



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ
FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ - KOMPARACE ČR A VB

NON-RESIDENT INCOME TAXATION IN THE CZECH REPUBLIC AND GREAT BRITAIN - A
COMPARISON

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

LENKA VESELSKÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Veselská Lenka

Daňové poradenství (6202R006)

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

Zdaňování příjmů daňových nerezidentů - komparace ČR a VB

v anglickém jazyce:

Non-resident Income Taxation in the Czech Republic and Great Britain - a Comparison

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Seznam odborné literatury:

RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. 3. rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 328 s. ISBN 987-80-7357-354-6.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské Unii. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.

ACCA Paper P6 Advance Taxation. Kaplan Publishing, 2006. 1110 s. ISBN 978-1-84710-958-3.

HM Revenue&Customs [online]. [cit. 2011-12-05]. Dostupné z:

<<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm>>.

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

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

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 31.03.2012

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá srovnáním zdaňování příjmů daňových nerezidentů fyzických osob v České republice a ve Velké Británii. Popisuje prameny práva a daně z příjmů fyzických osob v obou zemích a obsahuje příklady zdaňování daňových nerezidentů fyzických osob, které jsou zaměřeny především na zdaňování příjmů ze závislé činnosti. V závěru práce je uvedeno porovnání výpočtů daně z příjmů daňových nerezidentů fyzických osob a možnosti optimalizace daňové povinnosti poplatníka.

ABSTRACT

Bachelor thesis deals with a comparison of taxation of income tax non-resident individuals in the Czech republic and Great Britain. It describes the sources of law and income taxes in both countries and includes examples of taxation of income tax non-resident individuals, which are focused on incomes from employment. In conclusion of this thesis there is stated a comparison of income non - resident tax calculation and the possibilities of tax optimization.

KLÍČOVÁ SLOVA

nerezident, unijní právo, mezinárodní smlouvy, vnitrostátní zákony, komparace, daň, Česká republika, Velká Británie, zdaňování

KEYWORDS

non - resident, Union law, international treaties, national laws, comparison, tax, Czech republic, Great Britain, taxation.

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

VESELSKÁ, L. *Zdaňování příjmů daňových nerezidentů - komparace ČR a VB*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 92 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Karel Brychta, Ph.D..

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, a že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 18. května 2012

.....

podpis

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu práce Ing. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné rady a cenné připomínky k vypracování této bakalářské práce.

Obsah

Úvod.....	10
1. TEORERICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	13
1.1 Unijní právo (Právo Evropské Unie)	13
1.1.1 Volný pohyb zboží.....	14
1.1.2 Volný pohyb osob.....	14
1.1.3 Volný pohyb služeb	15
1.1.4 Volný pohyb kapitálu.....	16
1.2 Mezinárodní smlouvy zamezení dvojího zdanění	16
1.2.1 Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a VB.....	19
1.3 Tuzemské právo.....	20
1.4 Právní úprava v ČR.....	21
1.4.1 Daňové subjekty	21
1.4.2 Zdroj příjmů daňových nerezidentů.....	22
1.4.3 Zdaňování příjmů daňových nerezidentů.....	25
1.5 Právní úprava ve VB.....	31
1.5.1 Daňové subjekty	31
1.5.2 Zdroj příjmů daňových nerezidentů.....	33
1.5.3 Algoritmus zdaňování příjmů daňových nerezidentů	35
1.5.4 Výběr daně daňových nerezidentů.....	38
2. ANALYTICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	42
2.1 Zdaňování nerezidentů v České republice a Velké Británii.....	42
2.2 Algoritmus výpočtu daně v České republice	42
2.3 Algoritmus výpočtu daně ve Velké Británii	46
2.4 Srovnání obou zemí	48

2.4.1 Zdaňovací období	48
2.4.2 Systém zdaňování	48
2.4.3 Sazba daně	49
2.4.4 Sleva na dani	49
3. NÁVRHOVÁ ČÁST PRÁCE	52
3.1 Příklad zdaňování nerezidenta ČR, který je rezidentem VB	52
3.2 Příklad zdaňování nerezidenta VB, který je rezidentem ČR	59
3.3 Vlastní návrhy řešení	68
Závěr	70
Seznam použitých zdrojů.....	73
Seznam grafů, obrázků a tabulek.....	76
Seznam symbolů a zkratk	78
Seznam příloh	79

Úvod

Po vstupu České republiky do Evropské Unie a uvolněním hranic mezi naší republikou a ostatními členskými státy, mezinárodní obchod stále více ovlivňuje hospodářství České republiky. Proto je zapotřebí ve stále větší míře řešit daňové dopady uskutečněných mezinárodních transakcí. Dále je v současné době trendem práce v zahraničí, především ve státech EU. Jednou z nejvyhledávanějších zemí, do které lidé vyjíždějí a ve které žádají o práci, je Velká Británie (ČSÚ, 2012). S tímto ovšem souvisí zdanění práce v zahraničí. Důležité je tedy vycházet ze skutečnosti, že lidé pracující v zahraničí, ale také firmy spolupracující se zahraničními firmami. Tyto subjekty by měly znát legislativu země a mít přehled, které příjmy se budou danit a jaká částka bude zaplacená na daních.

Česká republika i ostatní státy Evropské Unie si samy určují míru zdanění a metodu výpočtu daňového základu. Jedním ze základních projevů suverenity států je právo vybírat daně a určovat podmínky, podle kterých se daň stanoví a jakým způsobem dojde k jejímu placení. Po vstupu do Evropské Unie jsou tyto státy, včetně České republiky, vázány unijním právem. Všechny členské státy Evropské Unie jsou povinné ho implementovat do svého právního systému a řídit se unijním právem. Daňová oblast je rovněž determinována mezinárodním právem, v dané oblasti se jedná primárně o smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pokud státy uzavřely mezi sebou tyto smlouvy, jsou povinny se tímto právem řídit. Tyto smlouvy mají aplikační přednost před vnitrostátními zákony jednotlivých států. I nadále si všechny státy určují rozsah zdanění a metodu výpočtu daňového základu.

V této oblasti je také důležité se nejdříve zabývat otázkou, kdo je v daném státě plátcem a poplatníkem daně a dále rozeznat poplatníka, který je označován jako daňový rezident a daňový nerezident. Tento rozdíl bude vysvětlen dále v teoretické části práce.

Bakalářská práce se bude zabývat zdaňování příjmů daňových nerezidentů v České republice v komparaci s Velkou Británií. Motivem k sepsání této bakalářské práce je aktuálnost daného tématu. Práce by měla objasnit základní pojmy a postupy související se zdaňování příjmů daňových nerezidentů vybraných států. Práce je zaměřena

především na zdaňování nerezidentů, jimiž jsou příjmy ze závislé činnosti. Následně budou uvedeny příjmy z užívání nemovitostí umístěných na území ČR a VB.

Bakalářská práce bude rozdělena do 3 kapitol. První kapitola se bude věnovat teorii, kde budou rozebrány prameny práva unijního, mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a vnitrostátní zákonné úpravy zdanění. Dále zde bude popsán vztah mezi právními úpravami jednotlivých vybraných zemí. Druhá kapitola se bude zabývat analytickou stránkou zdaňování příjmů nerezidentů fyzických osob. Zaměří se na analýzu daňových algoritmů způsobu určení daňové povinnosti nerezidentů České republiky a Velké Británie. Třetí kapitola má za úkol navrhnout řešení daného problému. Bude prezentovat výpočet daně českého a britského nerezidentního poplatníka na modelových příkladech. V závěru návrhové části bude uvedeno srovnání obou výpočtů daně a možnosti optimalizace daňové povinnosti poplatníka v ČR a ve VB. Návrhy budou doporučeny především pro daňový systém nerezidentního poplatníka ČR.

Cíl práce

Hlavním cílem této bakalářské práce je komparace zdaňování daňových nerezidentů s příjmy v České republice a ve Velké Británii se zaměřením na fyzické osoby. Ze srovnání vyplynou případná doporučení pro oba dva daňové systémy a návrhy, které povedou k optimalizaci daňové zátěže nerezidentního poplatníka. V tomto případě je zásadním záměrem daňová optimalizace českého nerezidentního poplatníka.

Metody použité při zpracování práce

V mé bakalářské práci se používá několika metod, které jsou v této práci velice důležité (POKORNÝ, 2006).

První z metod, která se v práci používá, je metoda abstrakce, která se zakládá v odhlížení od nepodstatných vlastností a vztahů. Zdaňování daňových nerezidentů je poměrně rozsáhlým tématem, z tohoto důvodu jsem se ve své práci zaměřila výhradně na klíčové a podstatné informace.

Následující metodou je metoda srovnávání, která se zakládá na porovnávání objektů za účelem stanovení jejich shodných nebo rozdílných znaků. Metoda srovnávání se využívá především při srovnávání daně z příjmů nerezidentů na území České republiky a Velké Británie.

Dále se používá metoda klasifikace. Tato metoda spočívá v řazení pojmů do skupin podle specifických hledisek. Jsou zde shromážděné pojmy, které se týkají příjmů daňových nerezidentů. Tyto pojmy jsou následně seřazené podle postupu, který je využíván při výpočtu daňové povinnosti nerezidentního poplatníka.

1. TEORERICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Teoretická část bakalářské práce se bude zabývat unijním právem, mezinárodním právem a právem tuzemským. Za prameny práva se z velké části právní předpisy (tj. psané právo) vydané příslušnými státními orgány nebo z jejich pověření. (HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, 2010, s. 5)

1.1 Unijní právo (Právo Evropské Unie)

Česká republika se vstupem do Evropské Unie (dále jen EU) dne 1. května 2004 stala jejím členem. Toto členství je podmíněno dodržováním pravidel EU, která se vztahují také na daňovou oblast a s ní souvisejícím mezinárodním dvojím zdaněním.

Evropská integrace je založena na čtyřech základních smlouvách, jimiž jsou Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli, Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii, Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství a Smlouva o Evropské unii. Tyto smlouvy byly několikrát novelizovány. V roce 1992 byla v Maastrichtu podepsána Smlouva o Evropské Unii. V roce 1999 byla tato smlouva novelizovaná Amsterdamskou smlouvou a roce 2003 smlouvou z Nice (ŠIROKÝ, 2007, s. 12). V roce 2009 byla přijata Lisabonská smlouva, která pozměnila název Smlouvy o založení Evropského společenství na Smlouvu o fungování Evropské unie. Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské Unie (dále jen Smlouvy) mají stejnou právní sílu a upravují fungování EU, stanoví oblasti, meze a způsob výkonu jejích pravomocí (Konsolidované znění smlouvy o fungování EU, článek 1). Smlouvy jsou především primárním právem EU. Všechny Smlouvy musely být uzavřeny mezi vládami všech členských zemí. Smlouvy se dále týkají úkolů a pravomocí institucí a orgánů EU. Daňová problematika se týká článků 110 až 113 Smlouvy o fungování EU. Lisabonská smlouva zdůrazňuje v těchto člancích harmonizaci daní za účelem nenarušení hospodářské soutěže (europa.eu, 2011).

Za jeden z hlavních cílů EU je považováno vytvoření prostoru bez hranic mezi státy Evropské Unie, ve kterém platí volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. Pro tyto čtyři aspekty volného pohybu v rámci těchto států se hovoří jako o „čtyřech svobodách“ (europa.eu, 2011).

Pramen práva EU, který pojednává o „čtyřech svobodách“, se nachází v dokumentu Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské Unie v hlavě třetí Vnitřní politika a činnosti Unie, článek 26. V tomto dokumentu jsou popsána všechna kritéria týkající se této problematiky a to následovně (Konsolidované znění smlouvy o fungování EU, 2010, článek 26):

- „1. Unie přijímá opatření určená k vytvoření nebo zajištění fungování vnitřního trhu v souladu s příslušnými ustanoveními Smluv.*
- 2. Vnitřní trh zahrnuje prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v souladu s ustanoveními Smluv.*
- 3. Rada na návrh Komise stanoví obecné zásady a podmínky nezbytné k zajištění vyváženého pokroku ve všech dotýčných odvětvích.“*

1.1.1 Volný pohyb zboží

Smlouva o fungování Evropské Unie pojednává o volném pohybu zboží v článcích 28 až 37. Dále se dělí na tři kapitoly pojednávající o této problematice:

1. Kapitola I. Celní unie;
2. Kapitola II. Spolupráce v celních věcech;
3. Kapitola III. Zákaz množstevních omezení mezi členskými státy.

V rámci volného pohybu zboží mezi jednotlivými členskými státy EU jsou zakázána veškerá opatření zaměřená proti dovozu, zejména taková, která mají za svůj cíl diskriminaci dováženého zboží vůči domácí produkci a jeho znevýhodnění, či dokonce vyloučení z trhu (Konsolidované znění smlouvy o fungování EU, 2010, článek 28 - 37).

1.1.2 Volný pohyb osob

O volném pohybu osob pojednává Smlouva fungování Evropské Unie v článcích 45 až 55. Příčinným legislativním postupem přijímá Evropský Parlament a Rada pomocí směrnic nebo nařízení opatření potřebná k zavedení volného pohybu pracovníků (Konsolidované znění smlouvy o fungování EU, 2010, článek 45 - 55).

Základní principy volného pohybu osob jsou (Konsolidované znění smlouvy o fungování EU, 2010, článek 45):

- „1. Je zajištěn volný pohyb pracovníků mezi členskými státy EU.*
- 2. Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.*
- 3. S výhradou omezení odůvodněných veřejným pořádkem, veřejnou bezpečností a ochranou zdraví zahrnuje právo:*
- a) ucházet se o skutečně nabízená pracovní místa;*
 - b) pohybovat se za tím účelem volně na území členských států;*
 - c) pobývat v některém z členských států za účelem výkonu zaměstnání v souladu s právními a správními předpisy, jež upravují zaměstnávání vlastních státních příslušníků;*
 - d) zůstat na území členského státu po skončení zaměstnání za podmínek, které budou předmětem nařízení vydaných Komisí.“*

1.1.3 Volný pohyb služeb

Smlouva o fungování Evropské Unie pojednává o volném pohybu služeb v článcích 56 až 62. V rámci této dohody jsou zakázána omezení volného pohybu služeb na území smluvních stran pro státní příslušníky členských států EU, kteří jsou usazeni v jiném členském státě EU, než se nachází příjemce služeb. Za služby se podle této dohody pokládají výkony poskytované zpravidla za úplatu, pokud nejsou upraveny ustanoveními o volném pohybu zboží, kapitálu a osob (Konsolidované znění smlouvy o fungování EU, 2010, článek 56 - 62).

Služby zahrnují zejména (Konsolidované znění smlouvy o fungování EU, 2010, článek 57):

- „a) činnosti průmyslové povahy;*
- b) činnosti obchodní povahy;*

c) řemeslné činnosti;

d) činnosti v oblasti svobodných povolání.“

1.1.4 Volný pohyb kapitálu

O volném pohybu kapitálu pojednává Smlouva fungování Evropské Unie v člancích 63 až 66. V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech EU a třetími zeměmi, jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Dále jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi (Konsolidované znění smlouvy o fungování EU, 2010, článek 63 - 66).

1.2 Mezinárodní smlouvy zamezení dvojího zdanění

Právo EU je aplikačně nadřazeno mezinárodnímu právu.

„Zapojení České republiky do evropských integračních procesů a následný vstup do EU v květnu 2004 zde vedly k omezení suverenity a k předání částí kompetencí ve prospěch orgánů EU“ (SOJKA, 2008, s. 11). Jedná se o přirozený postup, protože právo jednotlivých suverénních států nemůže upravovat vzájemné soužití mezi nimi. Bez postupného sjednocení principů v daňové oblasti by nemohlo být dosaženo ekonomického sjednocení. Restrikce suverenity při ukládání a vymáhání daňových povinností přitom probíhá nejen na základě mnohostranné koncepce orgánů EU, ale také na základě dvoustranných smluv se státy z celého světa. Uzavřenou mezinárodní smlouvou je Česká republika vázána jednak vůči smluvnímu státu a jeho daňovému rezidentu, ale také i vůči svým vlastním občanům (SOJKA, 2008, s. 11-12).

„Existence dvojího zdanění výrazně omezuje zájem daňových nerezidentů o ekonomické aktivity na území státu zdroje příjmů“ (SOJKA, 2008, s. 31). Mezi nejdůležitější opatření zamezení dvojího zdanění se přijímají jednostranná, dvoustranná, ale někdy také vícestranná opatření. Jednostranným opatřením stát eliminuje dvojí zdanění svého rezidenta uvnitř státu ve svých vlastních zákonech. V případě dvoustranného opatření se jedná o mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ). V těchto

smlouvách je určeno, který ze smluvních států má právo příslušný příjem zdanit nebo se toto právo přizná jako omezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje. Tímto omezením dochází k dohodě o rozdělení daňových výnosů mezi smluvní státy. SZDZ jsou publikovány od roku 2000 ve Sbírce mezinárodních smluv, která je upravena z. č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění pozdějších předpisů (SOJKA, 2008, s. 31 - 33).

Mezinárodní dvojí zdanění příjmů a majetku vzniká v důsledku kolize daňových systémů dvou či více států. Z důvodů předcházení těmto kolizím jsou uzavírány SZDZ, pro něž byly vytvořeny vzory smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými se smluvní státy řídí (ŠIROKÝ, 2007, s. 51 - 53).

Podkladem pro jednání mezi smluvními státy v záležitosti uzavření smlouvy týkající se daně z daně z příjmů a majetku je Vzorová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, popřípadě obdobná Vzorová smlouva Organizace spojených národů (dále jen OSN) (RYLOVÁ, 2009, s. 23).

Tabulka č. 1: **Struktura smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle vzoru OECD**

Oddíl	Číslo článku	Obsah článku smlouvy (česky)	Obsah článku smlouvy (anglicky)
I:Rozsah smlouvy	1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	Personal Covered
	2	Daně, na které se smlouva vztahuje	Taxed Covered
II: Definice	3	Definice	General definitions
	4	Rezident	Resident
	5	Stálá provozovna	Permanent establishment
III: Zdaňování příjmů	6	Příjmy z nemovitého majetku	Income from immovable property
	7	Zisky podniků	Business profits
	8	Mezinárodní doprava	Shipping, inland waterways transport and air transport
	9	Sdružené podniky	Associated enterprises

Oddíl	Číslo článku	Obsah článku smlouvy (česky)	Obsah článku smlouvy (anglicky)
	10	Dividendy	Dividends
	11	Úroky	Interest
	12	Licenční poplatky	Royalties
	13	Zisky ze zcizení majetku	Capital gains
	14	Příjmy ze zaměstnání	Employment Income
	15	Tantiémy	Directors' fees
	16	Umělci a sportovci	Artists and Sportsmen
	17	Důchody	Pensions
	18	Veřejné funkce	Government service
	19	Studenti	Students
	20	Jiné příjmy	Other Income
IV: Zdaňování majetku	21	Majetek	Capital
V: Metody vyloučení dvojího zdanění	22	Zamezení dvojího zdanění -metoda vynětí -metoda zápočtu	-Exemptio Method -Credit Method
VI: Zvláštní ustanovení	23	Zákaz diskriminace	Non-discrimination
	24	Řešení případů cestou dohody	Mutual Agreement procedure
	25	Výměna informací	Exchange of Information
	26	Pomoc při výběru daní	Assistance in the collection of taxes
	27	Diplomaté a konzulární úředníci	Members of Diplomatic Missions and Consular Posts
	28	Územní působnost	Territorial extensit
VII: Závěrečná ustanovení	29	Vstup smlouvy v platnost	Entry into force
	30	Podmínky výpovědi smlouvy	Termination

Zdroj: Široký, 2007, s. 51 – 52

Protože vzorová smlouva OECD ani vzorová smlouva OSN nepředstavují žádnou mnohostrannou dohodu, ponechávají volnost při rozhodování o výběru metody zamezení dvojího zdanění a nezavazují smluvní státy k podávání informací napomáhajících výběru daní berními orgány příslušných států (ŠIROKÝ, 2007, s. 54). „*Snahou Evropské komise¹ je vytvořit model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou by podepsaly všechny členské státy Evropských společenství a která by nahradila současné bilaterální smlouvy. Model Evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění by však musel být přijat jako směrnice (vyžadující jednotný souhlas všech členských států), a tak se zdá, že tento cíl Komise nebude v blízké budoucnosti realizován*“ (ŠIROKÝ, 2007, s. 54 - 55).

1.2.1 Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a VB

Dne 20. 12. 1991 nabyla platnosti smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a VB na základě článku 27 odst. 1. Tato smlouva byla zveřejněna ve sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí pod číslem 89/1992 Sb. pod názvem Smlouva mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku. Tento dokument má obdobnou strukturu jako většina smluv o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a ostatními zeměmi EU. To je důsledkem aplikace jednotného modelu. Smlouva se skládá z celkem dvaceti osmi článků. Základní pojmy a ustanovení jsou uvedeny převážně v prvním až pátém článku. První článek smlouvy stanovuje rozsah vymezení osob, na které se mezinárodní smlouva vztahuje. Druhý článek vymezuje rozsah smlouvy vyjmenováním daní, na které se smlouva vztahuje. Třetí článek obsahuje všeobecné definice pojmů s cílem odstranit případná nejednoznačná vysvětlení. Čtvrtý článek pojednává o daňovém rezidentství poplatníka smluvních států. Pátý článek definuje pojem stálá provozovna. Následující články jsou zaměřeny na vybrané druhy příjmů (Smlouva mezi vládou České a Slovenské federativní

¹ **Evropská komise** je nadnárodní orgán Evropské unie, který je nezávislý na členských státech a který hájí zájmy EU. Evropská komise sídlí v Bruselu. Je rozdělena na několik generálních ředitelství a služeb. Evropská komise dbá především na dodržování zakládajících smluv Evropské unie. V případě porušení z moci úřední a úřední povinnosti podává žaloby (Evropa.cz, 2011).

republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, 1992).

V SZDZ jde o určení správné metody k zamezení dvojího zdanění. V praxi se jedná o dvě základní metody, které se rozdělují na metodu (SOJKA, 2008, s. 33):

- zápočtu daně,
- vynětí příjmů ze zdanění.

Metoda zápočtu daně se dále dělí na zápočet prostý a zápočet úplný. Metoda vynětí příjmů se dělí na metodu úplného vynětí a metodu vynětí s výhradou progresse. Všechny tyto metody a jejich aplikace blíže specifikuje z. č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) ve svém § 38f. (SOJKA, 2008, s. 33).

Z pohledu českého občana, který má příjmy v zahraničí, se pro vyloučení dvojího zdanění používá dle SZDZ VB metoda prostého zápočtu, a to u dividend, tantiém, licenčních poplatků, umělců a sportovců. U všech ostatních příjmů se používá metoda vynětí s výhradou progresse (SOJKA, 2008, s. 33).

1.3 Tuzemské právo

Parlament ČR vydává zákony, které jsou prvotní, obecně platné právní předpisy ČR. Ministerstvo financí vydává prováděcí předpisy, kterými jsou nařízení vlády a vyhlášky, na základě kterých jsou vykonávány zákony. Dle čl. 10 Ústavy České republiky jsou součástí právního řádu také vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament ČR svůj souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Zvláštní postavení mají v daňovém právu mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejichž ustanovení mají aplikační přednost před daňovým zákonem. To znamená, že pokud stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, aplikuje se mezinárodní smlouva před zákonem (HRSTKOVÁ - DUBŠEKOVÁ, 2010, s. 5).

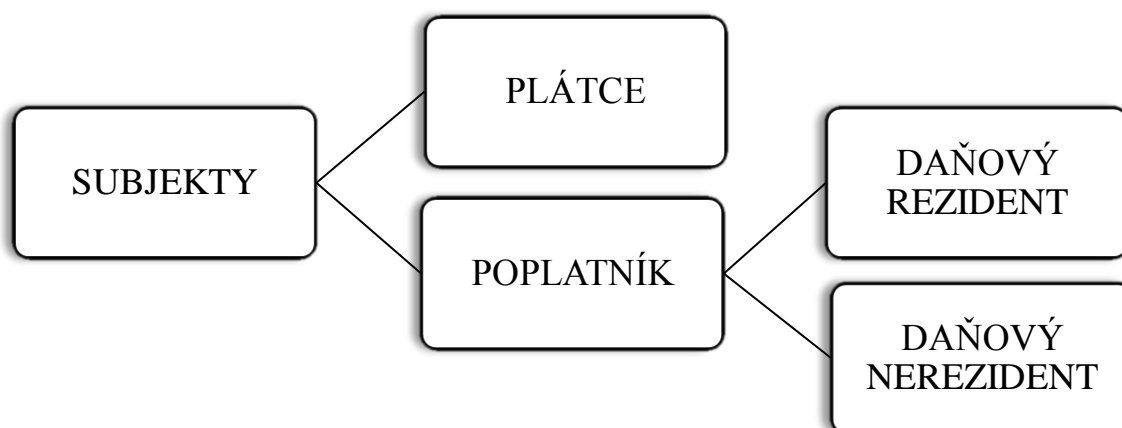
Povinnosti jednotlivých daňových subjektů primárně upravují tuzemské zákony a sekundárně podzákoné normy. Při aplikaci tuzemského práva v oblasti daní z příjmů a majetku je potřebné identifikovat osobu, která daňovou povinnost ponese (poplatník

daně) a osobu, která ji bude pod vlastní majetkovou odpovědností plnit (plátce daně) (SOJKA, 2008, s. 12).

1.4 Právní úprava v ČR

1.4.1 Daňové subjekty

Při určování daňových subjektů v ČR se musí nejdříve určit, kdo je podle zákona poplatník a kým se podle zákona rozumí plátce daně. Následně je řešena otázka, kdo je daňovým rezidentem ČR a kdo je nerezidentem ČR. Obrázek č. 1 ukazuje rozdělení daňových subjektů.



Obrázek č. 1: **Daňové subjekty** (Zdroj: Vlastní zpracování dle Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád)

Plátce daně je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností plnit daňovou povinnost. Vybranou nebo sraženou od poplatníků daň odvádí správci daně (SOJKA, 2008, s. 12).

Poplatník je definován v § 20 daňového řádu. „*Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka*“ (podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 2011). Poplatník daně je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou předmětem zdanění. Tato osoba nese daňovou povinnost. Můžeme je rozdělit do dvou skupin, a to na daňové rezidenty a daňové nerezidenty (SOJKA, 2008, s. 12).

Daňový rezident je fyzická osoba (ZDP, 2011, § 2 odst. 2):

- která má na území České republiky bydliště, má daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí,
- která nemá na území České Republiky bydliště, avšak pobývá na jejím území v průběhu kalendářního roku alespoň 183 dní.

Daňová povinnost daňového rezidenta je neomezená (SOJKA, 2008, s. 13).

Daňový nerezident je osoba (ZDP, 2011, § 2 odst. 3):

- o kterých to stanoví mezinárodní smlouvy,
- tato osoba má daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky, které podléhají dani z příjmů fyzických osob,
- která se v České republice pouze zdržuje za účelem léčení nebo studia, má daňovou povinnost, která se vztahuje výhradně na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, a to i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržuje.

Daňová povinnost daňového nerezidenta je omezená výhradně na příjmy ze zdrojů na území daného státu. Z toho vyplývá, že daňoví nerezidenti mají také omezena i některá daňová práva, jako jsou například slevy na dani nebo daňové zvýhodnění (SOJKA, 2008, s. 14).

1.4.2 Zdroj příjmů daňových nerezidentů

Příjmy daňových nerezidentů vymezuje ZDP. Ve svém § 22 Zdroj příjmů odstavce 1 taxativně vyjmenovává příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Zdroje příjmů daňových nerezidentů jsou rozděleny do dvou skupin, a to na skupiny příjmů, které jsou považovány za příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR:

- bez ohledu na to, od koho tyto příjmy plynou,
- s ohledem na to, od koho tyto příjmy plynou.

Do první skupiny náleží příjmy ze zdrojů na území České republiky u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4. Jedná se především o aktivní příjmy. Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u nerezidentů ČR považují příjmy (i nepeněžní) (ZDP, 2011, § 22):

„§22 Zdroj příjmů:

- a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,*
- b) příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) s výjimkou příjmů uvedených v písmenu f) bodu 2, která je vykonávána na provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného území České republiky nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány poplatníky uvedenými v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3,*
- c) příjmy ze služeb s výjimkou poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,*
- d) příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených,*
- e) příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území České republiky,*
- f) příjmy*
 - 1. z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,*
 - 2. z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu,*
 - 3. příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky.*
- g) příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky.“*

Do druhé skupiny náleží příjmy ze zdrojů na území České republiky z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků

uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4. Jedná se především o příjmy pasivní. Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u nerezidentů ČR považují příjmy (i nepeněžní) (ZDP, 2011, §22):

„§22 Zdroj příjmů:

- 1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),*
- 2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,*
- 3. podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zm), s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor,*
- 4. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, včetně úrokového výnosu státních dluhopisů, které mohou podle emisních podmínek nabývat výhradně fyzické osoby, a to i v případě odkupu tohoto státního dluhopisu nebo při jeho splatnosti,*
- 5. příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,*
- 6. odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,*
- 7. příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu majetkových práv registrovaných na území České republiky,*
- 8. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,*

9. *výživné a důchody*
10. *příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,*
11. *příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením,*
12. *sankce ze závazkových vztahů.*“

Tyto příjmy můžeme rozdělit do následujících kategorií (SOJKA, 2008):

- I. *aktivní příjmy z přímé podnikatelské činnosti, včetně příjmů ze závislé činnosti,*
- II. *pasivní příjmy z investovaného kapitálu (úroky, dividendy, příjmy z investičních nástrojů),*
- III. *příjmy z užívacích práv (příjmy z postoupení licencí, autorských práv),*
- IV. *příjmy z pronájmu (věcí movitých i nemovitých).*

Tato bakalářská práce se bude zabývat příjmy ze zdrojů České republiky především z první skupiny, a to:

- *příjmy ze závislé činnosti,*
- *příjmy z užívání nemovitostí umístěných na území České republiky.*

1.4.3 Zdaňování příjmů daňových nerezidentů

„Forma zdanění příjmů zahraničních osob pocházejících ze zdrojů v České republice může být různá, neboť způsob vybírání daně je závislý na tom, o jaký druh zdanitelného příjmu se jedná.“ (RYLOVÁ, 2009, s. 51).

Daň z příjmů lze vybírat třemi způsoby (RYLOVÁ, 2009, s. 51):

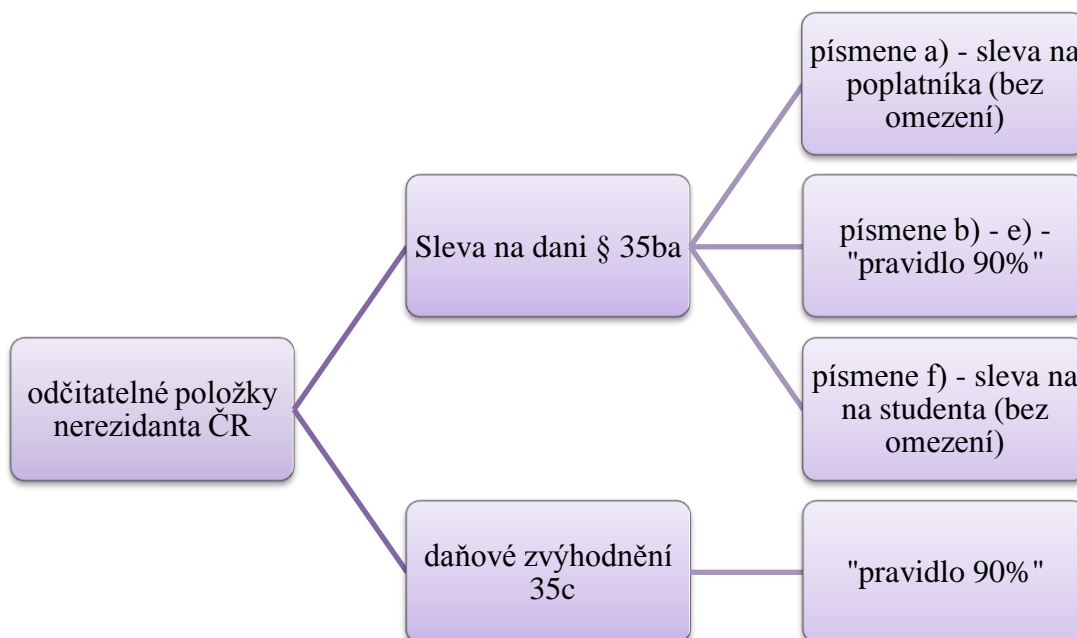
- *srážkovou daní dle podle § 36 ZDP (speciální režim § 36 odst. 7),*
- *zálohou na daň z příjmů ze závislé činnosti dle § 38h ZDP nebo*
- *na pokladně daňového přiznání s povinností zajištění daně dle § 38g a § 38m ve vazbě na § 38e ZDP.*

Jakého způsobu splnění daňové povinnosti nerezidenta České republiky má být uplatněno, není ponecháno výhradně na poplatníkovi daně ani na plátcí daně.

Jednoznačně to stanovuje ZDP ve vazbě na typ zdanitelného příjmu nerezidenta ze zdroje v ČR. Z velké části příjmy nerezidentů ze zdrojů v ČR podléhají srážkové dani nebo zajištění daně. Dani vybírané zálohou podléhají pouze příjmy ze závislé činnosti, pokud nerezident podepsal v ČR prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 ZDP anebo příjem přesahuje částku 5 000 Kč měsíčně. Režim zálohové daně je u nerezidentních zaměstnanců kromě slevy na dani a daňové zvýhodnění téměř shodný jako u rezidentních zaměstnanců (DĚRGEL, 2008).

Položky snižující daňovou povinnost

Nárok na slevu na dani mají nerezidentní poplatníci vykonávající činnost ze závislé činnosti, pokud podepsali u svého zaměstnavatele prohlášení k dani v ČR. Pro daňové nerezidenty však platí určité pravidlo, tzv. „pravidlo 90 %“², které musí splnit, aby uplatnili nárok na slevu na dani. Nerezident ČR má nárok uplatnit v plné výši slevu dle § 35ba písm. a) – sleva na poplatníka (ZDP, 2011). Princip poskytování slev je přehledně znázorněn na obrázek. č. 2 níže.



Obrázek č. 2: Uplatnění slevy na dani nerezidenta ČR v roce 2011 (Zdroj: vlastní zpracování dle ZDP)

² „Pravidlo 90 %“ - poplatník si od základu daně uplatní za zdaňovací období slevu na dani, pokud úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území České republiky činí nejméně 90 % všech jeho příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny podle, nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. (ZDP, 2011)

Daň vybírána srážkovou daní

Jedná se o velmi snadný způsob výběru daně nerezidentů České republiky. Zajištění daňové povinnosti k dani z příjmů na území ČR pomocí srážkové daně je často používaný vztahu k poplatníkům nerezidentům. V tomto způsobu vybírání daně se jedná o konečné zdanění, proto nerezidentní poplatník nepodává v ČR daňové přiznání z těchto příjmů. Z pohledu institutu správy daní jde o velmi snadný způsob výběru daně, který je snadno kontrolovatelný a levný (DĚRGEL, 2008).

Příjmy nerezidentů ČR, kteří podléhají podle ZDP dani vybírané srážkou³ jsou (RYLOVÁ, 2009, s. 51-52):

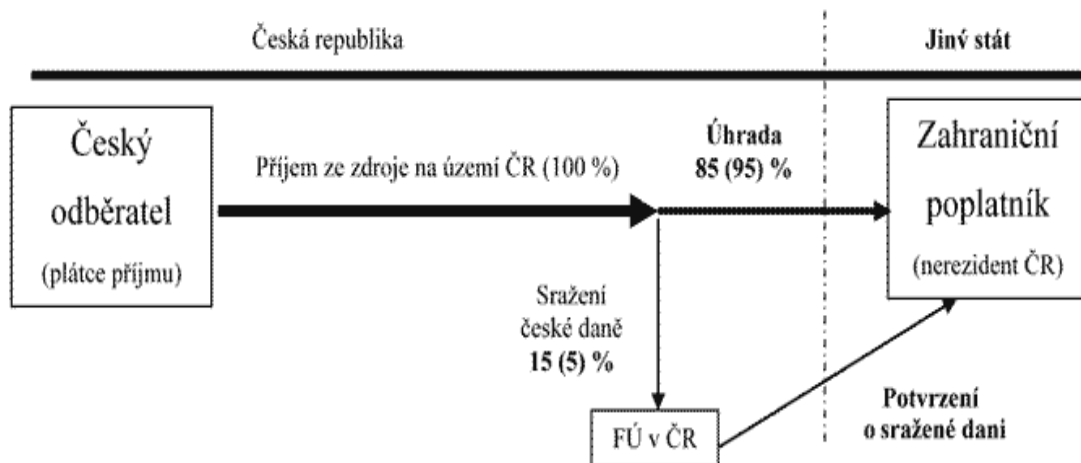
- příjmy ze závislé činnosti do úhrnné výše 5 000 Kč za kalendářní měsíc, není-li zaměstnancem podepsané tzv. prohlášení k dani; srážková daň ve výši 15 %,
- odměny členů statutárních orgánů a orgánů dalších právnických osob; srážková daň ve výši 15 %,
- příjmy ze služeb (s výjimkou stavebně montážních projektů), poradenství a obdobných činností; srážková daň ve výši 15 %,
- příjmy z nezávislé činnosti (jako jsou např. architekti, lékaři, učitelé, apod.), činnost nesmí být vykonávána ve stálé základně – provozovně; srážková daň ve výši 15 %,
- příjmy z osobně vykonávané činnosti nezávislých umělců, sportovců a spoluúčinkujících; srážková daň ve výši 15 %,
- náhrada za poskytnutí práva užívat předměty průmyslového vlastnictví, počítačových programů, výrobně technických a jiných hospodářských poznatků; srážková daň ve výši 15 %,
- náhrady spojené s poskytnutím práva autorského nebo práva příbuzného autorskému právu; srážková daň ve výši 15 %,
- podíly na zisku, podíly a podíly na likvidačním zůstatku obchodní společnosti a družstev; srážková daň ve výši 15 %,

³ Údaje uváděné Rylovou jsou doplněny o sazbu srážkové daně.

- úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů; srážková daň ve výši 15 %,
- Příjmy z užívání movité věci nebo její části; srážková daň ve výši 15 %,
- Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci; srážková daň ve výši 5 %,
- U fyzických osob výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží; srážková daň ve výši 15 %,
- Příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu, pokud zdrojem byly vlastní zdroje společnosti; srážková daň ve výši 15 %,
- Sankce ze závazkových vztahů od roku 2009; srážková daň ve výši 15 %.

„Sazby daně pro jednotlivé druhy příjmů jsou uvedeny v § 36 ZDP. Pro nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci na základě smlouvy uzavřené do konce roku 2007 se až do doby ukončení finančního pronájmu použije sazba 1 %, u obdobných smluv, ale uzavřených po 1. lednu 2008, se použije sazba daně ve výši 5 %“ (RYLOVÁ, 2009, s. 52).

V případě, že nerezident ČR je rezidentem státu, se kterým je Česká republika ve smluvním poměru, je zapotřebí míru zdanění konfrontovat s příslušnou mezinárodní smlouvou. A to z důvodu, že u některých druhů příjmů se jednotlivé smluvní státy dohodly ve státě zdroje omezit výši sazby daně vybírané srážkovou daní, a u některých dalších druhů příjmů se zcela vzdaly práva tyto druhy příjmů zdanit a osvobodily je tedy od zdanění. Plátce daně je nicméně povinen prokázat, že srážka byla uskutečněna v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění a dále, že zahraniční osoba je doopravdy rezidentem daného smluvního státu (RYLOVÁ, 2009, s. 60). Daň vybíraná srážkou je přehledně znázorněna na obrázku č. 3 níže.



Obrázek č. 3: Vybírání daně srážkovou daní (Zdroj: převzato z DĚRGEL, 2008)

Daň vybíraná prostřednictvím záloh

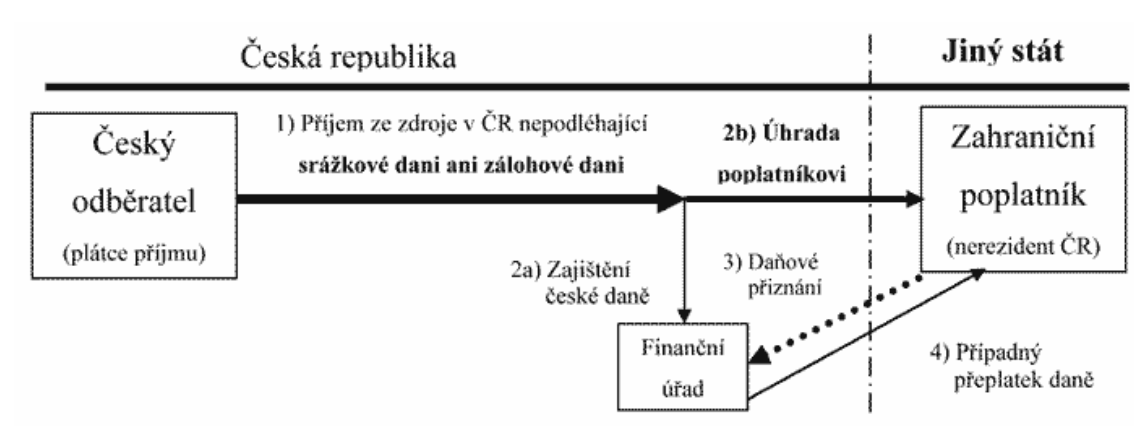
Zdaňování nerezidentních poplatníků ze závislé činnosti na území ČR probíhá formou záloh. Výjimkou tvoří ti, kteří podléhají dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Problematika vybírání a placení daně prostřednictvím záloh příjmů daňových nerezidentů ze závislé činnosti je upravena v § 38h až § 38l ZDP. Mechanismus vybírání záloh u nerezidentních zaměstnanců je totožný jako v případě rezidentního zaměstnance. Tento mechanismus se liší pouze v nároku na uplatnění slev na dani uvedených v § 35ba ZDP a daňového zvýhodnění dle § 35c a § 35d ZDP (RYLOVÁ, 2009, s. 69 - 70).

Záloha se zaměstnanci sráží při výplatě nebo připsáním mzdy k jeho dobru, a to bez ohledu, za jakou dobu se zúčtování mezd provádí. Zúčtovací obdobím je u nerezidentních zaměstnanců stejně jako u ostatních fyzických osob kalendářní rok. Jelikož v průběhu zdaňovacího období není známá skutečná celková výše daňové povinnosti nerezidentního poplatníka, zaměstnavatel sráží ze mzdy tohoto zaměstnance zálohu na daň. Po ukončení celého zdaňovacího období se veškeré sražené zálohy započtou na úplnou daňovou povinnost (RYLOVÁ, 2009, s. 69 - 70).

Zajištění daně

Zajištění daně je nástroj státu, kterým zabezpečuje prostřednictvím plátců daně splnění daňových povinností nerezidentů ČR, kterým vzniká povinnost podat přiznání k dani z příjmů na území České republiky (RYLOVÁ, 2009, s. 62).

Z důvodu, že nerezidentní poplatník má povinnost podat daňové přiznání v ČR, týkající se příjmů z ČR, z nichž zde bylo provedeno zajištění daně, zajištění daně nemusí být konečným řešením. V přiznání může uplatnit jako klasický český podnikatel vynaložené daňové náklady, proto se zajištění daně může stát také i přeplatkem na dani, který bude zahraničnímu poplatníkovi vrácen (DĚRGEL, 2008). Tato situace je přehledně znázorněna v obrázku č. 4 níže.



Obrázek č. 4: **Zajištění daně** (Zdroj: převzato z DĚRGEL, 2008)

Podle § 38e ZDP se uplatní zajištění daně ze zdanitelných příjmů fyzických osob ze zdrojů na území České republiky, kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu EU nebo států, které tvoří Evropský hospodářský prostor. Zde se také musí přihlídnout ke znění SZDZ, které Česká republika uzavřela se smluvními státy (ZDP, 2011, § 38e).

Zajištění daně se provádí u těchto příjmů (RYLOVÁ, 2009, s. 62):

- z příjmů z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu → 1 %,
- z příjmů plynoucích z úhrady pohledávky nabyté postoupením → 1 %,

- sazby daně podle § 16 ZDP ze základu daně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadající na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti,
- z příjmů v ostatních případech → 10 %,
 - z prodeje nemovitostí umístěných na území České republiky,
 - z užívání nemovitostí umístěných na území České republiky (operativní pronájem),
 - výživné a důchody.

Obecně se tedy zajištění daně neprovádí (RYLOVÁ, 2009):

- nerezidentní poplatník ČR je rezidentem smluvního státu a SZDZ s tímto státem neumožňuje příjem v ČR zdanit,
- úhrady za zboží nebo služby prováděné v maloobchodě, kde prodejcem je nerezident ČR,
- nájemné placené daňovými nerezidenty, jimiž jsou fyzické osoby, za bytové prostory využívané k bydlení a činností s ním spojeným.

1.5 Právní úprava ve VB

V zákoně *The Income and Corporation Taxes Act* z roku 1988 byla uvedena prvotní úprava daně z příjmů fyzických osob Velké Británie. V posledních několika letech byl tento zákon novelizován a rozčleněn do novějších novelizovaných zákonů. Mezi tyto zákony patří *The Income Tax (Earnings and Pensions) Act* z roku 2003, *The Income Tax (Trading and Other Income) Act* z roku 2005 a *The Income Tax Act* z roku 2007. (ACCA PAPER P6, 2006).

1.5.1 Daňové subjekty

Při určování daňových subjektů ve Velké Británii se nejdříve musí určit rovněž jako v České republice, kdo je podle zákona poplatník a kdo se dle zákona rozumí plátcem daně. Následně se u poplatníka řeší otázka, kdo je daňovým rezidentem VB a kdo je daňovým nerezidentem VB.

Daňový rezident – obecně platí, že dani z příjmů FO u daňových rezidentů podléhají veškeré příjmy, které plynou ze zdrojů na území Velké Británie a rovněž příjmy, které plynou ze zdrojů v zahraničí. Ve Velké Británii rozdělujeme daňové rezidenty do tří skupin (ACCA, 2011):

- **UK resident** (daňový rezident VB) je osoba, která:
 - má trvalé bydliště na území Velké Británie,
 - je ve Velké Británii fyzicky přítomna alespoň 183 dní v průběhu zdaňovacího období,
 - je osoba, která rok po příjezdu pravidelně navštěvuje Velkou Británii v průměru alespoň 91 dnů a více po dobu čtyř daňových období, přičemž tento záměr byl jasný od počátku,
 - dále to je osoba, která se přistěhovala do Velké Británie a od data příjezdu zde chce zůstat po dobu dvou a více let.
- **UK ordinarily resident** („běžný pobyt“, pozn. překlad autorky) je osoba, která:
 - je rezidentem v každém zdaňovacím období, tedy bydlí ve Velké Británii od svého narození,
 - od data příjezdu, pokud chtějí zůstat po dobu tří let a více.
- **UK domicile** („trvalé bydliště“, pozn. překlad autorky) je osoba, která:
 - všechna svá spojení na dřívější zemi omezila,
 - má v úmyslu zůstat ve Velké Británii trvale.

Daňový nerezident – obecně platí, že daňovým nerezidentem je fyzická osoba, která nemá trvalé bydliště na území Velké Británie, a u které dani z příjmů FO podléhají pouze příjmy plynoucí pouze ze zdrojů na území Velké Británie. Ve Velké Británii rozdělujeme daňové nerezidenty do tří skupin (acca.co.uk, 2011):

- **Non-UK resident** (daňový nerezident VB) je osoba, která:
 - je za zdaňovací období mimo území Velké Británie,
 - po dobu nepřítomnosti v důsledku odchodu z Velké Británie za prací na plný úvazek na základě pracovní smlouvy, pokud toto období zahrnuje kompletní daňový rok,
 - má v úmyslu od data odjezdu opustit Velkou Británii po dobu tří a více let.

- ***Non-UK ordinarily resident*** („bez trvalého bydliště“ ve VB“, pozn. překlad autorky) je osoba, která:
 - je mimo VB po dobu nejméně tří let.
- ***Non-UK domiciled resident*** („bez daňového rezidenství ve VB“, pozn. překlad autorky) je osoba, která:
 - přerušila všechna svá spojení s Velkou Británií,
 - a má v úmyslu zůstat v nové zemi natrvalo.

1.5.2 Zdroj příjmů daňových nerezidentů

Základním pravidlem, které platí jak pro daňové rezidenty Velké Británie, tak i pro daňové nerezidenty Velké Británie je, že veškeré příjmy mající zdroj na území VB se ve Velké Británii daní.

Veškeré informace o daních Velké Británie, tj. přehled daní, zdaňovací období⁴, fungování daňového systému, sazby daní, způsob výpočtu daňové povinnosti, lze nalézt na stránkách úřadu *HM Revenue & Customs*⁵ (dále jen HMRC), tedy Daňový a celní úřad Jejícího Veličenstva (pozn. překlad autorky). *HMRC* vyjmenovává příjmy ze zdrojů na území Velké Británie. Zdroje zdanitelných příjmů daňových nerezidentů ve Velké Británii jsou stejné jako pro daňové rezidenty Velké Británie. Jako zdanitelné příjmy se považují (zpracováno dle HMCR, 2011):

⁴ Zdaňovací období ve Velké Británii začíná 6. dubna a končí 5. dubna následujícího roku (6. dubna 2011 – 5. dubna 2012).

⁵ HMRC je úřad ve Velké Británii, který tvoří velká skupina státních úředníků, v jejichž čele je *Commissioners for Revenue and Customs* (Komisaři pro daně a cla, pozn. překlad autorky). Oddělení komisařů je řízeno ministerstvem financí a má celkovou odpovědnost za veřejné finance v Británii. Rutinní práce HMRC je prováděna *Officers of Revenue and Customs* (Úředníci pro daně a cla, pozn. překlad autorky). Vyměření daně provádí *Inspectors of Taxes* (Daňoví inspektoři, pozn. překlad autorky), výběr daně zase *Collectors of Taxes* (Daňoví výběřčí, pozn. překlad autorky). Jednotliví komisaři jsou jmenováni britskou královnou (HMCR, 2011).

- příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání):
 - zahrnuje příjmy z plného úvazku, částečného úvazku a dočasného zaměstnání,
 - pokud dostává zaměstnanec od zaměstnavatele výhody, pak tyto benefity mohou být zdaněny,
- příjmy ze samostatně výdělečné činnosti:
 - zisky udělené z práce pro sebe jako živnostníka nebo partnera (za příjmy z podnikání daňových nerezidentů se považují příjmy, kterých je dosaženo na území Velké Británie),
- příjmy z penzí (důchodu):
 - státní důchod,
 - osobní nebo firemní penze,
 - anuita z odchodu do penze,
- úroky z úspor:
 - banky a stavební společnosti,
 - národní úspory, investiční účty a dluhopisy,
- příjmy z výnosů akcií (dividendy):
 - dividendy z akcií společností,
- příjmy z majetku:
 - z pronájmu bytu, rodinného domu (v případě více než 4.250 liber ročně)
 - z pronájmu druhé nemovitosti,
 - z pronájmu karavanů nebo trvale připoutaných hausbótů,
 - prémie z pronájmu (jestliže délka pronájmu není vyšší než 50 let),
 - pohledávky, pokud jde o vlastnické právo třetích osob, sportovní práva, atd.,
- příjmy vyplácené pomocí tzv. *trustu*⁶.

⁶ Trustem se rozumí forma sdružování majetku, který jedna nebo více osob svěřuje správcům, aby s ním hospodařili ve prospěch původních majitelů.

Tyto příjmy můžeme rozdělit do následujících kategorií (zpracováno podle HMRC, 2011):

- I. aktivní příjmy z přímé podnikatelské činnosti, včetně příjmů ze závislé činnosti,
- II. pasivní příjmy z investovaného kapitálu (úroky, dividendy, příjmy z investičních nástrojů),
- III. příjmy z užívacích práv (příjmy z postoupení licencí, autorských práv),
- IV. příjmy z pronájmu (věcí movitých i nemovitých).

Tato bakalářská práce se bude zabývat příjmy ze zdrojů Velké Británie především z první skupiny, a to:

- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy z užívání nemovitostí umístěných na území Velké Británie.

1.5.3 Algoritmus zdaňování příjmů daňových nerezidentů

Zdanění příjmů nerezidentů Velké Británie pocházejících ze zdrojů v VB se zdaňuje pomocí srážkové daně. Sazba srážkové daně je jednotná jak pro daňové rezidenty VB, tak i pro daňové nerezidenty VB (zpracováno podle HMRC, 2011).

Daň vybírána srážkovou daní

Daňový status jednotlivce je základem pro určení jejich vyměřovacího základu pro daně z příjmu. Rozhodování, do které sféry daňový nerezident spadá, je proto zásadní. Sazby daně z příjmů FO daňových nerezidentů pro zdaňovací období 2011 – 2012 jsou uvedeny níže v následující tabulce. č. 2 (zpracováno podle HMRC, 2011):

Tabulka č. 2: Sazba daně z příjmů 2011 - 2012 dle daňového pásma a druhu příjmů

Skupina daně z příjmu	Sazba daně z příjmu „non savings income“ (bez příjmu z úspor, pozn. překlad autorky)	Sazba daně z dividend
základní sazba	20%	10%
vyšší sazba	40%	32,5%
dodatečná sazba	50%	42.5%

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm>

Non *savings income*“ (kromě příjmu z úspor, pozn. překlad autorky) zahrnuje příjmy ze zaměstnání nebo výdělečné činnosti, většinu penzijních příjmů a příjmy z pronájmu. Podle této skupiny daně z příjmu určujeme sazbu pro daňové nerezidenty Velké Británie (zpracováno podle HMRC, 2011). Tyto sazby jsou uvedeny v tabulce. č. 3 níže:

Tabulka č. 3: Sazby daně z příjmů a zdanitelné skupiny pro daňový rok 2011-12 a rok 2012-13

Sazba	2011 – 2012	2012 – 2013
20%	£0- £35 000	£0- £34 370
40%	£35 001- £150 000	£34 371- £150 000
50%	£150 001-	£150 001-

Zdroj: vlastní zpracování s využitím <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>

Osobní příspěvky

Finanční příspěvky ve Velké Británii jsou určeny pro daňové rezidenty VB, ale také pro některé daňové nerezidenty VB. Mezi nerezidenty VB, kteří si mohou uplatnit osobní příspěvek na odpočtu daně pro daňový rok 2011 - 2012, je (zpracováno podle HMRC, 2011):

- občan státu v rámci Evropského hospodářského prostoru (EHP), který je státním příslušníkem členského státu Evropské unie, Islandu, Lichtenštejnska a Norska,
- zaměstnanec královského dvora, bývalí zaměstnanec královského dvora,
- zaměstnanec misijní společnosti (misionáři),
- vdova, vdovec nebo civilní přeživší partner zaměstnance britské koruny,
- rezident z Isle of Man nebo Normanských ostrovů,
- bývalý obyvatel Spojeného království, který žije v zahraničí, v zájmu vlastního zdraví nebo zdraví člena své rodiny, který žije s poplatníkem,
- rezident země, se kterou má Velká Británie podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která umožňuje takové tvrzení.

Osobní příspěvky pro zdaňovací období 2011-2012 (zpracováno podle HMRC, 2011) jsou uvedeny v následující tabulce. č. 4:

Tabulka č. 4: Příspěvky na dani z příjmu pro daňový rok 2011 - 2012 a rok 2012 - 2013

Příspěvky na dani z příjmu	2011-12	2012-13
Osobní příplatek	£7 475	£8 105
Limit pro příjem osobního příplatku	£100 000	£100 000
Osobní příplatek 65 - 74 let	£9 940	£10 500
Osobní příplatek 75 let a více	£10 090	£10 660
Příspěvek pro manželský pár: datum narození před 6. dubnem 1935	£7 295	£7 705
Příjmový limit pro příspěvky související s věkem	£24 000	£25 400
Příspěvek pro manželský pár: minimální částka	£2 800	£2 960
Příspěvek pro nevidomé	£1 980	£2 100

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm#2>

Nárok na *Personal Allowance* („osobní příplatek“, pozn. překlad autorky) nemá právo požadovat (zpracováno podle HMRC, 2011):

- nerezident „bez daňového rezidentství ve VB“ (*non-UK domiciled*),
- poplatník, který žádá o zvláštní "převod" základ daně neboli o RBC - kdy zaplatí pouze daň z příjmů, kterou si poplatník „přinesl“ do Velké Británie,

- poplatník, který má £ 2000 a více na neprominutých příjmech ze zahraničí.

Osobní příplatky pro daňový rok 2011 – 2012 jsou uvedeny v tab. č. 5 níže (zpracováno podle direktgov, 2011):

Tabulka č. 5: **Osobní příplatek pro daňový rok 2011 – 2012**

Osobní příplatek	Daňový rok 2011-2012	Limit příjmu
Základní	£7,475	£100,000
65-74 let	£9,940	£24,000
75 let a výše	£10,090	£24,000

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím <http://www.direct.gov.uk>

1.5.4 Výběr daně daňových nerezidentů

Zdaňovací období ve Velké Británii začíná 6. dubna a končí 5. dubna následujícího roku (6. dubna 2011 – 5. dubna 2012). Daňové přiznání se skládá z hlavního šestistránkového formuláře a čtyřstránkového formuláře, do kterého se doplňují informace týkající se méně běžných typů příjmů a daňových úlev. Dalším možným typem daňového přiznání je, tzv. krátké daňové přiznání, které je určeno pro poplatníky s jednoduššími daňovými záležitostmi (zpracováno podle ACCA PAPER P6, 2006).

Daň z příjmů se vybírá různými způsoby v závislosti na typu příjmu a dále na tom, zda daňový nerezident je zaměstnanec, osoba samostatně výdělečně činná nebo nezaměstnaná. Mezi rozdílné způsoby, kterými lze daň z příjmů vybírat, patří (zpracováno podle HMRC, 2011):

- systém *PAYE - Pay As You Earn* („Plaťte, pokud vyděláváte“, pozn. překlad autorky),
- systém *SELF ASSESSMENT* („vlastní vyměření“, pozn. překlad autorky),
- *one-off payments* („platba jednorázovými platbami“, pozn. překlad autorky),
- *tax deducted „at source“* („daň sražená u zdroje“, pozn. překlad autorky)
 - daň se odečte z banky nebo stavební spořitelny v základní výměře, než je úrok vyplacen klientovi (daňovému nerezidentovi).

Pokud je daňový nerezident zaměstnanec nebo přijímá firemní či soukromý důchod, odečte jeho zaměstnavatel nebo poskytovatel penzijního důchodu daň přes systém *PAYE*. Úřad *HMRC* může ještě požádat o vyplnění vlastního vyměření daňového přiznání, má-li daňový nerezident kompletní daňové záležitosti. Pokud je daňový nerezident osobou samostatně výdělečně činnou ve Velké Británii, je zodpovědný za vyplnění daňového přiznání sám nebo v zastoupení daňového poradce. Dále je tento poplatník zodpovědný za sebehodnocení platit jeho daně (zpracováno podle *HMRC*, 2011).

Daňové přiznání lze podat v papírové podobě, nebo elektronicky. Záleží na samotném poplatníkovi, pro kterou variantu se rozhodne. Pro správné vyplnění daňového přiznání je důležité dodání všech podkladů týkajících se poplatníka. Poplatník si vypočítá daňovou povinnost sám, nebo jeho povinnost může vypočítat daňový poradce, kterého pověřil samotný poplatník. Vyplněné přiznání odešle úřadu *HMRC*. Nerezidentním daňovým poplatníkům, kteří nemají možnost vypočítat si daňovou povinnost sami, nebo těm, kteří podávají krátké daňové přiznání, vypočítá daňovou povinnost úřad *HMRC*. Při podání papírové podoby přiznání se daňové přiznání podává do 31. října následujícího po zdaňovacím období a do 31. ledna následujícího po zdaňovacím období při podání v elektronické podobě. Poplatník má právo změnit své daňové přiznání do 12 měsíců od data podání. Úřad *HMRC* je také oprávněn opravit daňové přiznání, a to do devíti měsíců od data podání (zpracováno podle *HMRC*, 2011).

Pro splatnost daně z příjmů fyzických osob jsou zadány následující termíny (zpracováno podle *HMCR*, 2011):

- první platba musí být uskutečněna do 31. ledna v daňovém roce, ke kterému se vztahuje daňové přiznání,
- druhá platba musí být uskutečněna do 31. července následujícího po konci zdaňovacího období,
- třetí platba musí být uskutečněna do 31. ledna následujícího po konci zdaňovacího období.

The Remittance Basis

The Remittance Basis („převod základem“, pozn. překlad autorky) (dále jen RBC) je dodatečný paušální daňový poplatek v hodnotě £ 50 000 ročně (pro zdaňovací období 2011-2012), který je připsán k individuální dani z příjmu a je placena na základě vlastního vyměření. RBC byl zaveden 6. dubna 2008, aby se zabránilo tzv. „dlouhodobým rezidentům“ záměrně pomocí starých pravidel úhrady vyhnout placení daně z příjmů ve VB a daně z kapitálových výnosů tím, že se prominou příjmy se zisky každý daňový rok (zpracováno podle ACCA Paper P6, 2006).

RBC je alternativní daňový režim, který je k dispozici lidem, kteří jsou daňovými rezidenty VB a zároveň jsou (zpracováno podle HMRC, 2011):

- nerezident „bez trvalého bydliště“ (*Non-UK ordinarily resident*),
- nerezident „bez daňového rezidentství ve VB“ (*Non-UK domiciled resident*).

RBC je relevantní pouze tehdy, pokud má daňový poplatník příjmy ze zahraničí a zisky ze zahraničí. Poplatníci, kteří jsou daňovými rezidenty VB, ale zároveň jsou nerezidenty „bez trvalého bydliště“ (*Non-UK ordinarily resident*) nebo nerezidenty „bez daňového rezidentství ve VB“ (*Non-UK domiciled resident*) resident mají nárok požadovat *The Remittance Basis* pro zdanění. To znamená, že zatímco tyto daňový poplatníci jsou zdaňováni stejně jako ostatní obyvatelé Velké Británie na jejich příjmy a zisky ve Velké Británii, jsou také zdaňovány příjmy nebo zisky, které plynou do této země (do Británie ze zahraničí) (zpracováno podle HMRC, 2011).

Tyto změny znamenají, že někteří lidé, kteří používají *The Remittance Basis* od 6. dubna 2008 ztrácí nárok v Británii na osobní daňové úlevy. Jsou to především nerezidenti „bez daňového rezidentství ve VB“ (*Non-UK domiciled resident*) (zpracováno podle HMRC, 2011).

Pokud se daňový poplatník rozhodne uplatnit nárok být zdaněn na základě RBC, musí dokončit vlastního posouzení daňového přiznání, včetně formuláře SA109 Residence a převod základě dodatečných stránek atd. Pokud je poplatník nerezident „bez daňového rezidentství ve VB“ (*Non -UK domiciled*) a používá převod základem pro zahraniční

zisky, bude také potřebovat vyplnit formulář SA108 z kapitálových výnosů doplňkových stránek (zpracováno podle HMRC, 2011).

Daňový nerezidenti se ziskem méně než £ 2000 z neprominutých zahraničních příjmů nebo zisků v daňovém období, nebudou mít vliv těchto změn. Budou stále moci využívat RBC a budou mít nárok na osobní daňové úlevy ve Velké Británii. Tito daňoví poplatníci nebudou muset platit RBC (zpracováno podle HMRC, 2011).

RBC je tedy vybírána pouze, je-li daňový poplatník (zpracováno podle ACCA Paper P6, 2006):

- starší 18 let v daňovém období,
- je nerezident „bez trvalého bydliště“ (*Non-UK ordinarily*) resident nebo nerezident „bez sídla“ (*Non-UK domiciled*) resident,
- je Britským občanem v běžném roce,
- byl rezidentem VB za posledních sedm z posledních devíti daňových let,
- má neprominuté zahraniční příjmy nebo zisky vyšší než £ 2000,
- volí platit daně na základě RBC.

Uplatnění dohody o dvojím zamezení zdanění

Pokud je daňový poplatník rezidentem státu, s nímž má Velká Británie uzavřenou SZDZ a dále nemá sídlo ve Velké Británii, může tento nerezident VB nárokovat celkové osvobození nebo částečné osvobození od daně ve VB na některé druhy příjmů ze zdrojů ve Velké Británii. Na základě SZDZ může daňový nerezident VB žádat o osvobození od daně ze zisku z prodeje majetku, pokud to daná smlouva dovoluje (zpracováno podle HMRC, 2011).

Zdroje příjmů, na které může daňový nerezident získat slevu na dani na základě SZDZ jsou důchody a některé splátky (kromě vládních důchodů VB), licenční poplatky, dividendy a úroky (zpracováno podle HMRC, 2011).

2. ANALYTICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

2.1 Zdaňování nerezidentů v České republice a Velké Británii

Tato kapitola bakalářské práce bude věnována současně platným algoritmům výpočtu daně v České republice a ve Velké Británii a jejich následnému porovnání. U obou zemí bude také podrobněji rozebráno zdaňování příjmů ze závislé činnosti. Na první pohled mají oba algoritmy rozdílnou strukturu. Pokud dojde k jejich porovnání, najde se v nich několik totožných prvků.

2.2 Algoritmus výpočtu daně v České republice

Algoritmus výpočtu české daně se týká všech, kteří podávají daňové přiznání, a tedy i daňových nerezidentů. Daňový nerezident má povinnost odvést daň, která se týká pouze příjmů, které plynou ze zdrojů na území ČR. Z tohoto důvodu je daňová povinnost daňového nerezidenta omezená. U daňových nerezidentů jsou omezena i některá daňová práva, jakou jsou například slevy na dani nebo daňové zvýhodnění. Pro výpočet daně je zapotřebí znát všechny důležité informace o poplatníkovi a jednotlivé dílčí základy daně (Děrgel, 2008).

Při zjišťování základu daně je nutné nejdříve určit dílčí základy daně (dále jen DZD). Stanovení dílčích základů daně určíme následujícím způsobem, který nám poukazuje tabulka. č. 6 (ZDP, 2011):

Tabulka č. 6: Určení dílčích základů daně

DZD	Výpočet	Výsledek výpočtu
§ 6	celkový roční příjem * 1,34 ⁷	nulový nebo kladný
§ 7	P – V na dosažení, zajištění a udržení příjmů	nulový, kladný, záporný
§ 8	P plynoucí v kalendářním roce	nulový nebo kladný
§ 9	P – V na dosažení, zajištění a udržení příjmů	nulový, kladný, záporný
§ 10	P – V na dosažení příjmů	nulový nebo kladný

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím POLÁK, M., KOPŘIVA, J., BARANYKOVÁ, M. Daň z příjmů fyzických osob 2008. Brno: CERM, s. r. o., 2008. ISBN 978-80-214-3729-6. s. 28.

Kladný výsledek výpočtu u jednotlivých dílčích základů daně znamená, že daňový poplatník měl v daňovém období příjmy vyšší než výdaje. Z nulového výsledku výpočtu vyplývá, že poplatník neměl žádné příjmy ani výdaje, které by se vztahovaly k danému dílčímu základu daně za dané zdaňovací období. Záporným výsledkem výpočtu se následně rozumí ztráta daňového poplatníka v daném zdaňovacím období (POLÁK, KOPŘIVA, BARANYKOVÁ, 2008, s. 29).

Pro stanovení základu daně je nejdříve nutné (POLÁK, KOPŘIVA, BARANYKOVÁ, 2008, s. 29):

- výpočet DZD § 6, který vždy musí mít kladný nebo nulový výsledek,
- výpočet DZD § 7, § 8, § 9, § 10
 - $A = \text{DZD } \S 7 + \text{DZD } \S 8 + \text{DZD } \S 9 + \text{DZD } \S 10$
 - Pokud je $A > 0$, potom je základem daně následující součet $ZD = A + \text{DZD } \S 6$.
 - Pokud je $A = 0$, potom je základem daně pouze DZD § 6.
 - Pokud je $A < 0$, základem daně DZD § 6. A se považuje za daňovou ztrátu, kterou si daňový poplatník může odečíst v následujících zdaňovacích obdobích (POLÁK, KOPŘIVA, BARANYKOVÁ, 2008, s. 29).

⁷ Koeficient 1,34 odpovídá zdravotní pojištění a sociální pojištění, které je hrazené zaměstnavatelem.

Zdanění příjmů nerezidentů ČR pocházejících ze zdrojů v ČR může mít různou formu, a to buď pomocí srážkové daně, zajištěním daně a příjmy ze závislé činnosti. Pro lepší přehled viz následující schéma: Zdanění příjmů nerezidentů. Dani vybírané zálohou podléhají pouze příjmy ze závislé činnosti, pokud nerezident podepsal v ČR prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 ZDP anebo příjem přesahuje částku 5 000 Kč měsíčně. Režim zálohové daně je u nerezidentních zaměstnanců kromě slevy na dani a daňové zvýhodnění téměř shodný jako u rezidentních zaměstnanců (DĚRGEL, 2008).

Pokud jsou příjmy ze závislé činnosti do úhrnné výše 5 000 Kč za kalendářní měsíc a není-li zaměstnancem podepsané tzv. prohlášení k dani, se tyto příjmy ze závislé činnosti daní srážkovou daní ve výši 15 % (RYLOVÁ, 2009, s. 51).



Obrázek č. 5: **Zdanění příjmů nerezidentů** (Zdroj: Vlastní zpracování)

Určení základu daně pro výpočet daňové povinnosti nerezidenta ČR:

Tabulka č. 7: **Algoritmus výpočtu daně daňového nerezidenta na území České republiky**

Základ daně
- § 15 ZDP → úhrn nezdanitelných částí základu daně „pravidlo 90%“
- § 34 ZDP → odčitatelné položky od základu daně
Základ daně snížený o nezdanitelné části a odčitatelné položky (zaokrouhlení na celé stokoruny dolů)
Daň (sazba dle § 16 ZDP)
- slevy na dani § 35ba písm. a) v plné výši
- slevy na dani § 35ba písm. b) až e) „pravidlo 90%“
- daňové zvýhodnění § 35c „pravidlo 90%“
Daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování s využitím POLÁK, M., KOPŘIVA, J., BARANYKOVÁ, M. Daň z příjmů fyzických osob 2008. Brno: CERM, s. r. o., 2008. ISBN 978-80-214-3729-6.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Uzavřením SZDZ se zaručuje daňovým subjektům shodný režim jako tuzemská právní úprava. Článek 15 odst. 1 MS OECD stanovuje, že odměny ze závislé činnosti daňového nerezidenta podléhají zdanění ve státě, kde tento poplatník tuto činnost vykonává. Článek 15 dále uvádí, že dani z příjmů ze závislé činnosti nebude nerezidentní zaměstnanec podroben v zemi, kde ji vykonává pouze za současně platících tří podmínek (SOJKA, 2008, s. 120):

- „1. nerezidentní zaměstnanec se zdržuje ve státě, kde činnost vykonává po jedno nebo více období, která nepřesáhnou v úhrnu 183 dnů v jakémkoli dvanáctiměsíčním období. Toto období začíná nebo končí v dodatečném daňovém roce,*
- 2. odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo na účet zaměstnavatele, který není rezidentem tohoto druhého státu,*
- 3. odměny nejdou k tíži stálé provozovny nebo stálé základně, přičemž zaměstnavatel má stálou provozovnu v tomto druhém státě.“*

Tyto výjimky jsou formulovány výhradně pro zdaňování daňových nerezidentů (SOJKA, 2008, s. 120).

V celkovém úhrnu podle SZDZ, stejně jako podle ZDP, platí pro zdaňování nerezidentů na území České republiky tato pravidla (SOJKA, 2008, s. 120 – 121):

- příjem ze závislé činnosti daňového nerezidenta je zdaňován od prvního dne, kdy tento nerezident vykonává svoji činnost pro tuzemského zaměstnavatele nebo stálou provozovnu,
- pokud je práce vykonávána daňovým nerezidentem na území ČR pro zahraničního zaměstnavatele, který na území ČR nemá stálou provozovnu, podléhá zde zdanění po splnění časového testu 183 dnů v jakémkoli dvanáctiměsíčním období.

2.3 Algoritmus výpočtu daně ve Velké Británii

Algoritmus výpočtu daně se týká všech, kteří podávají daňové přiznání, a tedy i daňoví nerezidenti. Základním pravidlem je, že veškeré příjmy dosažené v Anglii se také v Anglii daní. Hlavním účelem při výpočtu daně z příjmů je nutné sloučit veškeré příjmy daňového poplatníka do jednoho výpočtu. Daňoví nerezidenti se ve Velké Británii daní stejně jako daňoví rezidenti, je zde pouze pár odlišností, které se týkají především nerezidentů „bez daňového rezidentství ve VB“ (*Non-UK domiciled resident*). Struktura výpočtu daně z příjmů fyzických osob je upravena v zákoně *Income Tax Act 2007* (HMRC, 2011).

Tabulka č. 8: Algoritmus výpočtu daně daňového nerezidenta na území Velké Británie

Celkový příjem
- daňové úlevy, úlevy na příspěvky důchodového zabezpečení
Čistý příjem
- osobní příspěvky
Zdanitelný příjem
Daň
- daňové reduktory
Daň po odečtení daňových reduktorů
+ daň sražená z plateb
Daňová povinnost
- srážková daň
Splatná daň

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím <http://www.hmrc.gov.uk/>

Osobními příspěvky jsou např.: příspěvky související s věkem, příspěvky pro nevidomé.

Daňovými reduktory se rozumí: výživné, úrok z úvěru poskytnutý jako doživotní renta.

Za daň sraženou z plateb je považováno např.: úroky, každoroční platby.

Nárok na „osobní příplatek“ (*Personal Allowance*) nemá právo požadovat při výpočtu daňové povinnosti nerezidenti „bez daňového rezidentství ve VB“ (*Non-UK domiciled resident*). Ostatní daňoví poplatníci na tento „osobní příplatek“ mají vždy nárok.

U daňových nerezidentů, jejichž příjem pochází v první řadě ze zaměstnání, je určena výše daně systémem *PAYE*.

Ve většině SZDZ jsou upraveny všechny platby daňového nerezidenta VB. Jakékoliv platby, které daňový nerezident obdrží na území VB, spadají nepřímo nebo přímo do výstupu VB. Tedy podléhají dani Velké Británie.

2.4 Srovnání obou zemí

2.4.1 Zdaňovací období

Hlavním a zásadním rozdílem mezi porovnávanými zeměmi je zdaňovací období. V České republice se za zdaňovací období považuje kalendářní rok. Ve VB zdaňovací období začíná 6. dubna a končí 5. dubna následujícího roku. V případě nerezidenta VB, tedy rezidenta ČR, může způsobovat problém ve zdaňovacím období. Tento problém se týká především zdaňování příjmů rezidentního poplatníka ČR ze zdrojů, kterých nabyl ve VB. Řešením je uvedení jen předpokládané výše příjmů při podání daňového přiznání. Pokud poplatník zjistí po podání daňového přiznání (dále jen DP), že jeho daňová povinnost je jiná, než jaká byla doposud vyměřena z důvodu stanovení rozdílného základu daně anebo stanovení odlišné daně správcem daně ve Velké Británii, podá poté tento poplatník dodatečné daňové přiznání. Pokud poplatník požádá o prodloužení lhůty pro podání řádného daňového přiznání, správce daně v ČR může prodloužit lhůtu na podání přiznání až na deset měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

2.4.2 Systém zdaňování

Pokud má nerezidentní poplatník v České republice příjmy pouze ze zaměstnání a pokud podepsal v ČR prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 ZDP, anebo příjem přesahuje částku 5 000 Kč měsíčně, vypočítá a odvádí daň za zaměstnance měsíčně jeho zaměstnavatel formou záloh. Daňový nerezident může mít však také během zdaňovacího období jiné příjmy na území ČR, které se již nevztahují na jeho příjmy ze zaměstnání. Jedná se o příjmy, které spadají do § 7 - § 10. Způsob vybírání daně je závislý na tom, o jaký druh zdanitelného příjmu se jedná. Systém zdaňování nerezidentů ČR může mít formu srážkové daně dle § 36 nebo sražení záloh na dani dle § 38h. Na základě těchto příjmů je poplatník povinen podat daňové přiznání. Pokud zaměstnanec požádá při podpisu prohlášení o roční zúčtování daně, tak je jeho zaměstnavatel povinen zúčtovat zálohy daně za zdaňovací období. Pro větší přehlednost viz obrázek č. 4. s. 30.

Zdaňování nerezidentů ve Velké Británii, kteří mají příjmy ze zaměstnání, se uskutečňuje především prostřednictvím systému *PAYE*. Tedy zaměstnavatel vypočítá

a odvede daň za svého zaměstnance. Poplatník může mít kromě příjmů ze zaměstnání i jiné příjmy. Na základě těchto příjmů podá nerezident daňové přiznání ve Velké Británii. V takovém případě je postup v obou srovnávaných zemích podobný. Na konci daného zdaňovacího období musí zaměstnavatel vystavit svému zaměstnanci potvrzení o příjmech ze závislé činnosti (zaměstnání). Na základě tohoto potvrzení poplatník tyto příjmy uvede ve svém daňovém přiznání.

2.4.3 Sazba daně

Významným rozdílem mezi porovnávanými zeměmi je sazba daně. Pro rok 2011 je v České republice jednotná sazba na výpočet daňové povinnosti 15 % pro veškeré příjmy podléhající zálohové dani. Základ daně pro výpočet daně se zaokrouhluje směrem dolů na celé 100 Kč. Ve Velké Británii je pro výpočet daňové povinnosti progresivní⁸ zdanění. Základ daně se pro výpočet daně nezaokrouhluje. V roce 2011 je stanovena sazba základní, vyšší a dodatečná. V tabulce č. 2, s. 36 jsou uvedeny platné sazby ve VB pro rok 2011. Použití jednotlivých sazeb daně je dáno hranicí celkových příjmů, kterých nerezidentní poplatník dosáhl v daném zdaňovacím období (viz tabulka č. 3, s. 36).

2.4.4 Sleva na dani

Nerezidentní poplatník v obou porovnávaných zemích si může snížit svou daňovou povinnost, tedy ji optimalizovat. Minimalizovat daňovou povinnost poplatník má právo tím, že bude využívat možností snížení základu daně a daně v rámci platné legislativy. Pro lepší přehlednost jsou v následující tabulce č. 9, s. 50. uvedeny možnosti daňové optimalizace v České republice a Velké Británii pro zdaňovací období roku 2011. Dále následuje jejich porovnání a zhodnocení, v čem se tyto slevy liší.

⁸ Daň progresivní = se zvyšujícím se celkovým příjmem poplatníka se zvyšuje sazba daně pro výpočet daňové povinnosti.

Tabulka č. 9: Možnosti uplatňování daňové optimalizace

Česká republika	Velká Británie
<p>Nezdanitelné části základu daně dle § 15 (9): Uplatněno „pravidlo 90%“</p>	<p>Daňové úlevy: Jsou odečteny od vypočítané daně Poznámka 1.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ➤ hodnoty darů ➤ částky úroků zaplacených z úvěru ze stavebního spoření a z hypotečního úvěru ➤ platby příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem ➤ poplatníkem zaplacené částky pojistného na soukromé životní pojištění ➤ poplatníkem zaplacené členské příspěvky člena odborové organizace ➤ úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ úroky ➤ každoroční platby a patentové poplatky ➤ dary v podobě kótovaných akcií a cenných papírů ➤ výživné a úvěr poskytnutý jako doživotní renta ➤ systém „<i>Gift Aid</i>“ (systém týkající se darů)
<p>Slevy na dani: Uplatněno „pravidlo 90%“</p>	<p>Osobní příspěvky: Jsou odečteny od celkového příjmu poplatníka Poznámka 2.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ➤ slevy dle § 35ba ZDP <ul style="list-style-type: none"> – bez omezení na poplatníka a na studenta – § 35ba písm. b) – e) ➤ Daňové zvýhodnění dle § 35c ZDP 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ osobní příplatek ➤ příspěvky související s věkem ➤ příspěvek pro nevidomé ➤ příspěvek pro manželský pár

Zdroj: Vlastní zpracování

- Poznámka 1.: limit pro výživné ve výši 10 %€
limit pro systém „*Gift Aid*“ činí maximální £ 500
limit pro úvěr poskytnutý jako doživotní renta ve výši 23 %
- Poznámka 2.: limit pro osobní příplatek £ 100 000
limit pro příspěvky související s věkem £ 24 000
minimální částka pro příspěvek pro manželský pár £ 2 800

Významným rozdílem mezi oběma výpočty daně je odčítání příspěvků, které si nerezidentní poplatník může uplatnit. V ČR se slevy na dani odečítají od daně samotné, zatímco převážná většina britských osobních příspěvků se odečítá od čistého příjmu poplatníka. Důvodem, proč se ve VB odečítají osobní příspěvky přímo od čistého příjmu je daňová úspora, která se týká vyšší sazby daně. Tím pádem čím více budou příjmy převyšovat hranici £ 35 000, tím vyšší bude následná výše vypočtené daně.

Ve VB si nerezidentní poplatník může uplatnit celou částku daného osobního příspěvku. Na rozdíl od nerezidentního poplatníka v ČR, kde platí tzv. „pravidlo 90 %“, kromě slevy na poplatníka a na studenta, které poplatník uplatňuje bez omezení. Hlavním rozdílem mezi ČR a VB je v uplatnění slevy na dítě. V ČR si daňový nerezident může tuto slevu uplatnit, pouze pokud úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území České republiky činí nejméně 90 % všech jeho příjmů a slevu si odečte od samotné daně. Oproti tomu ve VB sleva *Child Tax Credit* (daňové zvýhodnění vztahující se na děti, pozn. překlad autorky) si daňový nerezident neuplatňuje jako součást výpočtu daně, ale je vyplácena samostatně. Poplatník si o tento příspěvek musí zažádat.

Daňový nerezident, který má příjmy ze zahraničí, si může optimalizovat svou daňovou povinnost ve své zemi na základě využití SZDZ. Český rezident – nerezident VB má povinnost zdaňovat své celosvětové příjmy v ČR. Na základě SZDZ s VB poplatník zaplatí ve VB daň z daného příjmu. Příslušná SZDZ dále stanoví metodu vyloučení dvojího zdanění, a to metodu zápočtu nebo vynětí. Prostřednictvím těchto metod si následně může poplatník snížit svou daňovou povinnost vypočítanou z celosvětových příjmů.

3. NÁVRHOVÁ ČÁST PRÁCE

V této kapitole jsou prezentovány modelové příklady zdaňování příjmů nerezidentních poplatníků v obou srovnávaných zemích. Vzhledem k tomu, že předmětu daně a jeho následný výpočet je velice rozsáhlý, pro ukázkou zdaňování fyzických osob, nerezidentů v obou zemích, je zvoleno pouze zdaňování příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (příjmy ze zaměstnání ve Velké Británii) a zdaňování příjmů z pronájmu nemovitosti. Pro výpočty jsou použity mzdy z porovnávaných zemí za rok 2011. Ve Velké Británii byla v tomto roce průměrná roční mzda ve výši £ 26 200 (Telegraph.co.uk, 2012). V České republice činila v roce 2011 průměrná mzda ve čtvrtém čtvrtletí 24 319 Kč za měsíc (ČSÚ, 2012).

Obě zadání příkladů obsahují pouze základní údaje o nerezidentních poplatnících. Pro objektivitu porovnání jsou poplatníci situováni do totožného rodinného prostředí, liší se pouze jejich absolutní výše příjmů.

3.1 Příklad zdaňování nerezidenta ČR, který je rezidentem VB

Porovnání daňové povinnosti s různou hodnotou mzdy daňového nerezidenta

Jelikož v České republice je výše mezd velmi různorodá, proto jsou pro porovnání daňové povinnosti daňového nerezidenta použity extrémy v podobě minimální mzdy poplatníka, průměrné mzdy poplatníka a naopak velice vysoké částky mzdy poplatníka za jinak vždy neměnných podmínek.

A) Varianta s minimální měsíční mzdou

Vymezení základních podmínek:

- dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je poplatník rezidentem Velké Británie,
- zaměstnavatelem je rezident ČR,
- v roce 2011 byl poplatník zaměstnán v České Republice (délka pobytu kratší než 183 dní zhruba 6 měsíců), poplatníková měsíční mzda ze závislé činnosti činila 8 000 Kč, za 6 měsíců v roce 2011 měl poplatník příjem ze závislé činnosti ve výši 48 000 Kč (finance.cz, 2011),
- poplatník u svého zaměstnavatele podepsal prohlášení k dani,
- z měsíční mzdy byla každý měsíc sražena záloha na daň z příjmů,

- poplatník neuplatňuje žádné nezdanitelné části základu daně ani odčitatelné položky,
- poplatník uplatňuje slevu na poplatníka ve výši 23 640⁹ Kč,
- manželka má vlastní příjmy
- poplatník vlastní byt, který pronajímá za celkovou měsíční částku 8 571,50 Kč po dobu 12 měsíců. Celkové příjmy (dále jen P) z tohoto pronájmu má daňový nerezident ve výši 102 858 Kč a výdaje (dále jen V) si uplatňuje formou paušálu (30 %) v celkové výši 30 858 Kč.

Při zdaňování příjmů ze zahraničí je důležité řídit se smlouvou o zamezení dvojího zdanění a ZDP. V ČR mají smlouvy o zamezení dvojího zdanění aplikační přednost před ZDP.

Výpočet měsíční zálohy na daň z příjmů:

Protože daný nerezidentní poplatník u svého zaměstnavatele podepsal prohlášení k dani a zároveň částka přesahuje hodnotu 5 000 Kč, bude se postupovat při zdaňování poplatníkova měsíčního příjmu ze zaměstnání pomocí daně vybíranou zálohou, tzn., že ze zdanitelné částky se vypočte záloha na daň, od které se následně odečte měsíční sleva na poplatníka.

⁹ V roce 2012 si poplatník uplatňuje slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč.

Tabulka č. 10: Výpočet měsíční zálohy na daň v České republice (min. mzda)

Výpočet zálohy na daň	Částka (Kč)
Měsíční příjem	8 000
Zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (34 %)	2 720
Základ daně pro výpočet zálohy na daň	10 720
Základ daně pro výpočet zálohy na daň zaokrouhlený	10 800
Záloha na daň (15 %)	1 620
Měsíční sleva na poplatníka	-1 970
Skutečně sražená záloha na daň	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet daně z příjmů fyzických osob nerezidenta České republiky:

Pro výpočet roční daně nerezidentního poplatníka se nejdříve vypočítá a určí základ daně, ze kterého se následně vypočte daňová povinnost za rok 2011. Základ daně se vypočítá jako součet všech dílčích základů daně. V tomto modelovém příkladu máme příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, který se navyšuje o sociální a zdravotní pojištění v celkové výši 34% a pronájmu bytu, který patří do dílčího § 9 ZDP.

Tabulka č. 11: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta ČR (min. mzda)

Výpočet daně	Částka (Kč)
Příjem dle § 6 ZDP	48 000
Zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (34 %)	16 320
Příjem dle § 9 ZDP	72 000
Základ daně	136 320
Daň (15 %)	20 445
Sleva na poplatníka	23 640
Výsledná daňová povinnost	0

Zdroj: Vlastní zpracování

B) Varianta s průměrnou mzdou

Vymezení základních podmínek:

- dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je poplatník rezidentem Velké Británie,
- zaměstnavatelem je rezident ČR,
- v roce 2011 byl poplatník zaměstnán v České Republice (délka pobytu kratší než 183 dní zhruba 6 měsíců), poplatníková měsíční mzda ze závislé činnosti činila 24 089Kč, za 6 měsíců v roce 2011 měl poplatník příjem ze závislé činnosti ve výši 144 534 Kč,
- poplatník u svého zaměstnavatele podepsal prohlášení k dani,
- z měsíční mzdy byla každý měsíc sražena záloha na daň z příjmů,
- poplatník neuplatňuje žádné nezdanitelné části základu daně ani odčitatelné položky,
- poplatník uplatňuje slevu na poplatníka ve výši 23 640 Kč,
- manželka má vlastní příjmy,

- poplatník vlastní byt, který pronajímá za celkovou měsíční částku 8 571,50 Kč po dobu 12 měsíců. Celkové P z tohoto pronájmu má daňový nerezident ve výši 102 858 Kč a V si uplatňuje paušálně (30 %) v celkové výši 30 858 Kč.

Tabulka č. 12: Výpočet měsíční zálohy na daň v ČR (průměrná mzda)

Výpočet zálohy na daň	Částka (Kč)
Měsíční příjem	24 319
Zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (34 %)	8 269
Základ daně pro výpočet zálohy na daň	32 588
Základ daně pro výpočet zálohy na daň zaokrouhlený	32 600
Záloha na daň (15 %)	4 890
Měsíční sleva na poplatníka	-1 970
Záloha na daň snížená o měsíční slevy na dani	2 920
Skutečně sražená záloha na daň	2 920

Zdroj: Vlastní zpracování

Čistá měsíční mzda poplatníka se zjistí rozdílem jeho příjmu a zdravotního pojištění (4,5 % z příjmu) + sociálního pojištění (6,5 % z příjmu) a skutečně sražené zálohy na daň. $\text{ČM} = 24\,319 - 1\,095 - 1\,581 - 2\,920 = 18\,723$ Kč.

Roční skutečně sražené zálohy na daň se vypočítají jako součin měsíční skutečně sražené zálohy na daň a 6 (počet měsíců v roce, ve kterých nerezidentní poplatník měl podepsané prohlášení a zdržoval se za účelem práce na území ČR), což v tomto daném příkladě činí 17 520 Kč. Tímto způsobem vypočítané zálohy při zjišťování roční daňové povinnosti se odečtou od vypočítané daňové povinnosti.

Tabulka č. 13: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta ČR (průměrná mzda)

Výpočet daně	Částka (Kč)
Příjem dle § 6 ZDP	145 914
Zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (34 %)	49 611
Příjem dle § 9 ZDP	72 000
Základ daně	267 525
Základ daně zaokrouhlený	267 500
Daň (15 %)	40 125
Sleva na poplatníka	23 640
Daň po slevě	16 485
Výsledná daňová povinnost	16 485

Zdroj: Vlastní zpracování

Zúčtování záloh

V modelovém příkladě daňový nerezident podává daňové přiznání sám, proto za něj zaměstnavatel neprovádí roční zúčtování daně (Měšec.cz, 2012).

K tomuto příkladu je vyplněno daňové přiznání, které se nachází v příloze č. 1.

C) Varianta s nadprůměrnou mzdou

Vymezení podmínek:

- dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je poplatník rezidentem Velké Británie,
- zaměstnavatelem je rezident ČR,
- v roce 2011 byl poplatník zaměstnán v České Republice (délka pobytu kratší než 183 dní zhruba 6 měsíců), poplatníková měsíční mzda ze závislé činnosti činila 166 667 Kč, za 6 měsíců v roce 2011 měl poplatník příjem ze závislé činnosti ve výši 1 000 000 Kč,

- poplatník u svého zaměstnavatele podepsal prohlášení k dani,
- z měsíční mzdy byla každý měsíc sražena záloha na daň z příjmů,
- poplatník neuplatňuje žádné nezdanitelné části základu daně ani odčitatelné položky,
- poplatník uplatňuje slevu na poplatníka ve výši 23 640 Kč,
- manželka má vlastní příjmy,
- poplatník vlastní byt, který pronajímá za celkovou měsíční částku 8 571,50 Kč po dobu 12 měsíců. Celkové P z tohoto pronájmu má daňový nerezident ve výši 102 858 Kč a V si uplatňuje paušálně (30 %) v celkové výši 30 858 Kč.

Tabulka č. 14: Výpočet měsíční zálohy na daň v ČR (nadprůměrná mzda)

Výpočet zálohy na daň	Částka (Kč)
Měsíční příjem	166 667
Zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (34 %)	56 667
Základ daně pro výpočet zálohy na daň	223 334
Základ daně pro výpočet zálohy na daň zaokrouhlený	223 400
Záloha na daň (15 %)	33 510
Měsíční sleva na poplatníka	-1 970
Záloha na daň snížená o měsíční slevy na dani	31 540
Skutečně sražená záloha na daň	31 540

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 15: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta ČR (nadprůměrná mzda)

Výpočet daně	Částka (Kč)
Příjem dle § 6 ZDP	1 000 000
Zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (34 %)	340 000
Příjem dle § 9 ZDP	72 000
Základ daně	1 412 000
Základ daně zaokrouhlený	1 412 000
Daň (15 %)	211 800
Sleva na poplatníka	23 640
Daň po slevě	188 160
Výsledná daňová povinnost	188 160

Zdroj: Vlastní zpracování

Díky tomu, že v České republice platí jednotná sazba pro výpočet daňové povinnosti, nezáleží na celkových příjmech ze závislé činnosti daného nerezidenta. Důležité je pro tohoto poplatníka, zda podepsal prohlášení k dani v ČR. Na základě tohoto prohlášení má nárok na měsíční odpis slev na dani u svého zaměstnavatele.

3.2 Příklad zdaňování nerezidenta VB, který je rezidentem ČR

Porovnání daňové povinnosti s různou hodnotou mzdy daňového nerezidenta

Na rozdíl od České republiky je ve Velké Británii sazba daně progresivní. Výše sazby se odvíjí od celkových příjmů, kterých daňový poplatník dosahuje. Tyto sazby jsou jednotné jak pro rezidentní poplatníky, tak i pro nerezidentní poplatníky. Z tohoto důvodu jsou uvedeny příklady s různou výší celkových příjmů, kde je poukázáno na to, jakou sazbou se tento příjem zdaňuje.

A) Varianta s minimální mzdou

Vymezení podmínek:

- dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je poplatník rezidentem České republiky,
- zaměstnavatelem je rezident VB,
- v roce 2011 byl poplatník zaměstnán ve Velké Británii (délka pobytu kratší než 183 dní zhruba 6 měsíců),
- poplatníková měsíční mzda ze závislé činnosti činila £ 973¹⁰, za 6 měsíců v roce 2011 měl poplatník příjem ze závislé činnosti ve výši £ 5 838,
- poplatník v roce 2011 neměl tzv. „hrubý příjem“, neuplatňuje daňové úlevy, ani se na něj nevztahují žádné daňové reduktory,
- poplatník uplatňuje osobní příspěvek ve výši £ 7 475,
- manželka má vlastní příjem,
- poplatník vlastní byt, který pronajímá za celkovou měsíční částku £ 304,17 po dobu 12 měsíců. Celkové P z tohoto pronájmu má daňový nerezident ve výši £ 5 080 a celkové V má ve výši £ 1 430. Tyto V byly prokazatelně vynaloženy na dosažení příjmů z pronájmu.

¹⁰ Minimální mzda v roce 2011 ve VB - £6,08/hod. (6,08*40hod/týdně *4týdny).

Tabulka č. 16: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta VB (min. mzda)

Výpočet daně ve Velké Británii	Částka (£)
Roční příjem ze zaměstnání	5 838
Roční příjem z pronájmu	3 650
Celkový příjem	9 488
Čistý příjem	9 488
Osobní příspěvek	-7 475
Zdanitelný příjem	2 013
Daň (20 %)	403
Daň po odečtení daňových reduktorů	403
Daňová povinnost	403
Splatná daň	403

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož celkový příjem (součet všech příjmů) za rok 2011 nerezidentního poplatníka nepřesáhl částku £ 35 000, použije se pro výpočet daně sazba 20 %.

B) Varianta s průměrnou mzdou

Vymezení základních podmínek:

- dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je poplatník rezidentem ČR,
- zaměstnavatelem je rezident VB,
- v roce 2011 byl poplatník zaměstnán ve Velké Británii (délka pobytu kratší než 183 dní zhruba 6 měsíců od května 2011),
- poplatníková měsíční mzda ze závislé činnosti činila £ 2 183, za 6 měsíců v roce 2011 měl poplatník příjem ze závislé činnosti ve výši £ 13 098,

- poplatník v roce 2011 neměl tzv. „hrubý příjem“, neuplatňuje daňové úlevy, ani se na něj nevztahují žádné daňové reduktory¹¹,
- poplatník uplatňuje osobní příspěvek ve výši £ 7 475,
- manželka má vlastní příjmy,
- poplatník vlastní byt, který pronajímá za celkovou měsíční částku £ 304,17 po dobu 12 měsíců. Celkové P z tohoto pronájmu má daňový nerezident ve výši £ 5 080 a celkové V má ve výši £ 1 430. Tyto V byly prokazatelně vynaloženy na dosažení příjmů z pronájmu.

Výpočet daně z příjmů fyzických osob nerezidenta Velké Británie:

U nerezidentního poplatníka ve VB stejně jako u nerezidentního poplatníka v ČR se nejdříve musí sečíst všechny dílčí základy daně. Máme zde příjem ze zaměstnání, a to ve výši £ 13 098 a dále příjem z pronájmu ve výši £ 3 650. Jedinou částkou, která se odečte, je osobní příspěvek.

Tabulka č. 17: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta VB (průměrná mzda)

Výpočet daně ve Velké Británii	Částka (£)
Roční příjem ze zaměstnání	13 098
Roční příjem z pronájmu	3 650
Celkový příjem	16 748
Čistý příjem	16 748
Osobní příspěvek	-7 475
Zdanitelný příjem	9 273
Daň (20 %)	1 855
Daň po odečtení daňových reduktorů	1 855
Daňová povinnost	1 855
Splatná daň	1 855

Zdroj: Vlastní zpracování

¹¹ Za daňové reduktory se z daňových úlev považují výživné a úroky z úvěru poskytnutého jako doživotní renta, z osobních příspěvků pak příspěvek pro manželský pár (HMCR, 2011).

Jelikož celkový příjem (součet všech příjmů) za rok 2011 nerezidentního poplatníka nepřesáhl částku £ 35 000, použije se pro výpočet daně sazba 20 %.

Čistá roční mzda nerezidentního poplatníka se vypočítá stejným způsobem jako rezidentního poplatníka, a to z rozdílu příjmu a *National Insurance Contributions* („příspěvku na národní pojištění“, pozn. překlad autorky) (dále jen NIC) a daně.

Výpočet příspěvku na národní pojištění (HMRC, 2011):

- $NIC = [(m\acute{e}s\acute{i}\acute{c}n\acute{i} \text{ mzda} - m\acute{e}s\acute{i}\acute{c}n\acute{i} \text{ limit}) * \text{stanoven\acute{e} procento}] * \text{po\acute{c}et m\acute{e}s\acute{i}\acute{c}\u016f}$

Příspěvek na národní pojištění se vypočítá dle stanoveného měsíčního limitu a stanoveného procenta. Sumy pro výpočet NIC se určí podle toho, do které skupiny národního pojištění poplatník patří. Zaměstnanci patří do skupiny č. 1. Tyto podmínky jsou stejné jak pro rezidenta VB tak i pro nerezidenta VB. V této skupině je stanoven měsíční limit ve výši £ 602 a stanovené procento ve výši 12 %. NIC odvádí zaměstnavatel.

Výpočet roční čisté mzdy je pak následující:

$$\check{C}M = \pounds 13\,098 - \pounds 1\,138,32 - \pounds 1\,855 = \pounds 10\,104,68$$

K tomuto příkladu je vyplněno daňové priznání, které se nachází v příloze č. 2.

C) Varianta se sazbou danění 40 %

Vymezení základních podmínek:

- dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je poplatník rezidentem ČR,
- zaměstnavatelem je rezident VB,
- v roce 2011 byl poplatník zaměstnán ve Velké Británii (délka pobytu kratší než 183 dní zhruba 6 měsíců),
- poplatníková měsíční mzda ze závislé činnosti činila £ 7 374, za 6 měsíců v roce 2011 měl poplatník příjem ze závislé činnosti ve výši £ 44 244,
- poplatník v roce 2011 neměl tzv. „hrubý příjem“, neuplatňuje daňové úlevy, ani se na něj nevztahují žádné daňové reduktory,

- poplatník uplatňuje osobní příspěvek ve výši £ 7 475,
- manželka má vlastní příjem,
- poplatník vlastní byt, který pronajímá za celkovou roční částku £ 3 650 po dobu 12 měsíců.

Tabulka č. 18: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta VB (nadprůměrná mzda)

Výpočet daně ve Velké Británii	Částka (£)
Roční příjem ze zaměstnání	44 244
Roční příjem z pronájmu	3 650
Celkový příjem	47 894
Čistý příjem	47 894
Osobní příspěvek	-7 475
Zdanitelný příjem	40 419
Daň (20 %) z § 35 000	7 000
Daň (40 %) z § 5 419	2 168
Daň po odečtení daňových reduktorů	9 168
Daňová povinnost	9 168
Splatná daň	9 168

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož celkový příjem (součet všech příjmů) za rok 2011 nerezidentního poplatníka přesáhl částku £ 35 001 a ve VB se uplatňuje progresivní sazba zdanění. Použije se pro výpočet daně sazba 20 % pro částku £ 35 000 a pro zbývající částku £ 5 419 se použije sazba 40 %.

D) Varianta se sazbou daně 50%

Vymezení podmínek:

- dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je poplatník rezidentem ČR,
- zaměstnavatelem je rezident VB,

- v roce 2011 byl poplatník zaměstnán ve Velké Británii (délka pobytu kratší než 183 dní zhruba 6 měsíců),
- poplatníková měsíční mzda ze závislé činnosti činila £ 25 667, za 6 měsíců v roce 2011 měl poplatník příjem ze závislé činnosti ve výši £ 154 000,
- poplatník v roce 2011 neměl tzv. „hrubý příjem“, neuplatňuje daňové úlevy, ani se na něj nevztahují žádné daňové reduktory,
- manželka má vlastní příjem,
- poplatník vlastní byt, který pronajímá za celkovou roční částku £ 3 650 po dobu 12 měsíců.

Tabulka č. 19: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta VB (daň. sazba 50 %)

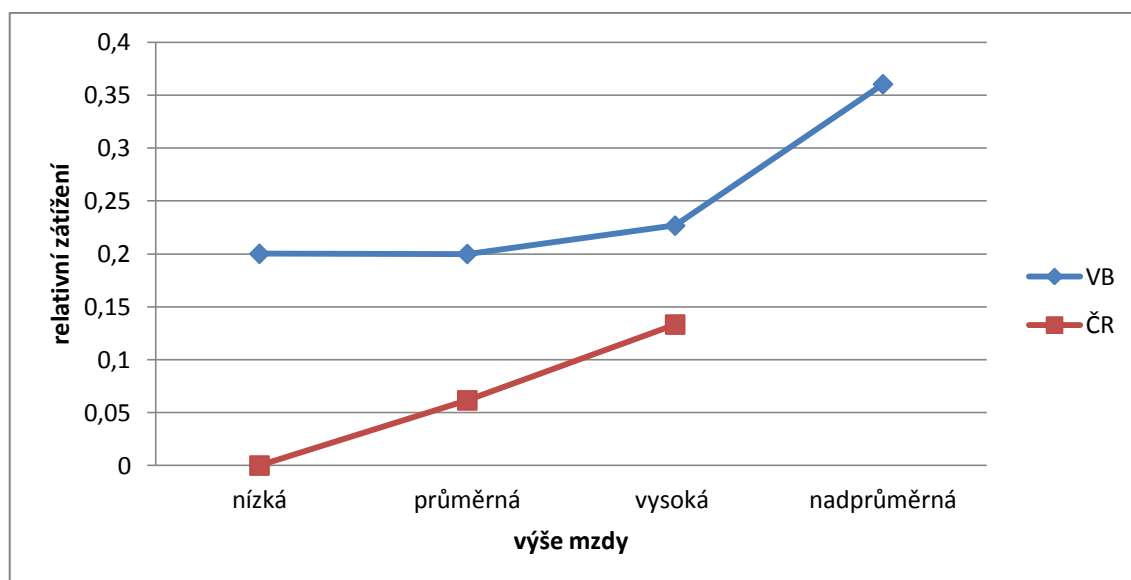
Výpočet daně ve Velké Británii	Částka (£)
Roční příjem ze zaměstnání	154 000
Roční příjem z pronájmu	3 650
Celkový příjem	157 650
Čistý příjem	157 650
Osobní příspěvek	0
Zdanitelný příjem	157 650
Daň (20 %) z § 35 000	7 000
Daň (40 %) z § 115 000	46 000
Daň (50 %) z § 7 650	3 825
Daň po odečtení daňových reduktorů	56 825
Daňová povinnost	56 825
Splatná daň	56 825

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož celkový příjem (součet všech příjmů) za rok 2011 nerezidentního poplatníka přesáhl částku £ 150 001, použije se pro výpočet daně sazba 20 % pro částku § 35 000, sazba 40 % pro částku § 115 000 a následně sazba 50 % pro částku £ 7 650.

Z důvodu, že celkový příjem poplatníka přesáhl částku £ 100 000, nemá nárok na osobní příplatek.

Následuje grafické znázornění relativní zátěže¹² daňové povinnosti nerezidentního poplatníka v ČR a ve VB jednotlivých modelových příkladů.

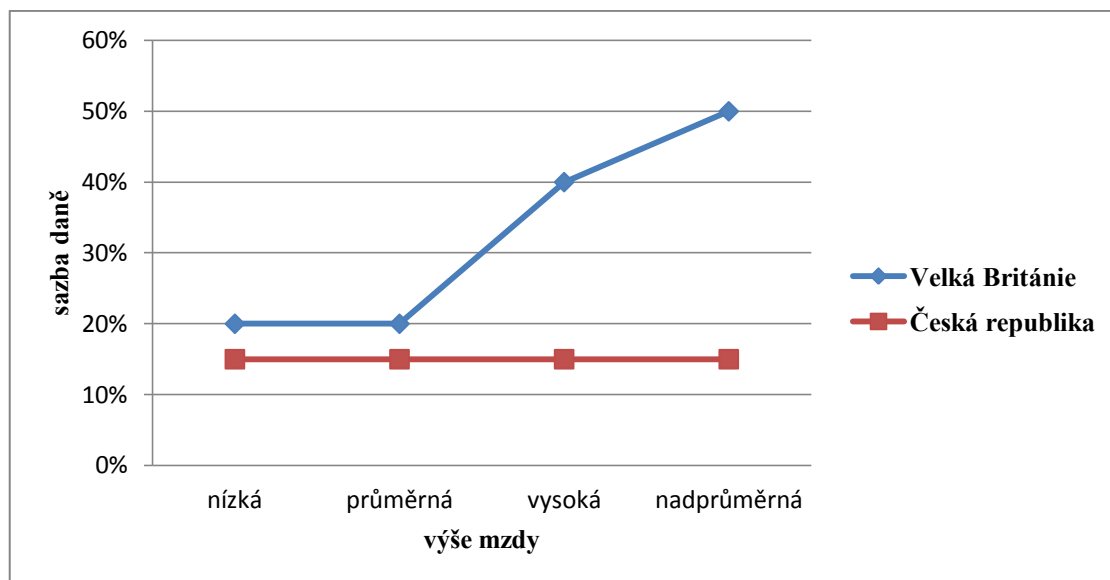


Graf č. 1: Porovnání relativního zatížení daňové povinnosti v ČR a ve VB (Zdroj: Vlastní zpracování)

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že vyšší relativní zatížení daňové povinnosti je v České republice. Křivka relativního zatížení v ČR roste strměji než křivka relativního zatížení ve VB. Ta roste strmě až u nadprůměrné výše mzdy. Tato skutečnost je ovlivněna typem sazby daně, která je v ČR jednotná a ve VB progresivní.

¹² Relativní zátěž se vypočte jako podíl daňové povinnosti a základu daně.

Následuje grafické znázornění, kde je porovnávána sazba daňového zatížení na jednotlivých úrovních příjmů v ČR a ve VB.



Graf č. 2: Porovnání daňové sazby v ČR ve VB (Zdroj: Vlastní zpracování)

Zhodnocení výpočtů daňové povinnosti v ČR a VB

Ve Velké Británii se příjmy daňových nerezidentů daní progresivní sazbou, to znamená čím vyšší příjem poplatník má, tím větší zaplatí daň. Dále si nerezident VB může stejně jako rezident uplatnit osobní příspěvek, který si odečítá od celkových příjmů před zdaněním. Opět tato skutečnost souvisí s tím, aby výsledná daňová povinnost byla co nejvyšší.

V České republice se příjmy daňových nerezidentů daní jednotnou sazbou, a tedy nezáleží na výši celkových příjmů. Slevu na dani dle § 35ba ZDP - sleva na poplatníka si nerezident uplatňuje vždy v plné výši a odečte si ji od vypočtené daně. Zdanění příjmů nerezidentů ČR pocházejících ze zdrojů v ČR může mít různou formu, neboť způsob vybírání daně je závislý na tom, o jaký druh zdanitelného příjmu se jedná. Pokud se příjmy těchto poplatníků daní na základě srážkové daně, nerezident již nepodává daňové priznání, neboť daň je odvedena přímo na finanční úřad.

3.3 Vlastní návrhy řešení

Návrhová řešení jsou zaměřena na případy, ve kterých je zásadním záměrem daňová optimalizace českého nerezidentního poplatníka.

Jak vyplynulo z teoretické části práce, hlavními rozdíly mezi ČR a VB jsou sazba daně a položky snižující daňovou povinnost nerezidentního poplatníka. Podstatným rozdílem mezi státy je sazba daně. Pro rok 2011 je v ČR jednotná sazba daně ve výši 15 %. Tato sazba byla schválena v roce 2007 Parlamentem ČR za vlády Miroslava Topolánka a zavedena od 1. 1. 2008. Oproti tomu ve VB je pro výpočet daňové povinnosti daň progresivní. V roce 2011 jsou stanoveny sazby ve výši 20 %, 40 % a 50 % pro jednotlivé celkové výše příjmu poplatníka. Jak lze vidět z grafu č. 1, v ČR díky jednotné sazbě roste relativní zatížení daňové povinnosti nerezidentního poplatníka ČR mnohem strměji než relativní zatížení daňové povinnosti nerezidentního poplatníka VB, kde je zavedena daň progresivní. Nerezidentní poplatník si může v obou porovnávaných zemích snížit daňovou povinnost. Významným rozdílem mezi oběma výpočty daně je odčítání příspěvků. Ve VB se osobní příspěvky odečítají od čistého příjmu poplatníka. V ČR se slevy na dani odečítají od daně samotné. Dále ve VB si nerezidentní poplatník může uplatnit celou částku daného osobního příspěvku. Na rozdíl od nerezidentního poplatníka v ČR, kde platí tzv. „pravidlo 90 %“, kromě slevy na poplatníka a na studenta, které poplatník uplatňuje bez omezení.

Na základě poznatků, které vyplynuly ze srovnání s VB, bych doporučila změny v systému zdanění nerezidentních poplatníků v České republice. Podle mého názoru by bylo vhodné opětovné vrácení k progresivní sazbě zdanění, která bude mít efektivní dopad na relativní zatížení daňové povinnosti nerezidenta ČR. Křivka relativního zatížení již neporoste rychle strmě nahoru, ale její růst bude stoupat zvolna. Dále by podle mého názoru bylo vhodné zrušení „pravidla 90 %“ u položek snižující daňovou povinnost, která vede k optimalizaci nerezidentního poplatníka ČR. Z důvodu existence pravidla 90 % pro uplatňování položek, které snižují daňovou povinnost, si nerezident ČR nemůže vždy uplatnit veškeré tyto položky. Kromě slevy na poplatníka a slevy na studenta, které jsou bez omezení. Proto tedy mým návrhem je naprosté zrušení tohoto pravidla. Ze srovnání algoritmů daňové povinnosti nerezidentů ČR a VB bych podle mého názoru doporučila ve Velké Británii změnu v systému odečítání

osobních příspěvků. Tyto příspěvky by bylo vhodné odečítat až od daně samotné. To by vedlo ke zlepšení optimalizace daňové povinnosti nerezidentů VB.

Optimalizace daňové zátěže nerezidentního poplatníka

Pro dosažení co možná nejníže daňové povinnosti nerezidenta ČR je využití veškerých možností, které jsou z hlediska legislativy ČR přípustné. Pokud je daňový nerezident ČR zaměstnán, je nutné naplnění podmínek, aby si mohl optimalizovat svou daňovou povinnost. Dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění je poplatník rezidentem Velké Británie a jeho zaměstnavatelem je rezident ČR. Aby si nerezidentní poplatník mohl uplatnit slevy na dani, je nutné, aby podepsal prohlášení k dani za dané zdaňovací období u svého zaměstnavatele. Pokud tak neučiní, nemá nárok na optimalizaci své daňové povinnosti.

Závěr

Bakalářská práce se zabývala zdaňováním příjmů daňových nerezidentů v České republice a ve Velké Británii se zaměřením na fyzické osoby. Hlavním cílem práce bylo porovnat způsoby výpočtu daně v obou zemích s bližším zaměřením na příjmy ze závislé činnosti a příjmy z užívání nemovitostí umístěných na území ČR a VB.

Tuzemská legislativní úprava zdaňování nerezidentů České republiky i Velké Británie je velmi rozsáhlá. Z tohoto důvodu nebylo možné zaobírat se dopodrobna všemi jednotlivými typy příjmů z pohledu ZDP. I přes tuto skutečnost bylo usilováno podat hlavní a zásadní informace o zdaňování nerezidentních poplatníků. Aby se zabránilo dvojímu zdanění shodného příjmu či majetku podléhající stejné či obdobné dani jak ve státě rezidence, tak ve státě zdroje, jsou mezi jednotlivými státy uzavírány smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Smyslem těchto smluv je určení, který ze států má právo příjem zdanit a v jaké míře. Tyto smlouvy mají aplikační přednost před vnitrostátním právem jednotlivých států.

I přestože předmět daní nerezidentů obou zemí je velmi rozsáhlý a liší se v mnoha hlediscích, nalezneme zde také podobné znaky. Mezi prvky, které jsou si podobné v obou porovnávaných zemích, patří například kritérium určení poplatníka (rezident x nerezident) a dále předmět zdanění. Větší pozornost byla však v této práci věnována znakům, kterými se obě země liší. Jak již bylo řečeno, v teoretické části bakalářské práce vyplynuly zásadními rozdíly ve srovnávaných algoritmech výpočtu daňové povinnosti nerezidenta ČR a nerezidenta VB. Hlavním a základním rozdílem mezi ČR a VB je zdaňovací období. V ČR je považován za zdaňovací období kalendářní rok. Ve VB je za zdaňovací období považováno období od 6. dubna stávajícího roku do 5. dubna následujícího roku. Podstatným rozdílem je rozdíl sazby daně. V ČR je stanovena jednotná sazba daně. Tato sazba daně je platná s účinností od 1. 1. 2008 určena ve výši 15 %. Ve VB se jedná o progresivní sazbu daně. To znamená, že příjmy do £ 35 000 jsou zdaňovány základní sazbou, jejíž výše je stanovena na 20 %. Příjmy nad £ 35 000 do £ 150 000 jsou následně zdaňovány vyšší sazbou ve výši 40 %. Dále je stanovena dodatečná sazba ve výši 50 %, kterou se zdaňují příjmy v hodnotě nad £ 150 001. Dále důležitým rozdílem je odlišné odečítání slev na dani v ČR a odečítání osobních příspěvků ve VB. Rozdílnost je v tom, kdy se tyto položky odečítají.

Na rozdíl, co slevy na dani v ČR se odečítají až od vypočítané daně nerezidenta, britské osobní příspěvky se odečítají od čistého příjmu nerezidentního poplatníka, z něhož se dále daň počítá. Příčinou je daňová úspora, která se týká vyšší sazby daně.

Rozdílnými prvky se zabývala praktická část bakalářské práce, která obsahovala algoritmy výpočtů daně v obou zemích se zaměřením na příklady zdaňování nerezidentních poplatníků FO ze závislé činnosti a příjmy z užívání nemovitostí na území ČR a VB. V modelových příkladech této práce byli nerezidentní poplatníci obou porovnávaných zemí umístěni do shodného rodinného prostředí. Rozdílná byla jejich výše příjmů, která byla odpovídající průměrným mzdám v ČR a ve VB v roce 2011. Dále byly vypracované modelové příklady na porovnání daňové povinnosti s různou hodnotou mzdy daňového nerezidenta. Na základě výsledků je očividné, že v daných příkladech nerezidentní poplatník VB je více zatížen na dani než nerezidentní poplatník ČR. Tento výsledek zapříčinila především progresivní sazba daně ve VB a dále slevy na dani, které si nerezident ČR může odečíst od daně.

Na základě výsledků dosažených v praktické části práce vyplynula doporučení na změny v systému zdanění nerezidentních poplatníků v České republice a ve Velké Británii. Na základě srovnání bakalářská práce doporučuje opětovné vrácení se k progresivní sazbě zdanění v ČR, z důvodu efektivního dopadu na relativní zatížení daňové povinnosti nerezidenta ČR. Dále práce navrhuje zrušení „pravidla 90 %“ u položek snižujících daňovou povinnost, které vedou k optimalizaci nerezidentního poplatníka ČR. Z důvodu existence tohoto pravidla si nerezident ČR nemůže vždy uplatnit veškeré tyto položky, které mu snižují jeho daňovou povinnost. Toto pravidlo se nevztahuje pouze na slevu na poplatníka a slevu na studenta, které jsou bez omezení. Ze srovnání algoritmů daňové povinnosti nerezidentů ČR a VB práce doporučuje ve Velké Británii změnu v systému odečítání osobních příspěvků. Tyto příspěvky by bylo vhodné odečítat až od daně samotné. To by vedlo ke zlepšení optimalizace daňové povinnosti nerezidentů VB.

Daňový nerezident si může optimalizovat svou daňovou povinnost, tedy si ji snížit. Česká republika nabízí oproti Velké Británii více elementů snižujících daňovou povinnost nerezidentů. Jedná se především o nezdanitelné části základu daně a slevy na dani v ČR. Pokud je ve zdaňovacím období nerezidentní poplatník zaměstnán, musí

být splněna určitá kritéria, aby si tyto elementy mohl uplatnit. Těmito kritérii jsou; dle SZDZ je rezidentem VB a je zaměstnán na území ČR rezident ČR. Pro uplatnění slev na dani je nutné, aby poplatník podepsal prohlášení k dani za dané zdaňovací období u svého zaměstnavatele. Pokud tak neučiní, nemá nárok na optimalizaci své daňové povinnosti, nemůže si snížit svou měsíční zálohu na daň. Pro uplatnění slev na dani musí být také dodrženo „pravidlo 90 %“, pokud se jedná o slevy dle § 35ba písm. b) – e) a daňové zvýhodnění dle § 35c ZDP.

Zdaňování nerezidentních poplatníků je značně rozsáhlé téma, ale považuji ho za velmi důležité a přínosné. Za významné považuji především to, že jako student, který má možnost odjet do zahraničí, jsem si ujasnila mnoho pojmů z této oblasti, a především také to, na co jako nerezident VB mám právo při placení daní v této zemi.

Seznam použitých zdrojů

Odborné publikace

- (1) ACCA Paper P6 *Advance Taxation*. Kaplan Publishing, 2006. 1110 s. ISBN 978-1- 84710-958-3.
- (2) HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Správa daní podle daňového řádu*. Brno: CERM, 2010. ISBN 978-80-214-4159-0
- (3) POKORNÝ, Jiří. *Předdiplomní seminář*. Brno: CERM, 2006. 38 s. ISBN 80-214-3254-3.
- (4) POLÁK, M., KOPŘIVA, J., BARANYKOVÁ, M. *Daň z příjmu fyzických osob 2008*. Brno: CERM, 2008. ISBN 978-80-214-3729-6.
- (5) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- (6) SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 328 s. ISBN 987-80-7357-354-6.
- (7) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii*. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.

Zákony a vyhlášky

- (8) Income Tax Act 2007
- (9) Smlouva mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisku z majetku č. 89/1992 Sb..
- (10) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- (11) Zákon č. 208/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- (12) Zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

- (13) ACCA. *UK tax liability for individuals* [online]. 2011 [cit. 2012-02-10].
Dostupné z: <http://www2.accaglobal.com/pubs/students/publications/student_accountant/archive/fish_sep06.pdf>.
- (14) Businesscenter.cz [online]. 2011 [cit. 2011-12-06]. Dostupné z:
<<http://business.center.cz/business/pojmy/p701-prameny-prava.aspx>>.
- (15) Businessinfo.cz. *Velká Británie: Finanční a daňový sektor* [online].
2011 [cit. 2011-12-06]. Dostupné z:
<<http://www.businessinfo.cz/cz/sti/velka-britanie-financni-a-danovy-sektor/5/1000687>>.
<<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravni-prostredi-celni-problematika/platne-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho/1000487/6205/>>.
- (16) Český statistický úřad. *Průměrné mzdy – 4. Čtvrtletí 2011* [online].
2012 [cit. 2012-02-17]. Dostupné z:
<<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/cpmz030912.doc>>.
- (17) Český statistický úřad. *Obyvatelstvo podle státního občanství – Cizinci* [online].
2012 [cit. 2012-05-03]. Dostupné z:
<<http://apl.czso.cz/pll/eutab/html.h?ptabkod=tps00157>>.
- (18) DĚRGEL, M. *Daňoví nerezidenti v ČR – zdaňování příjmů*. [online]. 2008
[cit. 2011-11-18] Dostupné z:
<<http://www.iporadce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=95132>>.
- (19) Directgov. *Personal Allowance* [online]. 2011 [cit. 2011-12-05]. Dostupné z:
<http://www.direct.gov.uk/en/MoneyTaxAndBenefits/Taxes/BeginnersGuideToTax/IncomeTax/Taxallowancesandreliefs/DG_078571>.
- (20) Europa.cz [online]. 2011 [cit. 2011-10-25]. Dostupné z:
<http://ec.europa.eu/eu_law/introduction/treaty_cs.htm>.
<http://europa.eu/about-eu/basic-information/index_cs.htm>.
<http://europa.eu/abc/eurojargon/index_cs.htm>.
<http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_cs.htm>.
<http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/european-commission/index_cs.htm>.

- <http://europa.eu/about-eu/basic-information/decision-making/treaties/index_cs.htm>.
- (21) Euroskop.cz. *Konsolidované znění smlouvy i fungování Evropské Unie* [online]. 2005-2012 [cit. 2011-11-16]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:cs:PDF>>.
- (22) Eurostat. *Obyvatelstvo podle státního občanství - Cizinci* [online]. 2012 [cit.2012-07-05]. Dostupné z: <<http://apl.czso.cz/pll/eutab/html.h?ptabkod=tps00157>>.
- (23) Finance.cz *Minimální mzda* [online]. 2011 [cit. 2012-02-10]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/vse-o-mzdach/minimalni-mzda/>>.
- (24) HM Revenue&Customs [online]. [cit. 2011-12-05]. Dostupné z: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm>>. <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/tax-arrive-uk.htm>>. <<http://www.hmrc.gov.uk/trusts/types/non-resident.htm>>. <<http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>>. <<http://www.hmrc.gov.uk/payee/rates-thresholds/archive.htm>>. <<http://www.hmrc.gov.uk/rates/nic.htm>>. <<http://www.hmrc.gov.uk/ni/intro/basics.htm>>.
- (25) MPSV.cz. *Velká Británie životní a pracovní podmínky* [online]. 2011 [cit. 2012-02-10]. Dostupné z: <http://portal.mpsv.cz/eures/prace_v_eu/zeme/vb>.
- (26) Měšec.cz. *Roční zúčtování záloh daně* [online]. 2012 [cit. 2012-09-05]. Dostupné z: <<http://www.mesec.cz/dane/dan-z-prijmu/pruvodce/rocnizuctovani-zaloh-dane/>>.
- (27) Telegraph.co.uk. *Average salary falls 3pc in face of high inflation* [online]. 2012 [cit. 2012-02-03]. Dostupné z: <<http://www.telegraph.co.uk/finance/economics/8909797/Average-salary-falls-3pc-in-face-of-high-inflation.html>>.

Seznam grafů, obrázků a tabulek

Grafy

Graf č. 1: Porovnání relativní zátěže v ČR a ve VB.....	66
Graf č. 2: Porovnání daňové sazby v ČR a ve VB.....	67

Obrázky

Obrázek č. 1: Daňové subjekty.....	21
Obrázek č. 2: Uplatnění slevy na dani nerezidenta ČR v roce 2011.....	26
Obrázek č. 3: Vybírání daně srážkovou daní.....	29
Obrázek č. 4: Zajištění daně.....	30
Obrázek č. 5: Zdanění příjmů nerezidentů.....	44

Tabulky

Tabulka č. 1: Struktura smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle vzoru OECD.....	17
Tabulka č. 2: Sazba daně z příjmů 2011 -2012 dle daňového pásma a druhu příjmů....	36
Tabulka č. 3: Sazby daně z příjmů a zdanitelné skupiny pro daňový rok 2011-12 a rok 2012-13.....	36
Tabulka č. 4: Příspěvky na dani z příjmu pro daňový rok 2011-2012 a rok 2012-2013.....	37
Tabulka č. 5: Osobní příplatek pro daňový rok 2011 – 2012.....	38
Tabulka č. 6: Určení dílčích základů daně.....	43
Tabulka č. 7: Algoritmus výpočtu daně daňového nerezidenta na území ČR.....	45
Tabulka č. 8: Algoritmus výpočtu daně daňového nerezidenta na území VB.....	47
Tabulka č. 9: Možnosti uplatňování daňové optimalizace.....	50
Tabulka č. 10: Výpočet měsíční zálohy na daň v České republice (min. mzda).....	54
Tabulka č. 11: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta ČR (min. mzda).....	55
Tabulka č. 12: Výpočet měsíční zálohy na daň v ČR (průměrná mzda).....	56
Tabulka č. 13: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta ČR (průměrná mzda).....	57
Tabulka č. 14: Výpočet měsíční zálohy na daň v ČR (nadprůměrná mzda).....	58

Tabulka č. 15: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta ČR (nadprůměrná mzda).....	59
Tabulka č. 16: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta VB (min. mzda).....	61
Tabulka č. 17: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta VB (průměrná mzda).....	62
Tabulka č. 18: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta VB (nadprůměrná mzda).....	64
Tabulka č. 19: Výpočet roční daně z příjmů FO daňového nerezidenta VB (daň. sazba 50%).....	65

Seznam symbolů a zkratek

£	Britská libra
§	Paragraf
%	Procenta
č.	Číslo
čl.	Článek
ČM	Čistá mzda
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DZD	Dílčí základ daně
EU	Evropská Unie
FO	Fyzická osoba
Kč	Koruna česká
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
Odst.	Odstavec
OSN	Organizace spojených národů
P	Příjmy
Písm.	Písmene
s.	Strana
Smlouvy	Smlouva o Evropské Unii a Smlouva o fungování Evropské Unie
SP	Sociální pojištění
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
V	Výdaje
VB	Velká Británie
z.č.	Zákon číslo
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZP	Zdravotní pojištění

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Daňové přiznání nerezidenta České republiky

Příloha č. 2 – Daňové přiznání nerezidenta Velké Británie

Příloha č. 1 – Daňové přiznání nerezidenta České republiky

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

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Brně

01 Daňové identifikační číslo

€ z

02 Rodné číslo

1 7 . 9 . 1 9 7 8

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 podána správcí daně před uplynutím neprodoužené lhůty¹⁾

ano

ne

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano

ne

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

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

za zdaňovací období (kalendářní rok) 2011 nebo jeho část²⁾ od - do -

dále jen „DAP“

1. ODDÍL – Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Covill	07 Rodné příjmení Covil	08 Jméno(-a) Paul
09 Titul -	10 Státní příslušnost GBR	11 Číslo pasu 48421489

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec Uppermill	13 Ulice / část obce Lamb Lodge, Pobgreen lane	14 Číslo popisné / orientační -
15 PSČ OL3 6LN	16 Telefon / mobilní telefon 00447769865677	17 Fax / e-mail covill@hotmail.co.uk
	18 Stát GBR	

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

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

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

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

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

23 Obec Brno	24 Ulice / část obce Kainarova	25 Číslo popisné / orientační 50
26 PSČ 61200	27 Telefon / mobilní telefon 731791215	28 Fax / e-mail covill@hotmail.co.uk

29 Kód státu – vyplni jen daňový nerezident

GBR

29a Výše celosvětových příjmů

0

Kč

30 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano

ne

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

RČ: 17.9.1978

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

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	145 914	
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst.13 zákona	49 620	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 14 zákona	0	
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	195 534	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 13 zákona	0	

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)	195 534	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vyloučení (ř. 36 – úhrn vyloučených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	195 534	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	0	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona	0	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)	72 000	
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).	72 000	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vyloučení (ř. 41 – úhrn vyloučených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	72 000	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	267 534	
43 (neobsazeno)		
44 Uplatňovaná výše ztráty – vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a	0	
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	267 534	

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

Částka podle § 15	Počet měsíců		Počet měsíců	
46 Odst. 1 zákona (hodnota daru/darů)		0		
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)	0	0		
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění)		0		
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)		0		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		0		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		0		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		0		
53 Další částky	0	0		
54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 53)		0		
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)		267 534		
56 Základ daně zaokrouhlený na celé sta Kč dolů		267 500		
57 Daň podle § 16 zákona		40 125		

4. ODDÍL – Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	40 125	
59 (neobsazeno)		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58)	40 125	
61 Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus	0	

5. ODDÍL – Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

62 Slevy celkem podle § 35 odst. 1 zákona	23 640	
63 Sleva podle § 35a nebo § 35b zákona	0	

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželky (manžela)	-	Rodné číslo	-
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců		Počet měsíců
64 písm. a) zákona (na poplatníka)		23 640	
65a) písm. b) zákona (na manželku/manžela)	0	0	
65b) písm. b) zákona (na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)	0	0	
66 písm. c) zákona (na poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)	0	0	
67 písm. d) zákona (na poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)	0	0	
68 písm. e) zákona (na držitele průkazu ZTP/P)	0	0	
69 písm. f) zákona (studium)	0	0	
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69)		23 640	
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 – ř. 70)		16 485	

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH V DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno(-a)	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1	-	-	0	0
2	-	-	0	0
3	-	-	0	0
4	-	-	0	0
	Celkem		0	0

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

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

6. ODDÍL – Dodatečné DAP

78 Poslední známá daň	0	
79 Zjištěná daň podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 74)	0	
80 Rozdíl řádků (ř. 79 – ř. 78): zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (-) částka daně se snižuje	0	
81 Poslední známá daň – daňová ztráta podle § 5 zákona	0	
82 Zjištěná ztráta podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 61)	0	
83 Rozdíl řádků (ř. 82 – ř. 81): zvýšení (+) – daňová ztráta se zvyšuje, snížení (-) daňová ztráta se snižuje	0	

7. ODDÍL – Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (po slevách na dani)	17 520	
85 Na zbývajících zálohách zaplacen poplatníkem celkem	0	
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona	0	
87 Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy)	0	
87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona	0	
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona	0	
89 Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona	0	
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 4 zákona	0	
91 Zbývá doplatit (ř. 74 – ř. 77 – ř. 84 – ř. 85 – ř. 86 – ř. 87 – ř. 87a – ř. 88 – ř. 89 – ř. 90): (+) zbývá doplatit, (-) zaplacen více	-1 035	

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

RČ: 17.9.1978

Název přílohy	
Příloha č. 1 – „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)“	0
Příloha č. 2 – „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 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	0
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	0
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	0
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	0
Doklad o poskytnutém daru	0
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	0
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění	0
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	0
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání	0
Důvody pro podání dodatečného DAP	0
Další přílohy výše neuvedené	2
Počet listů příloh celkem	3

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

Údaje o zástupci: Kód zástupce:

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 2 6 0 3 2 0 1 2

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

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

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:
přeplatku na dani z příjmů fyzických osob 1 035 Kč.
Přeplatek zašlete na adresu: Kainarova 50 Brno 61200
nebo vratte na účet vedený u č. -
kód banky specifický symbol
Vlastník účtu měna, ve které je účet veden
V Brně dne 26.3.2012 Podpis poplatníka (zástupce)

PŘÍLOHA č. 2

Rodné číslo: 1 7 . 9 . 1 / 9 7 8

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2010 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 17 (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 pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona)

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

Uplatňuji výdaje procentem z příjmů (30 %) ¹⁾	<input checked="" type="checkbox"/>	Dosáhl jsem příjmů ze společného jmění manželů ¹⁾	<input type="checkbox"/>
--	-------------------------------------	--	--------------------------

	poplatník	finanční úřad
201 Příjmy podle § 9 zákona	102 858	
202 Výdaje podle § 9 zákona	30 858	
203 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 201 – ř. 202) nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	72 000	
204 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	0	
205 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	0	
206 Dílčí základ daně, daňová ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 203 + ř. 204 – ř. 205)	72 000	

Rezervy na začátku zdaňovacího období	0	Rezervy na konci zdaňovacího období	0
---------------------------------------	---	-------------------------------------	---

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	0	0	-
2	0	0	0	-
3	0	0	0	-
4	0	0	0	-
Úhrn kladných rozdílů jednotlivých druhů příjmů	0	0	0	

	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“.

Příloha - § 6 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

Příjmení: Covill
Jméno: Paul
RČ: 17.9.1978
DIČ: -

Název plátce (zaměstnavatel)	Úhrn příjmů	Pojistné	Záloha na daň	Úhrn vyplacených daňových bonusů
učitel	145 914	49 620	17 520	0
-	0	0	0	0
-	0	0	0	0
-	0	0	0	0
-	0	0	0	0
-	0	0	0	0
-	0	0	0	0
Celkem	145 914	49 620	17 520	0

Příloha - § 9 Příjmy z pronájmu

Příjmení: Covill
Jméno: Paul
RČ: 17.9.1978
DIČ: -

Pronajímaná věc (název nebo popis, adresa)	Příjmy v Kč	Výdaje v Kč
Byt	102 858	30 858
-	0	0
-	0	0
-	0	0
-	0	0
-	0	0
-	0	0
-	0	0
-	0	0
-	0	0
Celkem	102 858	30 858



Tax Return 2011

Tax year 6 April 2010 to 5 April 2011

UTR 1359476802
Tax reference *UK 94768B*
Employer reference

Date 18 JUNE 2012

HM Revenue & Customs office address

CHILLINGHAM HOUSE
BENTON PARK VIEW
NEWCASTLE UPON TYNE
NE98 1ZZ

Issue address

ONDŘEJ CHVOJKA
17 RIDDELL AVENUE
NEWCASTLE UPON TYNE
NE15 6ZZ

Telephone

For Reference

Your tax return

This notice requires you, by law, to make a return of your taxable income and capital gains, and any documents requested, for the year from 6 April 2010 to 5 April 2011.

Deadlines

We must receive your tax return by these dates:

- if you are using a **paper** return - by **31 October 2011**, (or 3 months after the date of this notice if that's later), or
- if you are filing a return **online** - by **31 January 2012**, (or 3 months after the date of this notice if that's later).

If your return is late you will be charged a **£100 penalty**. If your return is more than 3 months late, you will be charged daily penalties of £10 a day.

If you pay late you will be charged interest and a late payment penalty.

How to file your return

To file online, go to www.hmrc.gov.uk/online

To file on paper, please fill in this form using the rules below.

Use black ink and capital letters

Cross out any mistakes and write the correct information below

Please round up tax paid:
£4,700.21 would be £4701

- Enter your figures in whole pounds - ignore the pence. Round down income and round up expenses and tax paid - it is to your benefit.
- If a box does not apply, please leave it blank - do not strike through empty boxes or write anything else.

Starting your tax return

Before you start to fill it in, look through your tax return to make sure there is a section for all your income and claims - you may need some separate supplementary pages (see page TR 2 and pages TRG 2 to 6 of the tax return guide). If you need help please use the tax return guide, phone the number shown above or **0845 9000 444**, or go to www.hmrc.gov.uk/sa

Your personal details

1 Your date of birth - it helps get your tax right DD MM YYYY 08 04 1985	3 Your phone number 7950329102
2 Your name and address - if it is different from what is on the front of this form. Please write the correct details underneath the wrong ones, and put 'X' in the box []	4 Your National Insurance number - leave blank if the correct number is shown above [] [] [] [] [] [] [] []

Your name <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">ONDISES CHVOJKA</div>	Your Unique Taxpayer Reference (UTR) <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">1359476802</div>
---	---

Complete an *Employment* page for each employment or directorship

1 Pay from this employment - the total from your P45 or P60 - before tax was taken off £ <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="3"/> <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="9"/> <input type="text" value="8"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>	5 Your employer's name <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">LIBRARY NEWCASTLE</div>
2 UK tax taken off pay in box 1 £ <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="8"/> <input type="text" value="5"/> <input type="text" value="5"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>	6 If you were a company director, put 'X' in the box <input type="checkbox"/>
3 Tips and other payments not on your P60 - read page EN 3 of the notes £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>	7 And, if the company was a close company, put 'X' in the box <input type="checkbox"/>
4 PAYE tax reference of your employer (on your P45/P60) <input type="text"/> <input type="text"/> / <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	8 If you are a part-time teacher in England or Wales and are on the Repayment of Teachers' Loans Scheme for this employment, put 'X' in the box <input type="checkbox"/>

Benefits from your employment - use your form P11D (or equivalent information)

9 Company cars and vans - the total 'cash equivalent' amount £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>	13 Goods and other assets provided by your employer - the total value or amount £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>
10 Fuel for company cars and vans - the total 'cash equivalent' amount £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>	14 Accommodation provided by your employer - the total value or amount £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>
11 Private medical and dental insurance - the total 'cash equivalent' amount £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>	15 Other benefits (including interest-free and low interest loans) - the total 'cash equivalent' amount £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>
12 Vouchers, credit cards and excess mileage allowance £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>	16 Expenses payments received and balancing charges £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>

Employment expenses

17 Business travel and subsistence expenses £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>	19 Professional fees and subscriptions £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>
18 Fixed deductions for expenses £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>	20 Other expenses and capital allowances £ <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> . <input type="text" value="0"/> <input type="text" value="0"/>

i Shares schemes, employment lump sums, compensation, deductions and Seafarers' Earnings Deduction are on the *Additional information* pages enclosed in the tax return pack