

Dopad aplikace metod pro zamezení dvojího zdanění na daňovou efektivní míru

Bakalářská práce

**Vedoucí práce:
Ing. Kateřina Krchnivá, Ph.D.**

Tomáš Brávek

Brno 2017

Poděkování

Chtěl bych poděkovat vedoucí práce Ing. Kateřině Krchnivé, Ph.D. za ochotu, rady, trpělivost a čas strávený při konzultacích.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Dopad aplikace metod pro zamezení dvojího zdanění na daňovou efektivní míru**

vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne _____

Abstract

Bachelor Thesis analyzes the impact of the application of methods for avoiding double taxation on effective tax rate. The first part of the thesis focuses on the Czech tax system, laws and regulations related to the matter. Further on is discussed the OECD model treaty and various methods for avoiding double taxation. In the practical part of this thesis are shown applications of various methods on a model example. The whole issue is evaluated at the end and conclusions are drawn.

Keywords

Tax, tax resident, contract on the elimination of double taxation; personal income tax, methods of elimination of double taxation

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá analýzou dopadu aplikace metod pro zamezení dvojího zdanění na daňovou efektivní sazbu. První část práce se zabývá českým daňovým systémem, právními normami týkající se dané oblasti. Dále je rozebrána modelová smlouva OECD a jsou popsány jednotlivé metody pro zamezení dvojího zdanění. V praktické části jsou na modelovém příkladu ukázány aplikace jednotlivých metod pro zamezení dvojího zdanění. Celá problematika je na konci vyhodnocena a jsou vyvozeny závěry.

Klíčová slova

Daň, daňový rezident, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, daň z příjmu fyzických osob, metody zamezení dvojímu zdanění

Obsah

1	Úvod a cíl práce	11
1.1	Úvod.....	11
1.2	Cíl práce.....	11
2	Metodika	12
3	Teoretická část	13
3.1	Daňový systém	13
3.2	Definice daně.....	14
3.3	Stanovení základu daně	16
3.3.1	Základ daně z příjmů fyzických osob.....	16
3.3.2	Stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Německu.....	17
3.4	Mezinárodní dvojí zdanění	18
3.4.1	Vznik dvojího zdanění	19
3.4.2	Opatření vedoucí k zamezení mezinárodního dvojího zdanění.....	20
3.5	Rezidenství	22
3.5.1	Určení residence podle Zákona o dani z příjmů.....	23
3.5.2	Určení residence podle Smluv o zamezení dvojího zdanění	24
3.6	Model OECD.....	24
3.7	Metody zamezení dvojího zdanění	30
4	Praktická část	35
4.1	Aplikace metod.....	35
4.1.1	Efektivní míra zdanění v ČR.....	35
4.1.2	Efektivní míra zdanění v České republice s progresivní sazbou daně.....	39
4.1.3	Efektivní míra zdanění v Německu	43
4.2	Komplexní příklad	46
5	Závěr	53
6	Literatura	55

7	Seznam obrázků	57
8	Seznam tabulek	58
9	Seznam grafů	59
A	Přílohy	61
9.1	Příloha č. 1	62
9.2	Příloha č. 2	64

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Bakalářská práce se zabývá dopadem aplikace metod pro zamezení dvojího zdanění na daňovou efektivní míru. Dopady na efektivní daňovou míru budu zkoumat na příjmech fyzických osob, z nichž se počítá daň z příjmu fyzických osob v České republice. Pro porovnání efektivních měr budu zkoumat dopad metod pro zamezení dvojího zdanění také na dani z příjmu fyzických osob v Německu. Tento stát jsem si vybral z důvodu, že dle Ministerstva práce a sociálních věcí, každoročně roste počet českých pracovníků v Německu.

Bakalářská práce je členěna na teoretickou a praktickou část. V teoretické části bude popsán český daňový systém a definována daň, to je důležité pro pochopení problematiky, kterou se daná práce zabývá. Dále bude popsáno samo mezinárodní dvojí zdanění. Tedy samotný vznik dvojího zdanění a výčet opatření, kterými se dá dvojímu zdanění předejít. V další části teoretické části bude rozebrán problém rezidenství jak z pohledu české daňové legislativy, tak z pohledu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Pochopení problematiky rezidenství je klíčové pro správné určení státu, ve kterém bude příjem zdaňován. V závěrečné části bude rozebrána modelová smlouva OECD, dle které uzavírá Česká republika smlouva s ostatními státy. V úplném závěru popíšu jednotlivé metody, zamezující dvojí zdanění a na jednoduchém příkladu ukáži algoritmus výpočtu.

V praktické části na jednoduchém modelovém příkladu ukáži aplikaci jednotlivých metod zamezujících dvojí zdanění a jejich vliv na efektivní daňovou míru. Formou tabulek a grafů znázorním rozdílné daňové efektivní míry. V další části praktické části na komplexním příkladu ukáži zdanění celosvětových příjmů českého poplatníka. Vyplním daňové přiznání se všemi potřebnými přílohami při řešení zdanění celosvětových příjmů.

1.2 Cíl práce

Cílem práce je zjistit, jak metody pro zamezení dvojího zdanění ovlivňují efektivní daňovou sazbu. Aby bylo dosaženo tohoto cíle, je nutnost splnění dílčích cílů v podobě seznámení se s problematikou mezinárodního zdanění. Na základě toho mohu určit dopady jednotlivých metod na daňovou efektivní sazbu.

2 Metodika

Práce se zabývá dopadem aplikace metod pro zamezení dvojího zdanění na daňovou efektivní míru. Proto jsem vybral následující metody pro splnění stanoveného cíle bakalářské práce.

Analytická metoda je základní metodou, která je v této práci použita. Analýza je rozklad dané problematiky na jednotlivé části. Budu analyzovat právní prameny a s nimi související zdroje. Předpokladem této metody je získání celkového přehledu o dané problematice. Po získání celkového přehledu se mohu soustředit na vzájemné vztahy a jednotlivosti problematiky.

Další metodou použitou v této práci je syntéza, tedy opak analýzy. Syntéza je postupný přechod od jednotlivostí k celku. Použití této metody se týká hlavně souvislostí mezi ustanoveními v české právní úpravě a úpravě v mezinárodních smlouvách.

Jako další metoda je použita konkretizace. Metoda konkretizace je hledání konkrétního výskytu určitého objektu z určité třídy objektu. Konkretizace je hlavně používána u aplikace konkrétních právních norem na příkladu.

Metoda dedukce je logické odvození nových závěrů. Tuto metodu použiji při výkladu zákona do srozumitelné formy.

3 Teoretická část

3.1 Daňový systém

Daňový systém bývá často zaměňován s pojmem daňová soustava a naopak. Mezi těmito pojmy je však značný rozdíl. Pojem „daňový systém“ je obsáhlejší než pojem „daňová soustava“.

Daňový systém kromě daňové soustavy zahrnuje i systém institucí, které zajišťují správu daní, tedy vyměření, kontrolu a vymáhání. Daňový systém také označuje systém metod, nástrojů a pracovních postupů, jež tyto instituce aplikují k daňovým subjektům (Široký, 2008).

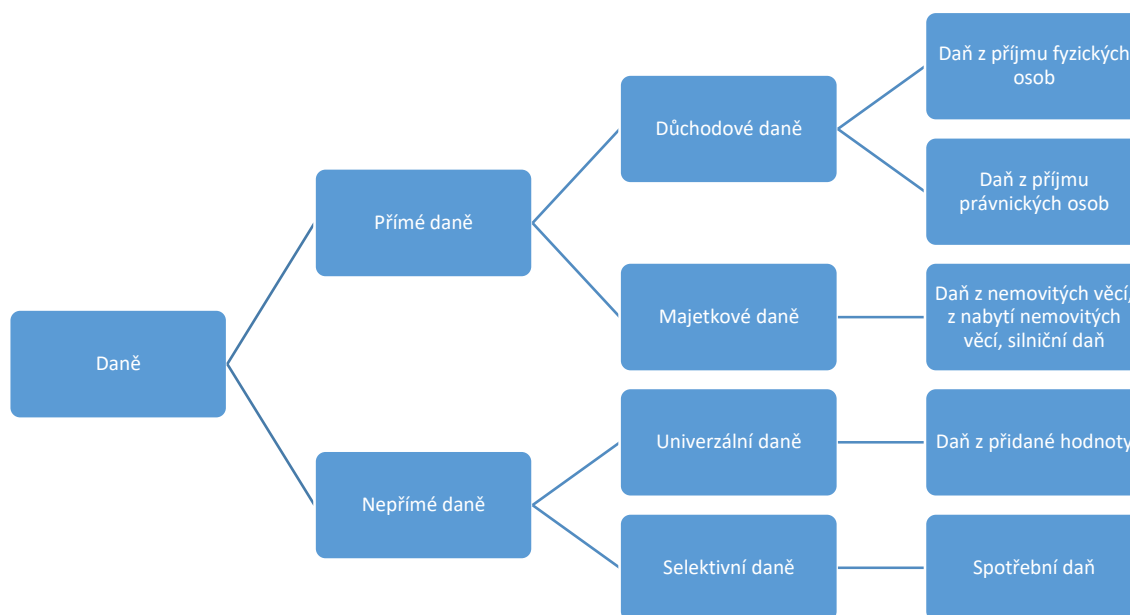
Daňový systém České republiky je podobný systémům většiny evropských zemí. Daňový systém má stanoveny principy, dle kterých se řídí. Základními daňovými zásadami jsou zásada spravedlnosti, efektivnosti a všeobecnosti zdanění.

První zásadou je zásada spravedlnosti, znamená, že daň se vztahuje na všechny poplatníky, kteří vykazují shodné skutečnosti zásadní pro výměr daně. To znamená, že stát podrobí stejné daní jak příjmy českých rezidentů, tak příjmy cizinců, kteří nejsou českými rezidenty. Zdaněny jsou tedy všechny příjmy, které mají zdroj na území daného státu, bez ohledu na to, komu příjmy plynou (Rylová, 2012). Všeobecné zdanění znamená, že jsou zdaňovány všechny typy vlastnictví. Účinností zdanění se myslí vhodnými kroky stimulovat žádoucí aktivity. K principům daňové soustavy přibyl ještě jeden pojem, a to harmonizace. Jedná se o snahu o přibližování české daňové soustavy se systémem Evropské unie.

Daňová soustava je souhrn vybíraných daní v konkrétním státě a čase. Uspořádání daňové soustavy ovlivňuje velikost a územní členění státu, způsob výběru daní, případně i závazky ze zapojení do mezinárodního integračního procesu (Široký, 2008).

Na obrázku níže můžeme vidět daňovou soustavu České republiky. Hlavní členění je na daně přímé a nepřímé. Přímé daně jsou dále členěny na daně důchodové a majetkové. Nepřímé daně se člení na daně univerzální a daně selektivní.

Obrázek 1: Daňová soustava České republiky



Zdroj: Finanční správa¹, upraveno

Daňová harmonizace

Se vstupem České republiky do Evropské unie muselo dojít k harmonizaci daňové soustavy, tedy přiblížení se daňovým soustavám ostatních států na základě společných pravidel. V rámci daňové harmonizace dochází k volbě daně, která bude harmonizovaná, harmonizace základu daně a také sazby daně. Daňová harmonizace může být pozitivní a negativní (Nerudová, 2014).

Pozitivní daňová harmonizace je proces sblížení národních daňových systémů zemí Evropské unie pomocí uplatňování směrnic, legislativních nástrojů a nařízení, jež Evropská komise používá k prosazení daňové harmonizace. Negativní daňová harmonizace pramení z činnosti Evropského soudního dvora, kdy v národních daňových systémech jsou prováděna opatření na základě judikatury Evropského soudního dvora.² Výsledek pozitivní daňové harmonizace je takový, že všechny členské státy uplatňují stejná pravidla. Výsledkem negativní daňové harmonizace je situace, kdy Evropský soudní dvůr nařídí odstranit konkrétní ustanovení pouze určitému členskému státu.

3.2 Definice daně

Vymezení základních pojmů týkajících se problematiky daní obecně je nutné k pochopení problematiky mezinárodního dvojího zdanění.

¹ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/popis-systemu>

² https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=2609

Daní rozumíme povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Tato platba do veřejného rozpočtu je neúčelová a neekvivalentní. V §2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále je „DŘ“), je daň definována jako peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, nebo pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, nebo pokud se jedná o dělené správy. Je tedy nutné si ještě definovat clo a poplatek. **Clo** lze definovat jako platbu, která je stanovena zákonem a je vybírána v souvislosti s přechodem zboží přes státní hranice. Poplatek je peněžní ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. **Poplatek** je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný.

Osoby povinné odvádět nebo platit daň nazýváme **daňový subjekt**. Daňovými subjekty je poplatník a plátcé daně. Podle §20 odst. 2 DŘ má daňový subjekt práva a povinnosti týkající se správného zajištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem. Osobu, která odvádí daň, nazýváme **plátcé daně**. Tato daň může být vybrána nebo sražena poplatníkům (např. zaměstnavatel platí zálohy na daň z příjmů svých zaměstnanců (poplatníků)). **Poplatník** odvádí daň nebo určitý poplatek ze svých vlastních prostředků.

Podle Mísařové (2015) se **základem daně** rozumí základna odpovídající předmětu daně vyjádřená v měrných jednotkách, fyzických nebo peněžních, a upravená podle daňových zákonů. Z vypočteného základu daně se sazbou daně vypočítá daňová povinnost. Základ daně z příjmu fyzických osob je podle §5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdější předpisů (dále je „ZDP“), vymezen jako částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Základ daně v případě právnických osob je upraven v §23 odst. 1 ZDP jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. **Sazbou daně** se rozumí algoritmus, na základě kterého se ze základu daně určí daňová povinnost poplatníka. Sazba daně z příjmu fyzických osob je stanovena v §16 ZDP ve výši 15% ze základu daně, který je snížený o nezdanitelné části základu daně a dále snížen o odčitatelné položky. Sazba daně z příjmu právnických osob je zakotvena v §21 ZDP a to ve výši 19% ze základu daně. **Zdaňovací období** je časový úsek, za který je stanoven základ daně a výše daňové povinnosti. Délka zdaňovacího období je obvykle stanovena v zákoně. U fyzických osob je dle §16b ZDP zdaňovací období kalendářní rok. Zdaňovacím obdobím právnických osob je podle §21a ZDP kalendářní rok, hospodářský rok, účetní období nebo období od rozhodného dne fúze.

Efektivní míra zdanění

Efektivní míra zdanění je sazba, která udává podíl mezi daňovou povinností k hrubému příjmu, z něhož se počítá daň. Tato sazba je většinou menší, než záko-

nem stanovená sazba daně. To je způsobeno faktem, že od vypočtené daně si poplatník dle §35ba ZDP může odečíst slevy na dani. Dále si poplatník od dílčího základu daně může odečíst odčitatelné položky dle §34 ZDP a nezdanitelné části základu daně dle §15 ZDP. Při průměrné roční hrubé mzdě a slevě na poplatníka je efektivní sazba daně z příjmu fyzických osob za rok 2015 v ČR 12,20%. Státy sousedící s ČR, mající podobné daňové systémy, mají efektivní sazby daně z příjmu fyzických osob pro rok 2015 následující: Polsko 7,12%, Slovensko 10,57%, Německo 16,38% a Rakousko 17,98%³.

3.3 Stanovení základu daně

Správné stanovení základu daně je důležité pro výpočet daně ve správné výši. Níže je popsáno stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v České republice. Dále je popsán princip stanovení základu daně v Německu. Stanovení Německého základu daně je důležité pro výpočty v praktické části.

3.3.1 Základ daně z příjmů fyzických osob

Pro stanovení základu daně z příjmů fyzických osob je nutné stanovit dílčí základy daně (dále jen „DZD“). U §7 ZDP příjmy ze samostatné činnosti je možné DZD získat odečtením skutečných nákladů od příjmů. Poplatník má však možnost uplatnit výdaje procentem. Pokud poplatník zvolí možnost uplatnění výdajů procentem, vzdává se možnosti uplatnit daňové zvýhodnění na dítě a slevu na manželku či manžela. Příjmy z nájmu dle §9 ZDP, DZD je opět stanoven odečtením skutečných nákladů od příjmů. I zde má poplatník možnost uplatnit výdaje procentem a to ve výši 30% z příjmů, maximálně však 600 000 Kč. Sečtením dílčích základů daně získáme celkový základ daně (ZD) z příjmů fyzických osob.

Od získaného celkového základu daně je možné odečíst odčitatelné položky dle §34 ZDP a nezdanitelné části základu daně dle §15 ZDP. Mezi nezdanitelné části základu daně řadíme úroky z hypotečních úvěrů do výše 300 000 Kč, bezplatné dary, příspěvky na penzijní pojištění a připojištění, příspěvky na životní pojištění, členské příspěvky odborové organizaci a úhradu za zkoušky ověřující další vzdělávání. Odčitatelné položky dle §34 ZDP zahrnují hlavně odpočet daňové ztráty a odpočty spojené s projekty výzkumu a vývoje. Daňová ztráta se může uplatnit 5 zdaňovacích období zpětně, odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje 3 roky zpětně (Mísařová, 2015).

³ https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV_AN_WAGE#

Tabulka 1: Stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v České republice

Stanovení základu daně z příjmu fyzických osob v České republice	
DZD §6	Příjmy + zdravotní (9%) a sociální (25%) pojištění hrazené zaměstnavatelem
DZD §7	Příjmy – výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
DZD §8	Příjmy
DZD §9	Příjmy – výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
DZD §10	Příjmy – výdaje na dosažení
Součet DZD	
-nezdanielné částky základu daně §15	
-odčitatelné položky §34	
Základ daně	
Základ daně zaokrouhlený na celé stovky dolů	
Daň §16	
-slevy na dani §35	
Daňová povinnost	
+- zaplacené zálohy	
Doplatek / přeplatek	

Zdroj: Daň z příjmů srozumitelně, upraveno

Takto získaný základ daně je zaokrouhlen na celé stovky dolů a dle §15 ZDP je vy počítána daň ve výši 15% ze základu daně.

3.3.2 Stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Německu

Německý daňový systém je složitý. Jsou tři úrovně vybíraných daní na krytí veřejných výdajů: spolkové daně, zemské daně, obecné daně a poplatky. Daň z příjmu představuje nejvýznamnější daň vybíranou v Německu s podílem 40% na celkovém výběru daní⁴.

Daň z příjmů fyzických osob je v Německu upravena v zákoně o daních z příjmů, Einkommensteuergesetz (EStG), konkrétně v druhé části zmíněného zákona⁵.

Základ daně z příjmů fyzických osob je v Německu získán po odečtení zákonného zdravotního pojištění a sociálních odvodů s paušálními výdaji od hrubého příjmu. Paušální výdaje jsou v případě příjmů ze závislé činnosti 1 000 EUR a 36 EUR sleva na poplatníka. Získaný základ daně se použije pro určení daňového pásma, do kterého tento příjem spadá.

⁴<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nemecko-zakladni-charakteristika-teritoria19041.html>

⁵ <http://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>

Tabulka 2: Stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Německu

Stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Německu
Hrubý příjem
-zdravotní pojištění (9,5%)+sociální odvody (5,61%)
-paušální výdaje
Zdanitelný příjem
Daň
Solidární příplatek 5,5% z výše daně
Součet daní
penzijní pojištění 9,35% z hrubého příjmu
pojištění v nezaměstnanosti 1,5% z hrubého příjmu
zdravotní pojištění 8,4% z hrubého příjmu
pojištění pro případ invalidity 1,425% z hrubého příjmu
Suma sociálních odvodů
Čistá mzda = hrubý příjem-suma daní-suma sociálních odvodů

Zdroj: <http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?steuersatz.htm>, upraveno

Při ročním zdanitelném příjmu do 8 472 EUR je daň nulová. Maximální sazba daně je 45% ze základu daně. Z vypočtené daně je dále počítán solidární příplatek ve výši 5,5% z daně. Celkovou výši daně získáme sečtením daně a solidárního příplatku.

Tabulka 3: Progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob v Německu

Zdanitelný příjem v EUR	Marginální sazba daně v %	Výpočet
do 8 472	0	0
8 473 – 13 469	14 – 23,97	$Est=(997,60*Y+1\ 400)*Y$ $Y=(zvE-8\ 472)/10\ 000$
13 470 -52 881	23,97 – 42,00	$Est=(228,74*Z+2\ 397)*Z+948,68$ $Z=(zvE-13\ 469)/10\ 000$
52 882 – 250 730	42,00	$ESt=0,42*zvE-8\ 261,29$
250 731 a více	45,00	$ESt=0,45*zvE-15\ 783,19$

Zdroj: <http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?steuersatz.htm>, upraveno

Pro získání čisté mzdy je nutné ještě stanovit odvody do sociálně-zdravotního systému. Tyto částky jsou počítány z hrubého příjmu.

3.4 Mezinárodní dvojí zdanění

Daňové systémy jsou postaveny na základě tří základních zásad, zásady spravedlnosti, všeobecnosti a účinnosti zdanění. Tyto zásady byly popsány v kapitole 3.1

Daňový systém výše. V mezinárodním kontextu je nutné ještě zmínit zásadu suverenity.

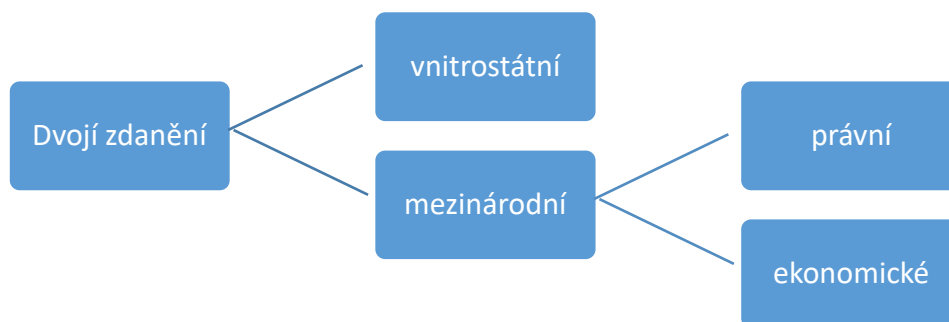
Zásada suverenity je uložení daňové povinnosti v rámci svého území daňovým subjektům, bez jakéhokoliv omezení. Pro pestrost daňových systémů v jednotlivých státech může vznikat mezinárodní dvojí zdanění či nezdanění a proto je nutnost implementovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění (Rylová, 2012).

3.4.1 Vznik dvojího zdanění

Dvojí zdanění vzniká za situace, kdy stejný předmět daně podléhá jednou a vícekrát té samé dani. Pokud však k jedné transakci vzniknou dva základy daně u dvou odlišných daní, o dvojí zdanění se nejedná. Tato situace může nastat např. v případě, kdy dojde k úplatnému převodu nemovitosti. Tato transakce podléhá jak dani z příjmu fyzických osob tak dani z převodu nemovitostí (Rylová, 2012).

Dvojí zdanění můžeme rozdělit na dvě skupiny, a to vnitrostátní a mezinárodní, viz Obrázek č. 2.

Obrázek 2: Druhy dvojího zdanění



Zdroj: Rylová, upraveno

K **vnitrostátnímu dvojímu zdanění** dochází uvnitř jednoho smluvního státu v rámci jeho daňových zákonů. Jako vzorový příklad můžeme uvést zdanění podílů na zisku vyplácených právnickou osobou. Právnická osoba vyplácující podíly na zisku své výnosy zdaní daní z příjmu. Příjemce podílu na zisku dostane již podíl ponížený o srážkovou daň a opět to zdaní daní z příjmu fyzických osob (Rylová, 2012).

Vnitrostátní dvojí zdanění je v České republice vyloučeno zákonem §23 odst. 4 písm. d) ZDP:

„Do základu daně podle odstavce 1 se nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem u jeho právního nástupce“.

Mezinárodní dvojí zdanění vzniká v případech, kdy příjmy jednoho poplatníka jsou zdaněny jednou a vícekrát tou stejnou daní. K této situaci dochází v případech, kdy fyzická nebo právnická osoba je rezidentem jednoho smluvního státu a má

příjmy ze zahraničí. Z tohoto faktu vyplývá povinnost příjmy ze zahraničí zdanit v místě zdroje. Avšak rezident jednoho státu má povinnost zdanit celosvětové příjmy, může tedy dojít k dvojímu zdanění. Mezinárodní dvojí zdanění se dále dělí na zdanění právní a ekonomické.

K právnímu dvojímu zdanění dochází v případě vymáhání stejné daně od jednoho poplatníka z toho samého předmětu daně za stejné období a ve dvou a více státech. Pokud tedy dva státy, nezávisle na sobě, zdaňují totožný příjem u jednoho poplatníka, jedná se o právní zdanění. Typický příklad je, když jeden ze smluvních států zdaní příjmy z titulu jejich zdroje, stát rezidenta poté zdaní jeho celosvětové příjmy.

Ekonomické dvojí zdanění je situace, kdy je na rozdílné poplatníky uvalena daň na základě totožného předmětu zdanění. K takovému dvojímu zdanění dochází v případě danění podílů na zisku, kdy zisk vyplacený zdaní společnost a následně i příjemce tohoto podílu (Rylová, 2012).

3.4.2 Opatření vedoucí k zamezení mezinárodního dvojího zdanění

Jednostranná opatření

Těmito opatřeními se stát rezidenta snaží omezit dvojí zdanění úpravou v daňových zákonech. V České republice je tak učiněno v ustanovení § 38f odst. 4 ZDP, ve kterém daňovým rezidentům dovoluje aplikovat metodu vynětí příjmů i v situacích, kde smlouvy o zamezení dvojího zdanění určují metodu zápočtu daně (Sojka, 2013). Znění § 38f odst. 4 ZDP je následující:

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

Jak Sojka (2013) uvádí, v mnoha případech jednostranná opatření dovolují poplatníkům zdaňovat příjmy výhodněji na území jiných států, než ve státě, ve kterém podle smlouvy měly tyto příjmy být zdaněny. Za jednostranné opatření lze také považovat zahrnutí daně zaplacené českým rezidentem v zahraničí do nákladů, a to v souladu s ustanovením §24 odst. 2 písm. Ch) ZDP, který říká:

„Daň z příjmu a daň darovací zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně, a to v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaje (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je

podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.“

V devadesátých letech došlo k omezení bezesmluvního režimu, z důvodu malého rozsahu jednostranných opatření, na státy s menší významností z hlediska obchodních vztahů. Se státy, se kterými mají čeští rezidenti významnější ekonomické a obchodní vztahy, byly uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění (Sojka, 2013).

Dvoustranná (bilaterální) opatření

Dvoustrannými opatřeními jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění jsou stanovena kritéria, dle kterých má právo na zdanění pouze jeden ze smluvních států, nebo je přiznáno omezené právo na zdanění daňových nerezidentů. V takovém případě dojde k dohodě o rozdělení výnosu z daně mezi zúčastněné smluvní státy. Ve smlouvách je přesně určeno, v jakém státě bude poplatník zdaňovat svoje příjmy, nemá možnost volby (Sojka, 2013).

Model OECD a model OSN, to jsou dvě modelové konvence, dle kterých dochází k uzavírání dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Tyto modelové konvence se odlišují hlavně kritérii, na základě kterých se určuje stát, který má právo na zdanění příjmu.

- OECD model (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) – model OECD je určen pro uzavírání smluv mezi vyspělými zeměmi. Právo na zdanění příjmu má stát, ve kterém má poplatník rezidenství. Model OECD mohou použít i země, které nejsou členy OECD. Model OECD je hojně používán v mezinárodních vztazích, a to z důvodu možnosti zemí s diferencovanými daňovými systémy uplatnit jednotná pravidla při zdanění zahraničních aktivit.
- OSN model – (Organizace spojených národů) – dle tohoto modelu jsou smlouvy uzavírány převážně s rozvojovými zeměmi. Právo na zdanění příjmu má stát, ve kterém je zdroj příjmu (Nerudová, 2014).

V současnosti má Česká republika uzavřeno 88 smluv. Nejstarší smlouva je s Nizozemskem uzavřená 5. 11. 1974. Od uzavření smlouvy s Nizozemskem došlo pouze ke dvěma revizím smlouvy. Nejnovější smlouva o zamezení dvojího zdanění je smlouva uzavřená mezi Českou republikou a Íránem dne 4. 8. 2016. Minulý rok uzavřela Česká republika tři smlouvy a to s Kolumbií, Pákistánem a Lichtenštejnskem. Jak je uvedeno výše, smlouvy dle OECD modelu mohou být uzavírány i státy, které nejsou členem OECD.

Mnohostranná (multilaterální) opatření

Multilaterální smlouvy nejsou zcela obvyklé, a to z důvodu jejich složitosti. Jelikož se jedná o mnohostranné opatření týkající se více států, znamená to, že těchto více států se musí dohodnout. Čím více je zúčastněných stran, tím je obtížnější rozho-

dování a také dochází k častým revizím těchto opatření s ohledem na změny v legislativách jednotlivých zúčastněných zemí.

The Nordic Treaty (severská smlouva), je jediná platná multilaterální smlouva v Evropě. Jedná se o smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi severskými státy, tedy Dánskem, Norskem, Švédskem, Islandem a Faerskými ostrovy.

CARICOM, neboli karibské společenství je další mnohostrannou smlouvou, která je v současnosti platná. Tato smlouva byla uzavřena 15 státy za účelem posílení vzájemných vazeb mezi členskými státy a také podpory v ekonomické a sociální oblasti. Členskými státy jsou Antigua a Barbuda, Bahamy, Barbados, Belize, Dominika, Trinidad a Tobago, Svatý Vincenc a Grenadiny, Grenada, Guyana, Haiti, Svatý Kryštof a Nevis, Svatá Lucie, Surinam, Jamajka a Montserrat.

Sama Česká republika v minulosti podepsala mnohostranné smlouvy. Jednalo se o smlouvy mezi zeměmi RVHP (Rady vzájemné hospodářské pomoci). Jedna ze smluv upravovala zamezení dvojího zdanění fyzických osob a druhá právnických osob (Nerudová, 2014).

Důvody sjednání mezinárodních daňových smluv

K daňové harmonizaci dochází prostřednictvím mezinárodních daňových smluv. Tyto smlouvy nejsou uzavírány za účelem založení nových typů daní, ale za účelem úpravy nebo doplnění ustanovení národních daňových systémů (Nerudová, 2014).

Jedním ze stěžejních důvodů je obava z konfliktů mezi soupeřícími daňovými nároky jednotlivých států. Státy zvyšují nároky na zdanění a narůstá propojení mezi ekonomikami jednotlivých zemí.

Dalším důvodem je snaha zamezit dvojímu zdanění příjmů daňových rezidentů smluvních států, a to v případě, že jsou rezidenty jednoho státu a příjem jim plyne z druhého státu. Pomocí smluv o zamezení dvojího zdanění je také snaha předejít dvojímu nezdanění.

Význam mezinárodních dvoustranných smluv spočívá i v rozdělení podílu obou smluvních států na daňových výnosech. Pro daňové subjekty má být smlouva z hlediska daňového zatížení v podstatě neutrální a má zajišťovat objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba smluvní státy.

Dalším významem uzavírání mezinárodních smluv je snaha o zábranu častých daňových úniků a vyhýbání se daňové povinnosti (Rylová, 2012).

Mezinárodní daňové smlouvy se z hlediska oblastí, kterých se týká, rozdělují na omezené a komplexní. **Omezené** se týkají konkrétního druhu příjmů (mezinárodní přeprava) a **komplexní**, které se týkají všech ostatních druhů příjmů (Nerudová, 2014).

3.5 Rezidenství

Rozlišujeme dvě daňové příslušnosti ke státu, a to osobní a věcnou. Věcná daňová příslušnost je vztah mezi předmětem zdanění a státem, konkrétní daně řeší konkrétní úřad. Osobní daňová příslušnost určuje vztah fyzické nebo právnické osoby

ke státu. Na základě osobní příslušnosti se stanovuje velikost daňové povinnosti (Rylová, 2012).

3.5.1 Určení rezidence podle Zákona o dani z příjmů

Rezidentství fyzické osoby

Daňový rezident

Podle §2 ZDP je daňový rezident osoba, která má na území České republiky své bydliště a také osoba, která se zde zdržuje alespoň 183 dní v kalendářním roce. Platné znění pro rok 2016 v § 2 odst. 2 a 4 ZDP:

„(2) Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“

„(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“

Daňový nerezident

Pojem daňový nerezident je vymezen v §2 odst. 3 ZDP tak, že to jsou poplatníci, kteří nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy.

„(3) Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky (§ 22). Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují za účelem studia nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.“

Rezidentství právnické osoby

Daňový rezident

Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo vedení. Celé znění vymezení daňového rezidenta je uvedeno v §17 odst. 3 ZDP:

„(3) Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“

Daňový nerezident

Poplatníci, kteří nemají na území České republiky sídlo a nejsou fyzickými osobami. Ustanovení §17 odst. 4 ZDP zní:

„(4) Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.“

3.5.2 Určení rezidence podle Smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) používají téměř shodný postup při určování daňového rezidenta, jako je stanoveno v ZDP. Postup určení dle SZDZ má však přednost před určením podle § 2 a § 17 ZDP.

Pojem rezident je vymezený v článku 4 vzorové smlouvy OECD, jako každá osoba, jež je podle právních předpisů daného státu podrobena v daném státě zdanění, a to z důvodu bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoliv jiného podobného kritéria.

Pokud z legislativy konkrétního smluvního státu nevzniká daňová rezidence konkrétnímu poplatníkovi, tento poplatník se nemůže stát daňovým rezidentem daného státu, ani prostřednictvím SZDZ.

SZDZ určují daňovou rezidenci poplatníků v situacích, kdy by poplatník dle platných daňových zákonů smluvních států byl daňovým rezidentem v obou těchto státech. Tyto případy jsou řešeny v článku 4 modelové smlouvy OECD. V tomto článku je uvedeno pět pravidel, dle kterých se rozhoduje o rezidenství. Pokud rezidentství nelze určit dle prvního pravidla, postupuje se k dalšímu pravidlu:

- Poplatník je rezidentem toho státu, kde má k dispozici **stálý byt**. Stálým bytem se rozumí např. pronajatý byt, dům, místnost či nemovitost ve vlastnictví.
- Pokud by osoba měla výše uvedený byt v obou smluvních státech, přihlíží se ke kritériu **střediska životních zájmů**. Za takové středisko je považován stát, ke kterému má osoba užší osobní a hospodářský vztah.
- Pokud není stále možné určit rezidentství, rozhoduje se podle kritéria, v jakém státě se osoba **obvykle zdržuje**.
- Pokud není možné dle výše uvedených bodů stále určit daňový domicil, přistupuje se ke zkoumání **státního občanství**.
- Ve výjimečných případech může dojít k situaci, že ani po zkoumání státního občanství nelze určit daňový domicil. V takových případech dochází k **dohodě ministrů financí** zúčastněných států (Sojka, 2013).

V případech, kdy právnická osoba je rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem státu, kde má hlavní vedení (Sojka, 2013).

3.6 Model OECD

Státy OECD v poválečných letech mezi sebou začaly uzavírat SZDZ na základě modelu OSN z roku 1928. OECD, tehdy ještě OEEC (Organizace pro evropskou hospo-

dárskou spoluprací) začalo s tvorbou jednotného modelu OECD o zamezení dvojího zdanění. Od vzniku jednotného modelu OECD neustále roste vliv tohoto modelu v mezinárodních daňových vztazích. Dle tohoto modelu mohou smlouvy o SZDZ uzavírat i nečlenové OECD. Zemím s odlišnými daňovými systémy je prostřednictvím tohoto modelu umožněno aplikovat jednotná pravidla při zdanění zahraničních aktivit (Nerudová, 2014). V současné době má OECD 35 členů, od vyspělých zemí po rozvojové země⁶.

SZDZ uzavírané dle modelu OECD se vždy, bez výjimky, týkají rezidentů smluvních států a zahrnují zdaňování příjmů a majetku. Smlouva uvádí dvě kategorie práv, které zamezují dvojí zdanění, nebo naopak ošetřují, aby nedošlo k dvojímu nezdanění:

- obecné právo – právo na zdanění příjmu či majetku má každý ze zúčastněných států
- výhradní právo – právo na zdanění příjmu či majetku má ten stát, ve kterém má poplatník rezidenství.

Při použití tohoto mechanismu dojde pokaždé ke zdanění příjmu nebo majetku. Nemůže se tedy stát, že nedojde ke zdanění. Aby nedošlo ke dvojímu zdanění, tak stát, ve kterém je poplatník rezidentem, musí umožnit poplatníkovi použít buď metodu vynětí, nebo zápočtu (Nerudová, 2014).

Při zdanění na základě SZDZ podle modelu OECD mohou vzniknout následující situace:

- neomezené zdanění příjmu a majetku ve státě, kde se nachází zdroj, např. příjmy z nemovitostí, zisky stálých provozoven,
- omezené zdanění příjmů ve státě, kde se nachází zdroj, např. úroky a dividendy,
- nedojde ke zdanění, např. penze, licenční poplatky (Nerudová, 2014).

Smlouvy mezi Českou republikou a ostatními státy jsou uzavírány dle modelové smlouvy OECD.

Model OECD o zamezení dvojího zdanění má následující strukturu (Nerudová, 2014):

Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons covered)

Smlouva se vztahuje na rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.

Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes covered)

Článek 2 definuje daně, které jsou touto smlouvou upraveny. Jedná se o daně z příjmu (daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob) a majetkové daně (daň z nemovitostí). Za daně z příjmů a z majetku se považují všechny da-

⁶ <https://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>

ně vybírané z celkového příjmu, z celkového majetku nebo z části příjmů nebo majetku, včetně daní ze zisků ze zcizení movitého nebo nemovitého majetku.

Článek 3 – Všeobecné definice (General definitions)

V tomto článku jsou vymezeny základní pojmy týkající se mezinárodního dvojího zdanění. „Osoba“ je zde vymezena jako fyzická osoba, společnost a všechna jiná sdružení osob. „Společnost“ označuje jakoukoliv právnickou osobu nebo jakéhokoliv nositele práv považovaného pro účely zdanění za právnickou osobu. Výraz „podnik“ se vztahuje k vykonávání jakékoliv činnosti. „Mezinárodní dopravou“ se rozumí jakákoliv doprava lodí nebo letadlem. Pojem „státní příslušník“ označuje každou fyzickou osobu, která je státním občanem některého smluvního státu. Také označuje každou právnickou osobu, osobní společnost nebo sdružení. Výraz „činnost“ zahrnuje vykonávání svobodného povolání a další činnosti nezávislého charakteru. Tento článek je velice důležitý, jelikož se musí brát v úvahu při aplikaci jednotlivých smluv.

Článek 4 – Rezident (Resident)

„Rezident smluvního státu“ je každá osoba, která podle právních předpisů smluvního státu podléhá zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení nebo jiného podobného kritéria. Dále článek popisuje postup, podle kterého se postupuje, pokud je fyzická osoba rezidentem obou států.

Ministerstvo financí (dále jen „MF“) vyvinulo praxi pro případy, kdy dochází ke změně daňového domicilu poplatníka v průběhu zdaňovacího období. Tato praxe byla upravena v metodickém pokynu D-300 MF který byl nahrazen od roku 2011 pokynem Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) č. D-6. Pokud dojde ke změně bydliště mezi Českou republikou a jiným státem, tak podle pokynu GFŘ č. D-6 k §2 ZDP se statut poplatníka posuzuje za příslušné části roku samostatně. Pokud se ale změní daňový domicil kvůli změně místa, kde se poplatník obvykle zdržuje, tak se podle pokynu výše uplatní tak se uplatní statut pro celé zdaňovací období.

Článek 5 – Stálá provozovna (Permanent establishment)

„Stálou provozovnou“ se rozumí trvalé místo k výkonu činnosti, skrze které je zcela nebo částečně prováděna činnost podniku. Výraz stálá provozovna obzvláště zahrnuje místo vedení, pobočku, kancelář, továrnu, dílnu, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů.

Česká republika patří do skupiny, která dodržuje koncept službové stálosti provozovny, tzn. poskytování služeb po určité časové období. Poskytování těchto služeb musí přesáhnout šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

Článek 6 – Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property)

Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z nemovitého majetku (včetně příjmů ze zemědělství a lesnictví) umístěné v druhém smluvním státě mo-

hou být zdaněny v tomto druhém státě. Výraz “nemovitý majetek“ není sám o sobě vymezen v tomto článku, má takový význam, jaký má v rámci práva smluvního státu, v němž je tento majetek umístěn.

Článek 7 – Zisky podniků (Business profits)

Tento článek upravuje různé způsoby zdanění zisků podniků. Pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stále provozovny, budou tyto zisky zdaněny v prvním smluvním státě.

Článek 8 – Vodní a letecká doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport)

V tomto článku je upraveno zdanění zisků z vodní a letecké dopravy a určení místa zdanění. Zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě podléhají jen ve smluvním státě, kde se nachází místo hlavního vedení podniku. Zisky z provozování člunů ve vnitrozemské lodní přepravě podléhají zdanění ve smluvním státě, ve kterém se nachází místo vedení podniku. Ve specifickém případě, kdy místo vedení podniku námořní nebo vnitrozemské lodní dopravy je na lodi nebo člunu, považuje se za umístěné ve smluvním státě, kde se nachází domovský přístav.

Článek 9 – Sdružené podniky (Associated enterprise)

Jestliže se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo pokud tytéž osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu, a tyto podniky jsou vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy, mohou být zahrnuty do zisků a následně zdaněny.

Článek 10 – Dividendy (Dividends)

Dividendy vyplacené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto smluvním státě.

Ze smluv o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela, vyplývá, že MF používá dvě metody, které jsou při sjednávání smluv používány. U smluv s nečlenskými zeměmi Evropské unie je používána jednotná sazba srážkové daně, a to pro všechny druhy poplatníků. U zemí, které jsou členy Evropské unie, se používají různé sazby srážkové daně.

Článek 11 – Úroky (Interest)

Úroky, které mají zdroj v jednom smluvním státě, a jsou skutečně vlastněné rezidentem druhého smluvního státu, jsou zdaněny v tomto druhém státě. Ve zhruba polovině smluv uzavřených Českou republikou je právo na zdanění příjmů přiznáno ve formě úroku státu, ve kterém má věřitel rezidenství.

Článek 12 – Licenční poplatky (Royalties)

Česká republika si vyhradila právo na zdanění licenčních poplatků ve výši 10%, které jsou podle §19 odst. 7 ZDP považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR.

Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku (Capital gains)

Ve většině případů je právo na zdanění zisků ze zcizení majetku ponecháno zemi sídla nebo zemi, ve které má příjemce rezidenství.

Článek 14 – Nezávislá povolání

Tento článek se týká nezávislých povolání. Tento článek nalezneme v SZDZ uzavřených Českou republikou před rokem 2000 (např. s Irskem, Maďarskem). U smluv uzavřených po roce 2000 se již tento článek nezahrnuje do smluv, pouze na výslovné vyžádání (např. smlouva s Marokem, Srbskem, Francií).

Článek 15 – Příjmy ze zaměstnání (Income from employment)

Článek upravuje mzdy, platy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání, podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě. Pokud je zaměstnání vykonáváno ve druhém státě, mohou být odměny z něj pobírané zdaněny v tomto státě.

Článek 16 – Tantiémy (Directors' fee)

Pokud pobírá rezident jednoho smluvního státu tantiémy a jiné odměny jako člen správní rady nebo jiného orgánu společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Článek 17 – Umělci a sportovci (Entertainers and sportspersons)

Tento článek vymezuje umělce jako na veřejnosti vystupujícího, divadelního, filmového, rozhlasového, televizního, nebo hudebního a sportovce. Pokud vykonávají činnost osobně ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Článek 18 – Penze (Pensions)

V článku je upraveno zdanění penzí a jiných podobných platů vyplácených rezidentovi jednoho smluvního státu z důvodu dřívějšího zaměstnání. Tyto příjmy podléhají zdanění jen v tomto státě.

Článek 19 – Veřejné funkce (Government service)

V tomto článku jsou upraveny příjmy, kromě penzí, které jsou vyplácené jedním smluvním státem, nižším správním útvarem, místním úřadem nebo jiným subjektem státní správy tohoto státu fyzické osobě za služby prokazované tomuto státu, útvaru, úřadu, nebo jinému subjektu státní správy.

Článek 20 – Studenti (Students)

Pokud platby, které dostává student za účelem úhrady nákladů na výživu, vzdělávání nebo studia nepodléhají zdanění ve státě studia, pokud tyto platby plynou ze zdrojů mimo tento stát.

Článek 21 – Ostatní příjmy (Other income)

Tento článek upravuje všechny ostatní příjmy, o kterých se nepojednávalo v předchozích článcích. Tyto ostatní příjmy podléhají zdanění ve státě zdroje.

Článek 22 – Majetek (Capital)

Nemovitý majetek, který je uveden v článku 6, vlastněný rezidentem jednoho smluvního státu a umístěn ve druhém smluvním státě, může být zdaněn v tomto druhém státě. Movitý majetek, který je část provozního majetku stále provozovny, jež má podnik jednoho smluvního státu ve druhém státě, může být zdaněn v tomto druhém státě. Lodě a letadla provozované v mezinárodní dopravě a movitý majetek sloužící k provozování těchto lodí a letadel podléhá zdanění ve smluvním státě, v němž se nachází místo hlavního vedení podniku.

Článek 23 A – Metoda vynětí (Exemption method)

Článek 23 B – Metoda zápočtu (Credit method)

Problematika metod vynětí a zápočtu bude rozebrána v samostatné kapitole, jelikož práce se tímto tématem zabývá.

Článek 24 – Zákaz diskriminace (Non-discrimination)

Tento článek upravuje skutečnost, že když fyzická nebo právnická osoba již byla zdaněna v jednom členském státě, tak nebude zdaněna v druhém členském státě.

Článek 25 – Řešení případů dohodou (Mutual agreement procedure)

Řeší případy, kdy opatření jednoho nebo obou smluvních států povedou ke zdanění, které není v souladu s ustanovením smlouvy.

Článek 26 – Výměna informací (Exchange of information)

Příslušné úřady smluvních států si mají vyměňovat takové informace, které jsou nezbytné pro provádění ustanovení smluv nebo vnitrostátních právních předpisů vztahujících se na daně všeho druhu a pojmenování, jež jsou ukládány jménem smluvních států.

Článek 27 – Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes)

V článku je uvedeno, že smluvní státy si navzájem pomohou při vymáhání daňových pohledávek. Tento článek je jeden z nejkomplicovanějších, z důvodu odlišnosti daňových systémů jednotlivých států. Česká republika tento článek většinou nezahrnuje do uzavíraných smluv. Jsou pouze dvě smlouvy, kde tento článek nebyl vypuštěn, s Norskem a Indií.

Článek 28 – Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů (Member of diplomatic missions and consular posts)

Nic ve vzorové smlouvě OECD se nedotýká daňových výsad členů diplomatických misí nebo konzulárních úřadů, které jim přísluší na základě obecných pravidel mezinárodního práva nebo na základě ustanovení zvláštních dohod.

Článek 29 – Územní působnost (Territorial extension)

Článek 30 – Vstup v platnost (Entry into force)

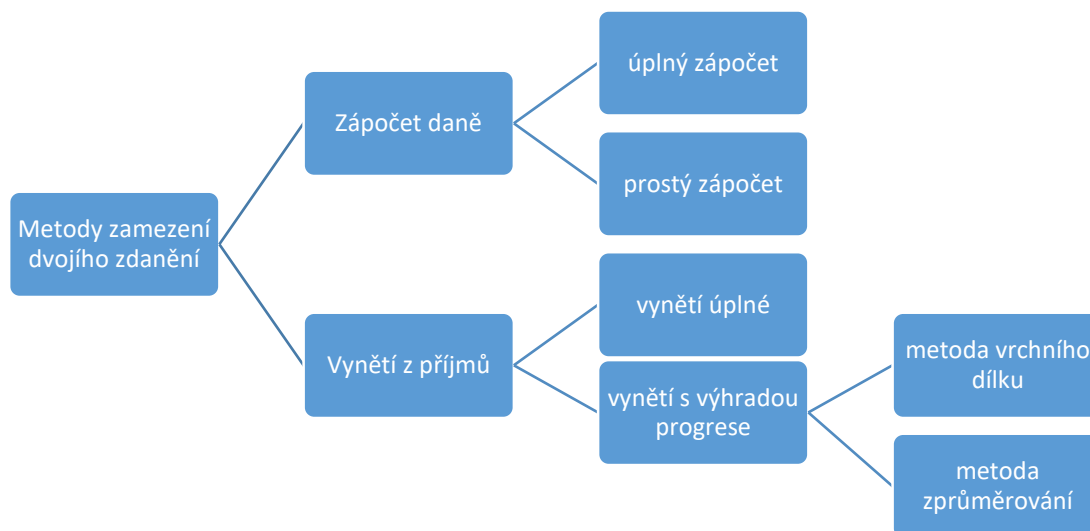
Článek 31 – Výpověď (Termination)

Poslední tři články vzorové smlouvy OECD (článek 29-31) upravují územní působnost smlouvy, její účinnost a případný zánik.

3.7 Metody zamezení dvojího zdanění

Metody zamezení dvojího zdanění jsou hlavní částí problematiky mezinárodního dvojího zdanění. V českém právním řádu jsou tyto metody vymezeny v §38f odst. 3,6 a 7 ZDP. V modelové smlouvě OECD jsou tyto metody upraveny v článku 23A a 23B. Na obrázku níže můžeme vidět metody používané pro zamezení dvojího zdanění.

Obrázek 3: Metody zamezení dvojímu zdanění



Zdroj: Sojka, upraveno

Zápočet daně (Credit method)

Tato metoda je upravena v článku 23B modelové smlouvy OECD a v §38f odst. 2 ZDP. Nehledě na to, zda se jedná o příjmy z tuzemska nebo zahraničí, poplatník

zdaní všechny jeho příjmy ve státě rezidenství. Metoda zápočtu mu však umožňuje, aby si daňovou povinnost vypočtenou z celosvětových příjmů snížil o daň uhrazenou v zahraničí. Jsou dvě metody zápočtu, a to:

- úplný zápočet (Full credit),
- prostý zápočet (Ordinary credit).

Úplný zápočet

Tato metoda je upravena v článku 23B modelové smlouvy OECD a v §38f odst. 2 ZDP. Použitím této metody si může rezident České republiky snížit daňovou povinnost o výši daně z příjmů zaplacenou v zahraničí v plné výši.

Tato metoda v praxi není příliš rozšířená. Nastává zde problém s rozdílnými sazbami přímých daní, které má každý stát v jiné výši. Pokud byl zahraniční příjem v cizině zatížen např. 30% daní, zatímco v České republice je sazba 15%, bude z tuzemských příjmů zaplacená daň o 15 procentních bodů nižší (Děrgel, 2005).

Jak uvádí Sojka (2013), v České republice je úplný zápočet hlavně používán v souvislosti s postupem zdanění úroků podle směrnice Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru. Uplatněním metody úplného zápočtu může dojít k situaci, že odečet daně, která byla zaplacená v zahraničí, může snížit daň ve státě rezidenta, která připadá na jiné příjmy. Metodu úplného zápočtu si můžeme ukázat níže na jednoduchém příkladu.

- 1) $DZD \text{ tuzemsko} + DZD \text{ zahraničí} = \Sigma DZD$
- 2) $\text{daň ze } \Sigma ZDP$
- 3) $\text{zápočet daně zaplacené v zahraničí}$
- 4) $\text{daňová povinnost v ČR} = \text{daň} - \text{zápočet}$

- 1) $648\,000 + 160\,000 = 808\,000$
- 2) $\text{daň ze } \Sigma DZD = 121\,200$
- 3) $\text{zápočet daně zaplacené v zahraničí} = 48\,000$
- 4) $\text{daňová povinnost v ČR} = 121\,200 - 48\,000 = 73\,200$

Prostý zápočet

Úpravu pro tuto metodu opět nalezneme v článku 23B modelové smlouvy OECD a v §38f odst. 2 ZDP. Metoda prostého zápočtu vylučuje, aby příliš vysoké zdanění ve státě zdroje nepřipadně snižovalo daňový výnos státu rezidenta. Do základu daně se zahrnou příjmy ze zahraničí a započte se daň zaplacená v zahraničí. Výše zápočtu je však omezena. Vyjádřením podílu příjmů ze zahraničí na celkových příjmech získáme procento, které se použije pro výpočet daně, která může být započítána (Sojka, 2013). Algoritmus výpočtu je uveden na příkladu níže.

- 1) $DZD \text{ tuzemsko} + DZD \text{ zahraničí} = \Sigma DZD$
- 2) $\text{daň z } \Sigma DZD$
- 3) $\text{podíl příjmů ze zahraničí na celkových příjmech} = \frac{DZD \text{ zahraničí}}{\Sigma DZD} * 100$
- 4) $\text{MAX výše zápočtu} = \text{daň} * \text{podíl}$

5) *daňová povinnost v ČR = daň – MAX*

1) $648\,000 + 160\,000 = 808\,000$

2) *daň z $\Sigma DZD = 121\,200$*

3) *podíl příjmů ze zahraničí na celkových příjmech = $\frac{160\,000}{808\,000} * 100 = 19,8\%$*

4) *MAX výše zápočtu = $121\,200 * 0,198 = 23\,998$*

5) *daňová povinnost v ČR = $121\,200 - 23\,998 = 97\,202$*

Metoda vynětí příjmů (Exemption)

Tato metoda je upravena v článku 23A modelové smlouvy OECD. Metodu vynětí příjmů najdeme spíše ve starších smlouvách, např. SZDZ s Německem, platná od 17. 11. 1983. Metoda vynětí příjmů se neuplatňuje na příjem z dividend, úroky a licenční poplatky. V nově uzavíraných SZDZ se metoda vynětí vyskytuje výjimečně, na většinu příjmů se používá metoda prostého zápočtu (Sojka, 2013).

Princip metody spočívá v tom, že zahraniční příjmy se vyjmou ze zdanitelných celosvětových příjmů, nebudou tedy zahrnuty do základu daně. Existují dvě podoby metody vynětí:

- vynětí úplné (Full exemption),
- vynětí s výhradou progresse (Exemption with progression).

Vynětí úplné

Při použití této metody dojde k vyjmutí příjmů ze zahraničí z českého daňového priznání. Tedy daň se počítá pouze z tuzemských příjmů (Sojka, 2013). Tato metoda je upravena v §38f odst. 6 ZDP. Na příkladu níže si opět můžeme ukázat postup výpočtu daňové povinnosti dle této metody.

1) *DZD tuzemsko + DZD zahraničí = ΣDZD*

2) *DZD po vynětí = $\Sigma DZD - DZD \text{ zahraničí} = DZD \text{ tuzemsko}$*

3) *daň z DZD tuzemsko*

4) *daňová povinnost v ČR = daň*

1) $648\,000 + 160\,000 = 808\,000$

2) *DZD po vynětí = $648\,000$*

3) *daň z DZD tuzemsko = $97\,200$*

4) *daňová povinnost v ČR = $97\,200$*

Vynětí s výhradou progresse

Úpravu této metody můžeme nalézt v §38f odst. 7 ZDP. Zahraniční příjmy jsou vyjmuty ze zdanění, ale stát rezidentství poplatníka s nimi pracuje při stanovení daňové sazby. V českém daňovém systému, kde není progresivní zdanění příjmů, ztrácí metoda vynětí s výhradou progresse smysl. Ve státech, kde progresivní sazby daně používají, funguje vynětí s výhradou progresse jako solidární zvýšení daně. To znamená, že majetnější poplatníci zaplatí na daních více jak ti, kteří mají nižší pří-

jmy. V České republice je tato metoda od roku 2013 suplována solidárním zvýšením daně o 7% na 48násobek průměrné mzdy (Sojka, 2013).

Existují dvě metody vynětí s výhradou progresse. Metoda vrchního dílku (top slicing) a metoda zprůměrování (averaging).

Metoda vrchního dílku

Metoda vrchního dílku není zakotvena v české legislativě, nepoužívá se ani v uzavíraných smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Daň se stanovuje z příjmů dosažených v tuzemsku za předpokladu, že tuzemské příjmy jsou nadřazeny příjmům ze zahraničí (Sojka, 2013).

Ve státech, kde se používá progresivní zdanění příjmů, daň se bude počítat pouze z příjmů dosažených v tuzemsku, ale sazba se určí dle celosvětových příjmů. V České republice progresivní zdanění není, pouze solidární zvýšení daně. Při testování, zda příjmy rezidenta nejsou natolik vysoké, že by se měli zatížit solidárním zvýšením daně, dojde k vyjmutí příjmů ze zahraničí. Test se tedy provádí pouze na tuzemských příjmech⁷. Algoritmus výpočtu je uveden níže a ukázán na jednoduchém příkladu.

- 1) $DZD \text{ tuzemsko} + DZD \text{ zahraničí} = \Sigma DZD$
- 2) *marginální sazba daně do které spadá ΣDZD*
- 3) *daňová povinnost v ČR = $DZD \text{ tuzemsko} * \text{sazba daně}$*

- 1) $648\,000 + 160\,000 = 808\,000$
- 2) *sazba daně = 15%*
- 3) *daňová povinnost v ČR = $0,15 * 648\,000 = 97\,200$*

Metoda zprůměrování

Metoda zprůměrování je pro daňové poplatníky výhodná a lépe koresponduje s ekonomickou logikou. Pro výpočet daně dle této metody se vypočítá průměrná daňová zátěž připadající na poplatníkovi celosvětové příjmy. Získané procento se dále použije pro zjištění daně z tuzemských příjmů poplatníka (Sojka, 2013). Algoritmus výpočtu je uveden níže.

- 1) $DZD \text{ tuzemsko} + DZD \text{ zahraničí} = \Sigma DZD$
- 2) *daň z ΣDZD*
- 3) *průměrné daňové zatížení = $\frac{\text{daň}}{\Sigma DZD} * 100$*
- 4) *daňová povinnost v ČR = $DZD \text{ tuzemsko} * \text{průměrné daňové zatížení}$*

⁷ http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzickych-osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob-za-zdanovaci-obdobi-2013-2688#Solidarni_zvyseni_dane

1) $648\,000 + 160\,000 = 808\,000$

2) *daň z Σ DZD* = 121 200

3) *průměrné daňové zatížení* = $\frac{121\,200}{808\,000} * 100 = 15\%$

4) *daňová povinnost v ČR* = $648\,000 * 0,15 = 97\,200$

4 Praktická část

V praktické části bude na modelovém příkladu ukázána aplikace jednotlivých metod pro zamezení dvojího zdanění. Tato aplikace bude ukázána jak v systému rovné daně, tak v systému progresivního zdanění. Dále pak na komplexnějším příkladu ukáží zdanění přeshraničních příjmu českého daňového rezidenta a následné vyplnění daňového přiznání.

4.1 Aplikace metod

4.1.1 Efektivní míra zdanění v ČR

Modelový příklad

Fyzická osoba, která má měsíční hrubou mzdu 26 183⁸ Kč, podepsala prohlášení k dani. Dále má příjem z pronájmu bytu ve výši 13 250 Kč měsíčně.

Pro srovnání efektivních měr zdanění vypočítám daňovou povinnost poplatníka, který má příjmy pouze z České republiky. Poté vypočítám daňovou povinnost poplatníka, který má příjmy ze závislé činnosti v ČR a příjmy z pronájmu ze zahraničí.

Daňová povinnost poplatníka s příjmy z ČR

DZD §6 se vypočítá jako roční hrubá mzda ve výši 314 196 Kč. Z této částky je vypočítáno sociální pojištění placené zaměstnavatelem ve výši 25%, tedy 78 549 Kč a zdravotní pojištění ve výši 9%, tedy 28 277. DZD §6 je tedy součtem roční hrubé mzdy, sociálního a zdravotního pojištění.

$$DZD \text{ §6} = 314\,196 + 78\,549 + 28\,277 = 421\,022 \text{ Kč}$$

DZD §9 zahrnuje příjem z pronájmu bytu. Poplatník má roční příjem z pronájmu ve výši 159 000 Kč. Skutečné výdaje spojené s pronájmem jsou ve výši 35 000 Kč. Poplatník má možnost uplatnit paušální výdaje ve výši 30% z příjmu. Paušální výdaje jsou tedy ve výši 47 700 Kč. Poplatník si tedy uplatní výdaje paušálem, jelikož je to pro něj výhodnější. DZD §9 získáme odečtením výdajů od příjmů.

$$DZD \text{ §9} = 159\,000 - 47\,700 = 111\,300 \text{ Kč}$$

Souhrn dílčích základů daně tedy činí 532 322 Kč. Pro výpočet daně z příjmu fyzických osob dle §16 je nutné souhrn DZD zaokrouhlit na celé stokoruny dolů. Zaokrouhlený základ daně činí 532 300 Kč. Z takto zaokrouhleného základu daně vypočítáme daň z příjmu fyzických osob ve výši 15%. Daň činí 79 845 Kč. Po uplatnění slevy je daňová povinnost poplatníka ve výši 55 005 Kč.

⁸ https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV_AN_WAGE

Tabulka 4: Daňová povinnost poplatníka s příjmy z České republiky

Stanovení daně z příjmů fyzických osob	
DZD §6	421 022 Kč
DZD §7	0 Kč
DZD §8	0 Kč
DZD §9	111 300 Kč
DZD §10	0 Kč
Souhrn DZD	532 322 Kč
Základ daně zaokrouhlený	532 300 Kč
Daň §16	79 845 Kč
Sleva na poplatníka	24 840 Kč
Daňová povinnost	55 005 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{efektivní míra zdanění} = \frac{55\,005\text{ Kč}}{473\,196\text{ Kč}} * 100 = 11,62\%$$

Z tabulky výše vidíme, že efektivní míra zdanění u daně z příjmu fyzických osob je 11,62%. Přitom v zákoně o daních z příjmu v §16 je sazba daně u fyzických osob nastavena na 15%. Nižší efektivní sazba daně v tomto případě je způsobená faktem, že od vypočtené daně se dále odečítá sleva na poplatníka. Efektivní sazba daně bude tedy vždy nižší než zákonem stanovená sazba daně.

Aplikace metoda zamezujících dvojí zdanění

U následujících výpočtů budeme vycházet ze stejných dat jako při výpočtu daňové povinnosti poplatníka s příjmy z ČR. Příjmy ze zaměstnání plynou poplatníkovi z ČR, příjmy z nájmu ze zahraničí. DZD Tuzemsko je ve výši 421 022 Kč, DZD Zahraničí je ve výši 111 300 Kč. Daň z pronájmu zaplacená v zahraničí je ve výši 16 695 Kč. Jelikož každá země má různé sazby daně z pronájmu nemovitostí, použil jsem sazbu 15%. Částka 16 695 Kč je 15% z 111 300 Kč.

Metoda úplného vynětí

Při použití této metody dojde k úplnému vynětí všech příjmů ze zahraničí. Daň se tedy počítá pouze z DZD Tuzemsko.

$$\begin{aligned} \text{daň} &= 0,15 * 421\,022\text{ Kč} = 63\,153\text{ Kč} \\ \text{daňová povinnost} &= 63\,153\text{ Kč} - 24\,840\text{ Kč} = 38\,313\text{ Kč} \\ \text{efektivní míra zdanění} &= \frac{38\,313\text{ Kč}}{314\,196\text{ Kč}} * 100 = 12,19\% \end{aligned}$$

Metoda vynětí s výhradou progresu

Metoda zprůměrování

Daň se v tomto případě počítá ze souhrnu dílčích základů daně podle progresivních sazeb daně. Jelikož v ČR není zavedena progresivní sazba daně, ztrácí tato metoda

smysl. Daň bude vždy ve výši 15% ze základu daně. U příjmu nad 1 277 328 Kč bude ještě solidární zvýšení daně o 7%.

$$\begin{aligned} \text{daň} &= 0,15 * 532\,300 \text{ Kč} = 79\,845 \text{ Kč} \\ \text{průměrné daňové zatížení} &= \frac{79\,845 \text{ Kč}}{532\,300 \text{ Kč}} * 100 = 15\% \\ \text{daň po uplatnění průměrné daňové zátěže} &= 421\,022 \text{ Kč} * 0,15 = 63\,153 \text{ Kč} \\ \text{daňová povinnost} &= 63\,153 \text{ Kč} - 24\,840 \text{ Kč} = 38\,313 \text{ Kč} \\ \text{efektivní míra zdanění} &= \frac{38\,313 \text{ Kč}}{473\,196 \text{ Kč}} * 100 = 8,10\% \end{aligned}$$

Metoda vrchního dílku

Při výpočtu daňové povinnosti dle této metody je souhrn dílčích základů daně zařazen do příslušného daňového pásma. Poté je daň vypočítána z DZD Tuzemsko.

$$\begin{aligned} \text{daň} &= 0,15 * 421\,022 \text{ Kč} = 63\,153 \text{ Kč} \\ \text{daňová povinnost} &= 63\,153 \text{ Kč} - 24\,840 \text{ Kč} = 38\,313 \text{ Kč} \\ \text{efektivní míra zdanění} &= \frac{38\,313 \text{ Kč}}{314\,196 \text{ Kč}} * 100 = 12,19\% \end{aligned}$$

Metoda plného zápočtu

Při aplikaci této metody dojde k plnému zápočtu daně zaplacené v zahraničí. Daňová povinnost se počítá z celkového ZD.

$$\begin{aligned} \text{daň} &= 0,15 * 532\,300 \text{ Kč} = 79\,845 \text{ Kč} \\ \text{zápočet daně} &= 16\,695 \text{ Kč} \\ \text{daň po uplatnění zápočtu} &= 79\,845 \text{ Kč} - 16\,695 \text{ Kč} = 63\,150 \text{ Kč} \\ \text{daňová povinnost} &= 63\,150 \text{ Kč} - 24\,840 \text{ Kč} = 38\,310 \text{ Kč} \\ \text{efektivní míra zdanění} &= \frac{38\,310 \text{ Kč}}{473\,196 \text{ Kč}} * 100 = 8,10\% \end{aligned}$$

Metoda prostého zápočtu

U této metody se vyjadřuje podíl DZD Zahraničí na celkovém DZD. Toto procento je pak použito k výpočtu maximální možné výše zápočtu daně (Max). Výše daně se počítá z celkového DZD.

$$\begin{aligned} \text{daň} &= 0,15 * 532\,300 \text{ Kč} = 79\,845 \text{ Kč} \\ \text{podíl} &= \frac{111\,300 \text{ Kč}}{532\,300 \text{ Kč}} * 100 = 20,91\% \\ \text{Max} &= 79\,845 \text{ Kč} * 0,2091 = 16\,696 \text{ Kč} \\ \text{daň po uplatnění zápočtu} &= 79\,845 \text{ Kč} - 16\,696 \text{ Kč} = 63\,149 \text{ Kč} \\ \text{daňová povinnost} &= 63\,149 \text{ Kč} - 24\,840 \text{ Kč} = 38\,309 \text{ Kč} \\ \text{efektivní míra zdanění} &= \frac{38\,309 \text{ Kč}}{473\,196 \text{ Kč}} * 100 = 8,10\% \end{aligned}$$

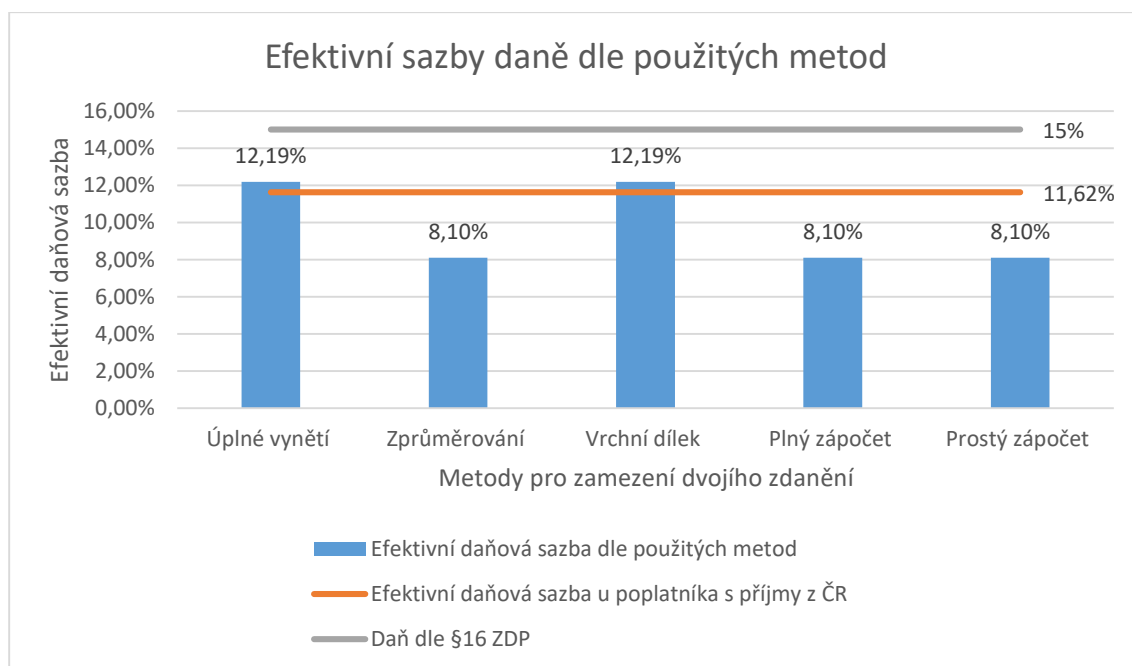
Tabulka 5: Efektivní daňová sazba českého poplatníka s celosvětovými příjmy

Metoda	Efektivní daňová sazba
Úplné vynětí	12,19%
Zprůměrování	8,10%
Vrchní dílek	12,19%
Plný zápočet	8,10%
Prostý zápočet	8,10%

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce výše můžeme vidět efektivní sazby daně českého poplatníka s celosvětovými příjmy dle jednotlivých metod. U dvou metod, metody úplného vynětí a vrchního dílku, je efektivní daňová sazba vyšší, než efektivní daňová sazba u příjmů pouze ze zdrojů z České republiky. Naopak, u třech zbylých metod je efektivní sazba daně nižší. Daňová povinnost u jednotlivých metod je téměř stejná, liší se pouze základ daně, ze kterého je počítána daň. U metod s efektivní sazbou daně 12,19% je daň počítána pouze z příjmů z České republiky. U metod se sazbou 8,10% je daň stanovena z celosvětových příjmů.

Graf 1: Efektivní sazby daně z příjmů fyzických osob v České republice



Zdroj: vlastní zpracování z výpočtů výše

Na grafu výše můžeme vidět sazbu daně z příjmů fyzických osob stanovenou zákonem ve výši 15%. Dále je znázorněna efektivní sazba daně, které je nižší než zákonem stanovená sazba daně, a to z důvodu uplatnění slevy na poplatníka. Dále jsou zobrazeny efektivní daňové sazby pro jednotlivé metody. Tyto sazby jsou pouze dvě.

V systému rovné sazby daně z příjmů ovlivňuje výše efektivních sazeb pouze základ daně, ze kterého jsou dle jednotlivých metod počítány daňové povinnosti.

4.1.2 Efektivní míra zdanění v České republice s progresivní sazbou daně

Pro následující příklad budu vycházet z progresivních sazeb daně pro rok 2007.

Tabulka 6: Progresivní sazby daně v České republice v roce 2007

Základ daně		Sazba daně
Od Kč	Do Kč	
0	121 200	12%
121 200	218 400	19% ze ZD přes 121 200 Kč + 14 544 Kč
218 400	331 200	25% ze ZD přes 218 400 Kč + 33 012 Kč
331 200	a více	32% ze ZD přes 331 200 Kč + 61 212 Kč

Zdroj: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-fyzickych-osob/>

Pro výpočet hodnot v Tabulce č. 7 jsem vycházel z progresivních sazeb daně pro rok 2007. Jako první sazbu daně jsem určil 15% a základ daně od 0 do 482 400 Kč. Částka 482 400 Kč je průměrná roční hrubá mzda navýšená o 5% a navýšená o sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem. Navýšení o 5% jsem si stanovil jako meziroční růst inflace a meziroční růst mezd. Další sazba je 22% pro základ daně od 482 400 Kč do 582 400 Kč. Základy daně navyšuji stejnoměrně, o 100 000 Kč. Procentní navýšení sazby v druhém pásmu je o 7%, vycházím ze sazeb z roku 2007. Částky připočítávající k vypočtené dani jsem ponechal stejné jako v roce 2007.

Tabulka 7: Hypotetické progresivní sazby daně

Základ daně		Sazba daně
Od Kč	Do Kč	
0	482 400	15%
482 400	582 400	22% ze ZD přes 482 400 Kč + 14 544 Kč
582 400	682 400	28% ze ZD přes 582 400 Kč + 33 012 Kč
682 400	a více	32% ze ZD přes 682 400 Kč + 61 212 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě tabulky č. 6

Nyní provedu výpočet daňové povinnosti poplatníka dle metod pro zamezení dvojího zdanění v rámci progresivního zdanění příjmů.

Výpočet daňové povinnosti u příjmu z České republiky

V tabulce níže jsem provedl výpočet daňové povinnosti poplatníka s příjmy ze zdrojů na území České republiky a také výpočet efektivní daňové sazby. V systému progresivního zdanění příjmů je výsledná daňová povinnost větší, než při rovné dani. Toto je způsobeno tím, že základ daně spadá do druhého pásma progresivní

daně. Systém progresivního zdanění je spravedlivější, neboť osoby s vyššími příjmy jsou zdaněny více než osoby s nižšími příjmy. Jak můžeme vidět z tabulky níže, efektivní daňová sazba je zhruba dvojnásobná oproti sazbě v systému rovné daně.

Tabulka 8: Efektivní daňová sazba poplatníky s příjmy z ČR v systému progresivního zdanění

Stanovení daňové povinnosti poplatníka s příjmy z ČR v systému progresivního zdanění	
DZD §6	421 022 Kč
DZD §7	0 Kč
DZD §8	0 Kč
DZD §9	111 300 Kč
DZD §10	0 Kč
Souhrn DZD	532 322 Kč
Základ daně zaokrouhlený	532 300 Kč
Daň §16	131 650 Kč
Sleva na poplatníka	-24 840 Kč
Daňová povinnost	106 810 Kč
Efektivní daňová sazba	22,57%

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky výše vidíme, že pokud by v České republice byla opět zavedena progresivní daň z příjmů, výsledná efektivní daňová sazby narostla o 10% oproti rovné sazbě daně z příjmů. Tento nárůst je způsobený hlavně zařazením základu daně do druhého pásma.

Pro výpočet následujících efektivních daňových sazeb budeme opět vycházet z modelového příkladu. Tedy DZD Tuzemsko je ve výši 421 022 Kč, DZD Zahraničí je ve výši 111 300 Kč.

Metoda úplného vynětí

Daň se u této metody počítá z DZD Tuzemsko. Veškeré příjmy ze zahraničí jsou vyjmuty ze zdanění.

$$\begin{aligned}
 DZD \text{ po vynětí} &= 421\,022 \text{ Kč} \\
 daň &= 0,15 * 421\,022 \text{ Kč} = 63\,153 \text{ Kč} \\
 daňová \text{ povinnost} &= 63\,153 \text{ Kč} - 24\,840 \text{ Kč} = 38\,313 \text{ Kč} \\
 efektivní \text{ míra zdanění} &= \frac{38\,313 \text{ Kč}}{314\,196 \text{ Kč}} * 100 = 12,19\%
 \end{aligned}$$

Efektivní sazba daně je u této metody relativně nízká z důvodu, že základ daně spadá do prvního pásma, tedy podléhá 15% dani. Efektivní sazba daně je počítána pouze z tuzemských příjmů.

Metoda vynětí s výhradou progresu

Metoda zprůměrování

Daň je počítána z celosvětových příjmů. Takto získaná daň se použije k vyjádření podílu daně na celosvětových příjmech. Získané procento se dále použije k výpočtu daňové povinnosti poplatníka, pouze však z DZD Tuzemsko.

$$\begin{aligned} \text{daň} &= (0,22 * 532\,300 \text{ Kč}) + 14\,544 \text{ Kč} = 131\,650 \text{ Kč} \\ \text{průměrné daňové zatížení} &= \frac{131\,650 \text{ Kč}}{532\,300 \text{ Kč}} * 100 = 24,73\% \\ \text{daň po uplatnění průměrné daňové zátěže} &= 421\,022 \text{ Kč} * 0,2473 = 104\,119 \text{ Kč} \\ \text{daňová povinnost} &= 104\,119 \text{ Kč} - 24\,840 \text{ Kč} = 79\,279 \text{ Kč} \\ \text{efektivní míra zdanění} &= \frac{79\,279 \text{ Kč}}{473\,196 \text{ Kč}} * 100 = 16,75\% \end{aligned}$$

Metoda vrchního dílku

V systémech progresivního zdanění se daň stanoví z příjmů ze zdrojů na území České republiky, avšak sazba daně se stanoví dle celosvětových příjmů.

$$\begin{aligned} \text{sazba daně v pásmu pro DZD} &= 22\% \\ \text{daň} &= (0,22 * 421\,022 \text{ Kč}) + 14\,544 \text{ Kč} = 107\,169 \text{ Kč} \\ \text{daňová povinnost} &= 107\,169 \text{ Kč} - 24\,840 \text{ Kč} = 82\,329 \text{ Kč} \\ \text{efektivní míra zdanění} &= \frac{82\,329 \text{ Kč}}{473\,196 \text{ Kč}} * 100 = 17,40\% \end{aligned}$$

Metoda plného zápočtu

U této metody je daň počítána z celosvětových příjmů poplatníka. Umožňuje poplatníkovi snížit daňovou povinností o plnou výši daně zaplacené v zahraničí.

$$\begin{aligned} \text{daň} &= (0,22 * 532\,300 \text{ Kč}) + 14\,544 \text{ Kč} = 131\,650 \text{ Kč} \\ \text{zápočet daně ze zahraničí} &= 16\,695 \text{ Kč} \\ \text{daň po uplatnění zápočtu} &= 131\,650 \text{ Kč} - 16\,695 \text{ Kč} = 114\,955 \text{ Kč} \\ \text{daňová povinnost} &= 114\,955 \text{ Kč} - 24\,840 \text{ Kč} = 90\,115 \text{ Kč} \\ \text{efektivní míra zdanění} &= \frac{90\,115 \text{ Kč}}{473\,196 \text{ Kč}} * 100 = 19,04\% \end{aligned}$$

Metoda prostého zápočtu

Daň je počítána stejně, jako v případě plného zápočtu, z celosvětových příjmů poplatníka. Avšak, poplatník si nemůže uplatnit celou výši daně zaplacené v zahraničí, pouze určitý podíl. Podíl se vypočítá jako DZD Zahraničí na celkovém DZD. Výši daně, kterou si poplatník může uplatnit, se stanoví z vypočtené daně.

$$\begin{aligned} \text{daň} &= (0,22 * 532\,300 \text{ Kč}) + 14\,544 \text{ Kč} = 131\,650 \text{ Kč} \\ \text{podíl} &= \frac{111\,300 \text{ Kč}}{532\,300 \text{ Kč}} * 100 = 20,91\% \\ \text{max} &= 131\,650 \text{ Kč} * 0,2091 = 27\,528 \text{ Kč} \\ \text{Daň po uplatnění zápočtu} &= 131\,650 \text{ Kč} - 27\,528 \text{ Kč} = 104\,122 \text{ Kč} \\ \text{daňová povinnost} &= 104\,122 \text{ Kč} - 24\,840 \text{ Kč} = 79\,282 \text{ Kč} \\ \text{efektivní míra zdanění} &= \frac{79\,282 \text{ Kč}}{473\,196 \text{ Kč}} * 100 = 16,75\% \end{aligned}$$

Tabulka 9: Efektivní daňová sazba v systému progresivního zdanění

Metoda	Efektivní daňová sazba
Úplné vynětí	12,19%
Zprůměrování	16,75%
Vrchní dílek	17,40%
Plný zápočet	19,04%
Prostý zápočet	16,75%

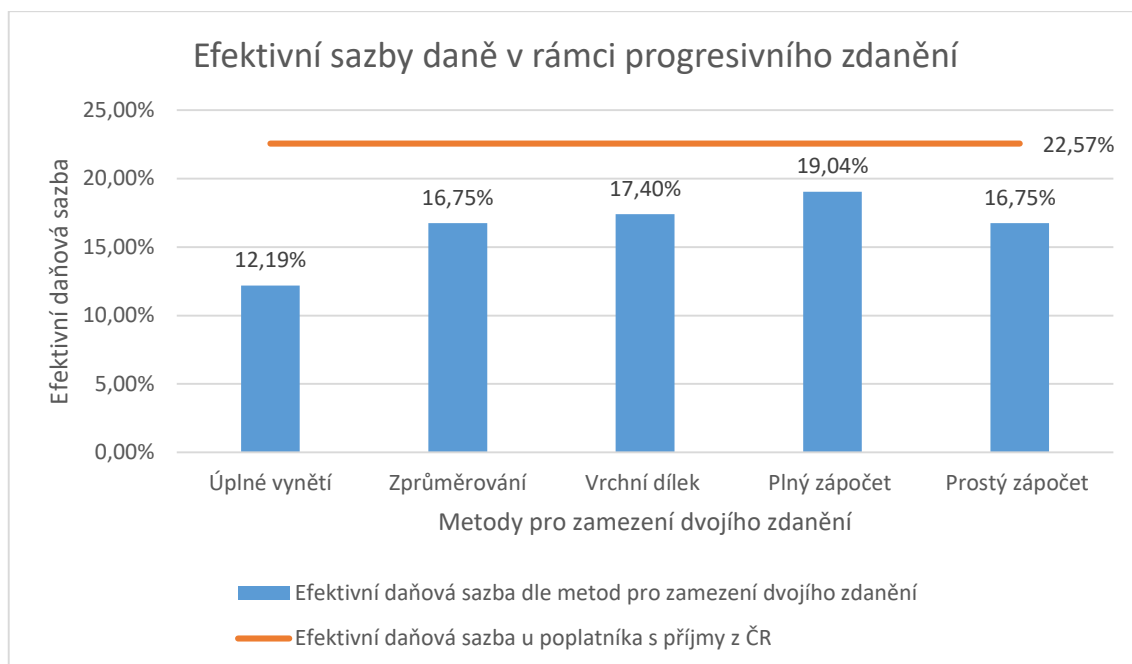
Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce výše můžeme vidět, jak se liší efektivní sazby daně v systému progresivního zdanění. V systému progresivního zdanění je vidět větší rozdílnost efektivních daňových sazeb dle použité metody.

Efektivní sazba daně u metody úplného vynětí zůstala stejná jako v systému rovné daně. To je zapříčiněno tím, že po vyjmutí příjmů ze zahraničí je získán sejný základ daně jako v systému rovné daně, tudíž tento základ daně spadá do prvního pásma progresivního zdanění. U metody zprůměrování a prostého zápočtu je efektivní sazba daně ve stejné výši. Výsledná daňová povinnost u těchto dvou metod je téměř stejná.

U metody plného zápočtu je efektivní sazba daně nejvyšší. U této metody má poplatník možnost započíst daň zaplacenou v zahraničí v celé výši. Výše efektivní sazby daně u této metody závislá na výši zdanění v zahraničí. Pokud se bude jednat o stát, kde je vysoké zdanění, daň po uplatnění metody bude nižší než u státu, kde je zdanění mírné.

Graf 2: Efektivní sazby daně z příjmů fyzických osob v České republice v systému progresivního zdanění



Zdroj: vlastní zpracování

Na grafu výše vidíme odlišné sazby při progresivním zdanění. Při progresivním zdanění jsou vidět větší rozdíly napříč jednotlivými metodami. Pro českého poplatníka s celosvětovými příjmy je nejvýhodnější použití metody úplného vynětí.

4.1.3 Efektivní míra zdanění v Německu

Pro výpočet efektivních daňových sazeb jsem použil stejné údaje jako pro výpočet u českého poplatníka. Převod z české koruny na euro jsem provedl pomocí jednotného kurzu vyhlášeného GRŘ.

Ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo, je jako metoda zamezení dvojího zdanění uvedena metoda vynětí. V tabulce níže je proveden výpočet efektivní sazby daně německého poplatníka. Pro výpočet efektivních daňových sazeb je použita průměrná hrubá mzda v Německu⁹ a došlo k přepočtu příjmu na eura.

Souhrn ročních hrubých příjmů snížení o zákonné zdravotní pojištění (9,5%), sociální odvody (5,61%) a paušální výdaje (1 036 EUR) činí 34 346 EUR. Tento základ daně tedy spadá do třetího pásma progresivního zdanění příjmů, dle tabulky č. 3. V tomto třetím pásmu se pohybuje marginální sazba daně od 23,97% do 42,00%. Z vypočtené daně se dále stanoví solidární přírůžka ve výši 5,5%. sečtením daně a solidární přírůžky získáme celkovou daň. Dále z hrubých příjmů stavíme částky na penzijní a zdravotní pojištění, dále pojištění invalidity a pojištění

⁹ https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV_AN_WAGE

nezaměstnanosti. Čistou mzdu získáme odečtením celkové daně a úhrnu sociálních odvodů od hrubého příjmu.

Tabulka 10: Stanovení efektivní sazby daně Německého poplatníka

Stanovení efektivní sazby daně německého poplatníka s příjmy ze zdrojů na území Německa	
Hrubý příjem	41 693 EUR
Zdravotní pojištění + sociální odvody	-6 311 EUR
Odčitatelné paušální položky	-1 036 EUR
ZD	34 346 EUR
Daň	6 972 EUR
Solidární přírážka 5,5%	383,46 EUR
Daň celkem	7 355,46 EUR
Penzijní pojištění 9,35%	3 898,30 EUR
Pojištění nezaměstnanosti 1,5%	625,40 EUR
Zdravotní pojištění 8,4%	3 502,21 EUR
Pojištění invalidity 1,425%	594,13 EUR
Suma sociálních odvodů	8 620,04 EUR
Čistá mzda	25 717,50 EUR
Efektivní daňová sazba	17,64%

Zdroj: <http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?steuersatz.htm>, upraveno

Nyní vypočítám efektivní daňové sazby dle metod, které jsou uvedené ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Německem. Jedná se o metodu úplného vynětí a metodu vynětí s výhradou progresu. DZD Tuzemsko je tedy ve výši 37 613 EUR, tedy roční průměrná hrubá mzda v Německu. DZD Zahraničí zahrnuje příjmy z pronájmu nemovitosti v České republice, po přepočtu na eura ve výši 4 080 EUR ročně.

Tabulka 11: Efektivní sazby daně Německého poplatníka dle jednotlivých metod

	Metody		
	Úplné vynětí	Zprůměrování	Vrchní dílek
DZD Tuzemsko	37 613 EUR	37 613 EUR	37 613 EUR
DZD Zahraničí	4 080 EUR	4 080 EUR	4 080 EUR
Souhrn DZD	37 613 EUR	41 693 EUR	41 693 EUR
Zdravotní pojištění	-5 693 EUR	-6 311 EUR	-6 311 EUR
Odčitatelné položky	-1 036 EUR	-1 036 EUR	-1 036 EUR
ZD	30 884 EUR	34 346 EUR	34 346 EUR
Daň	5 839 EUR	6 972 EUR	5 839 EUR
Solidární přírážka	321,14 EUR	383,46 EUR	321,14 EUR
Daňová povinnosti po uplatnění metody	6 160,14 EUR	6 289,73 EUR	6 160,14 EUR
Efektivní daňová sazba	16,38%	15,09%	14,77%

Zdroj: <http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?steuersatz.htm>, upraveno

V tabulce výše vidíme efektivní daňové sazby dle jednotlivých metod. Přesto, že souhrn DZD je u metody zprůměrování a vrchního dílku stejný, výsledná efektivní daňová sazba je odlišná. Toto je zapříčiněno faktem, že u metody vrchního dílku je sazba daně určena dle celosvětových příjmů, ale daň je počítána z příjmů plynoucích z Německa.

U metody vrchního dílku se tedy použije částka 41 693 EUR pro určení daňové pásma, do kterého tento příjem spadá. Daň je následně počítána pouze z částky 37 613 EUR. Daňová povinnost je u této metody o 129,33 EUR nižší než u metody zprůměrování.

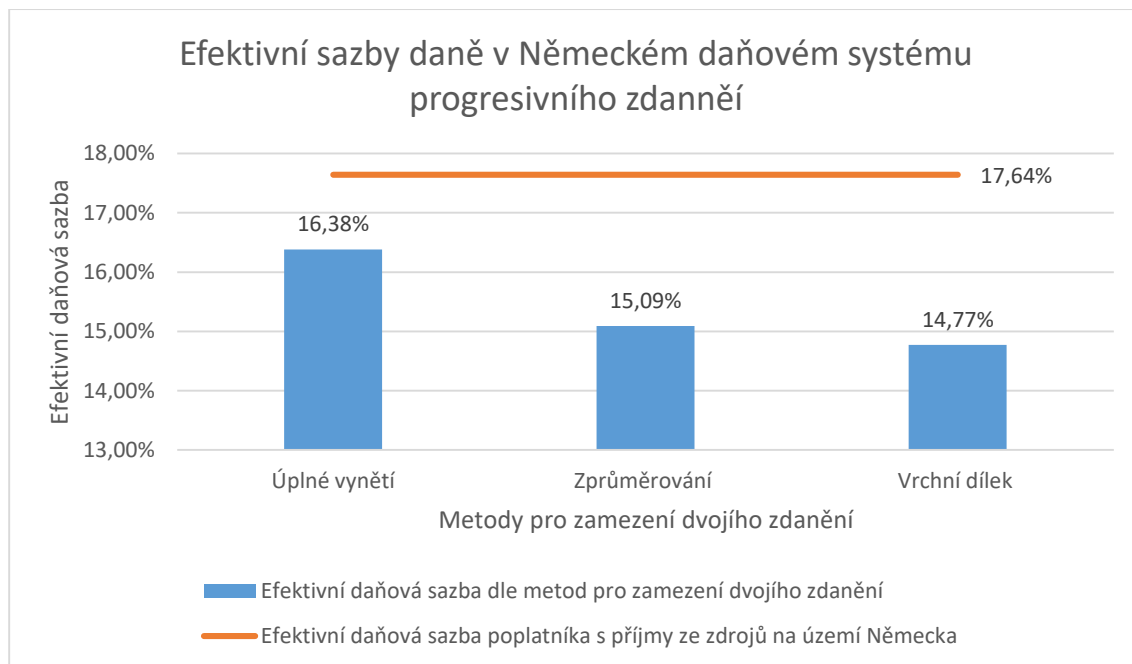
Tabulka 12: Efektivní sazby daně z příjmů v Německu dle jednotlivých metod

Metoda	Efektivní daňová sazba
Úplné vynětí	16,38%
Zprůměrování	15,09%
Vrchní dílek	14,77%

Zdroj: vlastní zpracování

Na grafu níže jsou znázorněny jednotlivé efektivní daňové sazby po uplatnění metod a efektivní daňová sazba pro německého poplatníka s průměrnou roční hrubou mzdou a příjmu z nájmu ze zahraničí. Z grafu je patrné, že uplatnění metody vynětí s výhradou progresu v systému progresivního zdanění je nejvýhodnější pro poplatníka. Metoda vrchního dílku však není ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění používána.

Graf 3: Efektivní sazby daně z příjmů fyzických osob v Německu



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat výše

Z grafu výše vidíme, že nejvýhodnější metoda pro poplatníka, která je používána, je metoda zprůměrování. Oproti běžné efektivní sazbě daně z příjmů fyzických osob se liší skoro o 2,5%.

4.2 Komplexní příklad

Pan Herott působí ve firmě zabývající se výrobou průmyslových těsnění. Tato firma má pobočku v Rakovníku, kde pan Herott od roku 1996 působí na pozici technického poradce. V roce 2015, v období od 1. 1. do 30. 9. měl hrubý příjem ve výši 360 000 Kč. Jako dlouholetému zaměstnanci a velmi zkušenému byla nabídnuta práce na německé pobočce v období od 1. 10. 2015 do 31. 12. 2016. Práce se týkala vývoje nového těsnění pro letecký průmysl. V Německu byl panu Herottovi poskytnut služební byt, na víkendy odjížděl domu za manželkou. Hrubá měsíční mzda, kterou pan Herott pobíral v Německu, činila 2 700 EUR. Pan Herott v České republice vlastní malý rodinný dům kde bydlí s manželkou. Dále vlastní byt v České republice, který pronajímá studentům. Od další nejmenované společnosti sídlící v Německu pobírá dividendy ve výši 600 EUR, dědictví po rodičích.

Pan Herott si přispívá na životní pojištění ve výši 12 000 Kč, penzijní připojištění ve výši 24 000 Kč. 1. 9. 2015 předal peněžitý dar ve výši 25 000 Kč Střední průmyslové škole Emila Kolbena v Rakovníku.

Určení daňové rezidence

Podle ZDP §2 je pan Herott rezidentem České republiky, neboť se na území ČR obvykle zdržuje a má zde trvalé bydliště. Trvalé bydliště má v Rakovníku a v České republice se zdržoval více jak 180 dní v roce. V Německu je považován za nerezidenta, neboť se zde zdržoval méně než 180 dní a nemá zde trvalé bydliště.

Pokud by se však stalo, že pan Herott bude pobývat na území Spolkové republiky Německo déle než 180 dní, mohl by být považován za německého rezidenta. V tom případě by mohlo dojít k dvojímu zdanění, jak v České republice, tak ve Spolkové republice Německo. V takovém případě by se přistoupilo k použití platné smlouvy o dvojím zdanění uzavřené s Německem dne 17. 11. 1983.

Jako český rezident je pan Herott povinen v České republice přiznat celosvětové příjmy. V českém daňovém přiznání musí přiznat příjmy ze závislé činnosti na území ČR, příjmy plynoucí z Německa, pronájmu bytu a příjmu dividend. U příjmů ze zahraničí má pan Herott možnost uplatnit jednu z metod uvedených v SZDZ s Německem. Dle pokynů k vyplnění přiznání k dani z příjmů fyzických osob musí být veškeré hodnoty v českém daňovém přiznání uvedeny v českých korunách. Pro přepočítání příjmů ze zahraničí se použije jednotný kurz, definovaný v §38 odst. 1 ZDP. Tento jednotný kurz je zveřejněn v pokynu GFR D-25. Jednotný kurz pro rok 2015 je ve výši 27,27 CZK/EUR.

Pan Herott v Německu nemusí podávat daňové přiznání. Daňové přiznání by musel podat pouze v případě, kdyby měl příjmy z pronájmu nebo stálou provozovnu na území Německa. Pan Herott má možnost podat daňové přiznání dobrovolně nebo požádat německý finanční úřad o vystavení potvrzení o dani zaplacené v zahraničí. Údaje z tohoto potvrzení pan Herott vyplní do Seznamu pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění. Lhůta vystavení potvrzení německým finančním úřadem je poměrně dlouhá, pan Herott bude muset požádat finanční úřad o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání (dále jen „DP“) dle §36 DŘ.

Zaměstnání v Německu

Pan Herott pobíral hrubou měsíční mzdu ve výši 2 700 EUR. Hrubá mzda za tři měsíce, kdy byl pan Herott zaměstnán v německé pobočce činí 8 100 EUR. Z této částky se odečítaly povinné odvody do německého sociálně-zdravotního systému. Výpočet daně a srážek na sociálně-zdravotní systém je následující:

Tabulka 13: Výpočet čisté mzdy pana Herotta v Německu

Výpočet čisté mzdy v Německu	
Hrubá roční mzda	8 100 EUR
Zdravotní pojištění	0 EUR
Odčitatelné paušální položky	0 EUR
ZD	0 EUR
Daň	0 EUR
Solidární přírážka	0 EUR
Daň celkem	0 EUR
Penzijní pojištění 9,35%	757,35 EUR
Pojištění nezaměstnanosti 1,5%	121,50 EUR
Zdravotní pojištění 8,4%	680,40 EUR
Pojištění invalidity 1,425%	115,43 EUR
Suma sociálních odvodů	1 674,68 EUR
Čistá mzda	6 425,32 EUR
Efektivní daňová sazba	0%

Zdroj: <http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?steuersatz.htm>, upraveno

Hrubá roční mzda do 8 472 EUR je zatížena nulovou sazbou daně. Daň z příjmu je tedy v tomto případě nulová. Zaměstnavatel za pana Herotta odvede pouze srážky na sociálně-zdravotní systém. Čistá mzda pana Herotta za tři měsíce práce činí 6 425,32¹⁰ EUR. Efektivní daňová sazba je nulová, jelikož je nulová daň.

Na příjmy ze zaměstnání se podle SZDZ s Německem vztahuje metoda vynětí. Pan Herott tedy tento příjem uvede v českém daňovém přiznání, avšak následně bude vyjmut. Hrubá roční mzda je po přepočtu na české koruny ve výši 220 887 Kč. Tato částka se uvede v součtu s českou hrubou roční mzdou na řádek 31 daňového přiznání.

Příjem z dividend

Dividendy mohou být zdaněny 15% dle SZDZ s Německem, článek 10. Avšak společnost vyplácející dividendy neví, komu a do jaké země dividendy vyplácí, je na panu Herottovi, aby si ohlídal zdanění dividend. Pan Herott má možnost požádat o vrácení částky rozdílu zdanění v rámci systému refundací. V českém daňovém přiznání tento příjem uvede v 2. oddílu daňového přiznání na řádek 38 s tím, že na tento příjem uplatní metodu zápočtu do výše 15% z hrubé částky dividend.

Pan Herott obdržel od společnosti dividendy ve výši 600 EUR. Dividendy dle německých právních předpisů podléhají srážkové dani ve výši 25% a také solidární přírážkou ve výši 5,5% z vypočtené daně. Společnost tedy odvedla 150 EUR na dani a 8,25 EUR na solidární přírážce. Pan Herott obdržel od firmy dividendy ve výši 441,75 EUR, v přepočtu 12 047 Kč.

¹⁰ <http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?steuer01.htm>

Zaměstnanec v České republice

Prvních devět měsíců v roce 2015 vykonával pan Herott závislou činnost na české pobočce společnosti zabývající se výrobou těsnění v Rakovníku. Ze mzdy pobírané za tuto činnost odváděl příslušné platby do sociálního a zdravotního systému.

Za tuto činnosti pobíral měsíční hrubou mzdu ve výši 40 000 CZK. Z tohoto měsíčního hrubého příjmu odváděl zálohy na daň z příjmu fyzických osob.

Tabulka 14: Výpočet daňové zálohy pana Herotta

Výpočet daňové zálohy	
Hrubá měsíční mzda	40 000 Kč
SP placené zaměstnavatel 25%	+10 000 Kč
ZP placené zaměstnavatelem 9%	+3 600 Kč
Daňový základ	53 600 Kč
Daň 15%	8 040 Kč
Sleva na dani	-2 070 Kč
Záloha na daň	5 970 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Další příjmy

Pan Herott v roce 2015 pronajímal byt studentům. Měsíční pronájem bytu činil 8 000 Kč, tedy 96 000 Kč ročně. Skutečné výdaje spojené s pronájmem bytu byly ve výši 20 000 Kč. Pan Herott si může uplatnit výdaje ve výši 30% z příjmu dle §9 odst. 4 ZDP. Paušální výdaje tedy tvoří 28 800 Kč. Pan Herott si tedy uplatní paušální výdaje, neboť paušální výdaje jsou o 8 800 Kč vyšší než reálné výdaje.

Daňová povinnost pana Herotta v ČR

Tabulka 15: Výpočet základu daně z příjmů pana Herotta

Výpočet dílčích základu daně a stanovení základu daně				
	Příjmy	Výdaje		Řádek DP
§6	360 000 Kč	0 Kč	482 400 Kč	36a
§7	0 Kč	0 Kč	0 Kč	37
§8	16 362 Kč	0 Kč	16 362 Kč	38
§9	96 000 Kč	28 800 Kč	67 200 Kč	39
§10	0 Kč	0 Kč	0 Kč	40
Základ daně			565 962 Kč	45

Zdroj: vlastní zpracování

Příjem ze závislé činnosti z Německa je dle smlouvy SZDZ s Německem vyjmut, tedy příjmy §6 činí pouze příjmy ze zaměstnání v ČR. Výše roční hrubé mzdy je 360 000 Kč. Sociální pojištění placené zaměstnavatelem je ve výši 90 000 Kč a zdravotní pojištění ve výši 32 400 Kč. Dílčí základ daně na řádku 36a DP je tedy 482 400 Kč. Na řádku 38 DP je uveden DZD z kapitálového majetku ve výši 16 362

Kč. Tato částka se získá přepočtem 600 EUR z dividend na české koruny. Na řádku 39 je uveden DZD z nájmu, částka je po odečtení paušálních nákladů od příjmů. Řádek 45 DP je souhrnem řádku 36a až 40 DP.

Získali jsme celkový základ daně ve výši 565 962 Kč. Od této hodnoty následně odečteme nezdanitelné části ZD. U pana Herotta se jedná o dar ve výši 25000 Kč. Pan Herott si může uplatnit dar v plné výši, neboť splnil podmínky dle §15 odst. 1 ZDP minimálně 1000 Kč, maximálně 15% ZD.

Dále si pan Herott ze základu daně může odečíst penzijní připojištění dle §15 odst. 5 ZDP ve výši 12 000 po odečtení 12 000 Kč z celkové hodnoty. Životní pojištění si může uplatnit v celé výši, tedy 12000 Kč dle §15 odst. 6 ZDP.

Tabulka 16: Stanovení výše daně pane Herotta

Stanovení výše daně ze základu daně		Řádek DP
Základ daně	565 962 Kč	45
Dar	-25 000 Kč	46
Penzijní pojištění	-12 000 Kč	48
Životní pojištění	-12 000 Kč	49
Základ daně snížený o nezdanitelné části	516 962 Kč	55
Základ daně zaokrouhlený	516 900 Kč	56
Daň 15%	77 535 Kč	57

Zdroj: vlastní zpracování

Po odečtení nezdanitelných částí ZD a odčitatelných položek získáme upravený základ daně ve výši 516 962 Kč, zaokrouhlením na celé 100 koruny dolu získáme 516 900 Kč. Z takto upraveného ZD vypočítáme daň ve výši 15% ze ZD, tedy 77 535 Kč

Na řádcích 46 až 53 je možné uvést nezdanitelné části základu daně. V případě pana Herotta jsou částky uvedené na řádcích 46, 48 a 49. Řádek 54 DP vyjadřuje souhrn nezdanitelných částí základu daně, v tomto případě ve výši 49 000 Kč. Na řádku 55 je uveden základ daně snížený o nezdanitelné části, na řádku 56 je základ daně zaokrouhlený. Na řádku 57 DP je stanovena výše daně.

Takto vypočtená daň se musí upravit o daň zaplacenou z dividend. Pan Herott přijal dividendy ve výši 600 EUR, tedy 16 362 Kč, výdaje jsou 0 Kč. Příjmy z dividend jsou dle SZDZ s Německem zdaněny sazbou 15%, tedy 15% z 16 362 činí 2 454,3 Kč. Daň zaplacená v zahraničí se uplatňuje metodou prostého zápočtu, musíme si vypočítat podíl, jakým se příjmy ze zahraničí podílí na souhrnném základu daně. $16\,326\text{ Kč}/565\,962\text{ Kč}=2,89\%$. Tento koeficient použijeme ke zjištění částky, o kterou si pan Herott v České republice může snížit daň. K zápočtu daně lze uznat 2 240,76 Kč. Po odečtení daně uznané k zápočtu činí daň 75 295 Kč.

Tabulka 17: Úprava daně dle metody zápočtu

Úprava daně dle metody zápočtu		Řádek DP
Příjmy ze zdrojů v zahraničí	16 362 Kč	321
Výdaje	0 Kč	322
Daň zaplacená v zahraničí	2 454,3 Kč	323
Koeficient zápočtu	2,89%	324
Daň uznaná k zápočtu	2 240,76 Kč	326
Daň	77 535 Kč – 2 240,76 Kč = 75 294,24 Kč	330
Daň zaokrouhlená na celé Kč nahoru	75 295 Kč	60

Zdroj: vlastní zpracování

Na řádku 321 DP je uvedena částka z řádku 38 DP. Na řádcích 323 až 329 je proveden výpočet daně dle metody zápočtu. Řádek 330 je součet řádku 57 a 59 a následné odečtení řádku 328. Částka z řádku 330 se uvede na řádek 58, po zaokrouhlení dostaneme hodnotu 75 295 Kč na řádku 60.

Pan Herott si uplatní slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč. Po uplatnění slevy činí daň 50 455 Kč. Pan Herott platil měsíční zálohy daně ve výši 5 970 Kč, tedy za 9 odpracovaných měsíců v ČR činí 71 640 Kč. Panu Herottovi vznikl přebytek na dani ve výši 21 185 Kč.

Tabulka 18: Výsledná daňová povinnost pana Herotta

Stanovení daňové povinnosti pana Herotta		Řádek DP
Daň po uplatnění metody	75 295 Kč	60
Sleva na poplatníka	-24 840 Kč	64
Daň po uplatnění slevy	50 455 Kč	71
Úhrn sražených záloh	-71 640 Kč	84
Přeplatek	-21 185 Kč	
Efektivní sazba daně	10,68%	

Zdroj: vlastní zpracování

Na řádcích 64 až 69a) se uvádí slevy na dani dle §35ba ZDP. Řádek 71 DP vyjadřuje daň po uplatnění slev. Na řádku 84 je uveden úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závisle činnosti. Odečtením řádku 84 od řádku 74 (řádek 74 je částka na řádku 71 po odečtení daňového zvýhodnění na dítě, v tomto případě je částka na řádku 71 stejná jako na řádku 74), získáme přeplatek ve výši 21 185 Kč.

V případě pana Herotta je efektivní sazba daně z příjmu fyzických osob v České republice ve výši 10,68%. Jelikož pan Herott pracoval v Německu pouze tři měsíce, základ daně z příjmů měl tak nízký, že daň z jeho příjmů je nulová. Pokud by však v Německu pracoval déle, jeho základ daně by již nespadal do první skupiny progresivního zdanění a musel by z jeho příjmu odvádět daň.

Pokud by stejné příjmy měl pan Herott ze zdrojů na území ČR, efektivní sazba daně by činila 14,01%. Po uplatnění metody pro zamezení dvojího zdanění se snížila efektivní sazba daně, avšak čas vynaložený s vyřízením administrativy značně roste.

Pan Herott má možnost podat daňové přiznání v Německu, a toto německé daňové přiznání poté použít pro stanovení příjmů ze zahraničí. Dále může požádat německý finanční úřad o vystavení potvrzení o dani zaplacené v zahraničí. Pokud by pan Herott zvolil možnost podat daňové přiznání v zahraničí, musel by požádat český finanční úřad o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, jelikož v Německu je termín podání do 31.5.. Vyplnění německého daňového přiznání je velmi složité, pro nerezidenty téměř nemožné správně vyplnit. Jednodušší volba bude žádost o vystavení potvrzení o dani zaplacené v zahraničí. V tomto případě však také není jisté, že pan Herott stihne podat daňové přiznání v České republice do 31.3..

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo zhodnocení vlivu metod pro zamezení dvojího zdanění na efektivní sazbu daně.

Pro splnění tohoto cíle bakalářské práce jsem v teoretické části vysvětlil základní pojmy nutné k pochopení dané problematiky. Dále jsem popsal různé metody pro zamezení dvojího zdanění a postup při určování rezidentství a metodiku výpočtu daně. Ke splnění praktické části jsem použil modelový příklad, na kterém jsem ukázal aplikaci jednotlivých metod. Pomocí tohoto modelového příkladu jsem ukázal rozdílnost metod, algoritmy výpočtů a jednotlivé efektivní sazby daně.

V teoretické části je obsáhnuto vyjasnění základních pojmů týkajících se daňové problematiky, daňové zásady a definice českého daňového systému. Hlavní bylo vymezení daně z příjmu fyzických osob v ČR, určení poplatníků a sazeb daně. Dále bylo popsáno samo mezinárodní dvojí zdanění, tedy vznik a opatření vedoucí k odstranění. Mezi nejčastěji používané opatření proti dvojímu zdanění patří dvoustranné, neboli bilaterální smlouvy uzavírané dle modelu OECD.

Další velmi důležitou problematikou je rezidentství poplatníka. Při určování rezidentství u poplatníka se zahraničními příjmy se vychází ze smluv o zamezení dvojího zdanění. Toto určení je velmi důležité pro správné vyčíslení daně ve správné zemi. V další části je popsána modelová smlouva, dle které se smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírají. Je rozebrána pouze modelová smlouva OECD, neboť dle této smlouvy Česká republika uzavírá své dohody. V poslední části teoretické části jsou popsány jednotlivé metody pro zamezení dvojího zdanění, algoritmy výpočtů a na velmi jednoduchém příkladu je ukázán princip výpočtu daně dle těchto metod.

V praktické části práce jsem na jednoduchém modelovém příkladu ukázal aplikaci jednotlivých metod pro zamezení dvojího zdanění a výpočet efektivních sazeb daně u jednotlivých metod. Jako první jsem stanovil efektivní sazby daně u jednotlivých metod v českém daňovém systému, tedy v systému rovné daně. Zde jsem získal pouze dvě efektivní sazby daně. U všech metod vyšla daňová povinnost téměř stejná. Efektivní sazby daně se odvíjí od algoritmu výpočtu jednotlivých metod, tedy z jakého základu daně je daň počítána. Pokud je daň stanovena pouze z příjmů z tuzemska, výsledná efektivní sazba daně je vyšší. U metod, kde daň je stanovena z celosvětových příjmů, je daň nižší.

V druhém modelovém příkladu jsem počítal efektivní daňové sazby v systému progresivního zdanění příjmů. Vycházel jsem ze sazeb používaných v České republice v roce 2007, které jsem upravil. V systému progresivního zdanění byly rozdíly v efektivních sazbách znatelnější. V tomto systému záleží na pásmu, do kterého spadá základ daně. Taky je zde rozdíl ve stanovení daně u metody vrchního dílku. V systémech progresivního zdanění je u této metody pásmo, do kterého základ daně spadá podle celosvětových příjmů. Avšak daň je následně počítána pouze z tuzemských příjmů. Tímto dojde ke snížení výsledné daňové povinnosti. Obecně, systém progresivního zdanění je spravedlivější vůči poplatníkům. Poplatníci

s vyššími jak průměrnými příjmy jsou zdaněny více než poplatníci s průměrným nebo nižším příjmem.

V posledním modelovém příkladu jsem ukázal zdanění německého poplatníka, který má příjem z pronájmu z České republiky. Ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Německem je uvedena metoda vynětí jako metoda pro zamezení dvojího zdanění. Výpočty efektivních daňových sazeb jsem tedy provedl pouze u třech metod. Metoda vrchního dílku se opět ukázala jako nejvýhodnější pro poplatníka.

V závěrečné části práce jsem na komplexním příkladu ukázal zdanění českého poplatníka s celosvětovými příjmy a vyplnil daňové přiznání tohoto poplatníka.

Při zdaňování celosvětových příjmů narůstá administrativní zátěž poplatníka. V lepším případě si poplatník musí u tamního správce daně vyžádat potvrzení o dani zaplacené v zahraničí. V tom horším případě podat daňové přiznání. S podáním daňového přiznání v zahraničí je spojen další problém, že se musí žádat český finanční úřad o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání.

Při aplikaci metod pro zamezení dvojího zdanění obecně dochází ke snížení efektivní daňové sazby. Ke snížení dochází z důvodu vyjmutí nebo započtení daně zaplacené v zahraničí. Rozdíl efektivních daňových sazeb napříč jednotlivými metodami je zapříčiněn hlavně algoritmem výpočtu daně, respektive z jakých příjmů je daň počítána. Taky velmi záleží na daňovém systému, tedy zda je používána rovná daň nebo existuje progresivní zdanění. V systému rovné daně záleží na základu daně, ze kterého je daň stanovena. V systému progresivního zdanění také velmi záleží na základu daně, ze kterého je daň stanovena. Pokud totiž bude daň stanovena pouze z tuzemských příjmů poplatníka, tento základ daně bude většinou spadat do jiného pásma progresivního zdanění, tudíž daň bude v jiné výši. Jako nejvýhodnější metody pro snížení efektivní sazby daně se jeví metoda úplného vynětí a metoda vrchního dílku. Metoda vrchního dílku však není v uzavíraných smlouvách používána. Metoda úplného vynětí je velmi výhodná, neboť dojde k úplnému vynětí zahraničních příjmů, tedy daň je počítána pouze z tuzemských příjmů.

6 Literatura

Knižní zdroje:

- SOJKA, VLASTIMIL. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.
- NERUDOVÁ, DANUŠE. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- RYLOVÁ, ZUZANA. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. Olomouc: ANAG, 2012. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.
- PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, PETRA A MILENA OTAVOVÁ. *Daň z příjmů srozumitelně*. Vydaní první. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-243-3.
- PEKOVÁ, JITKA. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-698-1.
- ŠIROKÝ, JAN. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

Internetové zdroje:

- KYSELÁK, Pavel. Příjmy fyzických osob ze zahraničí. In: *Daňáři online* [online]. [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29053v36252-prijmy-fyzickych-osob-ze-zahranici/>
- OECD: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. *OECD* [online]. [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>
- NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. In: *Daňáři online* [online]. [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/>
- DĚRGEL, Martin. Metody omezující dvojí zdanění. In: *Daňáři online* [online]. [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1527v1503-metody-omezujici-dvoji-zdaneni/>
- Finanční správa: Daně a pojistné. *Finanční správa* [online]. [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/popis-systemu>
- Finance.cz: *Ve kterých zemích je daňový systém jednoduchý?* [online]. [cit. 2016-12-12]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/434349-ve-kterych-zemich-je-danovy-system-jednoduchy/>

- PWC.com: Paying taxes 2016* [online]. [cit. 2016-12-12]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>
- Permantier.de: German wage tax calculator* [online]. [cit. 2016-12-12]. Dostupné z: <http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?wagetax.htm>
- OECD.stat: Average annual wages* [online]. [cit. 2016-12-12]. Dostupné z: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV_AN_WAGE
- Mendelu.cz: eknihovna* [online]. [cit. 2016-12-28]. Dostupné z: https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=2609
- Businessinfo.cz: Německo: Základní charakteristika teritoria* [online]. [cit. 2016-12-28]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nemecko-zakladni-charakteristika-teritoria-19041.html>
- Gesetze-im-internet.de: Einkommensteuergesetz (EStG)* [online]. [cit. 2016-12-28]. Dostupné z: <http://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>
- OECD.org: Current membership* [online]. [cit. 2016-12-28]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>
- Účetní kavárna: Vývoj sazby daně z příjmů fyzických osob* [online]. [cit. 2016-12-28]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-fyzicky-ch-osob/>

Právní normy:

- Zákon č. 586/1992 Sb., O daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Pokyn GFŘ č. D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Pokyn GFŘ D-25: Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2015 podle §38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění
- Vyhláška č. 18 ministra zahraničních věcí ze dne 9. prosince 1983 o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.
- Sbírka mezinárodních smluv č. 31/2007: Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

7 Seznam obrázků

Obrázek 1: Daňová soustava České republiky	16
Obrázek 2: Druhy dvojího zdanění	21
Obrázek 3: Metody zamezení dvojímu zdanění	32

8 Seznam tabulek

Tabulka 1: Stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v České republice	19
Tabulka 2: Stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Německu.....	20
Tabulka 3: Progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob v Německu	20
Tabulka 4: Daňová povinnost poplatníka s příjmy z České republiky	38
Tabulka 5: Efektivní daňová sazba českého poplatníka s celosvětovými příjmy	40
Tabulka 6: Progresivní sazby daně v České republice v roce 2007	41
Tabulka 7: Hypotetické progresivní sazby daně	41
Tabulka 8: Efektivní daňová sazba poplatníky s příjmy z ČR v systému progresivního zdanění	42
Tabulka 9: Efektivní daňová sazba v systému progresivního zdanění.....	44
Tabulka 10: Stanovení efektivní sazby daně Německého poplatníka.....	46
Tabulka 11: Efektivní sazby daně Německého poplatníka dle jednotlivých metod	47
Tabulka 12: Efektivní sazby daně z příjmů v Německu dle jednotlivých metod	47
Tabulka 13: Výpočet čisté mzdy pana Herotta v Německu	50
Tabulka 14: Výpočet daňové zálohy pana Herotta	51
Tabulka 15: Výpočet základu daně z příjmů pana Herotta	51
Tabulka 16: Stanovení výše daně pane Herotta	52
Tabulka 17: Úprava daně dle metody zápočtu	53
Tabulka 18: Výsledná daňová povinnost pana Herotta.....	53

9 Seznam grafů

Graf 1: Efektivní sazby daně z příjmů fyzických osob v České republice	40
Graf 2: Efektivní sazby daně z příjmů fyzických osob v České republice v systému progresivního zdanění	45
Graf 3: Efektivní sazby daně z příjmů fyzických osob v Německu	48

Přílohy

A Přílohy

Příloha č. 1

Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání

Příloha č. 2

Daňové přiznání pana Herotta

9.1 Příloha č. 1

Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání

Finančnímu úřadu v Rakovníku

Ing. Egon Herott
nábř. Dr. Beneše 2354
Rakovník
269 01

V Rakovníku dne 7. 3. 2016

Žádost o prodloužení lhůty pro podání přiznání

Dovoluji si Vás podle § 36 odst. 4 DŘ požádat o prodloužení lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2015 o tři měsíce. Důvodem mé žádosti je, že součástí zdaňovaných příjmů za rok 2015 jsou i příjmy ze zahraničí. Do této doby nemám k dispozici podklady od německého finančního úřadu.
Děkuji za kladné vyřízení mé žádosti.

S pozdravem,

Egon Herott

9.2 Příloha č. 2

Daňové přiznání pana Herotta

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Rakovník

Územnímu pracovišti v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Rodné číslo

Otisk podacího razítka finančního úřadu

03 DAP¹⁾

řádné

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného

DAP zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

Datum

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování, která byla uplatněna u správce 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)

2015

nebo jeho část²⁾ od

01.01.2015

do

31.12.2015

dále jen "DAP"

1. ODDÍL - Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Herott	07 Rodné příjmení	08 Jméno (-a) Egon
09 Titul Ing.	10 Státní příslušnost ČR	11 Číslo pasu

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec Rakovník	13 Ulice/část obce nábr. Dr.Beneše	14 Číslo popisné / orientační 2354
15 PSČ 26901	16 Telefon / mobilní telefon 313529111	17 Fax / e-mail herott@gmail.com
		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 popis./ 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

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 (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	580 887	
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	197 502	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 - ř. 33)	778 389	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona	295 989	

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)	778 389	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	482 400	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	0	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona	16 362	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)	67 200	
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)	0	
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).	83 562	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí (ř. 41- úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	83 562	
42 Základ daně (ř. 36a + kladná hodnota z ř. 41a)	565 962	
43 Úhrn příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů po vynětí (ř.31 - úhrn vyňatých příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů)	360 000	
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)	565 962	

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

Částka podle § 15	Počet měsíců	Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota bezúplatného plnění - daru/darů)		25 000
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)	0	
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření)		12 000
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)		12 000
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		
52 §34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		
52a § 34 odst. 4 zákona (odpočet na podporu odborného vzdělávání)		
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. 52 a + ř.53)	49 000	
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř.45 - ř.54)	516 962	
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	516 900	
57 Daň podle § 16 zákona	77 535	

4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta

58 Daň podle §16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	75 294,24	
59 Solidární zvýšení daně podle § 16a zákona	0,00	
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř.58 +ř.59)	75 295	
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	Počet měsíců	Počet měsíců
Částka podle § 35ba odst. 1			
64 písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)		24 840	
65a) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela)			
65b) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)			
66 písm. c) zákona (základní sleva na invaliditu - pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)			
67 písm. d) zákona (rozšířená sleva na invaliditu - pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)			
68 písm. e) zákona (sleva na držitele průkazu ZTP/P)			
69 písm. f) zákona (sleva na studenta)			
69a) písm. g) zákona (sleva za umístění dítěte)			
70 Úhm slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35 ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69 + ř. 69 a)		24 840	
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 - ř. 70)		50 455	

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH VE SPOLEČNĚ HOSPODAŘÍCÍ DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno(-a)	Rodné číslo	Počet měsíců ve výši jedno dítě		Počet měsíců ve výši na druhé dítě		Počet měsíců ve výši na třetí a další dítě	
			bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P
	1	2	3		4		5	
1								
2								
3								
4								
	Celkem		0	0	0	0	0	0

72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	0
73	Sleva na dani (částka ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	0
74	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 - ř. 73)	50 455

75	Daňový bonus (ř. 72 - ř. 73)	0
76	Úhm vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)	
77	Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 - ř. 76)	0

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 příjmu ze závislé činnosti (po slevách na dani)	71 640
85	Na zbývajících zálohách zaplacené 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	
87b)	Sražená daň podle § 36 odst. 8 zákona	
88	Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona	
89	Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona	
90	Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 2 zákona	
91	Zbývá doplatit (ř. 74 - ř. 77 - ř. 84 - ř. 85 - ř. 86 - ř. 87 - ř. 87a - ř. 87b - ř. 88 - ř. 89 - ř. 90) : (+) zbývá doplatit, (-) zaplacené více	-21 185

PŘÍLOHY DAP :

Ve sloupci uveďte počet listů příloh :

Název přílohy	
Příloha č.1 - „Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)“	
Příloha č.2 - „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	1
Příloha č.3 - „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona)“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	1
Pojistné přiznání	
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	1
Doklad o poskytnutém bezúplatném plnění (daru)	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění, penzijní pojištění, nebo doplňkové penzijní spoření	1
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	1
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání	
Potvrzení zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona	
Potvrzení zaměstnavatele druhého z poplatníků pro uplatnění nároku na daňové zvýhodnění	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani podle § 36 odst. 2 písm. p) zákona	
Potvrzení výše příjmů od zahraničního správce daně	
Vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí (§ 10 zákona)	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10	1
Další přílohy výše neuvedené	
Počet příloh celkem	6

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

Údaje o podepisující osobě ³⁾: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

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

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum

Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Otisk
razítka

- Označte křížkem odpovídající variantu.
- Údaj vyplňte, pouze máte-li kód rozlišení DAP v případech uvedených v § 239b, § 239c a § 244 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů
- Údaje o podepisující osobě budou vyplněny pouze v případě, kdy je DAP zpracováno a podáno osobou odlišnou od daňového subjektu.

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMU 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 **21 185 Kč**

Přeplatek zašlete na adresu:

Přeplatek vraťte na účet vedený u č.

Kód banky specifický symbol

Vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V dne **22.12.2016** Podpis daňového subjektu (podepisující osoby³⁾)

PŘÍLOHA č. 2

Rodné číslo:

x x x x x x / x x x x

je součástí tiskopisu P Ř I Z N Á N Í k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2015 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 22 (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 dílčích základů daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10)**1. Výpočet dílčích základů daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona)**

Uplatňuji výdaje procentem z příjmů (30 %) ¹⁾	X	Dosáhl jsem příjmů ze společného jmění manželů ¹⁾	
--	----------	--	--

		poplatník	finanční úřad
201	Příjmy podle § 9 zákona celkem	96 000	
201a	Příjmy podle § 9 zákona pouze z nájmu nemovitých věcí (z ř. 201)	0	
202	Výdaje podle § 9 zákona	28 800	
203	Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 201 – ř. 202) nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	67 200	
204	Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
205	Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
206	Dílčí základ daně, daňová ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 203 + ř. 204 – ř. 205)	67 200	

Rezervy na začátku zdaňovacího období		Rezervy na konci zdaňovacího období	
---------------------------------------	--	-------------------------------------	--

2. Výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

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

Druh příjmů podle § 10 odst. 1 zákona		Příjmy	Výdaje	Rozdíl (sloupec 2 – sloupec 3)	Kód ²⁾
1		2	3	4	5
1				0	
2				0	
3				0	
4				0	
Úhm kladných rozdílů jednotlivých druhů příjmů				0	

Číslo rozhodnutí katastrálního úřadu	
--------------------------------------	--

		poplatník	finanční úřad
207	Příjmy podle § 10 zákona	0	
208	Výdaje podle § 10 zákona (maximálně do výše příjmů)	0	
209	Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona (ř. 207 – ř. 208)	0	

1) Označte křížkem odpovídající variantu

2) Pokud jste uplatnil výdaje procentem z příjmů (týká se pouze zemědělské výroby), uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „p“. Pokud příjmy plynou z majetku, který je ve společném jmění manželů, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „s“. Pokud příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „z“. Pokud je v tabulce uveden bezúplatný příjem a jedná se o nemovitou věc, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „n“.

PŘÍLOHA č. 3

Rodné číslo:

x x x x x x / x x x x

je součástí tiskopisu P Ř I Z N Á N Í k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 22 (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 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 www.financni.sprava.cz.

		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
321	Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	16 362	
322	Výdaje	0	
323	Daň zaplacená v zahraničí	2 454	
324	Koeficient zápočtu (ř. 321 – ř. 322) děleno ř. 42 výsledek vynásobte stem	2,89%	
325	Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat (ř. 57 + ř. 59 násobeno ř. 324 děleno 100)	2 240,76	
326	Daň uznaná k zápočtu (ř. 323 maximálně však do výše ř. 325)	2 240,76	
327	Rozdíl řádků (ř. 323 – ř. 326)	213,24	
328	Daň uznaná k zápočtu (úhm řádků 326 i ze samostatných listů)	2 240,76	
329	Daň neuznaná k zápočtu (úhm řádků 327 i ze samostatných listů)	213,24	
330	Vypočtená částka [(ř. 57 + ř. 59) – ř. 328]	75 294,24	