat např. na problému, který v roce 2011 řešil Nejvyšší správní soud pod č.j. 2 Afs 86/2010 - 141. V tomto případě žalobce aplikoval SZDZ s Nizozemím (stát příjemce), která zdanění dividend pro majoritní akcionáře vylučuje. Podle Finančního úřadu (dále jen „FÚ“) v Pardubicích (žalovaný), který své rozhodnutí dokládá i komunikací s daňovými orgány v Nizozemí a Velké Británii (skutečný vlastník dividend), měl žalobce správně aplikovat SZDZ s Velkou Británií, která zdanění snižuje na 5 %. Rozdíl v dani - těchto 5 % je takřka 31 mil. Kč. Daňové přiznání podala „dceřiná“ společnost v Nizozemí, ale dividendy byly odeslány z ČR bez zdanění přímo do Velké Británie, aniž by byly na území Nizozemí. Rozsudek Krajského soudu zněl: postup FÚ správný nebyl. Spor, který řešil Nejvyšší správní soud pod č. j. 2 Afs 86/2010 - 141 se přiklání k tomu, že postup FÚ je správný. Žalovaný má nyní možnost obrátit se na Ústavní soud ČR, kde by argumentoval porušením ústavních práv, případně na Evropský soud pro lidská práva. (21)

2.2.4 Průtokové dividendy

V předchozí části bylo vysvětleno, co je dividend, kterou dostane od společnosti přímo fyzická osoba (dále jen „FO“). Průtoková dividend neplyne přímo FO, ale přes majetkově propojené právnické osoby (dále jen „PO“), až ke konečnému majiteli FO. Průběh ukazuje obrázek č. 1.



Obrázek 1: Průtokové dividendy
(Zdroj: vlastní zpracování)

I u první varianty probíhá dvojitý zdanění (v případě vnitrostátní dividendy se aplikuje daň z příjmů PO (dále jen „DPPO“) a následně i srážková daň podle § 36 ZDP).

Ale u průtokových dividend probíhá zdanění několikrát (více než 2x), jak ukazují následující příklady. (31), (39)

Př. 1: Společnost vyplácí dividendy přímo FO

Společnost A (rezident ČR) vyplácí dividendy, přičemž zisk před zdaněním činí 1 mil. Kč. Celý čistý zisk vyplácí akcionářům FO. V příkladu je odhlíženo od povinných plateb do fondů.

Společnost zdaní zisk podle § 21 ZDP. Daň činí 19 %. Čistý zisk po zdanění je ve výši 810 000 Kč vyplacen akcionářům FO, ale dále musí ještě zadržet srážkovou daň 15 % (podle § 36 odst. 2. písm. a) ZDP ve výši 121 500 Kč). Akcionáři tak dostanou čistý příjem 688 500 Kč. Celkově bylo na daních odvedeno 311 500 Kč.

Př. 2: Zdanění průtokových dividend

Společnost A vyplácí dividendy, přičemž zisk před zdaněním činí 1 mil. Kč. Celý čistý zisk vyplatí společnosti B, která ho následně vyplatí společnosti C. Ta jej vyplatí společnosti D, kterou vlastní akcionáři FO. Všechny společnosti jsou rezidenty ČR. Pro zjednodušení společnosti B, C a D nemají jinou ekonomickou činnost. V příkladu je odhlíženo od povinných plateb do fondů.

Postup zdanění je zobrazen v tabulce č. 1¹.

Tabulka 1: Danění průtokových dividend

	Základ daně (zaokrouhleno)	DPPO 19 %	Čistý zisk	Srážková daň 15 %	Vyplacené dividendy
A	1 000 000 Kč	190 000 Kč	810 000 Kč	121 500 Kč	688 500 Kč
B	0 Kč	0 Kč	688 500 Kč	103 275 Kč	585 225 Kč
C	0 Kč	0 Kč	585 225 Kč	87 783 Kč	497 442 Kč
D	0 Kč	0 Kč	497 442 Kč	74 616 Kč	422 826 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Celková daňová povinnost činí 577 174 Kč a akcionáři FO obdrží jen 422 826 Kč.

¹ Společnosti B, C a D nezahrnují do základu daně dividendový příjem podle § 23 odst. 4 písm. a) ZDP

Rozdíl mezi uvedenými příklady je ve vyšších daních (sníženém příjmu akcionářů FO) a to o 265 674 Kč. Důvodem zvýšení daní jsou průtokové dividendy.

EU na tuto situaci zareagovala a svou Směrnicí EU snížila výši daní průtokových dividend. Této Směrnicí EU se podrobněji věnuji v kapitole 3. Pokud by neexistovala, bylo by zdanění vyšší ještě o částku srážkové daně. Další snižování daní v této oblasti již bohužel nelze očekávat.

2.2.5 Zdanění dividend v ČR

Než společnost vyplatí dividendy (po rozhodnutí valné hromady), musí zjistit rezidenci svých akcionářů, aby vyplacené dividendy mohl správně zdanit. Důvodem, proč jsou dividendy daněny už u zdroje je, že stát, kterému daň patří má snazší vybrat daň od jednoho subjektu (rezidenta dané státy), než dohledávat příjemce dividendy po celém světě. Toto by bylo administrativně několikrát těžší. Dividendy jsou vypláceny jak PO, tak FO (každé osobě se zdaní jiným způsobem).

Zdanění fyzických osob

Podle § 3 odst. 1 písm. c) ZDP se jedná o příjmy z kapitálového majetku spadající pod § 8 odst. 1 písm. a). V § 8 odst. 3 ZDP se uvádí, že pokud příjmy plynou ze zdrojů na území ČR, jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP.

Ustanovení § 36 ZDP vymezuje zvláštní sazby daně. Předmětný příjem je uveden v § 36 odst. 2 písm. a) ZDP a je podroben dani ve výši 15 %. Navíc § 36 odst. 3 ZDP říká, že základem daně je pouze příjem, bez odpočtu nákladů (což je v případě dividend logické). Taktéž jej nelze snížit o nezdanitelné části základu daně podle § 15. Základ daně se zaokrouhluje na celé haléře dolů. Společnost vyplácející dividendy je podle § 38d odst. 2 ZDP povinna srazit a odvést daň do 3 měsíců po rozhodnutí valné hromady o výplatě, bez ohledu na to jestli byly dividendy již vyplaceny (u zaknihovaných akcií je lhůta zkrácena do konce měsíce následujícího po valné

hromadě). Pokud dojde k vyplacení v termínu dřívejším než uvedené lhůty, daň se sráží a odvádí ke dni výplaty. Když vyplácející společnost zapomene zdanění provést, postupuje se přes „brutaci“ obsaženou v § 38s (vyplacená dividenda bude považována již za čistou hodnotu a bude se „navyšovat“ o srážkovou daň, kterou zaplatí společnost).

Zdanit dividendy je povinna společnost jakožto plátce, který podle § 38c odst. 1 ZDP má sídlo v ČR a správci daně odvádí daň sraženou poplatníkům. Akcionář (FO) již dostává čistou dividendu, kterou danit nemusí. (39)

Právnícké osoby

Situace jak zdanit dividendy vyplacené PO je složitější než u FO. Záleží na tom, zda jsou společnosti majetkově provázané či nikoliv.

U majetkově provázaných společností (v mezinárodním měřítku) je rozhodující, zda splňují podmínky osvobození ZDP. Informace obsahuje § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP. Z písm. b) vyplývá, že mateřskou společností je společnost vlastníci alespoň 10 % základního kapitálu jiné společnosti (po dobu nejméně 12 měsíců nepřetržitě), pokud je poplatníkem dle § 17 odst. 3 ZDP a má právní formu a. s., s. r. o. nebo družstva, případně společnost, která je rezidentem v jiném členském státě EU. Obdobně je vysvětlena dceřiná společnost, s tím, že jejich alespoň 10 % vlastní mateřská společnost. Ostatní podmínky jsou shodné. (39)

Ustanovením o mateřské společnosti splnila ČR podmínku implementace Směrnice EU, která stanovuje od roku 2009 minimální podíl ve výši 10 %. Tato podmínka byla splněna ČR již v roce 2006. Více o implementaci Směrnice EU v kapitole 3.

Ustanovení § 19 odst. 4 stanovuje, že při splnění podmínek odst. 3 (10 % ze základního kapitálu po dobu 12 měsíců), mohou společnosti využívat daňových výhod v ZDP uvedených. Hlavní výhodou je osvobození od daně majetkově propojených společností. V případě výplaty dividend ve vztahu dcera - matka je tedy odstraněno zdanění.

Dividendy budou zdaněny, až když je nejvýše postavená společnost vyplácí akcionářům. (39)

Dividendy u majetkově neprovázaných společnosti jsou zdaněny stejně jako FO, tj. zvláštní sazbou daně ve výši 15 % (podle § 36 odst. 2 ZDP). Ostatní paragrafy platné pro FO platí stejně i pro PO. (39)

2.3 Unijní právo

Dne 1. prosince 2009 vstoupila v platnost Smlouva o fungování EU (dále jen „SFEU“), která je součástí Lisabonské smlouvy z roku 2007, která ruší dualismus² a dnes existuje pouze EU, která převzala všechna práva Evropského společenství.

2.3.1 Historický vznik Evropského společenství

Poválečný vývoj mezistátních obchodů se vyznačuje protekcionismem. Většina evropských ekonomik měla malou výkonnost a potřebovali ochranu před okolními státy. Nejjednodušší ochranou bylo uplatnění cel, finančních a administrativních opatření. Tyto opatření však vzájemný obchod brzdí. Brzy státy přišly na to, že bude lepší utvořit společný trh, který bude efektivnější. Z tohoto důvodu státy západní Evropy vytvořily tři nadstátní organizace:

- Pařížskou smlouvou **Evropské společenství uhlí a oceli** z roku 1951 (v roce 2002 pozbyla platnost),
- Římskými smlouvami **Evropského hospodářského společenství** z roku 1957 a
- **Evropské společenství pro atomovou energii** z roku 1957. (35)

² Od roku 1993 existovali vedle sebe Evropské společenství a Evropská unie.

V průběhu let byl vytvořen společný trh, který odboural cla, zrušil omezení obchodu a zakázal daňovou diskriminaci. Zjednodušeně je možné říct, že existovaly čtyři základní svobody společného trhu:

- **volný pohyb zboží**, bez existence omezení v podobě kvót,
- **volný pohyb osob** vyznačený především právem osob na zaměstnání v jiném státě za stejných podmínek jako občan daného státu,
- **volný pohyb služeb** využívaný především obchodními společnostmi při poskytování služeb ve více státech a
- **volný pohyb kapitálu** mezi členskými státy. (35)

Od platnosti Maastrichtské smlouvy z roku 1992 se vytváří nová struktura evropského práva, která se dělí do tzv. „tří pilířů“. Každý z pilířů se zabývá určitou částí práva. Z daňového hlediska byl důležitý první, nazývaný **Evropské společenství**. Tento pilíř zastřešoval práva Evropské unie v oblasti ekonomické, sociální a ekologické. O těchto právech rozhodovala kvalifikovanou většinou Evropská komise, Evropský parlament a Rada EU. První pilíř byl též právem komunitárním, které upravuje vznik a fungování společného evropského trhu, hospodářské a měnové unie členských států EU. (35)

Dnes se tvorba práva dělí podle několika hledisek, základním je hledisko strukturální, kde rozlišujeme subjekty tvorby práva:

- a) **právo primární** - zastřešuje normy vytvářené členskými státy,
- b) **právo sekundární** - obsahuje normy vytvořené orgány unie na základě primárního práva,
- c) **mezinárodní smlouvy** - uzavřené mezi EU se státy třetích zemí a
- d) **obecné zásady unijního práva** - zobecňování pravidel práva, především na základě judikatury Soudního dvora EU. (35)

2.3.2 Primární právo

Primární právo představuje základní pravidla, na kterých EU stojí. Všechny členské státy se těmto aktům dobrovolně přizpůsobují. Řadí se zde především smlouvy sjednané mezi členskými státy, nazývané zřizovacími smlouvami. Kromě tří zřizovacích smluv³ existují ve velmi malém množství smlouvy upravující nezbytné otázky EU (rozpočtové smlouvy nebo smlouvy o přístupu nových členů).

Z pohledu dividend jsou v SFEU důležitá ustanovení týkající se volného pohybu kapitálu: Článek 26 odst. 2. SFEU (9) uvádí: „*Vnitřní trh zahrnuje prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v souladu s ustanoveními Smluv.*“. Kapitola 4 Kapitál a platby v Článku 63 odst. 1 SFEU (9) říká: „*V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy.*“. Důležitý je i Článek 18 SFEU (9) hovořící o: „*V rámci použití této smlouvy, aniž jsou dotčena její zvláštní ustanovení, je zakázána jakákoli diskriminace na základě státní příslušnosti.*“.

2.3.3 Sekundární právo

Sekundárním právem se rozumí legislativní akty orgánů EU na základě práva primárního. Dělen je na nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska. Každý tento pramen práva má jiné účinky a také ho vydávají jiné instituce EU.

Nařízení vydává ve většině případů jen Rada EU. Jde o pravidla adresovaná všem členským státům, které se jimi musí řídit, i kdyby vnitrostátní právo mělo jinou úpravu. Výjimečně může být nařízení směřováno jen na některé státy nebo na jedince. Z pohledu EU je nařízení totéž co pro členský stát zákon. Členské státy je aplikují přes novelizace svých zákonů, kde jsou také stanoveny sankce pro vymahatelnost tohoto práva. Používá se v oblastech, kde je potřeba vytvořit unifikovanou unijní úpravu. Mezi oblastmi, ve kterých se nařízení aplikuje, je unijní soutěžní právo, některé společné politiky nebo vnější obchodní vztahy EU. (19), (35)

³ Dnes platí pouze 2, Evropské společenství uhlí a oceli pozbylo platnost v roce 2002

Směrnice vydává Rada často v součinnosti s Evropským parlamentem. Směrnice je určena výhradně členskými státy EU, které ji (do určité doby) musí implementovat. Jakým způsobem proběhne implementace je čistě na orgánech členského státu. Obvykle se jedná opět o novelizaci, výjimečně o zákon. Směrnice není tak striktní jako nařízení, povoluje začlenit do zákonů individuální národní zvláštnosti (ale pouze v mezích směrnice). U nařízení to není možné. Nejdůležitější směrnici v oblasti dividend je Směrnice EU, která se věnuje zdanění dividend (blíže k Směrnici EU viz kapitola 3). Směrnice musí být včas a řádně implementována. Pokud není, porušuje členský stát právo EU a může být postižen (i uložením pokuty od orgánů EU), ale má to i jiné důsledky:

- neimplementování může získat přímý účinek, kterého se jednotlivec (i když mu směrnice původně nebyla určena) může dovolávat u soudu; jinými slovy lze říct, že směrnici, kterou stát neaplikuje do svého právního systému, získává pro jednotlivce vlastnost nařízení,
- neimplementování může získat nepřímý účinek, neboli vnitřní předpis se aplikuje ve smyslu směrnice, i když nebyl změněn a
- pokud jedinci vznikne neimplementováním škoda je za ní odpovědný příslušný stát. (35)

Rozhodnutí vydává také Rada, ale častěji Evropská Komise. Jsou individuální, ke konkrétnímu případu, ať jde o osoby, nebo státy. Rozhodnutí jsou závazná pro konkrétní případy, všeobecně závazná nejsou. Běžným příkladem je rozhodnutí v oblasti ochrany hospodářské soutěže tj. např. o fúzi podniků. Existují i rozhodnutí s normativním dopadem, které jsou srovnatelné s naší vyhláškou. (35)

Obdobně nejsou právně závazné i **doporučení a stanoviska**, která vydává Rada a Evropská Komise. Jde o preferovaný postup v jednání konkrétních subjektů. Tato doporučení mají velkou politickou váhu a i přes jejich nezávaznost se většinou dodržují. Doporučení vydávají orgány EU z vlastní iniciativy, stanoviska na něčí vyžádání - vyjadřují většinou postoj EU. Jejich nedodržení a nerespektování nelze sankcionovat. (35)

2.3.4 Soudní dvůr EU

Soudní dvůr EU, který je v praxi běžně označován (toto označení bude používáno i v této práci) jako Evropský soudní dvůr (dále jen „ESD“) je nejvyšším představitelem soudních orgánů EU. Vznikl v roce 1952 na základě smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli a sídlí v Lucemburku. Jeho hlavním úkolem je zajistit, aby právní předpisy EU byly shodné ve všech zemích, tj. platily pro každého občana EU shodně, což potvrzuje čl. 19 SFEU, který uvádí: „*Soudní dvůr EU zajišťuje dodržování práva při výkladu a provádění Smluv.*“. Je tedy možné říct, že ESD interpretuje existující unijní právo. (9), (35)

ESD má 27 soudců, každý členský stát má jednoho svého soudce. Českým soudcem v ESD je **Jiří Malenovský** od 11. května 2004 (v letech 2000 - 2004 byl soudcem Ústavního soudu ČR). Soudci rozhodují v několika uskupeních. Nejvyšším je plenární zasedání, kde zasedá všech 27 soudců. Toto zasedání se koná jen výjimečně v případech definovaných zakládajícími smlouvami. Při složitých řízeních (na žádost státu nebo instituce EU) zasedá velký senát o 11 soudcích. V ostatních případech menší senát o třech až pěti soudcích. Tyto malé senáty jsou pevně stanoveny a český soudce je předsedou sedmého senátu. (32), (33)

Soudcům je nápomocno osm **generálních advokátů**. Ti soudcům předkládají nezávislá stanoviska k věcem, o kterých má soud rozhodovat. ČR zastoupení mezi generálními advokáty nemá - na rozdíl od Slovenska, které zastupuje Ján Mazák od 7. října 2006 (v letech 2000 - 2006 byl předsedou Ústavního soudu Slovenské republiky). (32), (33)

Pro celkový vývoj EU a vnímání unijního (resp. dříve komunitárního) práva je velice důležitý rozsudek ESD v případě *Costa vs. ENEL* (Věc 6/64) z roku 1964, kterým byl určen budoucí směr společného evropského práva. (36)

Případ F. Costa vs. ENEL

Soudní spor má počátek v prosinci roku 1962, kdy v Itálii vstupuje v platnost zákon č. 1643. Později byly přijaty prezidentské dekrety, které zestátnily obor výroby a distribuce elektrické energie. Vznikla nová společnost ENEL, na kterou byl převeden veškerý majetek dosavadních elektrických podniků. S tímto právním aktem nesouhlasil akcionář společnosti Edison Volta pan Costa, právník z Milána. Odmítal platit účty za elektrickou energii nové společnosti. Tento spor došel tak daleko, že kvůli faktuře na 1 925 lir se konal soud. Před milánským smírčím soudem (Giudice Conciliatore de Milan) se p. Costa dovolával čl. 177 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (dále jen „EHS“) (dnes článek 267 SFEU) a žádal o výklad několika dalších článků této smlouvy. (8)

Milánský soud žádosti vyhověl, rozhodnutí odložil a opis kompletního spisu zaslal ESD s předběžnou otázkou, zda uvedené italské zákony nejsou v rozporu se Smlouvou o EHS.

Italská vláda považovala postup milánského soudu za naprosto nepřijatelný. Zdůvodnila to tím, že není možné žádat ESD o stanovisko ve sporu, který se týká výhradně vnitrostátního práva a s právem EU (Smlouvou) nemá nic společného. S tímto názorem však nesouhlasil ESD a vydal toto rozhodnutí:

„Protože žádné pozdější jednostranné opatření (členského státu) nemůže převážit nad právem Společenství, jsou otázky, které položil Giudice Conciliatore de Milan přípustné do té míry, nakolik se v tomto případě vztahují k výkladu ustanovení Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. ... Pokud se týká otázky, která byla položena Soudnímu dvoru, článek Smlouvy zakazuje, aby bylo zavedeno jakékoli nové opatření, jehož cílem nebo důsledkem by byla nová diskriminace mezi příslušníky členských států, pokud jde o podmínky nákupu a odbytu zboží prostřednictvím monopolů a orgánů, jež se musí, za prvé, zabývat obchodováním s výrobkem, který může být předmětem soutěže a obchodu mezi členskými státy, a za druhé, musí v takovém obchodu hrát skutečnou roli.“ (8)

Toto stanovisko mělo a stále má velký význam. Jeho podstatou je vyjádření, že žádné vnitrostátní právo nemůže být v rozporu s žádným nařízením, směrnicí nebo aktuálně platnou Smlouvou (v současné době SFEU), neboli že Smlouva je vyšší právní normou než kterýkoliv zákon členského státu. Členské státy nemohou vlastní právní úpravou (ani pozdější) měnit zásady stanovené unijním právem. Tuto skutečnost obsahuje i Smlouva o EHS v článku 189 (dnes článek 288 SFEU). (8), (36)

3 Implementace Směrnice 90/435/EHS

Jak již bylo uvedeno, v oblasti dividend vytvořila EU Směrnici, která upravuje a omezuje jejich zdanění (při splnění podmínek).

3.1 Postup implementace v ČR

ČR byla vázána implementovat Směrnici před vstupem do EU, tak jak jí stanovovala Smlouva o přistoupení ČR k EU. Povinnou implementaci provedla zákonem č. 438/2003 Sb. Podmínky Směrnice EU implementovala přesně podle dikce Směrnice EU, tj. pro její použití bylo nutné držet minimálně 25 % akcií dceřiné společnosti po dobu nejméně 24 měsíců (již tehdy platila možnost uplatnit osvobození před uplynutím časového testu). Typ daňové úlevy byl zvolen osvobození. Tato ustanovení měla nabýt účinnosti dnem vstupu ČR do EU, ale novelizací ZDP byla platnost předsunuta na 1. 1. 2004. (22), (39)

V roce 2005 přichází první změna: snížení minimálního podílu na dceři o 5 % na 20 %. Bylo též rozšířeno osvobození na stálé provozovny umístěné v ČR. Nově byla využita možnost čl. 4 Směrnice EU vztahující se k daňově neuznatelným nákladům spojené s držbou akcií ve výši 5 % z rozděleného zisku (dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP). (39)

Př. 3: Změna podílu společnosti pro využití Směrnice EU

Mateřská společnost se sídlem v ČR v roce 2004 držela 23 % podíl na společnosti, která je rezidentem jiného členského státu. Dceřiná společnost v roce 2004 i 2005 vyplatila dividendy své mateřské společnosti ve výši 500 000 Kč. Ostatní podmínky Směrnice EU mateřská společnost splňovala.

Řešení ukazuje tabulka č. 2.

Tabulka 2: Srovnání zdaňovacích období 2004 a 2005

	2004	2005
Dividendový příjem	500 000 Kč	500 000 Kč
Osvobození	0 Kč	500 000 Kč
Daňově neuznatelné náklady ⁴	0 Kč	25 000 Kč
Základ daně ⁵	500 000 Kč	25 000 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování s využitím (39))

V roce 2006 došlo k další úpravě: minimální povinný podíl byl z 20 % snížen na 10 % a časový test zkrácen z 24 na 12 měsíců. Směrnice EU stanovovala podmínku tyto změny aplikovat až od 1. 1. 2009.

Významnější změna byla přijata zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Rozšířeno bylo ustanovení § 19 ZDP: dceřiná společnost se sídlem v ČR, která vyplácí dividendy mateřské společnosti z jiného státu, je bez rozlišení zda jde o rezidenta EU či rezidenta třetí země. V roce 2007 přibyla informace v § 19 odst. 6 ZDP, že společnost přijímající dividendy musí být skutečným vlastníkem příjmů (viz kap. 2. 2. 4). (39)

Poslední změna byla provedena v roce 2009, kdy ČR byla nucena korigovat svou implementaci na základě rozhodnutí Komise (v roce 2008), z důvodu diskriminace zdanění zahraničních penzijních fondů, ale také rezidentů Islandu a Norska. (3), (39)

Vývoj je shrnut v tabulce č. 3.

Tabulka 3: Původní a současný stav implementované Směrnice EU

	Původní znění	Současné znění
Držený podíl	25 %	10 %
Doba držení podílu	24 měsíců	12 měsíců
Daňově neuznatelné náklady	-	5 % ⁶

(Zdroj: vlastní zpracování s využitím (39))

⁴ Jedná se o výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP

⁵ Jde o základ daně pouze z dividend, od ostatních příjmů a nákladů je abstrahováno.

⁶ Platí v případě, že poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto nákladů je nižší.

3.2 Porovnání pravidel v ČR, Německu a na Slovensku

Nyní bude porovnána implementaci výše uvedené Směrnice EU v ČR a v dalších dvou vybraných státech. Vybrané státy EU nejsou náhodné. Ekonomika ČR je úzce spjata s Německem a se Slovenskem jsme ještě před 20 roky byli jedním státem.

Hlavní kritéria, která budou porovnávána:

- potřebný minimální podíl,
- časový test,
- typ daňové úlevy a
- daňově neuznatelné náklady.

Potřebný minimální podíl

Jak již bylo zmíněno, podle aktuálně platné Směrnice EU je stanovena horní hranice na 10 % podílu společnosti. Každý stát ale má právo stanovit si i nižší hranici, což dokazuje tabulka č. 4

Tabulka 4: Potřebný minimální podíl

Stát	Minimální podíl
ČR	10 %
Německo	0 %
Slovensko	0 %

(Zdroj: vlastní zpracování s využitím (34), (39), (40))

Jak je vidět, oba srovnávané státy snížili minimální podíl na nejnižší možnou hranici. To neznamená, že ČR je výjimkou v rámci EU, jiné státy uplatňují např. hranici 5 %.
(34), (39), (40)

Časový test

Od vstupu ČR do EU proběhla úprava maximálního možného časového testu z 24 na 12 měsíců. Také zde mají státy možnost zkrátit tento časový test. Srovnávané státy uplatňují časový test uvedený v tabulce č. 5.

Tabulka 5: Časový test

Stát	Časový test
ČR	12 měsíců
Německo	Není
Slovensko	není

(Zdroj: vlastní zpracování s využitím (34), (39), (40))

ČR však není znevýhodněna, povoluje uplatnit osvobození již před splněním časového testu. Pokud však nebude časový test dodatečně splněn, je nutné dividendy dodanit a uhradit související sankce. Pokud poplatník podá dodatečné daňové přiznání, jedná se jen o úrok z prodlení. V případě zjištění správcem daně (na základě daňové kontroly) půjde již o penále. (34), (39), (40)

Typ daňové úlevy

Směrnice EU dává státům možnost výběru. Státy mohou dividendy osvobodit, započítat, odpočítat nebo vyjmout. Jednotlivé státy si z uvedených možností vybírají, jak dokládá tabulka č. 6.

Tabulka 6: Typ daňové úlevy

Stát	Typ daňové úlevy
ČR	Osvobození
Německo	Osvobození
Slovensko	Vynětí

(Zdroj: vlastní zpracování s využitím (34), (39), (40))

Jak je vidět tak ČR i Německo uplatňuje metodu osvobození, což představuje princip kapitálové dovozní neutrality. To znamená, že investoři jsou zdaňováni bez ohledu na svou rezidenci shodně. Každý stát však má různé podmínky (časový test či minimální podíl), kterými se liší uvedené osvobození. Slovensko využívá variantu, která je pro poplatníky příznivá. Všechny dividendy jsou ze zdanění vyjmuty. To se však týká dividend, vyplacených ze zisku tvořeného po roce 2004. Před tímto rokem se toto ustanovení zákona zdanění netýká. (34), (39), (40)

Daňově neuznatelné náklady

Čl. 4 Směrnice EU umožňuje státům stanovit jaká částka (procentuální či pevná paušální) bude povinně zdaněna. Stát má možnost rozhodnout se zda toto pravidlo bude uplatňovat či nikoliv. Jak se porovnávané státy rozhodly, uvádí tabulka č. 7.

Tabulka 7: Daňově neuznatelné náklady

Stát	Daňově neuznatelný náklad
ČR	Ano
Německo	Ano
Slovensko	Ne

(Zdroj: vlastní zpracování s využitím (34), (39), (40))

Česká republika dává poplatníkům (v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) na výběr mezi pevnou 5 % sazbou nebo skutečnými náklady, pokud jsou nižší než stanovená sazba. Německo stanovilo přesnou paušální částku, která se nedá uplatnit. (34), (39), (40)

Shrnutí

Je možné tedy říci, že oba sousední státy, stejně jako ČR, dodržují stanovené podmínky Směrnice EU v aktuálním znění. Podmínky jsou stanoveny jako maximální možné, ale státy mohou svou úpravou hodnoty snížit, a toho státy, jak je vidět, využívají. V současné době jsou jednotlivé souladnosti implementace Směrnice EU s unijním právem řešeny především na základě rozsudků ESD. Tento typ novelizace postihl i ČR, jak je uvedeno výše v kapitole 3.1.

4 Způsoby danění dividend

Pro správné zdanění dividend, je třeba znát několik skutečností: z kterého a do kterého státu jsou vypláceny, jaké jsou právní vztahy mezi těmito subjekty (aby se aplikovaly správné normy), ale i hodnota vyplacených dividend. Všechny tyto právní stavy budou níže zanalyzovány tak, že příjemce bude vždy rezident ČR (v příkladech nebude počítáno zdanění v ČR).

4.1 Výplata dividend vnitrostátně

Vnitrostátní výplata dividend FO je nejzákladnější případ. Jak vyplácející společnost, tak i příjemce jsou z téhož státu. Aplikuje se vnitrostátní zákon zdanění dividend - v případě ČR ustanovení ZDP.

Když se společnost rozhodne vyplatit dividendy tak § 36 ZDP stanovuje, že vyplácející společnost je povinna (před vyplacením) provést srážku daně u zdroje a tedy vyplatit již zdaněné dividendy. Aktuální výše daně (§ 36 odst. 2 písm. a) ZDP) je 15 %. Pokud má společnost několik akcionářů a podíl na zisku nejde stanovit přesně, zaokrouhuje se základ daně na celé haléře dolů. Český zákon myslí i na to, kdy společnost opomene dividendy o daň snížit. Společnost pak zaplatí daň navíc, nad rámec vyplacené dividendy - jde o tzv. „brutaci“ (§ 38s ZDP). (39)

Př. 4: Řádné zdanění vnitrostátních dividend

Společnost rozhodla, že bude vyplácet akcionářům dividendy. Částka, o které se valná hromada společnosti rozhodla, činí 512 520 Kč. Pan Novák vlastní 7,13 % akcií společnosti.

Podíl p. Nováka tedy činí 36 542,676 Kč. Podle § 36 odst. 3 ZDP je nutné příjem - základ daně zaokrouhlit na 36 542,67 Kč. Sraženou daň 5 481 Kč společnost odvede správci daně (ve stanovených termínech) a p. Novák obdrží již zdaněnou dividendu ve výši 31 061,68 Kč (zaokrouhlenou podle způsobu vyplacení).

Př. 5: Vnitrostátní zdanění dividend pomocí tzv. „brutace“

Společnost p. Novákovi (jako všem ostatním akcionářům) vyplatila nezdaněný podíl na zisku. Pamu Novákovi na jeho účet přišla částka 36 542,68 Kč.

Společnost na svou chybu přišla, ale rozhodla, že po akcionářích daň nebude chtít a zaplatí ji z vlastních zdrojů. Postup, který musí aplikovat, obsahuje § 38s ZDP. Částka, kterou p. Novák dostal, je považována za dividendu čistou a musí ji navýšit na hrubou hodnotu, tj. $36\,542,68/0,85 = 42\,991,39$ Kč. Zaokrouhlený rozdíl 6 448 Kč byl společností odveden správci daně. Daň se zvýšila o 967 Kč, což lze považovat za sankci za nesprávně aplikovaný ZDP (nezdaněný příjem).

U PO je postup obdobný.

4.2 Dividendy vyplacené ze třetích zemí

Třetími zeměmi se rozumí státy, které nejsou členy EU. Při výplatě dividend je tak nelze danit podle Směrnice EU. K tomu jsou uzavírány SZDZ - je nutné rozlišovat státy, se kterými uzavřená je a se kterými není.

4.2.1 Státy s uzavřenou SZDZ

K 1. lednu 2012 má ČR uzavřených 78 SZDZ. V konkrétní smlouvě se zjistí, který stát má právo danit a jakou sazbou. Ta se pak porovnává s vnitrostátní sazbou státu, který daní. Zde se doporučuje, aby si zahraniční společnost vyžádala od svého akcionáře potvrzení o daňovém domicilu (vzor tohoto formuláře v ČR je Přílohou č. 1 této diplomové práce), z důvodu aplikace konkrétní SZDZ. (11), (37)

Př. 6: Dividendy vyplacené ze třetích zemí do ČR

Společnost Huli (rezident Čínské lidové republiky) se rozhodla v roce 2011 vyplácet dividendy. Pan Chang (rezident ČR) vlastní 12 % akcií společnosti. Podíl p. Changa činí 5 000 CNY.

Společnost Huli si od p. Changa vyžádala potvrzení o rezidentství, které jí bylo dodáno s tím, že p. Chang je rezidentem ČR. Čínský daňový zákon stanovuje daň z dividend ve výši 20 %. Podle platné SZDZ má právo zdanit tento příjem Čínská lidová republika, ale maximálně 10 % daní. (13), (30)

Společnosti Huli tedy srazí 500 CNY, které maximálně povoluje SZDZ, a odvede je čínskému správci daně. Pan Chang obdrží již zdaněnou dividendu ve výši 4 500 CNY⁷.

4.2.2 Státy bez uzavřené SZDZ

I dnes existují státy, které nemají s ČR uzavřenou SZDZ. Je to bariéra investic do těchto států. I přesto však jsou státy, kam se vyplatí investovat i bez existence SZDZ, protože daně těchto států jsou velmi nízké nebo žádné. Daňová teorie tyto státy považuje za daňové ráje. Nejznámější jsou Kajmanské ostrovy, kde je registrováno cca 500 světových bank, ale jsou zde zakládány i společnosti. V daňových rájích je registrováno okolo 12 tisíc českých podniků. (2)

Existují i státy, které daňovými ráji nejsou a jejich vnitrostátní daň je shodná či vyšší než v ČR. U těchto států je nevýhoda investic (nebo jakýchkoliv aktivit) v tom, že příjem je zdaněn 2x (jak podle daňových zákonů daného státu, tak podle daňových zákonů ČR). Investor zaplatí velkou část z příjmů na daních, jeho čistý výnos je o tyto částky nižší.

⁷ Je nutné zde upozornit, že existují platcovský a refundační systém. Při zaměření na ustanovení SZDZ je v ČR aplikováno právo platcovského systému tj. jsou aplikovány snížené sazby stanovené SZDZ automaticky. Jiné státy uplatňují refundační systém, kdy je sražena daň podle vnitrostátního daňového zákonu bez ohledu na platnou SZDZ. O rozdíl mezi SZDZ a vnitrostátním zákonem dané země, si může poplatník zažádat pomocí oficiální žádosti potvrzené českým finančním úřadem.

4.3 Dividendy vyplacené vnitrouijně

Vnitrouijními dividendami se pro účely této diplomové práce rozumí dividendy vyplácené na území EU. U PO je důležitá možnost zda aplikovat Směrnici EU či nikoliv. Na FO se Směrnice EU nevztahuje, zde je důležité ustanovení konkrétních SZDZ.

4.3.1 Dividendy vyplacené fyzické osobě

Dnes není nic výjimečného, když FO investuje do zahraniční společnosti. Pokud tato společnost dělí svůj zisk, je třeba postupovat podle unijního práva, které může vnitrostátní právo omezit. Nemůže ale stanovit vyšší sazbu daně, ani daň, která se vnitrostátně nevybírá.

Když zahraniční společnost (rezident členského státu EU) vyplácí dividendy a má mezi akcionáři FO rezidenta ČR, musí (kromě vnitrostátního zákona, který použije pro rezidenty svého státu jako je ona sama) zjistit, jestli je uzavřena SZDZ s ČR (nebo se státy, ve kterých jsou jejich akcionáři rezidenty). Pokud existuje, je společnost povinna postupovat podle konkrétní smlouvy, která primárně určí, který stát má právo zdanit tento příjem (v čl. Dividendy). Sekundárně, jaká může být maximálně uplatněná sazba daně. Pokud tato maximální daň je podle smlouvy nižší než vnitrostátní daň, společnost musí užít daň stanovenou smlouvou. V opačném případě (daň podle smlouvy je vyšší než vnitrostátní) se využije hodnota podle vnitrostátního práva.

Je důležité a pro společnost výhodné, vyžádat si od svých zahraničních akcionářů potvrzení jejich správce daně, rezidenty kterého státu jsou. Předejde tím problémům v následném sporu se svým správcem daně, kdy akcionář je rezidentem jiného státu než toho, s kterým aplikovala SZDZ. (37), (39)

Př. 7: Dividendy vyplacené FO ze státu v EU, který daní dividendy

Společnost Akury (rezident Kyperské republiky) se rozhodla vyplatit dividendy. Pan Kadrnožka je její akcionář, přičemž vlastní 12 % akcií společnosti. Výše dividend, které připadají na podíl p. Kadrnožky, je 5 000 €.

Podle Kyperských zákonů je daň uplatněná na dividendy ve výši 15 %. Společnost si od p. Kadrnožky vyžádala potvrzení o rezidenci v ČR. Na základě tohoto potvrzení aplikuje SZDZ ČR s Kyprem⁸, která stanovuje možnost zdanit dividendy státem rezidence společnosti. Jeho dividendy budou zdaněny podle SZDZ čl. 10 odst. 2. písm. b) 5 %. Písmeno a) nemůže být použito, protože p. Kadrnožka je FO a toto ustanovení se týká jen společností, tj. PO. (16), (25)

Společnost tedy částku 5 000 € sníží o daň 250 €, což je maximální povolená sazba dle SZDZ, které odvede kyperskému správci daně. Pan Kadrnožka obdrží 4 750 €.

Př. 8: Dividendy vyplacené FO ze státu v EU, který osvobozuje dividendy

Společnost Čobol (rezident Slovenska) se rozhodla vyplatit dividendy. Akcionář p. Vondrák (rezident ČR) vlastní 5 % akcií společnosti. Výše dividend, které připadají na podíl p. Vondráka je 2 000 €.

Podle Slovenského zákona nejsou dividendy předmětem daně podle § 3 odst. 2 písm. c) Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z příjmů. Podle SZDZ ČR se Slovenskem⁹ spadá tento příjem do čl. 10 odst. 2. písm. b). Slovensko je oprávněno zdanit tento příjem 15 %. Protože podle Slovenského vnitrostátního zákona dividendy nejsou předmětem daně, bude příjem p. Vondráka na Slovensku nezdaněn a p. Vondrák obdrží 2 000 €. (40)

4.3.2 Dividendy vyplacené právnické osobě

U dividend vyplacených PO, které jsou rezidenty některého z členských států EU je důležité, zda je lze považovat za společnosti majetkově propojené a aplikovat tak pravidla Směrnice EU či nikoliv. Důležité kritérium je podíl 10 % na jiné společnosti. V případě nesplnění kritérií Směrnice EU se aplikují jen konkrétní SZDZ uzavřené mezi státy. (22)

⁸ Publikovanou ve sbírce mezinárodních smluv pod č. 120/2009 Sb. m. s.

⁹ Publikovanou ve sbírce mezinárodních smluv pod č. 100/2003 Sb. m. s.

Př. 9: Dividendy vyplacené majetkově provázaným PO, ze státu v EU

Společnost C (rezident ČR) vlastní 25 % společnosti N (rezident SRN). Ostatní podmínky Směrnice EU jsou splněny. Společnost N se rozhodla vyplatit dividendy. Na českou společnost připadá výše 10 000 €.

Podle Směrnice EU Německá společnost neaplikuje srážkovou daň a posílá společnosti C celých 10 000 €. Podle českého ZDP bude 5 % z dividendového příjmu daňově neuznatelným nákladem podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. (22)

Př. 10: Dividendy vyplacené majetkově neprovázaným PO, ze státu v EU

Společnost C (rezident ČR) vlastní 9 % společnosti S (rezident Španělska). Ostatní podmínky Směrnice EU jsou splněny. Společnost S se rozhodla vyplatit dividendy. Na českou společnost připadá podíl 3 000 €.

Směrnice EU nelze aplikovat, není splněna podmínka minimálního podílu na společnosti. Je nutné aplikovat SZDZ ČR se Španělskem¹⁰, která stanovuje, že zdanit může Španělsko 15 % (čl. 10 odst. 2 písm. b)). Jelikož španělský vnitrostátní zákon stanovuje daň z dividend 18 %, budou uplatněna pravidla dle SZDZ. (17), (23)

Španělská společnost srazí daň ve výši 450 €, tedy maximální povolenou sazbu dle SZDZ. Zbývajících 2 550 € vyplatí české společnosti.

¹⁰ Publikovanou ve Sbírce zákonů pod č. 23/1982 Sb.

5 Dividendy vyplácené do ČR

V teoretické části diplomové práce byly stručně vysvětleny jednotlivé případy bez ohledu na povinnosti plátce a poplatníka. Nyní budou jednotlivé případy rozebrány dopodrobna s uvedením podstatných informací pro případy, kdy dividendy jsou vypláceny rezidentům ČR.

5.1 Vnitrostátní výplata dividend

Vždy je důležité rozlišovat, jestli je akcionářem společnosti FO nebo PO. Z pohledu tuzemského práva je postup takřka shodný, ale pro jistotu budou v modelových příkladech práce uvedeny oba typy.

5.1.1 Vyplacené fyzické osobě

Pan Ondráček, který bydlí v Brně a jeho místně příslušný FÚ sídlí na ulici Rybníček 2, vlastní od roku 2008 akcie společnosti ABC a. s. se sídlem ve městě Polička a jeho místně příslušný FÚ sídlí ve městě Svitavy na ulici T. G. Masaryka 15. Podíl pana Ondráčka na společnosti činí 13 % z jejího celkového jmění. Valná hromada společnosti, která se konala 11. dubna 2011 a rozhodla, že z vytvořeného výsledku hospodaření po zdanění vyplatí svým akcionářům částku 700 000 Kč. Valná hromada navíc stanovila, že dividendy musí být vyplaceny do konce listopadu 2011. Společnost vyplatí dividendy převedením peněz:

- a) 10. května,
- b) v polovině listopadu.

Na základě rozhodnutí valné hromady bude společnost ABC a. s. vyplácet dividendy. Rozhodným dnem, jelikož valná hromada společnosti neurčila jiné datum, je den konání schůze tj. 11. duben 2011. Všichni, kteří na konci daného dne drží akcie společnosti, mají právo na podíl z výše určené částky. Podle § 327 odst. 1 ObchZ společnost určila, že dividendy vyplatí převodem na bankovní účty svých akcionářů.

Z důvodu, že je společnost obezřetná vyžádala si od akcionářů, u kterých si není jistá státem rezidence potvrzení o daňovém domicilu. Ukázka potvrzení o daňovém domicilu v ČR je v Příloze č. 1 této diplomové práce. Důvod žádosti o poskytnutí potvrzení je ten, že při výplatě mimo tuzemské území je omezené právo danit ať z pohledu státu, tak z pohledu výše daně při splnění určitých podmínek. Tyto případy budou podrobně vysvětleny v další části této kapitoly.

Společnost následně provede výpočet, jaký podíl připadá na pana Ondráčka:

$$700\,000 * 13 / 100 = 91\,000 \text{ Kč}$$

Na základě ustanovení § 38d odst. 2 ZDP společnost nesmí vyplatit brutto částku, je povinna srazit daň. Uvedený paragraf definuje, že společnost musí napřed srazit daň podle § 36 ZDP a následně ji odvést správci daně. V § 36 odst. 2 písm. a) ZDP je uvedena sazba pro dividendový příjem ve výši 15 %. Tuto hodnotu společnost aplikuje na částku 91 000 Kč, kterou je nutné, v případě, že tak stanoví § 36 odst. 3 ZDP, upravit na základ daně.

srážková daň 15 %	$91\,000 * 0,15 = 13\,650 \text{ Kč}$
-------------------	---------------------------------------

čistá dividendy	$91\,000 - 13\,650 = 77\,350 \text{ Kč}$
-----------------	--

Společnost vyplatí panu Ondráčkovi částku 77 350 Kč, kterou již pan Ondráček nebude danit a FÚ ve Svitavách obdrží částku 13 650 Kč na svůj bankovní účet, přičemž společnost musí uvést předčísli účtu 7720. Navíc společnost vyplní formulář „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“, pro zdaňovací období roku 2011 se jedná o vzor č. 14 a nejpozději do 2. května 2012 jej podat na FÚ.

Nyní je již nutné příklad rozdělit na dvě samostatné části podle toho, jak je v příkladu zadáno, protože každá z variant bude mít jiný postup řešení vůči FÚ, pro poplatníka je postup stejný, pouze obdrží dividendy v jiném termínu.

Ad a) výplata proběhla 10. května 2011

Společnost ABC a. s. srazí daň z dividend ke dni 10. května 2011. Poslat sraženou daň na účet FÚ ve Svitavách je společnost podle § 38d odst. 3 ZDP povinna do konce následujícího měsíce tj. do 30. června 2011.

Ad b) výplata proběhla v polovině listopadu 2011

Společnost ABC a. s. srazí daň z dividend na konci třetího měsíce po měsíci, ve kterém valná hromada rozhodla o výplatě dividend tj. ke dni 31. července 2011. Následně má opět měsíc na odvedení sražené daně, tj. daň odvede do 31. srpna 2011 a to i přesto, že dividendy vyplatí až následně.

5.1.2 Vyplacené právnické osobě

V případě výplaty dividend PO v rámci tuzemska je postup a termíny totožné s předchozím příkladem u FO. Jediný rozdíl je, když společnost vyplácející dividendy odesílá daň sraženou z dividend, neuvádí stejné předčíslí účtu, ale 7712.

5.2 Výplata dividend z třetích zemí

Jak již bylo uvedeno, třetími zeměmi se rozumí státy, které nejsou členy EU a nelze tak uplatnit Směrnici EU. Místo toho jednotlivé státy mezi sebou uzavírají SZDZ, které omezují zdanění.

5.2.1 Státy s uzavřenou SZDZ, dividendy vyplaceny fyzické osobě

Pan Yuang bydlící v Ostravě na ulici Bohumínská 57, jehož místně příslušný FÚ je Ostrava I, vlastní 15 % akcií společnosti KLM, která je rezidentem Čínské lidové republiky. Tato společnost na své valné hromadě konané v květnu 2011 rozhodla, že ze svého zisku vyplatí dividendy v celkové výši 110 000 CNY. Pan Yuang obdržel

svůj podíl na účet dne 13. července 2011. Kromě toho měl ještě v ČR za rok 2011 příjmy ve výši 800 000 Kč ze svého maloobchodu s potravinami. Kromě toho vychovává nezletilou dceru, na kterou uplatňuje slevu na dítě.

Společnost KLM spočítá jaký je podíl pana Yuang na celkové výši vyplacených dividend tj. kolik činí 15 % z 110 000 CNY. Panu Yuangovi má dostat 16 500 CNY. Příjem je nutné v Číně zdanit. Společnost má potvrzení o daňovém domicilu p. Yuang. Správně uplatní maximální povolenou sazbu dle SZDZ ve výši 10 % z dividend a srazí 1 650 CNY¹¹. Zbývajících 14 850 CNY vyplatí p. Yuangovi. (13), (30)

Ustanovení § 38f ZDP je povinen rezident ČR podat daňové přiznání v ČR na veškeré příjmy, které měl ve zdaňovacím období, přičemž výši daně v zahraničí prokazuje na základě potvrzení zahraničního správce daně. Pan Yuang si vyžádal od čínského správce daně toto potvrzení o zaplacení daně na částku 1 650 CNY. Pro účely svého daňového přiznání p. Yuang bude příjem z Číny přepočítávat podle kurzu České národní banky (dále jen „ČNB“), který byl platný v den přijetí peněz tj. 13. července 2011. Na internetových stránkách ČNB se dozvěděl, že kurz pro daný den činil 1 CNY = 2,681 Kč a provedl následující přepočty:

Hrubá částka	$16\,500 * 2,681 = 44\,236,50$ Kč
Sražená daň	$1\,650 * 2,681 = 4\,423,65$ Kč

Pro ukázkou zdanění příjmů ve státě residence, jsou uvedeny i příjmy z ČR. Z důvodu, že § 7 ZDP umožňuje využít paušální náklady, je nutné určit pod které písmeno z odst. 1 nebo 2 daný předmět podnikání patří. V příloze č. 4 živnosti volné zákona č. 455/1991 Sb, o živnostenském podnikání je pod číslem 48 velkoobchod a maloobchod. Na základě této přílohy lze podnikání p. Yuanga zařadit do § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Podle § 7 odst. 7 písm. b) je možné uplatnit výdaje ve výši 60 % z příjmů. Dílčí základ daně dle § 7 ZDP bude činit 320 000 Kč. Výpočet daně uvádí tabulka č. 8. (39)

¹¹ V případě, kdy by společnost nevlastnila od p. Yuanga z jakéhokoliv důvodu potvrzení o jeho daňovém domicilu v ČR, nesmí uplatnit ustanovení SZDZ, ale aplikovat pouze vnitrostátní daňový zákon, který stanovuje 20 % sazbu daně. Dividenda p. Yuangovi by činila dvojnásobek tj. 3 300 CNY.

Tabulka 8: Výpočet daňové povinnosti p. Yuanga

Dílčí ZD § 7 ZDP	320 000 Kč
Příjmy z Čínské lidové republiky	44 237 Kč
Celosvětové příjmy	364 237 Kč
ZD § 16 ZDP - zaokrouhlený	364 200 Kč
Daň 15 %	54 630 Kč
Daň ze zahraničí metoda prostého zápočtu *	- 4 423 Kč
Daň § 16 ZDP	50 207 Kč
Sleva na dani § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP	- 24 840 Kč
Sleva na dani § 35c ZDP	- 11 604 Kč
Výsledná daňová povinnost	13 763 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

* Maximální část daně zaplacené v zahraničí, o kterou lze snížit daň v ČR je

$$\frac{44\,237}{364\,237} * 54\,630 = 0,1215 * 54\,630 = 6\,637,55 \text{ Kč}$$

Pan Yuang zaplatil na dani jen 4 423 Kč, takže může započítat celou tuto částku uhrazené daně.

Při zaměření pouze na dividendy je možné vypočítat daň z dividend v ČR obdobně jako při tuzemském zdanění tedy 15 % ze 44 236,50 Kč. Daň v tomto případě činí 6 635 Kč. Z důvodu uzavřené SZDZ byla tato daň snížena o zaplacenou daň v Číně a v ČR činila přibližně 2 212 Kč. Celkově tedy byl dividendový příjem p. Yuang zdaněn ve výši 6 635 Kč, což činí 15 % zdanění dividendového příjmu.

Pan Yuang tedy celosvětově zaplatil za rok 2011 na daních částku 18 186 Kč. Vyplněné příznání k dani z příjmů v ČR p. Yuanga je Přílohou č. 2 této diplomové práce.

5.2.2 Státy bez uzavřené SZDZ, dividendy vyplaceny fyzické osobě

Paní Sladká žijící v ČR vlastní akcie společnosti FGH (rezident Kamerunu), které zakoupila v lednu 2011. Její vlastnický podíl činí 8 %. Valná hromada společnosti rozhodla, že na dividendách vyplatí 7 000 000 XAF¹². Částka, která připadá na pí Sladkou, jí byla připsána 16. srpna 2011. Zaměstnavatel pí Sladké dal potvrzení o zdanitelných příjmech za rok 2011, ze kterého vyplývá výše superhrubé mzdy 403 327 Kč a zaplacené zálohy na daň 35 615 Kč. Dále vlastní nemovitost, kterou pronajímá. Roční příjem z pronájmu činí 90 000 Kč.

Paní Sladká dodala kamerunské společnosti potvrzení o daňovém domicilu. Společnost tedy ví, že paní Sladká je rezidentem ČR. Bohužel mezi ČR a Kamerunem není v současné době uzavřena SZDZ a tak Kamerunská společnost bude uplatňovat místní sazbu daně a není nikterak omezena závaznými smlouvami¹³. Sazba daně z dividend činí v Kamerunu 10 %. (15)

Kamerunská společnost vypočte podíl pí Sladké, který činí 8 % ze 7 000 000 XAF tj. 560 000 XAF. Místní daň v tomto případě tedy bude 56 000 XAF. Paní Sladká tedy na svůj účet v polovině srpna obdržela 504 000 XAF. V srpnu byl platný kurz 100 XAF je 3,672 Kč podle ČNB¹⁴. Paní Sladká tedy obdržela 18 506,88 Kč. Pro potřeby daňového přiznání jí došlo i potvrzení od kamerunského správce daně o výši dividendy, které v přepočtu bylo 20 563,20 Kč.

Paní Sladká v březnu 2012 podávala daňové přiznání, kam je povinna tento příjem započítat do celosvětových příjmů. Z příjmů v ČR ještě může uplatnit 30 % nákladů podle § 9 odst. 4 ZDP. Dílčí základ daně tedy bude snížen na 63 000 Kč. Postup výpočtu daňové povinnosti paní Sladké za rok 2011 ukazuje tabulka č. 9. (39)

¹² Jedná se o Středoafriický frank, někdy označovaný jako CFA frank (Cooperation Financiere en Afrique Centrale francs)

¹³ Obdobný postup by byl aplikován i v případě, že mezi státy SZDZ existuje, ale poplatník nedodá potvrzení o daňovém domicilu.

¹⁴ U méně používaných měn se stanovuje kurz jednou za měsíc, vždy k poslednímu dni.

Tabulka 9: Výpočet daňové povinnosti pí Sladké

Dílčí ZD podle § 6 ZDP	403 327 Kč
Dílčí ZD podle § 9 ZDP	63 000 Kč
Příjmy z Kamerunu	20 563 Kč
Celosvětové příjmy	486 890 Kč
ZD § 16 ZDP - zaokrouhlený	486 800 Kč
Daň 15 %	73 020 Kč
Sleva na dani § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP	- 24 840 Kč
Daň po uplatnění slev podle ZDP	48 180 Kč
Zálohy na dani podle § 6 ZDP	- 35 615 Kč
Výsledná daňová povinnost	12 565 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Při zaměření pouze na dividendy je možné vypočítat daň z dividend v ČR obdobně jako při tuzemském zdanění tedy 15 % z 20 563,20 Kč. Daň v tomto případě činí 3 084 Kč. Pokud k tomu je připočítána ještě částka 2 056 Kč¹⁵, vychází celosvětové zdanění 5 140 Kč, což představuje 25% zdanění dividendového příjmu.

Celosvětová daň

Daň zaplacená v Kamerunu	2 056 Kč
Daň zaplacená na zálohách podle §6 ZDP	35 615 Kč
Doplatek daně v ČR	12 565 Kč
<hr/>	
Celosvětová daňová povinnost za rok 2011	50 236 Kč

5.2.3 Dividendy ze třetích zemí, vyplacené právnické osobě

Zdanění dividendového příjmů PO z třetích zemí je obdobné jako u FO přičemž se shodně musí rozlišovat státy „s“ a „bez“ SZDZ. Jediným drobným rozdílem je, že místo sazby daně z příjmů FO se aplikuje daň z příjmů PO. Důležité je správně zařadit příjem z dividend. Podle § 20b ZDP se jedná o samostatný základ daně u PO. Pokud je

¹⁵ Přepočtení daně zaplacené v Kamerunu podle kurzu 100 XAF = 3,672 Kč

dividenda zaplacená v zahraničí je nutné ji uvádět v plné výši včetně daně sražené v zahraničí. Tento samostatný základ daně se následně podle § 21 odst. 4 ZDP zaokrouhlí na tisícikoruny dolů a zdaní se 15 %. Z důvodu jednoduššího pochopení bude vysvětleno na příkladě:

Společnost FGH v roce 2006 nakoupila 15 % akcií běloruské společnosti GSP. Valná hromada společnosti GSP v roce 2011 rozhodla, že vyplatí dividendy v hodnotě 120 000 000 BYR. Společnost FGH obdržela dividendy 4. července 2011. Český základ daně společnosti FGH činí 2 287 116 Kč.

Běloruská společnost si vyžádala od společnosti FGH potvrzení o daňovém domicilu, z kterého vyplývá, že se jedná o rezidenta ČR. Podle běloruského práva jsou dividendy zatíženy 12 % sazbou daně. Jelikož je mezi uvedenými státy uzavřena SZDZ je nutné zjistit maximální sazbu povolenou uvedenou smlouvou. V čl. 10 odst. 2 SZDZ s Běloruskem¹⁶ je uvedena maximální možná daň ve výši 10 %. Společnost tedy může aplikovat pouze 10 % daň na vyplácené dividendy pro společnost FGH. (12), (29)

Podíl na zisku společnosti FGH činí 18 000 000 BYR. Z této částky společnost GSP, přesně podle maximální povolené sazby v SZDZ, srazí daň ve výši 1 800 000 BYR. Následně je do ČR vyplaceno 16 200 000 BYR¹⁷, což je 55 404 Kč. Hrubá výše dividend byla 61 560 Kč. V ČR musí tento příjem být také zdaněn. Podle ustanovení § 20b ZDP se jedná o samostatný základ daně, se kterým je počítáno zvlášť na rozdíl od základu daně podle §20 ZDP, proto následující výpočty budou uvedeny v samostatných tabulkách č. 10 a 11.

Tabulka 10: Daňová povinnost z příjmů v ČR

Základ daně z příjmů v ČR	2 287 116 Kč
Zaokrouhlený základ daně	2 287 000 Kč
Výsledná daňová povinnost v ČR	434 530 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

¹⁶ Publikovanou ve sbírce zákonů pod č. 31/1998 Sb.

¹⁷ Kurz ČNB v červenci 2011 byl vůči běloruskému rublu v poměru 100 BYR = 0,342 Kč.

Tabulka 11: Samostatný základ daně - § 20b

Hrubé příjmy dividend ze zahraničí	61 560 Kč
Zaokrouhlený samostatný základ daně	61 000 Kč
Daň podle § 21 odst. (4) ZDP	9 150 Kč
Daň zaplacená v zahraničí Metoda zápočtu prostého *	- 6 156 Kč
Daňová povinnost z § 20b ZDP	2 994 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

$$* \quad \frac{61\,560}{61\,560} * 9\,150 = 9\,150 \text{ Kč}$$

Společnosti FGH bylo v Bělorusko sraženo 6 156 Kč, takže může uplatnit celou sraženou daň.

Celková daňová povinnost v ČR tedy činí 437 524 Kč, ve srovnání s výší příjmů 2 348 676 Kč vychází průměrná sazba daně v ČR ve výši 18,63 %¹⁸.

5.3 Vnitrouijní dividendy

Při vnitrouijní výplatě dividend je patrný vliv unijní úpravy, který je implementovaný do tuzemského daňového systému. PO jsou povinny využít takto implementovanou Směrnicí EU, za předpokladu, že protistrana PO splní stanovené podmínky. Nebudou-li podmínky splněny, příp. budou dividendy vyplacené FO, aplikují se ustanovení SZDZ.

5.3.1 Dividendy vyplacené fyzické osobě

Pan Omáčka vlastní 25 % akcií akcii společnosti PQR (rezident Finska). Valná hromada společnosti rozhodla, že vyplatí dividendy ve výši 30 000 €. Pan Omáčka obdržel dividendy dne 26. 7. 2011. Kromě toho ještě pan Omáčka podniká. Dílčí základ daně § 7 ZDP činí 400 000 Kč.

¹⁸ Průměrná sazba daně lze rovněž označit za tzv. efektivní sazbu daně.

Pan Omáčka, dodal finské společnosti své potvrzení o daňovém domicilu, ze kterého vyplývá, že je rezidentem ČR. Přesto, že i Finsko je státem EU, nelze Směrnice uplatnit, jak bylo výše uvedeno. Je tedy nutné postupovat podle platné SZDZ mezi ČR a Finskem¹⁹. V čl. 10 odst. 1 je určeno, že dividendy může zdanit stát, ze kterého jsou dividendy vypláceny, tj. ve Finsku. Drobný problém nastává při určení, která sazba daně je maximálně povolená. Ve smlouvě se nachází sazby 5 % a 15 %. U sazby 5 % jsou dvě podmínky, které musí být splněny současně: vlastník musí mít minimálně 25 % akcií a vlastníkem musí být společnost, jiná než osobní. Podmínku velikosti podílu pan Omáčka splňuje, ale bohužel není společností, ale FO. Proto je nutné uplatnit vyšší 15 % sazbu. Finský vnitrostátní zákon ukládá na dividendy daň ve výši 28 %. Na dividendy p. Omáčky, tedy bude aplikována maximální povolená sazba daně podle SZDZ. (14), (24)

Podíl p. Omáčky činí 7 500 €. Z této částky bude sražena ve Finsku daň 1 125 €, což odpovídá maximální povolené sazbě podle SZDZ, kterou finská společnost odvede FÚ ve Finsku. Pan Omáčka obdrží od společnosti 6 375 €, což podle kurzu ČNB činí 155 295 Kč. Hrubá částka dividend je v přepočtu 182 700 Kč a daň zaplacená ve Finsku 27 405 Kč. Výpočet pro daňové přiznání uvádí tabulka č. 12.

Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti p. Omáčky

Dílčí ZD § 7 ZDP	400 000 Kč
Příjmy z Finska	182 700 Kč
Celosvětové příjmy	582 700 Kč
ZD § 16 ZDP - zaokrouhlený	582 700 Kč
Daň 15 %	87 405 Kč
Daň ze zahraničí metoda prostého zápočtu *	- 27 401 Kč
Daň § 16 ZDP	60 004 Kč
Sleva na dani § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP	- 24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	35 164 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

¹⁹ Publikovanou ve sbírce smluv pod č. 43/1996 Sb.

* Maximální část daně zaplacené v zahraničí, o kterou lze snížit daň v ČR je

$$\frac{182\,700}{582\,700} * 87\,405 = 0,3135 * 87\,405 = 27\,401,47 \text{ Kč}$$

Pan Omáčka zaplatil na dani 27 405 Kč, takže nemůže započíst celou částku uhrazené daně, ale pouze její část v hodnotě 27 401 Kč.

Důvod, proč nelze započíst celá daň zaplacená ve Finsku, je způsoben tím, že je nutný poměr částek zaokrouhlovat na 4 desetinná místa, což v tomto případě pro poplatníka znamená, že mohl uplatnit o 4 Kč méně, než ve Finsku zaplatil.

Celkově p. Omáčka za rok 2011 zaplatí celosvětově na dani částku 62 569 Kč.

5.3.2 Dividendy vyplacené právnické osobě nesplňující podmínky Směrnice EU

Společnost ABC a. s. vlastní od roku 2005 8 % akcií společnosti XYZ (rezident Španělska). Valná hromada společnosti XYZ rozhodla, že vyplatí dividendy ve výši 20 000 €. Společnost ABC obdržela dividendy dne 23. 6. 2011, kromě tohož ze svého zisku upravený základ daně ve výši 864 533 Kč (bez dividendového příjmu ze Španělska).

Společnost ABC, dodala své potvrzení o daňovém domicilu španělské společnosti. Ta může uplatnit Směrnici EU, v případě, že budou splněny všechny podmínky. Časový test splněn je, ale bohužel není splněna podmínka velikosti vlastnictví. Směrnici EU tedy španělská společnost uplatnit nemůže, ale musí aplikovat platnou SZDZ, která vstoupila v platnost 5. 6. 1981. Podle čl. 10 odst. 2 má právo zdanit stát rezidence vyplácející společnosti tj. Španělsko. Opět vyvstává problém, protože jsou uvedeny dvě sazby daně. Je sice splněna podmínka, že dividendy jsou vypláceny společností, ale nižší sazbu uplatnit nelze, jelikož není splněna podmínka 25% podílu na společnosti. I v tomto případě tedy bude nutné uplatnit vyšší sazbu daně, která je v čl. 10. odst. 2 SZDZ se Španělskem stanovena, tj. 15 %. Vnitrostátní španělská daň z dividend je stanovena ve výši 18 %, takže bude aplikována sazba stanovená v SZDZ. (17), (23)

Společnost tedy vypočte část připadající na společnost ABC neboli 8 % z 20 000 € tj. 1 600 €. Následně vypočítá jakou částkou tuto dividendu daňově zatížit. Španělská daň bude 240 € (shodná s maximálním zatížením povoleným v SZDZ) a 1 360 € odešle na účet české společnosti. Ta má ve vnitřní účetní směrnici stanoveno, že přepočtový kurz při zahraničních platbách používá aktuální podle ČNB. tj. 24,35 Kč/€. České společnosti teda na účtu přibylo 33 116 Kč. Daň zaplacená ve Španělsku činí 5 844 Kč a hrubá výše dividendy je 38 960 Kč. Výpočet daňové povinnosti v ČR znázorňují tabulky č. 13 a 14.

Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti PO

Upravený základ daně podle § 21 ZDP	864 533 Kč
Základ daně podle § 21 - zaokrouhlený	864 000 Kč
Výsledná daňová povinnost - 19 %	164 160 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Tabulka 14: Výpočet samostatného základu daně PO dle § 20b ZDP

Hrubé příjmy dividend ze zahraničí	38 960 Kč
Zaokrouhlený samostatný základ daně	38 000 Kč
Daň podle § 21 odst. (4) ZDP	5 700 Kč
Daň zaplacená v zahraničí	
Metoda zápočtu prostého *	- 5 700 Kč
Daňová povinnost z § 20b ZDP	0 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

* Maximální část daně zaplacené v zahraničí, o kterou lze snížit daň v ČR je

$$\frac{38\,960}{38\,960} * 5\,700 = 5\,700 \text{ Kč}$$

Společnost ABC a. s. zaplatila na dani 5 844 Kč, takže nemůže započíst celou zaplacenou daň, ale pouze část, do výše 5 700 Kč. Zbývajících 144 Kč uplatnit nesmí. (39)

Společnost ABC a. s. zaplatí v ČR za rok 2011 daň ve výši 164 160 Kč, a proti celosvětovým příjmům, které jsou ve výši 903 493 Kč, je průměrná sazba daně ve výši 18,17 %.

5.3.3 Dividendy vyplacené právnické osobě splňující podmínky Směrnice EU

Společnost DEF a. s. vlastní 25 % akcií společnost VWX (rezidenta Velké Británie) od roku 2008. Valná hromada společnosti VWX rozhodla, že v roce 2011 budou vyplaceny dividendy v souhrnné výši 160 000 GBP. Společnost DEF dividendy obdržela dne 16. 8. 2011. Za rok 2011 měla společnost DEF v ČR upravený základ daně z příjmů ve výši 7 586 423 Kč (bez dividendového příjmu z Velké Británie). Valná hromada společnosti DEF v roce 2012 rozhodla, že 50 % výsledku hospodaření z roku 2011 bude vyplaceno akcionářům v podobě dividend (100 % FO rezidenti ČR). V příkladu je abstrahováno od zákonných příspěvků do fondů společnosti DEF a.s.

Společnost DEF a. s. na vyžádání britské společnosti dodala své potvrzení o daňovém domicilu, ze kterého vyplývá, že je rezidentem ČR. Z důvodu, že jsou splněny podmínky platné Směrnice EU, která stanovuje, že dividendy zdaněny nebudou, společnost VWX vypočítá podíl připadající na společnost DEF, který činí 40 000 GBP a odešle jej na účet české společnosti nezdaněný.

Společnost aplikuje ve svém účetnictví pro přepočítání zahraničních plateb platný kurz podle ČNB. Pro příjem dividend to je 29,537 Kč/GBP. Společnost tedy provedla přepočítání a připsala na svůj účet 1 181 480 Kč. Zdanění společnosti DEF za rok 2011 dokumentují tabulky č. 15 a 16.

Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti PO

Upravený základ daně podle § 21 ZDP	7 586 423 Kč
Základ daně podle § 21 - zaokrouhlený	7 586 000 Kč
Daň 19 % = Výsledná daňová povinnost	1 492 640 Kč
Zisk po zdanění	6 093 783 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Tabulka 16: Výpočet zdanění dividend

Zisk po zdanění	6 093 783 Kč
Nezdaněné dividendy z Velké Británie ²⁰	1 181 480 Kč
Výsledek hospodaření	7 275 263 Kč
Výše hrubých dividend (50% výsledku hospodaření)	3 637 632 Kč
Srážková daň z dividend 15 %	545 644 Kč
Výše vyplacených dividend	3 091 988 Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

Společnost do konce března 2012²¹ zaplatí na DPPO 1 492 640 Kč. Následně valná hromada společnosti rozhodla o vyplacení dividend, z kterých je nutné uhradit srážkovou daň ve výši 545 644 Kč. (39)

5.4 Postup pro správné přijetí dividend

Aby byly dividendy, které jsou vypláceny FO i PO do tuzemska, správně zdaněny je potřeba několik informací. První a pro další správné aplikování práva důležité je poskytnutí akciové společnosti, od které má osoba akcie, potvrzení o svém daňovém domicilu, viz Příloha č. 1 této práce. Následně vyplácející společnost musí správně aplikovat právo, tak jak bylo na jednotlivých příkladech v předchozích částech této kapitoly uvedeno. Příjemce, v případě že příjem není v Kč, musí provést přepočtení na základě kurzu ČNB, nebo podle vnitřní účetní směrnice, která to stanovuje. Potom je nutné příjmy z dividend zdanit (s výjimkou dividend vyplacených pouze v tuzemsku) v rámci daňového přiznání poplatníka.

²⁰ Dividendy vyplacené z EU do ČR nelze v ČR zdanit při splnění podmínek § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) a § 19 odst. 4 ZDP.

²¹ V případě, že jí daňové přiznání podává daňový poradce tak až do konce měsíce června 2012.

6 Dividendy vyplacené z ČR

V předchozí kapitole byly ukázány případy, kdy příjemcem dividendy je osoba, která má daňový domicil v ČR. Nyní budou vysvětleny případy, kdy je vyplácející společnost rezidentem ČR.

6.1 Vnitrostátní výplata dividend

I v tomto případě musí vyplácející společnosti rozlišovat, jestli je vyplácí FO nebo PO, zejména z důvodu správné úhrady daně správci. Postup při výpočtu, zdanění i vyplacení dividend je stejný, ale uvedu oba případy, jak PO, tak i FO.

6.1.1 Vyplacené fyzické osobě

Společnost ABC a. s. (rezident ČR), sídlící v obci Svijany s místně příslušným FÚ v Turnově na Havlíčkově náměstí 54, podle rozhodnutí valné hromady ze dne 28. dubna 2011 je povinna vyplatit dividendy ve výši 1 250 000 Kč. Pan Králík, bydlištěm v Brně - Žabovřeskách na ulici Luční s místně příslušným FÚ na ulici Rybníček 2, vlastní akcie společnosti ABC a jeho podíl činí 12 %. Společnost vyplatila dividendy p. Králíkovi dne 23. června 2011.

Na základě rozhodnutí valné hromady se společnost připravuje k výplatě dividend. Od svých akcionářů si vyžádala potvrzení o daňovém domicilu. Od p. Králíka dostala potvrzení o daňovém domicilu, které uvádí stát residence ČR, a tak vypočetla (podle platných zákonů) částku, která připadá p. Králíkovi. Jeho podíl na celkové výši vyplacených dividend činí 12 % z 1 250 000 Kč tj. 150 000 Kč. Podle § 38d odst. 2 ZDP společnost tuto částku p. Králíkovi vyplatit nesmí, je povinna provést napřed srážku daně. Na základě § 36 odst. 2 srazí společnost 15 % daň, která činí 22 500 Kč a zbývající částku 127 500 Kč poté p. Králíkovi vyplatí. (39)

Společnost ABC a. s. je povinna do konce měsíce následujícího po měsíci sražení daně, daň odvést tj. do konce července zaslat na účet FÚ v Turnově částku 22 500 Kč. Předčísli účtu, které společnost uvede je 7720. Následně je společnost povinna vyplnit formulář „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“ za zdaňovací období 2011 (vzor č. 14) a do 2. května 2012 jej podat na FÚ. Tento vyplněný formulář je přílohou č. 3 této práce. (39)

6.1.2 Vyplacené právnické osobě

Postup při výplatě PO v rámci tuzemska je obdobný jako bylo výše uvedeno u FO. Jediný rozdíl je v předčísli účtu, na které je nutné sraženou daň odvést. Pro PO se jedná o předčísli 7712. Zbylý postup včetně vyplnění formuláře je totožný.

6.2 Výplata dividend do třetích zemí

Třetí země jsou státy, které nejsou členy EU. U těchto států je třeba rozlišovat, zda existuje SZDZ či nikoliv. V případě že existuje, tak zhodnotit jestli dovoluje příjem zdanit a v jaké výši. Následně pomocí ZDP určit všechny náležitosti před vyplacením dividend a zdaněné dividendy potom vyplatit.

6.2.1 Dividendy vypláceny fyzické osobě - rezident státu s uzavřenou SZDZ

Valná hromada společnosti DEF a. s. (rezident ČR), na své schůzi v dubnu 2011 rozhodla, že budou vyplaceny dividendy ve výši 800 000 Kč. Pan Klyptorot je vlastníkem 11 % akcií společnosti DEF. Společnost dividendy p. Klyptorotovi vyplatila dne 28. června 2011.

Společnost napřed musí zjistit, zda ČR má právo zdanit tyto dividendy. Z tohoto důvodu si od p. Klyptorota vyžádala potvrzení o daňovém domicilu. Z uvedeného potvrzení o daňového domicilu vyplývá, že p. Klyptorot je rezidentem Turecka. S Tureckem je

uzavřena SZDZ²². Její čl. 10 odst. 2 stanovuje, že právo zdanit dividendy má stát rezidence společnosti dividendy vyplácející, tedy ČR, ale maximální výše daně nesmí přesáhnout 10 % hrubé částky dividend. (28)

Nyní je potřeba zjistit, jestli i samotná ČR umožňuje tento příjem zdanit. Podle § 22 ZDP, který pojednává o příjmech, které ČR zdaňuje svým daňovým nerezidentům. V § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP jsou uvedeny příjmy z podílů na zisku, vyplacené daňovým rezidentem ČR²³. Tato podmínka je také splněna, takže příjem bude zdaněn i v ČR. Podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP může být zdaněn maximálně do výše 15 %. Ale SZDZ s Tureckem stanovuje maximální přípustnou hranici na 10 %, takže příjem p. Klyptorota bude zdaněn pouze 10 %. (39)

Společnost DEF vypočte podíl připadající na p. Klyptorota tj. 11 % z 800 000 Kč, což je 88 000 Kč. Podle předchozího zjištění vypočetla daň ve výši 10 %, tj. 8 800 Kč a zbývající částku 79 200 Kč odeslala na účet p. Klyptorota dne 28. června 2011. Spolu s částkou bylo zasláno p. Klyptorotovi sdělení, které obsahuje potvrzení o sražení daně (vzor je Přílohou č. 4 této práce). (39)

Sraženou daň z dividend je společnost povinna poukázat na účet svého místně příslušného FÚ. Následně je společnost DEF povinna vyplnit formulář „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“ za zdaňovací období 2011 (vzor č. 14) a do 2. května 2012 jej podat na FÚ. (39)

6.2.2 Dividendy vypláceny fyzické osobě - rezident státu s neuzavřenou SZDZ

Valná hromada společnosti GHI a. s. (rezident ČR), rozhodla na své schůzi v květnu 2011, že budou vyplaceny dividendy ve výši 1 300 000 Kč. Pan Uba-buta vlastní 31 % akcií této společnosti. Společnost mu dividendy vyplatila dne 22. září 2011, z důvodu obtížné komunikace s p. Uba-butou.

²² Publikovanou ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 19/2004 Sb. m. s.

²³ V případě, že dividendy budou vyplaceny z ČR, ale nerezidentem ČR, tak ČR nemá právo tento příjem zdanit, jelikož není splněna podmínka § 22 odst. 1 písm. g) ZDP.

Společnost si od p. Uba-buta vyžádala potvrzení o daňovém domicilu, ze kterého vyplývá, že se jedná o daňového rezidenta Bahrajnu. Tento stát nemá s ČR uzavřenou SZDZ, postupuje se podle ustanovení českého ZDP. V § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP je uvedeno, že dividendový příjem je možné zdanit v ČR. Protože není žádné omezení (v podobě SZDZ), aplikuje se daň určená § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP ve výši 15 %.

Společnost tedy vypočítá podíl připadající p. Uba-buta, který činí 403 000 Kč. Z této částky vypočte daň, kterou srazí z dividendového příjmu. Sražená daň činí 60 450 Kč, tato částka bude odvedena příslušnému FÚ. Zbývající částka 342 550 Kč byla odeslána na účet p. Uba-butovi dne 22. září 2011.

Společnost částku, kterou p. Uba-butovi srazila je povinna odvést FÚ. V tomto případě je důležité určit správné datum platby. Schůze valné hromady společnosti GHI byla v květnu 2011. Na základě § 178 ObchZ je nutné vyplatit dividendy do konce 3 měsíce po měsíci, v němž bylo o výplatě dividend rozhodnuto. Podle tohoto ustanovení měly být dividendy vyplaceny do konce měsíce srpna. Společnost tedy k poslednímu dni (i když nebyly vyplaceny dividendy) je povinna srazit daň a tuto odvést FÚ do konce měsíce následujícího po sražení tj. do konce měsíce září. Společnost tedy daň musí odvést do 30. září 2011. Následně je společnost GHI povinna vyplnit formulář „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“ za zdaňovací období 2011 (vzor č. 14) a do 2. května 2012 jej podat na FÚ. (39)

6.2.3 Dividendy vypláceny právnické osobě - rezident státu s uzavřenou SZDZ

Valná hromada společnosti JKL a. s. (rezident ČR) na své schůzi v dubnu 2011 rozhodla, že budou vyplaceny dividendy v úhrnné částce 640 000 Kč. Jedním z vlastníků akcií je společnost ZYX, které byly dividendy poslány na účet dne 21. června 2011. Společnost vlastní:

- a) 15 % akcií,
- b) 8 % akcií.

Společnost JKL před výplatou dividend zažádala společnost ZYX o potvrzení o daňovém domicilu, ze kterého vyplývá, že se jedná o rezidenta USA. S USA je uzavřena SZDZ²⁴, která stanovuje v čl. 10 odst. 2 právo zdanit státu rezidence vyplácející společnosti, tedy ČR. Druhým krokem je nutné zjistit, jestli ČR v ZDP povoluje zdanit tento příjem. V § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP je uveden příjem z podílu na zisku. ČR má tedy právo zdanit sazbou daně ve výši 15 % stanovené v § 36 odst. 1 písm. b) ZDP. Z důvodu existence SZDZ je nutné porovnat maximálně povolené sazby uvedené v SZDZ s vnitrostátní sazbou 15 %. Důležité pro určení výše daně je kolik procent akcií společnost vlastní, proto nyní příklad bude rozdělen na dvě části. (27)

Ad a) V tomto případě společnost ZYX vlastní 15 % akcií, čímž je splněna podmínka čl. 10 odst. 2 písm. a) SZDZ o vlastnictví minimálně 10 % jinou společností z druhého státu. Je tedy možné využít nižší sazbu daně ve výši 5 %, místo 15 % stanovených ZDP. (27)

Společnost JKL, vypočte podíl z celkové vypláčené částky, což činí 96 000 Kč. Následně srazí daň stanovenou SZDZ ve výši 5 %, tj. 4 800 Kč, které odvede místně příslušnému správci daně. Zbývajících 91 200 Kč bylo odesláno 21. června 2011 společnosti ZYX na její bankovní účet. (39)

Ad b) V tomto případě společnost ZYX vlastní 8 % akcií. Není tedy splněna podmínka čl. 10 odst. 2 písm. a) SZDZ o vlastnictví minimálně 10 % a není možné toto ustanovení využít. Je nutné aplikovat základní stanovenou sazbu daně, stanovou v čl. 10 odst. 2 písm. b) SZDZ, která je 15 %, tj. shodně s českým ZDP. (27)

Společnost JKL, vypočte podíl z celkové vypláčené částky, což činí 51 200 Kč, Z této částky srazí daň stanovou SZDZ ve výši 15 % tj. 7 680 Kč, kterou odvede místně příslušnému správci daně. Zbývajících 43 520 Kč bylo odesláno 21. června 2011 na bankovní účet společnosti ZYX. (39)

²⁴ Publikovanou ve Sbírce zákonů pod č. 32/1994 Sb.

Společnost je po vyplacení dividend do měsíce následujícího poslat sraženou daň na účet FÚ tj. do konce měsíce července a v následujícím kalendářním roce vyplnit formulář „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“ za zdaňovací období 2011 (vzor č. 14) a do 2. května 2012 jej podat na FÚ. (39)

6.2.4 Dividendy vypláceny právnické osobě - rezident státu s neuzavřenou SZDZ

Společnost MNO a. s. (rezident ČR) vyplatí na základě rozhodnutí schůze valné hromady z května 2011 dividendy ve výši 900 000 Kč. Společnost WVU je vlastníkem 7,5 % akcií společnosti MNO, která dividendy odeslala dne 13. června 2011.

Společnost MNO si vyžádala potvrzení o daňovém domicilu, ze kterého vyplývá, že společnost WVU je daňovým rezidentem Argentiny. Tento stát nemá s ČR uzavřenou SZDZ, postupuje se tedy podle ustanovení českého ZDP. V § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP je uvedeno, že dividendový příjem je možné zdanit v ČR. Protože není žádné omezení v podobě SZDZ, aplikuje se daň určená § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP ve výši 15 %. (39)

Společnost tedy vypočítá podíl připadající společnosti WVU, který činí 67 500 Kč. Z této částky vypočte daň, kterou srazí z dividendového příjmu. Sražená daň 10 125 Kč, bude odvedena příslušnému FÚ. Zbývající částka ve výši 57 375 Kč byla odeslána na účet společnosti WVU dne 13. června 2011. (39)

Společnost MNO je povinna sraženou daň ve výši 10 125 Kč odvést do konce měsíce července 2011 na účet správce daně s využitím předčísli účtu 7712. Následně je povinna vyplnit formulář „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“ za zdaňovací období 2011 (vzor č. 14) a do 2. května 2012 jej podat na FÚ. (39)

6.3 Vnitrounijní dividendy

Jedná se o dividendy vyplacené v rámci států, které jsou členy EU. Unijní právo je upraveno implementovanou Směrnicí EU do českého ZDP. Pro využití této Směrnice EU je nutné splnit všechny jí stanovené podmínky, v ostatních případech se aplikují uzavřené SZDZ.

6.3.1 Dividendy vyplacené fyzické osobě

Valná hromada společnosti PQR na své schůzi v měsíci červnu 2011 rozhodla, že společnost vyplatí dividendy v souhrnné výši 1 150 000 Kč. Akcionář společnosti pan Höger vlastní 13 % akcií této společnosti. Společnost mu dividendy odeslala na jeho účet 15. září 2011.

Společnost PQR si vyžádala od p. Högera potvrzení o daňovém domicilu, ze kterého vyplývá, že je rezidentem Rakouska. Podmínky Směrnice EU využít nelze, jelikož příjemce je FO. Proto je nutné aplikovat ustanovení SZDZ. V čl. 10 odst. 2 písm. b) je stanoveno, že zdanit může stát rezidence vyplácející společnosti, tj. ČR, ale maximální sazba je 10 %. V § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP stanovuje, že zdanit tento příjem ČR může, protože je splněna podmínka, že vyplácejícím subjektem je rezident ČR. Podle ustanovení o výši srážkové dani v § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP je možné využít 15 % sazbu. Jelikož SZDZ má podmíněnou aplikační přednost, musí být aplikována sazba podle SZDZ, tj. 10 % hrubé částky dividend. (26)

Společnost tedy vypočítá podíl připadající na p. Högera, který činí 149 500 Kč. Z tohoto příjmu následně srazí daň 10 %, což je 14 950 Kč. Zbývajících 134 550 Kč společnost POQ poslala p. Högerovi na jeho bankovní účet dne 15. září 2011.

Společnost PQR je povinna odeslat sraženou daň p. Högera ve výši 14 950 Kč svému místně příslušnému správci daně do konce měsíce následujícího tj. do konce měsíce října 2011. V následujícím roce je společnost povinna vyplnit formulář *„Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických*

osob“ za zdaňovací období 2011 (vzor č. 14) a do 2. května 2012 jej podat na svůj FÚ.
(39)

6.3.2 Dividendy vyplacené právnické osobě nesplňující podmínky Směrnice EU

Společnost nesplňující časový test

Valná hromada společnosti RST a. s. (rezident ČR) rozhodla v květnu 2011 o vyplacení dividend ve výši 600 000 Kč. Společnost NML k rozhodnému dni vlastní 20 % akcií společnosti RST, které koupila v prosinci 2010, následně je v červenci 2011 prodala. Dividendy byly vyplaceny 17. srpna 2011.

Společnost RST si vyžádala potvrzení o daňovém domicilu, ze kterého vyplývá, že společnost NML je rezidentem Rakouska. Základní podmínka pro využití Směrnice EU splněna je, ale není naplněn časový test 12 měsíců a tak Směrnici EU využít nelze. Je nutné aplikovat SZDZ, která stanovuje v čl. 10 odst. 2 písm. b), že zdanit může pouze Rakousko, v případě, že společnost vlastní více než 10 % akcií, což v tomto případě je splněno. ČR nemá právo tento příjem zdanit. Společnost RST vypočítá podíl připadající na rakouskou společnost tj. 120 000 Kč a celou tuto částku odeslala na účet rakouské společnosti. Navíc není v tomto případě povinna vyplnit a podat formulář „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“, protože žádná daň sražena nebyla. (39)

Společnost nesplňující velikost podílu

Valná hromada společnosti UVW a. s. (rezident ČR) rozhodla v květnu 2011, že budou vyplaceny dividendy ve výši 1 325 000 Kč. Společnost EDC vlastní 9 % akcií a to již od roku 2008. Dividendy byly vyplaceny 14. července 2011.

Společnost UVW si vyžádala potvrzení o daňovém domicilu, ve kterém je uvedeno, že společnost EDC je rezidentem Španělska. Podmínka velikosti podílu, která je stanovena Směrnici EU na 10% podíl, splněna není, takže v tomto případě ji využít nelze. Je nutné aplikovat platnou SZDZ, která v čl. 10 odst. 2 stanovuje, že zdanit může stát rezidence vyplácející společnosti, tj. ČR, maximálně ve výši 10 % hrubé částky

dividend. Nyní je nutné zjistit, jestli zdanění povoluje i ČR. V § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP nacházíme příjmy z podílů na zisku a je zřejmé, že zdanit tento příjem v ČR možné je. Podle § 36 odst. 1 písm. b) bod. 1 ZDP můžeme tento příjem zatížit 15 %. Z důvodu, že SZDZ má podmíněnou aplikační přednost, nelze ustanovení ZDP použít. Je nutné aplikovat sazbu daně ve výši 10 %, jak stanovuje SZDZ. (23)

Společnost UVW tedy vypočítá podíl, který z celkové částky připadá na společnost EDC. Jedná se o 9% podíl z částky 1 325 000 Kč, což je 119 250 Kč. Srážková daň ve výši 10 % bude 11 925 Kč. Zbývající, již zdaněná částka 107 325 Kč byla dne 14. července odeslána na účet společnosti EDC.

Společnost UVW je povinna odeslat sraženou daň společnosti EDC ve výši 11 925 Kč svému místně příslušnému správci daně do konce měsíce následujícího po měsíci vyplacení tj. do konce měsíce srpna 2011. V následujícím roce je povinna vyplnit formulář „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“ za zdaňovací období 2011 (vzor č. 14) a do 2. května 2012 jej podat na svůj FÚ. (39)

6.3.3 Dividendy vyplacené právnické osobě splňující podmínky Směrnice EU

Valná hromada společnosti XYZ a. s. (rezident ČR) rozhodla v červnu 2011, že budou vyplaceny dividendy v celkové výši 1 750 000 Kč. Společnost BAZ vlastní 19 % akcií a to od května 2006. Dividendy byly vyplaceny 13. září 2011.

Společnost XYZ si vyžádala potvrzení o daňovém domicilu, ze kterého vyplývá, že společnost BAZ je rezidentem Itálie. Protože jsou splněny podmínky Směrnice EU, které jsou implementovány v § 19 odst. 4 ZDP, je možné ji uplatnit. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 ZDP jsou tyto příjmy od daně osvobozeny. (39)

Společnost tedy vypočítá podíl připadající na společnost BAZ, který činí 332 500 Kč a tento podíl celý, bez sražení daně, odeslala na účet společnosti BAZ dne 13. září 2011. Společnost XYZ v tomto případě není povinna vyplnit a podat formulář „*Vyúčtování*

daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob“, protože žádná daň sražená nebyla. Důkaz, proč daň nebyla sražená, pokud správce daně bude tento přístup rozporovat, je výše uvedené potvrzení o daňovém domicilu společnosti BAZ. (39)

6.4 Postup pro správné vyplacení dividend

Aby společnost mohla správně zdanit vyplácené dividendy, potřebuje znát stát rezidence skutečného příjemce dividend. Tuto informaci se dozví z potvrzení o daňovém domicilu vlastníka akcií (vzor je Přílohou č. 1 této práce). Potom musí tuzemská společnost správně aplikovat příslušné právní normy, tak jak bylo v předchozích částech této kapitoly uvedeno.

Sazbou daně, kterou je možno aplikovat, zatíží společnost hrubou částku dividendy, připadající vlastníkovi akcií. Sraženou daň je společnost povinna odvést svému místně příslušnému FÚ do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, kdy se konala valná hromada, která rozhodla o výplatě dividend. Zdaněné dividendy jsou následně vyplaceny vlastníkovi akcií. Společnost musí následující rok podat „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“, které dokazuje, že sražená daň byla správně vypočtena.

7 Zhodnocení a návrhy

Níže uvedené návrhy a doporučení vycházejí z informací získaných během zpracování této diplomové práce.

Postup při přijímání dividend

Pro to, aby vyplácející společnost mohla správně zdanit dividendy připadající na poplatníka, je vhodné, aby poplatník společnosti dodal potvrzení o daňovém domicilu, ze kterého vyplývá, kterého státu je rezidentem. Tento formulář bude vydán, na žádost poplatníka, od jeho místně příslušného správce daně. Získaný formulář poplatník předá společnosti, která bude na základě valné hromady vyplácet dividendy, aby mohla správně aplikovat mezinárodní právo. V případě, že se jedná o tuzemský vztah, budou dividendy společností zdaněny a čisté dividendy vyplaceny poplatníkovi.

V případě, že se jedná o mezinárodní vyplacení dividend, měl by i poplatník od společnosti vyžadovat doklad, který doloží stát rezidence společnosti, hrubou částku dividendy i částku, která byla společností sražena a odvedena FÚ. Na základě tohoto dokladu poplatník uvede hrubý příjem do svého daňového přiznání a podle možností může daň zaplacenou v zahraničí uplatnit. V tom, zda a kolik uplatní je problém a přitom je nutné být obezřetný.

Pokud se jedná o příjem ze třetích zemí, které s ČR nemají uzavřenou SZDZ, daň zaplacenou v zahraničí započíst nelze a bude celý příjem zdaněn podruhé. V případech kdy se uplatňuje uzavřená SZDZ, daň zaplacenou v zahraničí započíst lze v případě, že smlouva určuje metodu zápočtu. Jestliže smlouva stanovuje metodu vynětí, příjem je z celosvětového základu daně vyjmut. Pro poplatníka je výhodnější vynětí příjmů, zejména v případech, kdy dividendový příjem pochází ze státu s nízkou sazbou daně. Praxe častěji využívá zápočet, kde poplatník musí málo zdaněný příjem „dodanit“ v tuzemském daňovém přiznání do výše 15 %, což je stanoveno i v ČR²⁵. I přesto, že by

²⁵ Příjem nebude zdaněn 15 % podle ZDP, ale rozdílem mezi 15 % a uhrazenou částkou v zahraničí, vyplývající z dokladu, který poplatník dostal od vyplácející společnosti.

tato varianta mohla být považována za dvojí zdanění, není tomu tak, protože daný příjem je zdaněn stejnou částkou, k jaké by se došlo v případě, že by dividenda byla vyplacena tuzemsky²⁶. Poslední variantou je, kdy poplatník, pouze PO, splňuje podmínky Směrnice EU implementované do § 19 odst. 4 ZDP. Potom nejsou při výplatě dividendy zdaněny a ve výsledku hospodaření nejsou započítány (jsou od daně osvobozeny podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP). Podrobněji se této variantě zdanění budu věnovat dále.

Postup při vyplácení dividend

Stejně jako při příjmu dividend je důležité, aby společnost, která dividendy vyplácí, věděla, kterého státu je vlastník akcií rezidentem. Tuto informaci zjistí z potvrzení o daňovém domicilu, které je vhodné si od vlastníka před výplatou dividend obstarat. Pokud se nejedná o vlastníka z tuzemska, je třeba rozhodnout, který mezinárodní právní dokument bude uplatněn. Významná je Směrnice EU, ale pouze pro PO, které splňují podmínky stanovené v § 19 odst. 4 ZDP. Jedná se o držbu 10 % podílu na základním kapitálu po dobu více jak 12 měsíců. Pokud nelze uplatnit Směrnici EU nastupují SZDZ, které omezují právo zdanit příjem a také jeho výši (sazba daně může být nižší, než stanovuje vnitrostátní zákon). Poslední možností jsou státy bez uzavřené SZDZ. Zde společnost vyplácející dividendy aplikuje vnitrostátní právo, stejně jako v případě výplaty rezidentům téhož státu, jako je vyplácející společnost.

Je také důležité říct, že v případě, kdy společnost není registrována na FÚ k dani dle zvláštní sazby, je třeba tuto změnu oznámit do 15 dnů ode dne změny, tj. ode dne konání valné hromady. Tuto povinnost ukládá § 128 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Poté co společnost obdrží od svých akcionářů potvrzení o daňovém domicilu, pověřená osoba podniku nastuduje relevantní ustanovení mezinárodního práva a je možné vypočítat částky, připadající na jednotlivé konkrétní akcionáře. To jsou hrubé částky dividend, které se zatíží srážkovou daní u zdroje podle platných zákonů.

²⁶ Součet daní zaplacených v zahraničí a v ČR je, až na drobné koruny, stejný jako srážková daň, která by byla zaplacena v tuzemsku.

Čisté dividendy jsou potom vypláceny akcionářům, podle dohodnutého postupu valné hromady. Sražená daň je odvedena na účty FÚ, je nutné rozlišovat jestli se jedná o FO či PO. Předčíslí účtu, na který se peníze posílají, se liší. FO mají předčíslí 7720, pro PO je vyhrazeno předčíslí 7712. Společnost má v následujícím kalendářním roce povinnost podat formulář „*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob*“, na kterém uvádí, kolik měla a kolik doopravdy srazila na zvláštní sazbě daně. Lze doporučit, aby přílohu vyúčtování tvořily i všechna podstatná potvrzení o daňovém domicilu dokládající, proč nebyla sražena daň podle platné české legislativy, ale podle mezinárodního práva.

Úprava de lege ferenda vnitrostátního dvojího zdanění dividend

Nejedná se o standardní dvojí zdanění, jak je dvojí zdanění charakterizováno²⁷, ale i tak je dividendový příjem zdaněn 2x i když rozdílnou daní. V ČR je tento příjem poprvé zdaněn jako zisk akciové společnosti přes daň z příjmů PO, podruhé před výplatou dividend zvláštní sazbou daně. Jednoduchý příklad dokládá výši zdanění. Společnost má zisk ve výši 1 000 000 Kč, po odečtení obou daní je čistá dividendy 688 500 Kč, tj. daňové zatížení činí 31,15 %. To je relativně vysoká sazba daně.

Navrhoval bych, aby toto dvojí zdanění bylo v zákoně omezeno způsobem, aby bylo takřka vyloučeno. Omezit zdanění PO nelze, ale nikde také není přikázáno, že společnost zisk rozdělí mezi akcionáře musí. U výplaty dividend ale toto zdanění snížit lze. První možností je osvobodit výplatu dividend od jakékoliv daně podle ZDP. S touto variantou by však nesouhlasili lidé, kteří jsou členy společností s ručením omezeným, komanditní společnosti nebo družstva. Jejich podíly na zisku by byly i nadále daněny podle § 36 odst. 2 ZDP, na rozdíl od dividendového příjmu z akcií. Přitom se jedná takřka o totožný příjem. Druhou, která by potěšila i členy ostatních právních forem podnikání je úprava výše zdanění, tj. snížení sazby srážkové daně. Podle mého názoru rozumná sazba daně, s ohledem na již jednou zdaněný příjem, by byla v rozmezí 1 - 5 %. Celková daňová zátěž by tím klesla z uvedených 31,15 % na 19,81 - 23,05 %. Tato sazba by byla příznivější jak pro akcionáře, tak i pro členy

²⁷ Dvojí zdanění je zdanění příjmu 2x stejnou či totožnou daní.

jiných právních forem. Navíc by byla zachována spravedlnost mezi právními formami podnikání. Na tomto příkladu by daň byla snížena nejméně o 81 000 Kč, což je významná částka. Tuto změnu bych navrhoval i přes to, že v současné době je problém s veřejnými financemi a hledají se jakékoliv způsoby zvýšení příjmů státního rozpočtu.

Z tohoto pohledu velice pozitivně hodnotím ustanovení § 23 odst. 4 písm. a) ZDP, který stanovuje, že příjmy u nichž byla vybrána zvláštní sazba daně podle § 36 ZDP se do základu daně znovu nezahrnují, tj. tento příjem v současné době nepodléhá dalšímu zdanění. To by však nastalo v případě uplatnění první možnosti (osvobození dividend od daně) a tento problém by vyřešen nebyl. Zachování současného stavu podporuje druhá možnost, která srážkovou daň ponechává, i když ve snížené sazbě.

K tomuto návrhu je nutné uvést, že vláda schválila osvobození dividend u FO i PO. Podle schváleného materiálu by osvobození platilo při tuzemské výplatě, vnitroujinní výplatě, kam by byla navíc zahrnuta Švýcarská konfederace, Norsko a Island. V těchto případech by osvobození bylo bez výjimek. Poslední možností osvobození je vyplacení v rámci států s uzavřenou SZDZ, přičemž vyplácející společnost bude podléhat sazbě daně v daném státě ve výši minimálně 12 %. Při ostatních výplatách dividend bude zdanění zachováno. Uplatnit toto osvobození má být možné nejdříve u výplat v roce 2014.

Průtokové dividendy

V případě, kdy poplatník FO vlastní akcie společnosti, která je v řadě vzájemně propojených společností, které nejsou členy EU, je tento příjem zdaněn ještě více. Tato situace je pro poplatníka nevýhodná, záleží na každém státě (jak má nastaveny daňové sazby) a jak moc lze zatížit zisk společnosti nebo vyplacené dividendy.

V tomto směru bych jako řešení viděl uzavření nějaké multilaterální smlouvy založené na principech Směrnice EU, která toto několikeré zdanění zruší a dividendy mezi společnostmi budou vypláceny bez zdanění. Zdanění by proběhlo až při výplatě dividend FO, tj. sice opět dvojitě zdanění, ale proti několikerému zdanění je to krok správným směrem.

Kritéria Směrnice EU

Směrnici EU považuji za pozitivní čin, ale v jejích ustanoveních vidím věc, která je těžko pochopitelná a proto bych navrhoval její úpravu. Pro uplatnění Směrnice EU je v současnosti hlavní podmínkou vlastnictví 10% podílu z celkového základního kapitálu. Tato hranice je podle mne příliš nízká. Může nastat situace, kdy každá ze čtyř společností vlastní 20 % shodné společnosti. Při naplnění i ostatních ustanovení, bude mít daná společnost čtyři matky. A podle Směrnice EU nemusí dividendy vyplacené těmto čtyřem společnostem vůbec danit a pošle nezdaněné částky každé z nich.

Ustanovení o minimálním podílu nekoresponduje ani s již uzavřenými SZDZ. Když je v SZDZ ustanovení o snížené dani, tak s 25 % podílem základního kapitálu společnosti. Tato hranice by byla rozumná i v případě Směrnice EU. Pořád reálně hrozí, že hranici 10 % stanovenou Směrnici EU splní více společností, ale toto riziko je podstatně eliminováno. Zde je potřeba zmínit, že tento návrh nekoresponduje se současným trendem, který spočívá v zajištění základních svobod jednotného vnitřního trhu EU, mezi které patří svoboda pohybu kapitálu.

8 Závěr

Jak bylo v práci zmíněno, při výplatě dividend je nejdůležitější znát stát rezidence akcionáře společnosti. Na uvedených modelových příkladech je vidět, že zdanění dividend za existence mezinárodního prvku může být výhodnější než zdanění vnitrostátní podle státu zdroje. Důvodem této skutečnosti jsou uzavřené SZDZ mezi ČR a hospodářsky významnými státy. Aktuálně je uzavřeno 78 smluv, ale jejich počet každým rokem roste. Druhým faktorem je do ZDP implementovaná Směrnice EU, která však platí jen pro omezené množství států, pouze pro PO a jen při splnění určitých podmínek. I přes to významným podílem snižují výslednou míru zdanění v případě, že společnosti jsou majetkově provázány na několika úrovních.

Pokud by měl být zhodnocen význam obou dokumentů (SZDZ a Směrnice EU) tak plní svůj účel, tj. zamezují a omezují dvojí (či vícere) zdanění. Lze jim přisuzovat významný podíl při rozšiřujícím se množství nadnárodních společností v kterékoliv oblasti. To bylo dříve, kvůli daňové zátěži takřka nemyslitelné a společnosti podnikaly ve většině případů pouze na území jednoho státu.

Jestliže by měla být posouzena situace, kam by zdaňování dividend včetně práva v této oblasti mělo směřovat, tak bych navrhoval rozšíření Směrnice EU i na FO, které jsou takto znevýhodněny a jejich příjem, na rozdíl od PO, zdaněn je. Víím, že by s tím některé státy nesouhlasily zejména z důvodu poklesu příjmů do státních rozpočtů, které jsou už dnes velmi napjaté. Tento krok by prospěl rozšíření zahraničních investic FO. Významným krokem by však byl pokles administrativní náročnosti při vyplácení dividend, kdy je nutné u FO zjistit podle potvrzení o daňovém domicilu, stát rezidence a následně aplikovat konkrétní SZDZ. Pro rezidenty států EU by platila shodná pravidla a odpadl by problém, kdy peníze jsou zasílány do jednoho státu, ale společnost musí aplikovat rozdílné smlouvy. To je nejen složité, ale i nelogické.

Významný posun by mohl nastat i u vnitrostátního zdanění dividend, kdy je příjem akcionáře zdaněn minimálně dvakrát. Vnitrostátní dvojí zdanění bych ponechal, ale prosazoval bych jeho omezení na symbolickou hodnotu snížením srážkové daně tohoto typu příjmu. Současná vysoká míra zdanění je pro akcionáře demotivující - skoro třetina příjmu je odvedena daní do státního rozpočtu. Víím, že snižování daní není v současné době v ČR v plánu, ale taková úprava by zatraktivnila investování lidí do společností, které by mohly získat kapitál na své aktivity, ať ty současné nebo v budoucnu plánované.

9 Seznam použité literatury

- (1) BUNEŠOVÁ, Marie, VANĚČEK Drahoš. *Technika zpracování bakalářských a diplomových prací* [online]. 2008, [cit. 2011-11-09]. Dostupný na WWW: <http://www.ef.jcu.cz/education/ke_stazeni/technika_zprac_bp_a_dp/at_download/file>.
- (2) Česká televize. *TOP 10 daňových rájů světa podle magazínu Forbes* [online]. 2011, [cit. 2011-12-17]. Dostupný na WWW: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/95430-top-10-danovych-raju-sveta-podle-magazinu-forbes/>>.
- (3) EVROPSKÁ KOMISE. *Zdanění dividend: Komise formálně vyzývá Českou republiku a Itálii, aby ukončily diskriminační zdanění zahraničních penzijních fondů* [online]. 2008, [cit. 2011-11-25]. Dostupný na WWW: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/1022>>.
- (4) *Finanční zpravodaj*. Č. 1/2001 Praha : SEVT, 2001. ISSN 0322-9653.
- (5) GAZDA, Jan. *Dividendová politika v České republice*. 1.vyd. Praha : HZ, 2002. 151 s. ISBN 80-860-0939-4.
- (6) JÍLEK, Josef. *Akciové trhy a investování*. 1. vyd. Praha : Grada, 2009. 656 s. Finance (Grada). ISBN 978-802-4729-633.
- (7) JINDŘICHOVSKÁ, Irena. *Podnikové finance*. Vyd. 1. Praha : Management Press, 2001. 316 s. ISBN 80-726-1025-2.
- (8) LegalPartners.cz. *Evropské právo* [online]. 2011, [cit. 2011-12-16]. Dostupný na WWW: <http://www.legalpartners.cz/index.php?p=2_13>.

- (9) *Lisabonská smlouva : konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie*. 2., přeprac. a dopl. vyd. Editor Jana Francová. Praha : Úřad vlády České republiky, Odbor informování o evropských záležitostech, 2009. 539 s. ISBN 978-80-7440-017-9.
- (10) MAREK, Petr. *Rozdělování hospodářského výsledku a dividendová politika*. 1.vyd. Praha : Ekopress, 2000. 215 s. ISBN 80-861-1928-9.
- (11) Ministerstvo financí ČR. *Přehled smluv* [online]. 2012 [cit. 2012-03-28]. Dostupný na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html>.
- (12) Ministerstvo zahraničních věcí ČR. *Finanční a daňový sektor Bělorusko*. [online]. 2012 [cit. 2012-02-29]. - Dostupný na WWW: <http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/belorusko/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html>.
- (13) Ministerstvo zahraničních věcí ČR. *Finanční a daňový sektor Čína*. [online]. 2011 [cit. 2011-11-25]. - Dostupný na WWW: <http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/asia/cina/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html>.
- (14) Ministerstvo zahraničních věcí ČR. *Finanční a daňový sektor Finsko*. [online]. 2012 [cit. 2012-02-29]. - Dostupný na WWW: <http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/finsko/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html>.
- (15) Ministerstvo zahraničních věcí ČR. *Finanční a daňový sektor Kamerun*. [online]. 2012 [cit. 2012-02-29]. - Dostupný na WWW: <http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/afrika/kamerun/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html>.

- (16) Ministerstvo zahraničních věcí ČR. *Finanční a daňový sektor Kypr*. [online]. 2011 [cit. 2011-11-25]. - Dostupný na WWW: <http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/kypr/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html>.
- (17) Ministerstvo zahraničních věcí ČR. *Finanční a daňový sektor Španělsko*. [online]. 2011 [cit. 2011-11-25]. - Dostupný na WWW: <http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/spanelsko/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html>.
- (18) MUSÍLEK, Petr. *Trhy cenných papírů*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha : Ekopress, 2011. 520 s. ISBN 978-808-6929-705.
- (19) NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 2236/2004.
- (20) REJNUŠ, Oldřich. *Finanční trhy*. Vyd. 1. Ostrava : Key Publishing, 2008. 559 s. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-808-7071-878.
- (21) Rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2011 čj. 2 Afs 86/2010 - 141.
- (22) Směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.
- (23) Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Španělskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. 10. prosince 1981
- (24) Smlouva mezi Českou republikou a Finskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. 2. prosince 1994
- (25) Smlouva mezi Českou republikou a Kyprskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. 26. listopadu 2009

- (26) Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku. 8. června 2006
- (27) Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku. 16. září 1993
- (28) Smlouva mezi Českou republikou a Tureckou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. 12. listopadu 1999
- (29) Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Běloruské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. 14. října 1996
- (30) Smlouva mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Čínské lidové republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. 7. března 1988
- (31) SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha : ASPI, 2008. 328 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3573-546.
- (32) SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE. *Prezentace členů soudního dvora* [online]. 2011, [cit. 2011-12-15]. Dostupný na WWW: <http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7026/>.
- (33) SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE. *Složení senátů soudního dvora* [online]. 2011, [cit. 2011-12-15]. Dostupný na WWW: <http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7029/>.

- (34) SRN. Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 20 des Gesetzes vom 20. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2854) geändert worden ist. In: Berlin: Bundestag, 1934. Dostupný na WWW: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/estg/gesamt.pdf>>.
- (35) TÝČ, Vladimír. *Úvod do mezinárodního a evropského práva*. 2., aktualiz. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2010. 99 s. ISBN 978-802-1051-638.
- (36) VLÁDA ČR. *Judikatura ESD* [online]. 2011, [cit. 2011-12-15]. Dostupný na WWW: <<http://www.euroskop.cz/106/sekce/judikatura-esd>>.
- (37) Výbor OECD pro fiskální záležitosti. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze*. 1. vyd. [s.431.] : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
- (38) Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- (39) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- (40) Zákon č. 595/2003 Z.z.o dani z příjmů v znení neskorších predpisov.

10 Použité zkratky

Zkratka	Celé označení
CNY	Čínský juan
BYR	Běloruský rubl
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
EHS	Evropské hospodářské společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
FÚ	Finanční úřad
GBP	Anglická libra
Kč	Korun českých
ObchZ	Obchodní zákoník
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
Směrnice EU	Směrnice č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států
SRN	Spolková republika Německo
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
USA	Spojené státy americké
XAF	Středoafriický CFA frank
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
€	Euro

11 Seznam obrázků a tabulek

Obrázek 1: Průtokové dividendy	26
Tabulka 1: Danění průtokových dividend	27
Tabulka 2: Srovnání zdaňovacích období 2004 a 2005	38
Tabulka 3: Původní a současný stav implementované Směrnice EU	38
Tabulka 4: Potřebný minimální podíl	39
Tabulka 5: Časový test.....	40
Tabulka 6: Typ daňové úlevy	40
Tabulka 7: Daňově neuznatelné náklady	41
Tabulka 8: Výpočet daňové povinnosti p. Yuanga.....	52
Tabulka 9: Výpočet daňové povinnosti pí Sladké	54
Tabulka 10: Daňová povinnost z příjmů v ČR	55
Tabulka 11: Samostatný základ daně - § 20b	56
Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti p. Omáčky	57
Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti PO	59
Tabulka 14: Výpočet samostatného základu daně PO dle § 20b ZDP	59
Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti PO	60
Tabulka 16: Výpočet zdanění dividend	61

12 Přílohy

Příloha č. 1

Potvrzení o daňovém domicilu

Příloha č. 2

Daňové přiznání k dani z příjmů FO p. Yuanga

Příloha č. 3

Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických nebo právnických osob společnosti ABC, a. s. za p. Králíka

Příloha č. 4

Potvrzení o sražení daně

Příloha č. 1

Podepsaný finanční úřad v České republice
The undersigned Tax authority in the Czech Republic
Das nachstehende Finanzamt in der Tschechischen Republik

Číslo jednací:
Reference number:
Aktennummer:

POTVRZENÍ O DAŇOVÉM DOMICILU Certification of the tax-payer's residence Bestätigung über den steuerlichen Wohnsitz

k datu
on the date
zu dem Datum

nebo za období
or for period
oder für den Zeitraum

potvrzuje, že daňový poplatník - jméno / název
confirms that the tax-payer - name / firm
bestätigt, dass der Steuerpflichtige - Name / Firma

adresa
address
Adresse

je rezidentem v České republice ve smyslu článku
is a resident in the Czech Republic in the sense of the Art.
ist der Resident in der Tschechischen Republik im Sinne des Art.

¹⁾ Smlouvy mezi
of the Convention
des Abkommens

Českou republikou a
between the Czech Republic and
zwischen der Tschechischen Republik und

²⁾ o zamezení dvojího
on the Avoidance of double
zur Vermeidung der

zdanění č.
taxation Nr.
Doppelbesteuerung Nr.

Sb. podepsané dne³⁾
Col. signed on
Samm. unterschrieben am

Sb. m. s. podepsané dne³⁾
Col. of Int. Conventions signed on
Samm. der int. Abkommen unterschrieben am

V
In

dne
on / am

20



Otisk úředního razítka
Seal / Stempel

Podpis
Signature / Unterschrift

¹⁾ Vyplní se označení článku Daňový domicil, respektive Resident ve smyslu příslušné smlouvy

²⁾ Vyplní se příslušný stát

³⁾ pole varianty, která není aktuální se vyplní znaky X.X

Příloha č. 2

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Ostrava I

01 Daňové identifikační číslo

C Z

02 Rodné číslo

621012 / 1365

Otisk podacího razítka finančního úřadu

03 DAP¹⁾

řádné

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného
DAP zjištěny dne04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

Datum 25.3.2012

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování,
která byla podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty¹⁾ano ne 05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾ano ne

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon")

za zdaňovací období (kalendářní rok) 2011 nebo jeho část²⁾ od do
dále jen "DAP"

1. ODDÍL - Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Yuang	07 Rodné příjmení Yuang	08 Jméno(-a) Fipo
09 Titul	10 Státní příslušnost ČR	11 Číslo pasu

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec Ostrava	13 Ulice / část obce Bohumínská	14 Číslo popisné / orientační 57
15 PSČ 710 00	16 Telefon / mobilní telefon	17 Fax / e-mail
18 Stát ČR		

Adresa místa pobytu k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměřuje

Řádky 19 až 22 vyplňte pouze v případě, že adresa k poslednímu dni kalendářního roku, za který se DAP podává, je rozdílná od adresy v den podání DAP.

19 Obec	20 Ulice / část obce	21 Číslo popisné / orientační	22 PSČ
---------	----------------------	-------------------------------	--------

Adresa místa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval

Řádky 23 až 28 vyplňte pouze v případě, že nemáte bydliště (trvalý pobyt) na území České republiky.

23 Obec	24 Ulice / část obce	25 Číslo popisné / orientační
26 PSČ	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail

29 Kód státu - vyplní jen daňový nerezident

29a Výše celosvětových příjmů

364 237 Kč

30 Spojení se zahraničními osobami¹⁾ano ne

2. ODDÍL - Dílčí základ daně, základ daně, ztráta

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů		
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 13 zákona		
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 14 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 - ř. 33)		
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 13 zákona		

2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)		
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 - úhrn vyloučených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)		
37 Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	320000	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona	44237	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)		
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)		
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).	364237	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí (ř. 41 - úhrn vyloučených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	364237	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	364237	
43 (neobsazeno)		
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 - ř. 44)	364237	

3. ODDÍL - Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem

Částka podle § 15	Počet měsíců	Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota daru/darů)		
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)		
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění)		
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		
53 Další částky		
54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 53)		
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 - ř. 54)	364237	
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	364200	
57 Daň podle § 16 zákona	54630	

4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	50207	
59 (neobsazeno)		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58)	50207	
61 Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka mínus		

5. ODDÍL - Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

62 Slevy celkem podle § 35 odst. 1 zákona		
63 Sleva podle § 35a nebo § 35b zákona		

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželky (manžela)	Rodné číslo
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců
64 písm. a) zákona (na poplatníka)	24 840
65a) písm. b) zákona (na manželku/manžela)	
65b) písm. b) zákona (na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)	
66 písm. c) zákona (na poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)	
67 písm. d) zákona (na poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)	
68 písm. e) zákona (na držitele průkazu ZTP/P)	
69 písm. f) zákona (studium)	
70 Úhm slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69)	24 840
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 - ř. 70)	25 367

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH V DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno(-a) 1	Rodné číslo 2	Počet měsíců 3	Počet měsíců se ZTP/P 4
1	Markéta Young	005212/2145	12	0
2				
3				
4				
	Celkem		12	0
72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	11 604		
73	Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	11 604		
74	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 - ř. 73)	13 763		
75	Daňový bonus (ř. 72 - ř. 73)			
76	Úhm vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)			
77	Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 - ř. 76)			

6. ODDÍL - Dodatečné DAP

78	Poslední známá daň		
79	Zjištěná daň podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 74)		
80	Rozdíl řádků (ř. 79 - ř. 78) : zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (-) částka daně se snižuje		
81	Poslední známá daň - daňová ztráta podle § 5 zákona		
82	Zjištěná ztráta podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 61)		
83	Rozdíl řádků (ř. 82 - ř. 81) : zvýšení (+) - daňová ztráta se zvyšuje, snížení (-) daňová ztráta se snižuje		

7. ODDÍL - Placení daně

84	Úhm sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (po slevách na dani)		
85	Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem		
86	Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona		
87	Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy)		
87a	Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona		
88	Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
89	Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona		
90	Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 4 zákona		
91	Zbývá doplatit (ř. 74 - ř. 77 - ř. 84 - ř. 85 - ř. 86 - ř. 87 - ř. 87a - ř. 88 - ř. 89 - ř. 90) : (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více	13 763	

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)“	1
Příloha č. 2 - „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	
Příloha č. 3 - „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona)“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	1
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	
"Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění" za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	
Doklad o poskytnutém daru	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění	
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Další přílohy výše neuvedené	
Počet listů příloh celkem	2

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘÍZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o zástupci:	Kód zástupce: <input style="width: 30px; height: 20px;" type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby <input style="width: 95%; height: 20px;" type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby <input style="width: 95%; height: 20px;" type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě <input style="width: 95%; height: 20px;" type="text"/>	

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu	
Datum <input style="width: 80%; height: 20px;" type="text" value="25.3.2012"/>	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu <input style="width: 80%; height: 30px;" type="text"/>
Otisk razítka	

*) Označte křížkem odpovídající variantu

2) Udat vyplňte, pouze máte-li kód rozlišení typu DAP v případech uvedených v § 38gb zákona a dále v případech uvedených v § 239 a § 244 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů.

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:

přeplatku na dani z příjmů fyzických osob _____ Kč.

Přeplatek zašlete na adresu: _____

nebo vraťte na účet vedený u _____ č. _____

kód banky _____ specifický symbol _____

Vlastník účtu _____ měna, ve které je účet veden _____

V _____ dne _____ Podpis poplatníka (zástupce)

PŘÍLOHA č. 1

Rodné číslo:

621012

/

1365

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2010 - 25 5405 MFin 5405 vzor č. 18 (dále jen "DAP")

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazateli ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Vedu daňovou evidenci ¹⁾		Vedu účetnictví ¹⁾		Uplatňuji výdaje procentem z příjmů ¹⁾	X
-------------------------------------	--	-------------------------------	--	---	---

	poplatník	finanční úřad
101 Příjmy podle § 7 zákona	800 000	
102 Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	480 000	
103 (neobsazeno)		
104 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 - ř. 102) nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	320 000	
105 Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující - uveďte úhm částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)		
106 Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující - uveďte úhm částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)		
107 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona		
108 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona		
109 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona		
110 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona		
111 (neobsazeno)		
112 Váš podíl jako společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem mínus (-)		
113 Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 - ř. 106 - ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 - ř. 110 - ř. 111 + ř. 112)	320 000	

2. Doplnující údaje (§ 7 zákona)

A. Údaje o obratu a odpisech

Roční úhrn čistého obratu

Uplatněné odpisy celkem

Z toho odpisy nemovitostí

B. Druh činnosti²⁾

Název hlavní (převažující) činnosti

Sazba výdajů

% z příjmů

Příjmy

Výdaje

CZ - NACE

Maloobchod	60	800000	480000	472
------------	----	--------	--------	-----

Název dalších činností

Celkem	60	800000	480000	

C. Údaje o podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

Datum zahájení činnosti Datum přerušení činnosti Datum ukončení činnosti Datum obnovení činnosti Počet měsíců činnosti

--	--	--	--	--

D. Tabulka pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b zákona

Vyplňte pouze v případě, vedete-li daňovou evidenci podle § 7b zákona. Údaje, prosím, vyplňte v celých Kč.

	Na začátku zdaňovacího období	Na konci zdaňovacího období
1. Hmotný majetek		
2. Peněžní prostředky v hotovosti*)		
3. Peněžní prostředky na bankovních účtech*)		
4. Zásoby		
5. Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a půjček		
6. Ostatní majetek*)		
7. Závazky včetně přijatých úvěrů a půjček		
8. Rezervy		

9. Mzdy	
---------	--

*) označené údaje jsou nepovinné

E. Úpravy podle § 5, § 23 zákona ²⁾

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

F. Údaje o účastnících sdružení ²⁾

Jste-li účastník sdružení, které není právnickou osobou, vyplňte údaje o ostatních členech sdružení

	Jména	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech v %	Podíl na výdajích v %
1.					
2.					
3.					

G. Údaje o spolupracující osobě ²⁾

Jste-li osoba, která rozděluje příjmy a výdaje podle § 13 zákona, uveďte údaje o spolupracující osobě

	Jména	Příjmení	DIČ (RČ)	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				
2.				

H. Údaje o osobě, která rozděluje příjmy a výdaje

Jste-li spolupracující osoba podle § 13 zákona, uveďte údaje o osobě, která na Vás rozdělila příjmy a výdaje

	Jména	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				

I. Údaje o veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti ²⁾

Daňové identifikační číslo veřejné obchodní společnosti, kde jste společníkem, nebo komanditní společnosti, kde jste komplementářem, a výše Vašeho podílu v procentech

	DIČ	%
--	-----	---

1) Z předtištěných možností v rámečku vyberte odpovídající variantu a označte křížkem

2) Údaje, pro které nedostačuje vyhrazené místo, uveďte na volný list a přiložte k tiskopisu

PŘÍLOHA č. 3

Rodné číslo:

621012

/

1365

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2010 - 25 5405 MFin 5405 vzor č. 18 (dále jen "DAP")

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazateli ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřípustné.

Výpočet daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (§ 38f zákona)

Příjmy ze zdrojů v zahraničí - metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí

Podle §38f odst. 8 zákona se metoda prostého zápočtu provádí za každý stát samostatně. Proto v případě, že Vám plynou příjmy z více států, použijte k výpočtu za každý další stát Samostatný list Přílohy č. 3 zveřejněný na webové adrese <http://cfs.mfcr.cz>.

Kód státu

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
321 Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	44 237	
322 Výdaje	0	
323 Daň zaplacená v zahraničí	4 423	
324 Koefficient zápočtu (ř. 321 - ř. 322) děleno ř. 42 výsledek vynásobte stem	12,15	
325 Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat (ř. 57 násobeno ř. 324, děleno stem)	6 634,88	
326 Daň uznaná k zápočtu (ř. 323 maximálně však do výše ř. 325)	4 423,00	
327 Rozdíl řádků (ř. 323 - ř. 326)	-	
328 Daň uznaná k zápočtu (úhm řádků 326 i ze samostatných listů)	4 423	
329 Daň neuznaná k zápočtu (úhm řádků 327 i ze samostatných listů)		
330 Rozdíl řádků (ř. 57 - ř. 328)	50 207,00	

Příloha č. 3

Při vyplnění tiskopisu postupujte, prosím, podle pokynů.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Turnov

01 Daňové identifikační číslo plátce

otisk podacího razítka finančního úřadu

VYÚČTOVÁNÍ DANĚ

01a Vyúčtování

řádné

opravné

dodatečné

vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně
z příjmů fyzických*) právnických*) osob
za zdaňovací období / za část zdaňovacího období*)

od 01 01 2011

do 31 12 2011

01b Důvody pro podání
dodatečného Vyúčtování
zjištěny dne

01c Kód rozlišení Vyúčtování

01d Datum

I. oddíl - údaje o plátcích daně

02 Fyzická osoba:

příjmení

jméno(-a)

titul

03 Právnická osoba:

název právnické osoby

ABC, a. s.

04 Fyzická i právnická osoba

adresa místa pobytu nebo sídlo

Svijany 48

05 Lhůta pro podání daňového přiznání v průběhu zdaňovacího období

06 Čísla bankovních účtů, na které byly v období, za které předkládáte Vyúčtování, odváděny částky sražené daně

předčíslí bankovního účtu	číslo bankovního účtu	kód banky

ČÁST I.

Č.ř.	Měsíc	Na dani v průběhu měsíce		Částka ze sloupce 1, která má být odvedena ve lhůtě podle § 38d odst. 3 věty druhé zákona	Dodatečně odvedná daň za období 2008 a 2009	Částka vráceného přeplatku za období 2008 a 2009 podle § 38 odst. 8 zákona			
		mělo být sraženo podle §38d odstavců 1,2 a 8 zákona ¹⁾	bylo sraženo						
		sloupec 1	sloupec 2				sloupec 3	sloupec 4	sloupec 5
		částka v Kč	částka v Kč				částka v Kč	částka v Kč	částka v Kč
1	leden	0	0	0	0	0			
2	únor	0	0	0	0	0			
3	březen	0	0	0	0	0			
4	duben	0	0	0	0	0			
5	květen	0	0	0	0	0			
6	červen	22 500	22 500	0	0	0			
7	červenec	0	0	22 500	0	0			
8	srpen	0	0	0	0	0			
9	září	0	0	0	0	0			
10	říjen	0	0	0	0	0			
11	listopad	0	0	0	0	0			
12	prosinec	0	0	0	0	0			
13	ÚHRN	22 500	22 500	22 500	0	0			

¹⁾ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon")

^{**)} nepovinný údaj.

Částka odvedené daně, k níž se váže dodatečně podepsané prohlášení podle § 38k zákona	Rozhodnutí		Částky upravující sraženou daň (sl. 5 - sl. 4)	Vyúčtovaná částka (sl. 1 - sl. 7)	Dodatečné Vyúčtování	Na dani bylo odvedeno celkem					
	sloupec 6	sloupec 7					sloupec 8	sloupec 8a	sloupec 9	sloupec 10	
	částka v Kč	č.j.					částka v Kč ^{*)}	částka v Kč	částka v Kč	částka v Kč	částka v Kč
0		0	0	0	0	0					
0		0	0	0	0	0					
0		0	0	0	0	0					
0		0	0	0	0	0					
0		0	0	0	0	0					
0		0	0	22 500	0	0					
0		0	0	0	0	22 500					
0		0	0	0	0	0					
0		0	0	0	0	0					
0		0	0	0	0	0					
0		0	0	0	0	0					
0		0	0	22 500	0	22 500					

Část II.

		Vyplní plátce daně v Kč	Vyplní finanční úřad v Kč
1.	Na dani mělo být sraženo (sl. 1 ř. 13 v části I.)	22 500	
2.	Úhm částek upravujících sraženou daň (sl. 8 ř. 13 části I.)		
3.	Rekapitulace (ř. 1 - ř. 2)	22 500	
4.	Na dani bylo odvedeno (sl. 10 ř. 13 části I.)	22 500	
5.	ř. 4 - ř. 3 + zaplaceno více, - zbývá zaplatit	0	

Počet příloh

Povinnou přílohou tohoto tiskopisu pro plátce, který v tomto zdaňovacím období (části zdaňovacího období) provedl podle § 38d odst. 8 zákona opravy sražení, je "Příloha k Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob."

Vyúčtování sestavil

telefon

e-mail

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO VYÚČTOVÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci :	Kód zástupce :
	<input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	
<input type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	
<input type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	
<input type="text"/>	
<input type="text"/>	

Daňový subjekt/ osoba oprávněná k podpisu		
Datum	Otisk razítka	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
<input type="text" value="25.4.2012"/>		<input type="text"/>

POTVRZENÍ O SRAŽENÍ DANĚ

Certification of Withholding Tax

Bestätigung über den Steuerabzug

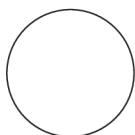
daň z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Income Tax under the Act on Income Taxes No. 586/1992 Coll. in the wording of later amendments
Einkommensteuer nach dem Gesetz Nr. 586/1992 Samm. in der Fassung der späteren Änderungen

POPLATNÍK DANĚ / TAX-PAYER / STEUERPFLICHTIGER			
01 Jméno – název Name – Firm / Name – Firma			
02 Adresa Address / Adresse			
03 Zdanitelný příjem v zahraniční měně Taxable income in foreign currency Steuerbares Einkommen in Auslandswährung	03a Měna Currency Währung	03b Kurz Rate Kurs	
03c Zdanitelný příjem Taxable income Steuerbares Einkommen	03d Druh příjmu Type of income Einkunftsart	03e Kód rozlišení příjmu Codes of types of income Einkunftsauflösung-Kode	
04 Základ daně Tax base Besteuerungsgrundlage	Kč CZK CZK	04a Povinné pojistné Compulsory insurance Pflichtversicherung	Kč CZK CZK

PLÁTCE DANĚ / WITHHOLDING AGENT / STEUERZAHLER VERPFLICHTETE	
05 Jméno – název Name – Firm / Name – Firma	
06 Adresa Address / Adresse	
07 Na daň sraženo Amount of tax withheld Summe der abgezogenen Steuer	Kč CZK CZK
08 Datum zaplacení daně na účet finančního úřadu Date of tax payment to the Tax authority Zahlungstag von Steuern auf das Konto des Finanzamtes	

V dne 20
In on / am



Otisk úředního razítka
Seal / Stempel



Podpis
Signature / Unterschrift

Vysvětlivky/Explanations:

- 03 Hrubý příjem v cizí měně, tj. částka v cizí měně před zdaněním
Gross income in foreign currency, i.e. amount in foreign currency pre-tax
Bruttoeinkommen in Auslandswährung, d.h. Betrag in Auslandswährung vor Besteuerung
- 03a Kód měny
Currency code
Währungskode
- 03b § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (kurz pro přepočítání cizí měny na Kč)
§ 38 of the Act on Income Taxes No.: 586/1992 Coll. in the wording of later amendments Exchange rate for CZK (§ 38 Income Tax Act)
Umrechnungskurs in CZK (§ 38 des Einkommensteuergesetzes)
- 03c Hrubý příjem v Kč
Gross income in CZK
Bruttoeinkommen in CZK
- 03d Zdroj příjmu poplatníka – specifikace dle § 22 zákona o daních z příjmů, popřípadě slovní charakteristika
Source of the income of the tax subject – specification according to § 22 of the Income Tax Act, eventually some free text specification
Einnahmsquelle des Steuerpflichtigen – Spezifikation gemäss § 22 des Einkommensteuergesetzes, bzw. Wortcharakteristik
- 03e **Příslušný kód z následujícího výčtu:**
10 – podíly na zisku (dividendy...)
11 – úroky
12 – licenční poplatky
13 – kapitálové příjmy
16 – odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob
17 – příjmy sportovců a umělců
21 – ostatní příjmy
The appropriate income code from the following list:
10 – Dividends
11 – Interests
12 – Royalties
13 – Capital gains
16 – Directors' fees
17 – Income derived from activities of an artist or sportsman
21 – Other Income
Der entsprechende Kode:
10 – Dividenden
11 – Zinsen
12 – Lizenzgebühren
13 – Kapitaleinkünfte
16 – Bezug des Statutarorganmitglieds
17 – Sportler und Künstler
21 – sonstige Einnahmen
- 04 **Základ daně pro výpočet srážkové daně.**
Podle zákona o daních z příjmů se základ daně u příjmů podléhajících režimu daně z příjmu ze závislé činnosti zvyšuje pro účely výpočtu daně o povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance. V ostatních případech je základ daně roven hrubému příjmu (řádek 03c).
Tax base for calculation of withholding tax.
According to the Income Tax Act the tax base pursuant to the regime of incomes from dependent activity (employment) is for the purposes of tax calculation increased by the compulsory insurance paid by the employer on behalf of the employee. In other cases the tax base is equal to the gross income (row 03c).
Besteuerungsgrundlage für die Kalkulation der Abzugsteuer.
Die Besteuerungsgrundlage im Sinne des Einkommensteuergesetzes bei den Einkommen in der Regime der abhängigen Arbeitstätigkeit wird für die Steuerberechnung um die mit dem Arbeitgeber für den Arbeitnehmer bezahlte Pflichtversicherung erhöht. In anderen Fällen die Besteuerungsgrundlage ist gleich dem Bruttoeinkommen (Zeile 03c).
- 04a **Povinné pojistné dle § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů;** vyplňuje se pouze v případě příjmu, u něhož se základ daně zvyšuje o „povinné pojistné“ – (viz § 6 odst. 13, 15 zákona o daních z příjmů)
Compulsory insurance pursuant to § 6, subsection 13 of the Income Tax Act; this information should be given only in cases regarding incomes that have to be increased by compulsory insurance for the purposes of calculation of the tax base (§ 6 subsection 13, 15 of the Income Tax Act)
Pflichtversicherung im Sinne § 6 Absatz 13 des Einkommensteuergesetzes; diese Information füllt man nur aus, wenn die Besteuerungsgrundlage des Einkommens um die Pflichtversicherung erhöht wird (§ 6 Absätze 13, 15 des Einkommensteuergesetzes)
- 08 § 38d odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
V případě, že je údajů několik, rozklad plateb a jednotlivá data (součet musí být roven celkové částce).
§ 38d, subsection 3 of the Act on Income Taxes No.: 586/1992 Coll. in the wording of later amendments
In case of more individual data, state the individual payments and relevant data (the total amount has to be equal to the whole sum).
§ 38d Abstand 3 des Einkommensteuergesetzes Nr. 586/1992 des GBl.
Im Falle von vielen Angaben – Abteilen der Bezahlung und relevante Daten (die Gesamtzahl ist gleich wie die Gesamtsumme).