VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ
FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ
INSTITUTE OF FINANCES

ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ ČESKÉ REPUBLIKY

TAXATION OF DIVIDENDS OF CZECH REPUBLIC TAX NON-RESIDENTS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE — **Michaela Krčmová**
AUTHOR

VEDOUCÍ PRÁCE — **doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**
SUPERVISOR

BRNO 2018

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
FAKULTA PODNIKATELSKÁ

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	**Michaela Krčmová**
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a daně
Vedoucí práce:	**doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**
Akademický rok:	2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Zdaňování dividend daňových nerezidentů České republiky

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy řešení
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
– analýza související právní úpravy
– identifikace problematických aspektů
– systematizace získaných poznatků
Návrhy a doporučení
– návrhy a doporučení pro zdaňování předmětné kategorie příjmů
– zobecněný metodický návod pro zdaňování příjmů daňových nerezidentů z titulu dividend majících zdroj na území ČR
– modelové příklady a jejich řešení
Závěr
Seznam použité literatury a dalších zdrojů
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je vytvoření metodického návodu pro zdanění dividend, které ze zdrojů na území ČR plynou fyzickým osobám do zahraničí a to jak do států Evropské unie, tak do třetích zemí.

Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017. 2., akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-538-3.
PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. 1. vyd. Daň z příjmů srozumitelně. Ostrava: Key Publishing, 2015. Ekonomie. ISBN 978-80-7418-243-3.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-688-5.

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

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D. ředitel	doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D. děkan

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá zdaňováním dividend vyplácených ze zdrojů na území České republiky daňovým nerezidentům – fyzickým osobám. Popisuje, analyzuje a systematizuje tuzemskou právní úpravu a mezinárodní smlouvy související se zaměřením práce. V praktické části je na modelových příkladech stanoven metodický postup výplaty podílů na zisku, případně záloh na ně, a jejich zdanění. Důraz je kladen na vymezení odlišností v závislosti na státě, jehož je vlastník dividendy rezidentem.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z příjmů, dividenda, daňový nerezident, mezinárodní zdanění, dvojí zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění

ABSTRACT

This bachelor thesis is concerned about taxation of dividends which are payed out from Czech Republic sources to tax non-residents – natural persons. Describes, analyzes and systematized domestic legislation and international agreements related to the focus of thesis. In the practical section the methodical procedure for the payment of profit shares, or advances on them, and their taxation, is determined on model cases. Emphasis is placed on the definition of differences depending on the state in which the owner of the income is tax resident.

KEY WORDS

income tax, dividend, tax non-resident, international taxation, double taxation, double taxation treaties

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

KRČMOVÁ, M. *Zdaňování dividend daňových nerezidentů České republiky*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 72 s. Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Mgr. 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, 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 ……

…….……

podpis

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a náměty, které mi pomohly při zpracování této bakalářské práce.

OBSAH

ÚVOD ..... **- 11 -**

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ ..... **- 13 -**

CÍL PRÁCE ..... - 13 -

METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ ..... - 13 -

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE ..... **- 15 -**

1.1 DAŇ ..... - 15 -

1.2 KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ ..... - 15 -

1.2.1 Daňový subjekt ..... - 16 -

1.2.2 Sazba daně ..... - 17 -

1.2.3 Základ daně ..... - 17 -

1.3 PŘÍJMY Z KAPITÁLOVÉHO MAJETKU ..... - 18 -

1.3.1 Zdanění podílů na zisku ..... - 20 -

1.3.2 Zdanění srážkovou daní dle § 36 ZDP ..... - 20 -

1.4 DIVIDENDA ..... - 21 -

1.4.1 Druhy dividend ..... - 21 -

1.5 ROZDĚLOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU V AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI ..... - 24 -

1.5.1 Navrhování a schvalování hospodářského výsledku ..... - 24 -

1.5.2 Rozdělení zisku ..... - 24 -

1.5.3 Výplata dividend ..... - 25 -

1.5.4 Způsob vyplácení dividend ..... - 25 -

1.6 ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ V MEZINÁRODNÍCH SOUVISLOSTECH ..... - 25 -

1.6.1 Daňový rezident ..... - 26 -

1.6.2 Daňový nerezident ..... - 26 -

1.6.3 Zdroj příjmů ..... - 27 -

1.6.4 Skutečný vlastník příjmů ..... - 27 -

1.6.5 Mezinárodní dvojí zdanění ..... - 28 -

1.6.6 Zamezení dvojího zdanění ..... - 29 -

1.6.7 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ..... - 30 -

1.6.8 Mezinárodní zdanění dividend ..... - 30 -

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ..... - 32 -

2.1 VÝPLATA DIVIDEND Z POHLEDU KORPORÁTNÍHO PRÁVA ..... - 32 -

2.1.1 Povinnosti obchodní korporace při výplatě dividend ..... - 32 -

2.1.2 Podmínky výplaty dividend ..... - 33 -

2.1.3 Podmínky výplaty záloh na podíl na zisku ..... - 34 -

2.2 VÝPLATA DIVIDEND Z POHLEDU ÚČETNÍCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ ..... - 35 -

2.2.1 Účtování o rozdělení zisku a výplatě dividend ..... - 35 -

2.2.2 Účtování o výplatě záloh na podíl na zisku ..... - 37 -

2.3 VÝPLATA DIVIDEND Z POHLEDU DAŇOVÉ LEGISLATIVY ..... - 38 -

2.3.1 Určení daňového domicilu ..... - 39 -

2.3.2 Dividendy vyplácené fyzické osobě – daňovému rezidentovi státu EU ... - 39 -

2.3.3 Dividendy vyplácené fyzické osobě – daňovému rezidentovi třetí země. - 41 -

2.4 LHŮTY SPOJENÉ S VÝPLATOU DIVIDEND ..... - 42 -

2.5 RIZIKA SPOJENÁ S VÝPLATOU DIVIDEND ..... - 44 -

2.5.1 Neprokázání daňového rezidentství ..... - 44 -

2.5.2 Nesražení daně v zákonné výši ..... - 44 -

2.5.3 Odpovědnost členů statutárního orgánu ..... - 45 -

3 NÁVRHOVÁ ČÁST A ZHODNOCENÍ ..... - 47 -

3.1 POSTUP PŘI ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ ČR ..... - 47 -

3.2 MODELOVÝ PŘÍKLAD Č. 1 – VÝPLATA DIVIDEND ..... - 48 -

3.2.1 Zadání příkladu ..... - 48 -

3.2.2 Výpočet hrubé částky dividendy ..... - 49 -

3.2.3 Zaúčtování hospodářského výsledku a jeho rozdělení ..... - 50 -

3.2.4 Stanovení sazby srážkové daně a výpočet čisté dividendy ..... - 51 -

3.2.5 Zaúčtování sražené daně a výplata dividendy ..... - 53 -

3.2.6 Práva poplatníka spojená s výplatou dividend ..... - 54 -

3.2.7 Kritéria daňového rezidentství dle jednotlivých jurisdikcí ..... - 55 -

3.3 MODELOVÝ PŘÍKLAD Č. 2 – VÝPLATA ZÁLOH NA PODÍL NA ZISKU ..... - 56 -

3.3.1 Zadání příkladu ..... - 57 -

3.3.2 Výpočet hrubé částky zálohy ..... - 57 -

3.3.3 Zaúčtování rozhodnutí o výplatě dividendy ..... - 57 -

3.3.4 Stanovení sazby srážkové daně a výpočet čisté částky zálohy ..... - 57 -

3.3.5 Zaúčtování sražené daně a výplata zálohy ..... - 58 -
3.3.6 Vypořádání zálohy ..... - 59 -
3.3.7 Kritéria daňového rezidentství dle pravidel Malty ..... - 60 -
3.4 POTENCIONÁLNÍ PROBLÉMY A JEJICH ŘEŠENÍ ..... - 60 -
3.4.1 Aplikace nesprávné SZDZ ..... - 60 -
3.4.2 Rozdílný výklad pojmu dividenda ..... - 61 -
3.4.3 Podíl na zisku neodpovídající účasti na základním kapitálu ..... - 61 -
3.4.4 Zhodnocení BEPS ..... - 62 -
ZÁVĚR ..... - 64 -
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ ..... - 65 -
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK ..... - 70 -
SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK ..... - 71 -
SEZNAM PŘÍLOH ..... - 72 -

ÚVOD

Daně jsou klíčovou složkou příjmů státního rozpočtu. Jednou z nezanedbatelných položek daňových příjmů jsou příjmy z přímých daní – z daní z příjmů právnických, respektive fyzických osob. To potvrzuje i skutečnost, že dohromady v roce 2016 činily příjmy rozpočtu z těchto daní 224,14 mld. Kč[1]. V následujícím roce došlo k dalšímu nárůstu této položky z příjmové strany rozpočtu a to o 19,66 mld. Kč[2]. Z velmi rozsáhlé oblasti, kterou daň z příjmů představuje, byla pro zpracování této bakalářské práce vybrána daň z příjmů fyzických osob – zdaňování příjmů z kapitálového majetku v ČR, konkrétně zdanění dividend. Inkaso daně z příjmů fyzických osob z kapitálových výnosů činilo ve výše zmíněných letech 10,89 mld. Kč, respektive 10,78 mld. Kč[3].

Práce se zabývá tématikou zdaňování dividend, které vyplácí společnosti se sídlem v České republice (dále jen ČR) fyzickým osobám do zahraničí, tedy zdaňováním příjmů z podílů na zisku z pohledu daňového nerezidenta ČR. Jedná se o specifickou a komplikovanou oblast daně z příjmů. Samotné rozdělení zisku obchodní korporace a následná výplata podílů na zisku (dividend u akciových společností) je vázána řadou podmínek. Jejich splnění je nezbytné k tomu, aby k samotné výplatě vůbec mohlo dojít. Pokud příjmy ze zisku plynou do zahraničí, je třeba na jejich zdaňování pohlížet i z pohledu mezinárodního práva, tedy uplatnit ustanovení sjednaná v příslušných mezinárodních smlouvách. Práce si klade za cíl analýzu a systematizaci této problematiky a vytvoření metodického návodu pro zdaňování odtokových dividend, s ohledem na odlišnosti v závislosti na státě, do kterého tyto příjmy plynou.

Bakalářská práce bude rozdělena na tři hlavní části. V první, teoretické, budou vymezeny základní pojmy týkající se daňové soustavy ČR, dále teoretická východiska týkající se dividend, procesu jejích vyplácení a také mezinárodního zdanění příjmů a smluv o zamezení dvojího zdanění. Druhá část bude analyzovat a systematizovat současný proces zdaňování dividend a to z pohledu účetního, daňového a korporátního práva. Poslední část práce obsahuje návrhy a doporučení. Pomocí modelových příkladů

[1] ŽUROVEC, Michal. Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 3. 1. 2017 [cit. 2017-11-08].
[2] ŽUROVEC, Michal. Stát loni hospodařil s druhým nejlepším výsledkem od roku 1997, schodek dosáhl 6,2 mld. Kč. *Ministerstvo financi České republiky* [online]. 3. 1. 2018 [cit. 2018-02-24].
[3] Tamtéž.

bude tvořen metodický návod pro zdaňování dividend (a záloh na ně), které jsou vypláceny akcionářům do států Evropské unie nebo třetích zemí.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

CÍL PRÁCE

Hlavním cílem této bakalářské práce je vytvoření metodického návodu pro zdanění dividend, které ze zdrojů na území ČR plynou fyzickým osobám do zahraničí a to jak do států Evropské unie, tak do třetích zemí.

Mezi dílčí cíle patří:

- popsat,
- analyzovat
- a systematizovat právní úpravu zdanění dividend z pohledu daňového nerezidenta ČR.

METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Při zpracování této bakalářské práce budou použity následující metody: abstrakce, analýza, srovnávání, indukce a modelování.

Abstrakce představuje oddělení nepodstatných vlastností a vztahů od vlastností podstatných[4]. Jejím výsledkem jsou pojmy, teorie a modely zaměřující se na podstatné stránky daných jevů[5]. Tato metoda bude využita především v první, teoretické, kapitole této práce a následně při tvorbě modelových příkladů.

Analýza zahrnuje rozčlenění zkoumaného objektu na prvky a podmnožiny. Cílem analýzy je poznat jednoduché prvky jako součást složitého celku. Rozčlenění umožňuje odkrýt strukturu objektu[6,7]. Tato metoda bude použita zejména při analýze procesu zdaňování dividend dle současně platné a účinné legislativy.

Během **srovnávání,** které je základní metodou hodnocení, stanovujeme shodné či rozdílné stránky u dvou nebo více různých předmětů. Této metody lze využít

[4] SYNEK, Miloslav. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce.* 2007, str. 22.
[5] POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci* 2004, str. 48.
[6] Tamtéž.
[7] SYNEK, Miloslav. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 2007, str. 21.

při získávání faktů i při jejích zpracování[8]. Srovnávání bude převážně využito v praktické části práce při komparaci v rámci modelových příkladů.

Indukce je vyvozování obecných tvrzení z jednotlivých výroků[9]. Bude využívána pro vyvozování obecných závěrů o zdanění dividend, které jsou vypláceny do států Evropské unie nebo třetích zemí.

Modelování zahrnuje využití různorodých druhů modelů k řešení nějakého problému[10]. Model můžeme definovat jako: *,,Určitý systém ideálních objektů splňujících základní vztahy, vlastnosti a zákonitosti systému, který je jeho prototypem a konstruuje se na jeho lepší poznání.''*[11] Tvorba modelů bude využita v praktické části bakalářské práce.

V této bakalářské práci, pokud nebude uvedeno jinak, bude použita legislativa platná a účinná k 31. 12. 2017.

[8] SYNEK, Miloslav. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 2007, str. 21.
[9] POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci* 2004, str. 49.
[10] SYNEK, Miloslav. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 2007, str. 22.
[11] POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci* 2004, str. 49.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V této části bakalářské práce jsou definovány základní pojmy, především z oblasti zdanění příjmů z kapitálového majetku a další teoretická východiska související s danou problematikou.

1.1 DAŇ

Daň představuje zákonem stanovené právo státu na peněžité plnění od osoby, vůči které je toto právo uplatňováno pověřeným státním orgánem. Daněmi se odebírá část příjmů soukromého sektoru ve prospěch veřejných rozpočtů[12].

Pro účely daňového řádu se daní rozumí všechna peněžitá plnění, která zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek[13]. Daň je povinná, nenávratná, neúčelová a neekvivalentní platba do státního a ostatních veřejných rozpočtů. Oproti tomu je poplatek protihodnotou za službu poskytovanou veřejným sektorem, je tedy účelový a ekvivalentní[14]. Daň se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z kterého jsou financovány různorodé veřejné statky. Není z ní tedy financována konkrétní potřeba a v tom spočívá její neúčelovost. Neekvivalentnost znamená pro poplatníka daně, že mu nebude poskytnuta protihodnota ve výši shodné jeho odvedené dani[15].

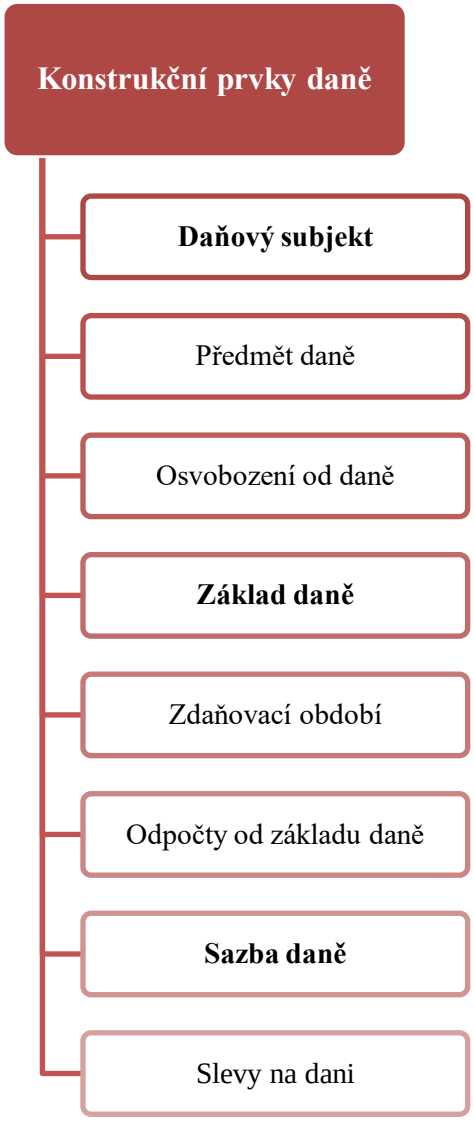
1.2 KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ

Kromě množství prostředků, které stát prostřednictvím daní vybere, je důležité také to, od koho se vyberou a kdy, jak daně působí na domácnosti a jiné ekonomické subjekty a jak moc pro ně bude odvod daní zatěžující. Mezi základní konstrukční prvky (Obr. 1) rozhodující o míře, kterou budou daně na subjekty dopadat, patří: daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně, základ daně a zdaňovací období, odpočty od základu daně, sazba daně a slevy na dani[16].

Na stupeň zatížení, s kterým je daň vnímána, má vliv také způsob, jakým je daň vybírána nebo množství a náročnost administrativních povinností, které výběr daní

[12] ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2016, str. 11.
[13] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. § 2 odst. 3.
[14] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra. *Daň z příjmů srozumitelně.* 2015, str. 11.
[15] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.* 2003, str. 16.
[16] VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém ČR 2016*. 2016, str. 13.

provází. Pro stanovení daně jsou nezbytné tři konstrukční prvky – musí být vymezen daňový subjekt, dle předmětu daně stanoven základ daně a vyčíslena nominální sazba daně[17].



Obr. 1: Konstrukční prvky daně [18]

1.2.1 DAŇOVÝ SUBJEKT

Daňovým subjektem je osoba povinná odvádět nebo platit daň. Mezi daňové subjekty je řazen poplatník a plátce daně[19].

[17] VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém ČR 2016*. 2016, str. 14.
[18] Vlastní zpracování dle: VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém ČR 2016*. 2016, str. 14.
[19] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra. *Daň z příjmů srozumitelně.* 2015, str. 11.

Daňový poplatník

Daňový poplatník je nositelem daňového břemene. Jedná se o daňový subjekt, jehož příjem nebo majetek je podroben dani[20]. Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby, které jsou daňovými rezidenty ČR nebo daňovými nerezidenty[21].

Plátce daně

Plátce daně definuje zákon o daních z příjmu (dále jen ZDP) jako poplatníka, který má sídlo nebo bydliště na území ČR a který je plátcem příjmu ze závislé činnosti, z příjmu, z kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně nebo příjmu, z kterého se sráží úhrada na zajištění daně[22].

1.2.2 SAZBA DANĚ

Stanovení daně se neobejde bez určení sazby daně. Lze ji vyjádřit jako algoritmus, jehož prostřednictvím se ze základu daně stanoví základní částka daně. Dle druhu předmětu daně dělíme sazbu na jednotnou a diferencovanou, ve vztahu k velikosti základu daně rozlišujeme pevnou a relativní sazbu daně. Relativní sazba daně se dále dělí na lineární a progresivní[23].

1.2.3 ZÁKLAD DANĚ

Stanovení základu daně začíná u vymezení jejího předmětu. Obecně lze za předmět daně považovat veličinu, ze které se daň vybírá[24]. Podle objektu daně se daně rozdělují především na důchodové (z příjmů), spotřební, majetkové a ekologické[25].

Daně lze třídit i podle mnoha jiných hledisek. Mezi další základní rozdělení patří dělení podle vazby na důchod poplatníka a to na přímé a nepřímé daně. Daně nepřímé jsou charakteristické tím, že jsou vybírány a odváděny v cenách zboží a služeb. Neberou v úvahu osobní situaci poplatníka. Ten je neplatí přímo, odvádí je za něho plátce daně. Mezi daně nepřímé řadíme např. daň z přidané hodnoty, spotřební daň nebo energetické daně. Daně přímé se stanovují vzhledem k majetkové či důchodové situaci každého

[20] VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém ČR 2016*. 2016, str. 14.
[21] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §2.
[22] Tamtéž. § 38c odst. 1.
[23] VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém ČR 2016*. 2016, str. 24.
[24] Tamtéž, str. 16.
[25] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.* 2003, str. 20.

poplatníka. Ten daň sám vyčísluje i odvádí. Typickým příkladem jsou daně z příjmů, patří sem také daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí nebo daň silniční.[26]

Základ daně z příjmů tvoří zdanitelné příjmy snížené o daňově uznatelné výdaje. Z tohoto základu daně se pak pomocí procentní sazby vypočte příslušná daňová povinnost. Pro fyzické osoby rozlišuje § 3 odst. 1 ZDP pět druhů příjmů a pro každý z nich platí různá pravidla zdanění. Jednotlivé kategorie příjmů charakterizuje následující tabulka (viz Tab. 1), dále se práce zabývá pouze příjmy z kapitálového majetku[27].

Tab. 1: Jednotlivé kategorie příjmů[28]

Paragraf ZDP	Druh příjmů	Dílčí základ daně	Některé příjmy podléhají zvláštní sazbě daně dle § 36
§ 6	Příjmy ze závislé činnosti	Příjmy zvýšené o SP a ZP	Ano
§ 7	Příjmy ze samostatné činnosti	Příjmy snížené o daňové výdaje	Ne
§ 8	Příjmy z kapitálového majetku	Příjmy*	Ano
§ 9	Příjmy z nájmu	Příjmy snížené o daňové výdaje	Ne
§ 10	Ostatní příjmy	Příjmy snížené o daňové výdaje	Ano

* Pozn.: kromě výjimek uvedených v § 8 odst. 1 písm. e), f) a §8 odst. 2.

Základ daně musí být vyjádřený v měrných jednotkách – buď ve fyzikálních jako např. kus, m^2, apod., nebo v hodnotném vyjádření, tedy v korunách. Je zřejmé, že v některých případech nemůže být daňovým subjektem celý předmět daně využit. Jelikož je obecným principem zdaňovat pouze tu část předmětu daně, která může sloužit k užitku nebo ke spotřebě daňového subjektu, je umožněn u stanovování některých základů daně odpočet vynaložených výdajů[29].

1.3 PŘÍJMY Z KAPITÁLOVÉHO MAJETKU

Příjmy z kapitálového majetku jsou příjmy plynoucí z držby finančního majetku, např. z peněžních prostředků, obchodních podílů, cenných papírů, vkladů, pohledávek

[26] DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. 2017, str. 18.
[27] DĚRGEL, Martin. Příjmy z kapitálového majetku podle § 8 ZDP. *Daně a právo v praxi*. 2012, str. 17; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §8.
[28] Vlastní zpracování dle: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
[29] VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém ČR 2016*. 2016, str. 21.

z půjček atd. Zdaněním těchto příjmů se musí poplatník zabývat jen výjimečně, zpravidla ho má na starosti plátce daně[30].

Většina těchto příjmů podléhá zdanění srážkovou daní dle § 36 ZDP. Některé příjmy jsou zahrnované poplatníkem do základu daně v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob a tvoří dílčí základ daně podle § 8 ZDP[31]. Vzhledem k zaměření této práce nebude tomuto režimu zdaňování dále věnována bližší pozornost. V následující tabulce (viz Tab. 2) jsou stručně popsány jednotlivé příjmy z kapitálového majetku společně s jejich režimem zdanění.

Tab. 2: Režim zdanění jednotlivých příjmů z kapitálového majetku[32]

Zkrácený popis příjmu	**Základ daně**	**Zdanění**
Podíly na zisku z obchodní korporace	Příjem nesnížený o výdaje	§ 36 ZDP
Úroky z držby cenných papírů	Příjem nesnížený o výdaje	§ 36 ZDP
Podíly na zisku tichého společníka	Příjem nesnížený o výdaje	§ 36 ZDP
Výnosy z vkladových listů, úroky na bankovních účtech, které nejsou určeny k podnikání	Příjem nesnížený o výdaje	§ 36 ZDP
Penzijní připojištění	Dávky se státním příspěvkem snížené o zaplacené příspěvky na penzijní připojištění	§ 36 ZDP
Životní pojištění	Plnění snížené o zaplacené pojistné	§ 36 ZDP
Úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a zápůjček	příjem nesnížený o výdaje	Do přiznání
Plnění ze zisku svěřeneckého fondu po zdanění	Příjem nesnížený o výdaje	§ 36 ZDP
Úrokové a jiné výnosy z držby směnek	Příjem nesnížený o výdaje	Do přiznání
Úroky z prodlení a poplatky z prodlení	Příjem nesnížený o výdaje	Do přiznání
Úroky na podnikatelských účtech	Příjem nesnížený o výdaje	Do přiznání
Odkup dluhopisu	Rozdíl mezi vyplacenou hodnotou a emisním kurzem	§ 36 ZDP
Prodej opce na cenný papír	Příjem snížený o pořizovací cenu předkupního práva	Do přiznání

[30] DĚRGEL, Martin. Příjmy z kapitálového majetku podle § 8 ZDP. *Daně a právo v praxi*. 2012, str. 17; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §8.
[31] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ. *Daň z příjmů srozumitelně.* 2015, str. 57.
[32] Vlastní zpracování dle: DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. 2017, str. 18; DĚRGEL, Martin. Příjmy z kapitálového majetku podle § 8 ZDP. *Daně a právo v praxi*. 2012, str. 21; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §8.

1.3.1 ZDANĚNÍ PODÍLŮ NA ZISKU

Zdanění podílů na zisku dle ZDP v sobě zahrnuje následující.

1. *„Podíly na zisku vyplácené fyzickým osobám z podílu na společnosti s ručením omezeným,*
2. *podíly na zisku plynoucí z členství v družstvu,*
3. *podíly na zisku z majetkového podílu na akciové společnosti (vyplývá z vlastnictví akcií).“*[33]

Ustanovení § 34 odst. 1 Zákona o obchodních korporacích (dále jen ZOK) říká, že podíl na zisku lze rozdělit pouze mezi společníky, ledaže by společenská smlouva určila jinak. V případě, že je podíl na zisku vyplácen jiné osobě než členovi obchodní korporace, nejedná se o podíl na zisku z majetkového podílu na společnosti a uvedený příjem nepodléhá srážkové dani, ale jde o příjem podle § 10 ZDP. Pokud jsou podíly na zisku vypláceny zaměstnancům, budou tyto podíly příjmem podle § 6 ZDP. Dle ustanovení § 7 odst. 1 písm. d) ZDP se do režimu srážkové daně nedostává také podíl na zisku společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti[34].

1.3.2 ZDANĚNÍ SRÁŽKOVOU DANÍ DLE § 36 ZDP

Pro celou řadu příjmů je zaveden režim zdanění tzv. srážkou daně u zdroje příjmu. Příjmy, kterých se tento režim zdanění týká, jsou taxativně uvedeny v § 36 ZDP. Tento způsob zdanění se využívá u převážné většiny příjmů z kapitálového majetku. Srážková daň je samostatným a konečným způsobem zdanění[35].

Jedná se o pro poplatníka pohodlný způsob zdanění, jelikož se k němu dostane již čistý příjem, který neuvádí do daňového přiznání ani o něm neinformuje zaměstnavatele pro účely ročního zúčtování záloh. Zdanění je tedy zcela v kompetenci plátce daně. Základem daně jsou pouze příjmy, poplatník si je nemůže snížit uplatněním jakýchkoli výdajů [36].

[33] PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem.* 2016, str. 199.
[34] Tamtéž, str. 200, 201.
[35] DĚRGEL, Martin. Příjmy z kapitálového majetku podle § 8 ZDP. *Daně a právo v praxi*. 2012, str. 18; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §8, §36.
[36] Tamtéž.

Příjmy vymezené v § 8 odst. 1 ZDP, mimo výjimky uvedené v § 8 odst. 1 g), mohou být zdaněny srážkovou daní pouze v případě, že se jedná o příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Pokud je tato podmínka splněna, jsou tyto příjmy samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně. Příjmy z podílu na zisku jsou zdaňovány v režimu srážkové daně[37].

1.4 DIVIDENDA

Pojem dividenda je často chápán jako podíl na zisku akciové společnosti (dále jen a. s.). Ve finanční teorii můžeme narazit na dvě odlišné definice pojmu dividenda.

- *„Dividenda představuje tu část zisku, která se dále rozděluje v určité podobě mezi jednotlivé akcionáře.“*
- *„Dividenda představuje výši vyplaceného podílu na zisku připadajícího na jednu akcii.“*[38]

Příčinou odlišností jednotlivých definicí je původní význam anglického slova ,,dividend‘‘ neboli dělenec v rámci operace dělení. Dělenec představuje část zisku určenou k rozdělení mezi akcionáře (první definice). Částka, která připadne na jednoho akcionáře, se nazývá dělenec na jednu akcii neboli dividenda na jednu akcii. Pro svou délku byl pojem postupně zkrácen pouze na slovo dividenda a tím získal nový význam (druhá definice)[39].

Dříve byl pojem dividenda právně vymezen v obchodním zákoníku[40], ale vzhledem k jeho zrušení není tento výraz v současné legislativě přesně definován. Zákon o obchodních korporacích, který nabyl účinnosti v roce 2014, výraz dividenda nezná a používá pouze obecný pojem podíl na zisku. Na tuto terminologii navázal k 1. 1. 2014 i ZDP a pojem dividenda byl ze zákona vypuštěn[41].

1.4.1 DRUHY DIVIDEND

Dividendy jsou členěny podle různých hledisek, základní dělení dividend je následující.

[37] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §8 odst. 1, 3.
[38] GAZDA, Jan. *Dividendová politika v České republice.* 2002, str. 18.
[39] Tamtéž, str. 18, 19.
[40] Tamtéž, str. 19.
[41] PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem.* 2016, str. 199.

Podle druhu akcie, na kterou je dividenda vyplácena, rozlišujeme:

- dividendu obyčejnou neboli kmenovou, připadající na kmenovou akcii,
- dividendu preferenční neboli prioritní, připadající na prioritní akcii[42].

Kmenové akcie jsou spojeny se třemi základními právy akcionáře, patří mezi ně právo podílet se na řízení společnosti, právo podílet se na zisku a právo podílet se na likvidačním zůstatku[43]. Vlastnictví prioritní akcie sebou nese přednostní právo týkající se podílu na zisku nebo likvidačním zůstatku. Výplata prioritní dividendy má přednost před výplatou dividend kmenových. Pokud stanovy neurčí jinak, vydávají se prioritní akcie bez hlasovacího práva[44].

V praxi existují tyto druhy prioritních dividend:

- pevně stanovená částka na jednu prioritní akcii (dále děleny na kumulativní a nekumulativní),
- shodné (stejný podíl na dosaženém zisku jako u kmenových akcií),
- podílové prioritní dividendy.

Za předpokladu, že dividenda v předchozích letech nebyla vyplacena, se nároky na tuto dividendu mohou kumulovat a povinnost jejího uhrazení přechází do dalších let. Vyplácení takto akumulovaných dividend má přednost před výplatou těch kmenových. Jedná se pak o tzv. kumulativní dividendu. Musí o ní být určeno ve stanovách, v opačném případě se jedná o nekumulativní prioritní dividendu[45].

Podílové prioritní dividendy jsou kombinací dvou předchozích typů. Vlastník takové akcie má právo na vyplacení stanovené pevné částky, jestliže bude vyšší, než kolik odpovídá dividendě připadající na kmenovou akcii. Takto určená částka představuje výplatní minimum. Pokud bude dividenda připadající na kmenovou akcii vyšší než pevně stanovená částka, má akcionář právo na vyplacení běžné dividendy[46].

Podle podoby, v jaké může být dividenda vyplácena, rozlišujeme:

- hotovostní dividendu,

[42] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční management.* 2012, str. 221.
[43] Tamtéž.
[44] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích § 278.
[45] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční management.* 2012, str. 222.
[46] Tamtéž.

- akciovou dividendu,
- obligační dividendu,
- majetkovou dividendu[47].

ZOK uvádí, že pokud stanovy neurčí jinak, vyplácí se podíl na zisku v penězích. Pokud akcionář obdrží akciovou dividendu, znamená to, že obdrží od společnosti další akcie, může se jednat o nově i dříve emitované. Vyplacením dividend ve formě obligace se akcionář stává věřitelem společnosti a jako věřitel má nárok na výplatu úroků z obligace a to v předem stanovené výši a termínech. Majetková dividenda pro akcionáře znamená vyplacení dividendy v nefinanční podobě, např. využitím služby poskytované společností[48].

Podle intervalu vyplácení dividend

Nejběžněji jsou dividendy vypláceny v ročním intervalu, v ČR se jedná o naprosto převládající způsob. Pro některé evropské země, např. Německo nebo Velkou Británii je typická pololetní výplata dividend a pro USA čtvrtletní. V takovém případě hovoříme o prozatímních dividendách, jejichž součet s konečnou dividendou, poslední dividendou daného finančního roku, tvoří dividendu celkovou, tedy souhrn všech dividendových plateb za jeden kalendářní rok[49].

Podle pravidelnosti vyplácení dividend rozlišujeme:

- řádnou dividendu,
- mimořádnou dividendu,
- likvidační dividendu[50].

Řádná dividenda je vyplácena v termínu i výši obvyklé pro danou společnost. Naopak mimořádná je vyplacena výjimečně, při určité příležitosti nebo v neobvyklé výši a akcionáři s ní nemohou počítat v dalších obdobích. Likvidační dividenda je vyplacena před zánikem společnosti, představuje poslední možnou platbu akcionářům. Výše

[47] GAZDA, Jan. *Dividendová politika v České republice.* 2002, str. 20; Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
[48] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční management.* 2012, str. 223, 224.
[49] Tamtéž, str. 224.
[50] Tamtéž, str. 224, 225.

tohoto typu dividendy se odvíjí od velikosti likvidačního zůstatku společnosti po splnění všech závazků vůči věřitelům[51].

1.5 ROZDĚLOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU V AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI

Rozdělování hospodářského výsledku v akciové společnosti se skládá z několika dílčích kroků. Jejich následující popis se řídí platnými právními předpisy ČR, ale tento proces probíhá obdobně ve všech zemích[52].

1.5.1 NAVRHOVÁNÍ A SCHVALOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU

Předmětem navrhování a schvalování je hospodářský výsledek zjištěný za minulé účetní období neboli hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení. Může nabývat kladných hodnot, pak hovoříme o zisku, nebo záporných, pak hovoříme o ztrátě[53]. Schvalování řádné, mimořádné, konsolidované i mezitímní, pokud její zpracování stanoví jiný právní předpis, účetní závěrky a tedy i zjištěného výsledku hospodaření je dle ZOK v působnosti valné hromady[54].

1.5.2 ROZDĚLENÍ ZISKU

Schválený zisk vykazovaný v účetních výkazech za dané zdaňovací období může být přerozdělován v rámci několika položek. Patří mezi ně:

- položky uvedené ve stanovách podniku (např. přednostní dividendy, příděly do statutárních fondů, podíly zaměstnanců na zisku, zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů),
- podíl na zisku tichého společníka vyplácený na základě smlouvy o tiché společnosti,
- položky použití zisku v ostatních případech (např. úhrada ztráty z minulých let, výplata kmenových dividend, výplata tantiém)[55].

[51] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční management.* 2012, str. 224, 225.
[52] MAREK, Petr. *Rozdělování hospodářského výsledku a dividendová politika.* 2000, str. 22; Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
[53] Tamtéž, str. 23.
[54] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích § 421 odst. 2 písm. g).
[55] MAREK, Petr. *Rozdělování hospodářského výsledku a dividendová politika*. 2000, str. 23; Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. § 2747 odst. 1.

1.5.3 VÝPLATA DIVIDEND

Podíl na zisku se stanoví na základě schválené účetní závěrky nejvyšším orgánem obchodní korporace, v případě akciové společnosti tedy valnou hromadou. Lze jej rozdělit, pokud společenská smlouva neurčí jinak, pouze mezi společníky. Podíl na zisku je v kapitálových společnostech splatný do třech měsíců ode dne, kdy nejvyšší orgán obchodní korporace rozhodl o jeho rozdělení. Nejvyšší orgán rozhoduje i o vyplacení podílu na zisku. U akcií s kterými je spojen pevný podíl na zisku, není potřebné schválení valnou hromadou. V takovém případě jsou dividendy splatné do 3 měsíců od schválení účetní závěrky[56].

Podle poměru podílu akcionáře na základním kapitálu se určí výše podílu na zisku. Každý akcionář má právo na podíl na zisku, ten se vyplácí v penězích, ledaže by společenská smlouva určila jinak[57].

1.5.4 ZPŮSOB VYPLÁCENÍ DIVIDEND

Český právní řád způsob výplaty dividend neurčuje, záleží na stanovách obchodní korporace. Pokud způsob není blíže vymezen ve stanovách ani valnou hromadou, vyplácí se dividendy v sídle společnosti. V takovém případě mohou mnohdy náklady vynaložené akcionářem na získání dividendy převýšit samotný zisk z vyplacené dividendy. Proto je většinou využíváno jiných forem výplaty, jako např.:

- akcionář obdrží poštovní poukázku, na jejímž základě si dividendy vyzvedne,
- akcionářovi jsou dividendy vyplaceny u bankovní přepážky,
- dividendy jsou převedeny na účet akcionáře[58].

1.6 ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ V MEZINÁRODNÍCH SOUVISLOSTECH

Následující část bakalářské práce se zabývá vymezením podstatných pojmů z oblasti mezinárodního zdanění příjmů a dále mezinárodním dvojím zdaněním a prostředky vedoucí k jeho omezení.

[56] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, § 34, §348.
[57] Tamtéž, § 348.
[58] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční management.* 2012, str. 227.

1.6.1 DAŇOVÝ REZIDENT

Neomezenou daňovou povinnost vůči danému státu má jeho daňový rezident. Daňová povinnost tohoto poplatníka se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů tohoto státu i ze zahraničí. Některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění mluví o daňovém rezidentovi jako o osobě s daňovým domicilem v daném státě[59].

V tuzemské legislativě je pojem daňový rezident - fyzická osoba - definován jako poplatník, který má bydliště nebo se obvykle zdržuje na území České republiky. Daňová povinnost těchto poplatníků se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů v ČR i ze zahraničí. ZDP termín ,,obvykle zdržuje‘‘ vymezuje jako alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, souvisle nebo v několika obdobích[60].

1.6.2 DAŇOVÝ NEREZIDENT

Daňový nerezident je poplatník s omezenou daňovou povinností vůči danému státu. Jeho daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území tohoto státu[61]. Poplatníci jsou dle ZDP daňovými nerezidenty, pokud podle zákona nejsou daňovými rezidenty, nemají na území ČR svoje sídlo nebo to o nich nestanoví mezinárodní smlouvy. Daňová povinnost daňových nerezidentů se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Pokud se poplatník zdržuje na území ČR pouze za účelem studia nebo léčení, zákon ho pokládá také za daňového nerezidenta. Daňovému nerezidentovi ČR vzniká registrační povinnost pouze v souvislosti s příjmy zdaňovanými pomocí daňového přiznání[62].

Dle ustanovení § 39 odst. 2 ZDP je poplatník, zákonem definovaný jako daňový nerezident, povinen podat správci daně přihlášku k registraci, pokud na území ČR začal vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti nebo přijal příjem ze samostatné činnosti ze zdrojů na území ČR[63]. Daňoví nerezidenti registrační povinnost nemají, jestliže jejich příjmy nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny nebo je z nich daň vybírána srážkou prostřednictvím plátce daně[64].

[59] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 3.
[60] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §2.
[61] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 4.
[62] Tamtéž, str. 5, 45.
[63] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §39 odst. 2.
[64] Tamtéž, §39 odst. 4.

1.6.3 ZDROJ PŘÍJMŮ

Do daňových přiznání daňových rezidentů patří celosvětové příjmy, nestanovuje-li zákon jinak. Naopak v případě daňových nerezidentů je nutné omezit oblast na příjmy, které plynou ze zdrojů na území ČR a mají být zdaněny v rámci omezené daňové povinnosti dle § 22 ZDP. Toto ustanovení je dále upravováno příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ). Stát zdroje příjmů lze definovat jako stát, ve kterém se nachází zdroj dani podrobených příjmů příslušného daňového subjektu. Při rozhodování o tom, zda je daný příjem možné považovat za příjem ze zdroje na území ČR je nutné zohlednit vztah SZDZ vůči tuzemské legislativě. Ve smlouvách je upraveno právo smluvních států na zdanění určitých příjmů, pokud ho ale stát ve své legislativě nezakotví, k jejich zdanění nedojde. Platí tedy, že SZDZ nemohou určovat nic nad rámec toho, co je zakotveno v legislativě smluvních států[65].

V ustanovení § 22 ZDP jsou taxativně vymezeny příjmy, které zákon považuje za příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 ZDP, tedy u daňových nerezidentů[66]. V praxi tak výjimečně může dojít k situaci, že přestože má podle SZDZ Česká republika možnost některé příjmy zdanit, neučiní tak, jelikož tento příjem není obsažen v taxativním výčtu příjmů v § 22 ZDP. Pro určení zdroje příjmů dle § 22 ZDP je ve spojitosti s výplatou dividend důležité, kdo tento příjem vyplácí. Příjem musí plynout od rezidenta ČR nebo od stálé provozovny, jinak se nejedná o příjem ze zdroje na území ČR[67].

1.6.4 SKUTEČNÝ VLASTNÍK PŘÍJMŮ

Skutečným vlastníkem je konečný příjemce příjmu a liší se od vlastníka právního. Právním vlastníkem může být penzijní fond vlastnící akcie, ale konečným vlastníkem jsou příjemci penze[68]. Existují proto rozdíly mezi okamžitým příjemcem daného typu příjmu a jeho skutečným vlastníkem. Skutečný vlastníkem (beneficientem) je ten, komu je příjem objektivně přiznán. Tato osoba je ho také povinna zdanit. Okamžitému

[65] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 13, 14.
[66] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §22.
[67] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 13, 14.
[68] ATKINSON, Anthony Bames. *Ekonomika nerovnosti*. 2016, str. 327.

příjemci je příjem sice poukázán, ale nemá z něho žádný reálný užitek. Termín skutečný vlastník je důležitý při řešení zdaňování pasivních příjmů[69].

1.6.5 MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ

Dvojí zdanění znamená situaci, ve které je stejný předmět daně podroben vícečetnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy. Za dvojí zdanění nelze považovat, pokud je jedna operace zatížena různými daněmi jako výsledek odlišných předmětů daně. Dvojí zdanění lze rozdělit na vnitrostátní a mezinárodní[70].

Vnitrostátní dvojí zdanění

Ke dvojímu zdanění na vnitrostátní úrovni dochází v rámci jednoho státu. Dle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se do základu daně nezapočítávají částky, které již podle tohoto zákona u téhož poplatníka byly zdaněny[71]. Je tedy vyloučeno vnitrostátní dvojí zdanění u jednoho poplatníka, avšak není vyloučeno zdanění téhož příjmu u dvou různých poplatníků. Nejprve společnost, která chce vyplatit podíly na zisku, podrobí své výnosy dani z příjmů právnických osob a poté dochází ke zdaňování jednotlivých podílů na zisku. Podíl podléhá, dle osoby, které je podíl vyplácen, dani z příjmů fyzických osob respektive dani z příjmů právnických osob [72].

Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění je přirozený důsledek rozsáhlého vymezení rezidence občanů a společností v jednotlivých státech a vymezení zdrojů zdanitelných příjmů daňových nerezidentů. Jedná se tedy o kolizi více daňových systémů různých států. Pokud neomezí dvojí zdanění stát ve vlastní legislativě a pokud není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, vede ke dvojímu zdanění téměř každá situace, při které má subjekt příjmy ze státu, ve kterém není daňovým rezidentem nebo příjmy ze zdrojů na území více států. Důsledkem toho může být zdanění ve dvou státech – v jednom z titulu rezidentství, v druhém z titulu zdroje příjmů na území daného státu. Příčinou mezinárodního dvojího zdanění může být také situace, při které je na určitého poplatníka současně ve více státech pohlíženo jako na daňového rezidenta, jelikož jejich

[69] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 14, 15.
[70] Tamtéž, str. 28.
[71] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §23 odst. 4 písm. d).
[72] RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 2012, str. 12; Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. §23 odst. 4 písm. d).

vnitrostátní legislativa stanovuje jeho neomezenou daňovou povinnost z celosvětových příjmů. S další příčinou se setkáváme v případě, že stát, na jehož území se nachází zdroj příjmů, pohlíží na poplatníka jako na daňového nerezidenta a podle svých zákonů tento příjem zdaní, avšak stát, ve kterém je poplatník daňovým rezidentem, toto zdanění nebere v potaz, nebo k němu přihlédne jen v omezené míře[73].

1.6.6 ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Dvojí zdanění není v zájmu ani jedné ze stran. Jsou proto využívána jednostranná i dvoustranná opatření k jeho omezení, mimo jiné proto, aby se kvůli jeho existenci nesnižoval zájem daňových nerezidentů o ekonomické aktivity v zahraničí[74].

Jednostranná opatření

Těmito opatřeními stát omezuje dvojí zdanění příjmů svého daňového rezidenta ve své vlastní legislativě. Vzhledem ke zvýšení počtu států, se kterými má ČR uzavřenou SZDZ, se jednostranných opatření využívá již v menším rozsahu. Některá jednostranná opatření zakotvena v ustanoveních ZDP například umožňují využití metody vynětí i v případech, ve kterých SZDZ pracují s metodou započtu, za účelem poskytnutí výhodnějšího zdanění zahraničních příjmů poplatníka[75].

Dvoustranná opatření

SZDZ jsou dvoustrannými opatřeními proti dvojímu zdanění. Mezi základní metody vedoucí k zamezení dvojího zdanění patří:

- zápočet daně (dále dělen na úplný a prostý),
- vynětí příjmů ze zdanění (dále děleno na úplné a s výhradou progrese),
- zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů[76].

Podrobnější charakteristikou jednotlivých metod se autorka nezabývá, vzhledem k zaměření není tato problematika pro bakalářskou práci relevantní.

[73] RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 2012, str. 12; SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 28.
[74] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 28.
[75] Tamtéž, str. 29; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 38f odst. 4.
[76] Tamtéž, str. 30.

1.6.7 SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Snahou ke sladění daňových systémů jednotlivých států je daňová koordinace. V rámci jejího procesu dochází k uzavírání dohod a doporučení mimo jiné s cílem omezení škodlivé daňové konkurence. Za její typický výsledek jsou považovány právě SZDZ. Zpočátku byly uzavírány nahodile, bez jednotného pojetí. Je zjevné, že zajištění jednotného výkladu mezinárodních daňových smluv se ukázalo jako nutné a záměrem mezinárodních organizací se stalo vytvoření modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterému by se smluvní státy přizpůsobily. V roce 1963 byla Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) vydána (a následně několikrát aktualizována, naposledy v roce 2017) vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku[77].

SZDZ je mezinárodní smlouvou, řídící se principem aplikační přednosti. Ten je zakotven přímo v ZDP, § 37 říká, že ustanovení tohoto zákona se použije pouze tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou ČR uzavřela, nestanoví jinak[78]. Po jejím uzavření by již neměla nastat situace, kdy bude poplatník daňovým rezidentem ve více státech a z tohoto titulu by tedy už ke dvojímu zdanění vůbec nemělo docházet[79].

1.6.8 MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ DIVIDEND

Pojem „dividenda“ je ve čl. 10 modelové SZDZ používán ve smyslu příjmů z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, na podíl na zisku. Zahrnuje také příjmy, které jsou podle právních předpisů daného státu podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií[80].

V případech, kdy má být daňovým nerezidentům daň z příjmů srážena plátcem daně, se můžeme setkat s různými způsoby výběru této daně. Jedná se o:

- refundační systém,
- čistě plátcovský systém,
- kombinovaný systém.

[77] ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2016, str. 89.
[78] RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 2012; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §37.
[79] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 28.
[80] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. 2017, čl. 10, odst. 3.

Při používání refundačního systému nemusí plátce daně zkoumat ujednání každé jednotlivé SZDZ, nenese riziko spojené s nesprávným výkladem dané smlouvy a sráží daň způsobem, jaký stanoví vnitrostátní legislativa. Tento způsob tedy zatěžuje naopak poplatníka, který má následně možnost se obrátit na správce daně a požadovat vrácení rozdílu mezi sraženou daní a daní, která vyplývá z uzavřené smlouvy. České daňové právo tento způsob využívá spíše výjimečně, ale v celé řadě nejen evropských států se s ním setkat můžeme[81].

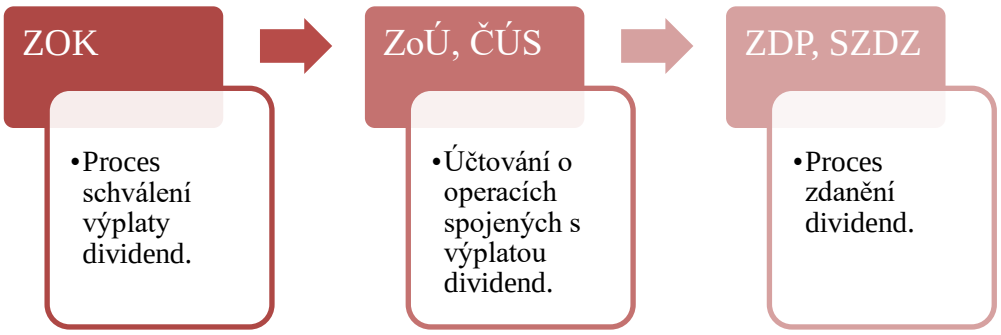
Čistě plátcovský systém přináší vysokou zodpovědnost především u zdanění dividend velkých akciových společností, protože jsou v nich dividendy vypláceny velkému množství příjemců[82]. Plátce příjmu musí být schopen prokázat nejen skutečnost, že příjemce příjmů ze zdrojů v ČR je daňový rezident konkrétního smluvního státu, ale také, že tato osoba je skutečným vlastníkem příjmů a že tyto příjmy jsou podle daňového práva tohoto druhého státu považovány za příjmy této osoby[83].

Některé státy, např. Německo či Rakousko, využívají kombinaci jednotlivých způsobů. V těchto zemích se uplatňuje refundační systém, ale pokud dojde k předběžnému oznámení správci daně, může být částka, kterou plátce srazí, stanovena na základě SZDZ[84].

[81] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 28.
[82] Tamtéž, str. 155, 156.
[83] Pokyn MF D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, čl. 1.
[84] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů.* 2017, str. 156.

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

V této kapitole se autorka práce zabývá analýzou zdanění dividend vyplácených daňovým nerezidentům ze zdrojů na území ČR dle současné, platné a účinné legislativy. Samotný proces zdaňování podílů na zisku je spojen s celou řadou kroků a podmínek a je nutné na něho pohlížet z hlediska práva korporátního, účetního i daňového (viz Obr. 2). Průběh výplaty dividend je zkoumán z pohledu ZOK, z hlediska účetního je rozebíráno účtování o jednotlivých operacích, které jsou spojené s výplatou dividendy a jejím zdaněním. Následně jsou z pohledu daňového analyzovány jednotlivé varianty zdanění a jejich řešení.



Obr. 2: Proces výplaty dividend a jeho zákonná úprava

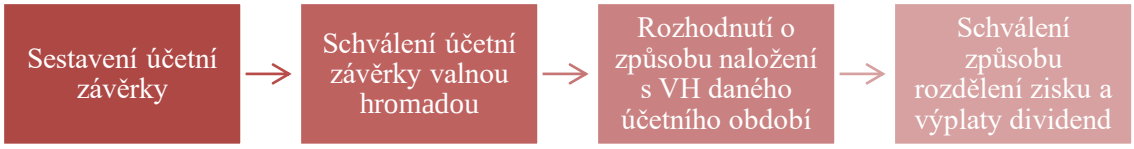
2.1 VÝPLATA DIVIDEND Z POHLEDU KORPORÁTNÍHO PRÁVA

Pravidla pro výplatu dividend jsou upravena v ZOK. Vyplývají z nich povinnosti pro společnost, která dividendy vyplácí i podmínky, jejichž splnění je nezbytné k tomu, aby k výplatě dividend mohlo dojít.

2.1.1 POVINNOSTI OBCHODNÍ KORPORACE PŘI VÝPLATĚ DIVIDEND

Ustanovení § 34 ZOK říká, že podíl na zisku lze stanovit pouze na základě účetní závěrky schválené nejvyšším orgánem obchodní korporace. Z toho vyplývá pro společnost povinnost nejprve vypracovat řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku, kterou statutární orgán předloží valné hromadě. Tato účetní závěrka musí být nejen vypracována a projednána, ale také schválena. Jejím schválením dojde i ke schválení dosaženého výsledku hospodaření za dané účetní období. Poté následuje rozhodnutí

o způsobu naložení s výsledkem hospodaření. Zisk vykázaný v účetní závěrce společně s nerozděleným ziskem z minulých let, slouží jako podklad pro rozhodnutí o vyplácení dividend[85]. Jednotlivé povinné kroky obchodní korporace jsou zachyceny v následujícím schématu (viz Obr. 3).



Obr. 3: Povinnosti obchodní korporace při výplatě dividend[86]

2.1.2 PODMÍNKY VÝPLATY DIVIDEND

Možnost vyplatit dividendy je podmíněna splněním několika bodů. Jedná se o:

- test insolvence,
- test rozdělitelného zisku,
- test vlastního kapitálu[87].

Test insolvence

Dle ustanovení § 40 ZOK nesmí korporace vyplatit zisk, pokud by si tím podle jiného právního předpisu přivodila úpadek. Touto podmínkou jsou chráněni jak věřitelé společnosti, tak společnost samotná. Test zabraňuje situaci, ke které by mohlo dojít, kdyby se v důsledku vyplacení podílů na zisku dostala společnost do platební neschopnosti a nemohla tak plnit své závazky. Pokud statutární orgán shledá výsledek tohoto testu kladným, k výplatě dividend nesmí dojít, i kdyby valná hromada rozhodla jinak [88].

Test rozdělitelnosti zisku

Ustanovení § 350 odst. 2 ZOK stanovuje, že částka určená k rozdělení mezi akcionáře, nesmí překročit hospodářský výsledek posledního skončeného účetního období zvýšený o nerozdělený zisk minulých období a snížená o ztrátu z minulých let a o příděly

[85] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích § 34.
[86] Vlastní zpracování dle: Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
[87] KOMENDOVÁ, Pavla. Odpovědnost statutárního orgánu při výplatě podílu na zisku. *Právní prostor*. 2016.
[88] Tamtéž; Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích § 40.

do rezervních a dalších fondů. Pokud by valná hromada rozhodla v rozporu s tímto ustanovením, je na toto rozhodnutí pohlíženo, jako by nebylo přijato[89].

Test vlastního kapitálu

ZOK v § 350 odst. 1 upravuje, v jaké situaci nesmí akciová společnost rozdělit zisk mezi své akcionáře v návaznosti na vlastní kapitál společnosti. Nemůže tak učinit v případě, pokud se ke dni skončení posledního účetního období výše vlastního kapitálu stanovená účetní závěrkou nebo výše vlastního kapitálu po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, jejichž prostředky nelze podle stanov nebo tohoto zákona použít k rozdělení mezi akcionáře[90].

Odpovědnost statutárního orgánu

O vyplacení dividend rozhoduje na svou zodpovědnost statutární orgán společnosti, který je povinen posoudit splnění výše zmíněných podmínek. Pokud je rozdělení zisku v rozporu se ZOK, podíly na zisku se nevyplácí, bez ohledu na to, jak rozhodla valná hromada. Členové statutárního orgánu, kteří souhlasí s vyplacením podílu na zisku v rozporu se zákonem, nejednají s péčí řádného hospodáře[91].

Povinnost jednat s péčí řádného hospodáře je zakotvena v § 159 Občanského zákoníku. Ustanovení § 52 ZOK dále stanovuje, že důkazní břemeno v případě soudního sporu nese člen orgánu společnosti, je tedy na něm, aby prokázal, že s péčí řádného hospodáře jednal[92].

2.1.3 PODMÍNKY VÝPLATY ZÁLOH NA PODÍL NA ZISKU

Mimo výplatu samotných dividend umožňuje ZOK i vyplacení záloh na podíl na zisku. Podmínky pro výplatu záloh vymezuje ustanovení § 40 ZOK. Patří mezi ně následující:

- obchodní korporace nesmí vyplácet zálohy na zisk, pokud by si tím přivodila úpadek podle jiného právního předpisu (viz výše test insolvence),
- zálohu na podíl na zisku lze vyplatit jen na základě mezitímní účetní závěrky, z níž vyplyne, že korporace má dostatečné množství prostředků na rozdělení zisku,

[89] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. § 350 odst. 2, odst. 3.
[90] Tamtéž, § 350 odst. 1, odst. 3.
[91] Tamtéž, § 34 odst. 3.
[92] Tamtéž, § 52; Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. § 159.

- záloha na podíl na zisku nemůže být vyšší, než součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku minulých let a ostatních fondů ze zisku, snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný příděl do rezervního fondu,
- k výplatě zálohy nemohou být použity prostředky z rezervních fondů, které jsou tvořeny k jiným účelům ani prostředky z vlastních zdrojů, které jsou účelově vázány a jejichž účel společnost není oprávněna měnit[93].

2.2 VÝPLATA DIVIDEND Z POHLEDU ÚČETNÍCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

Jak bylo vysvětleno výše, rozhodnutí o výplatě dividend může nastat pouze na základě schválené řádné nebo mimořádné účetní závěrky. Řádnou účetní závěrku společnost sestavuje k poslednímu dni účetního období, v ostatních případech sestavuje závěrku mimořádnou[94].

2.2.1 ÚČTOVÁNÍ O ROZDĚLENÍ ZISKU A VÝPLATĚ DIVIDEND

Na základě rozhodnutí valné hromady může být zisk rozdělen několika způsoby. K rozdělení zisku je určen příslušný účet účtové skupiny 43 – Výsledek hospodaření, vykazovaný v rozvahové položce pod označením A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období[95].

Na vrub tohoto účtu se účtují příděly do rezervního fondu (ZOK nestanovuje povinnost tvorby rezervního fondu, ale stanovy společnosti mohou určit jinak), statutárních a ostatních fondů, úhrada ztráty z minulých let nebo navýšení základního kapitálu z kladného výsledku hospodaření. To vše ve prospěch účtů z účtové skupiny 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření, respektive 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy. Na vrub účtu Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení se účtuje také schválená výplata dividend a to ve prospěch účtu z účtové skupiny 36 – Závazky ke společníkům. Na vrub tohoto účtu se poté

[93] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích § 40.
[94] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. § 19.
[95] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

účtuje srážková daň ve prospěch účtu z účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací[96]. Zdaněním dividend se bude podrobně zabývat další kapitola této práce.

Jestliže k okamžiku uzavření účetních knih není o naložení s výsledkem hospodaření rozhodnuto, převede se zůstatek účtu Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení ve prospěch účtu Nerozdělený zisk minulých let, případně na vrub účtu Neuhrazená ztráta minulých let[97].

V následující tabulce (viz Tab. 3) je ukázáno účtování o jednotlivých operacích při rozdělení zisku obchodní korporace, v rámci kterého je pracováno s níže uvedenými účty.

účet 342 – Ostatní přímé daně

účet 364 – Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku

účet 419 – Základní kapitál

účet 421 – Rezervní fond

účet 423 – Statutární fondy

účet 427 – Ostatní fondy

účet 428 – Nerozdělený zisk minulých let

účet 429 – Neuhrazená ztráta minulých let

účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

účet 432 – Zálohy na podíl na zisku

Tab. 3: Účtování o rozdělení zisku[98]

Číslo operace	Popis operace	MD	D
1	Příděl do rezervního fondu	431	421
2	Příděl do statutárního fondu	431	423
3	Příděl do ostatních fondů	431	427
4	Úhrada ztráty z minulých let	431	429

[96] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[97] Tamtéž.
[98] Vlastní zpracování dle: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 002, 018; Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Číslo operace	Popis operace	MD	D
5	Navýšení základního kapitálu	431	419
6	Přiznání dividend akcionářům	431	364
7	Srážková daň z dividend	364	342
8	Nerozdělený zisk	431	428

2.2.2 ÚČTOVÁNÍ O VÝPLATĚ ZÁLOH NA PODÍL NA ZISKU

Záloha na podíl na zisku může být vyplacena na základě mezitímní účetní závěrky, tu Zákon o účetnictví (dále jen ZoÚ) definuje jako závěrku sestavenou k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Při sestavování tohoto typu závěrky nejsou uzavírány účetní knihy a inventarizace je prováděna jen pro účely vyjádření ocenění majetku a závazků, při kterém se berou v úvahu možná rizika a ztráty, známé do okamžiku sestavení účetní závěrky[99].

Na vrub účtu z účtové skupiny 43 – Výsledek hospodaření, který je vykazován v rozvahové položce označené A. VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku se v případě rozhodnutí o výplatě záloh účtuje souvztažně se zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 36 – Závazky ke společníkům[100]. V následující tabulce (viz Tab. 4) je ukázáno účtování o výplatě záloh ze zisku, použité účty jsou shodné s účty použitými v Tab. 3.

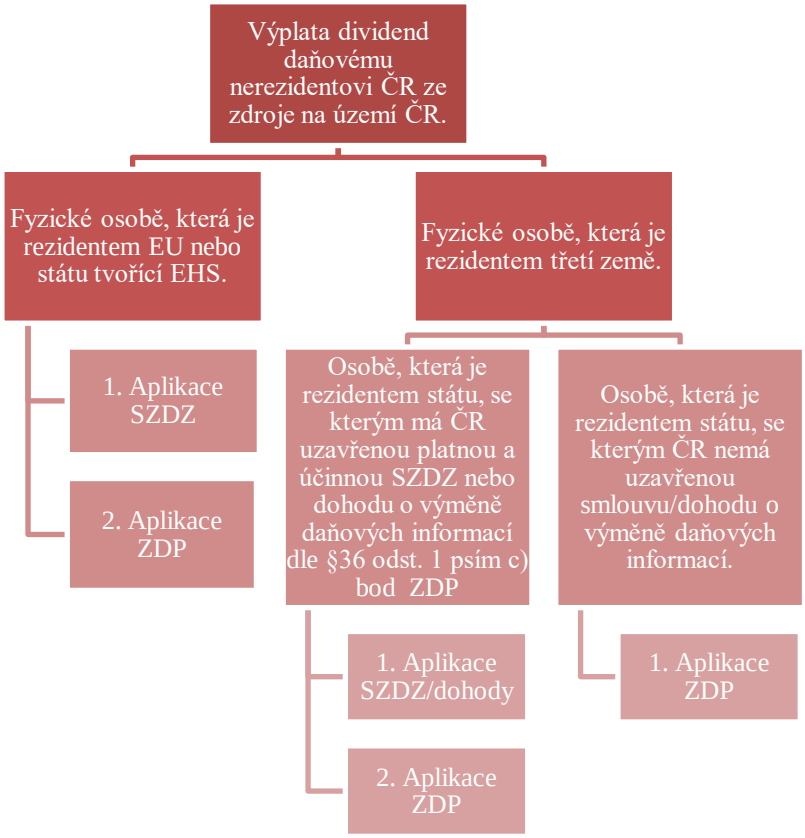
Tab. 4: Účtování o výplatě zálohy na podíl na zisku[101]

Číslo operace	Popis operace	MD	D
1	Rozhodnutí o výplatě zálohy	432	364
2	Srážková daň ze zálohy na podíl na zisku	364	342
3	Výplata společníkům	364	221
4	Odvod srážkové daně	342	221

[99] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 19 odst. 3, § 25 odst. 3.
[100] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[101] Vlastní zpracování dle: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 002, 018.

2.3 VÝPLATA DIVIDEND Z POHLEDU DAŇOVÉ LEGISLATIVY

Zdanění dividend vyplácených daňovým nerezidentům ČR se řídí ZDP a SZDZ, v případě že ji má s daným státem ČR sjednanou. Ustanovení čl. 10 Ústavy ČR stanovuje aplikační přednost mezinárodní smlouvy před tuzemskou legislativou[102] a ZDP v ustanovení § 37 vymezuje použití tohoto zákona, pouze pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak[103]. Pokud ZDP stanoví sazbu daně vyšší, než jaká je sjednaná v dané SZDZ, plátce daně je povinen se řídit ustanovením v mezinárodní smlouvě. Neznamená to, že by SZDZ byla v hierarchii nadřazena ZDP, ale pouze, že se ustanovení ZDP v rozsahu rozporu s příslušnou smlouvou, nepoužijí. Následující schéma (viz Obr. 4) zachycuje jednotlivé varianty, které mohou nastat při výplatě dividend, které plynou daňovým nerezidentům ze zdrojů na území ČR a také jaké právní předpisy jsou při zdaňování těchto příjmů aplikovány.



Obr. 4: Výplata dividend daňovým nerezidentům ze zdrojů na území ČR[104]

[102] Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky. čl. 10.
[103] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 37.
[104] Vlastní zpracování dle: BRYCHTA Karel. Mezinárodní zdaňování dividend u právnických osob (1.). *Daňová a hospodářská kartotéka.* 2016, str. 20.

2.3.1 URČENÍ DAŇOVÉHO DOMICILU

Prvním krokem při zdaňování dividendy je určení daňového domicilu osoby, která je jejím příjemcem. Ustanovením čl. 1 Pokynu D-286 je plátcům příjmů, v tomto případě tedy obchodním společnostem, ukládána povinnost vyžádání si od zahraničních akcionářů potvrzení o daňovém rezidentství, z důvodu správné aplikace SZDZ[105].

Osoba, které je dividenda vyplácena, musí být i skutečným vlastníkem těchto příjmů. Proto je dále vyžadováno prohlášení zahraniční osoby o tom, že je skutečným vlastníkem příjmu a že tento příjem je za její příjem považován i podle daňového řádu státu jejího rezidentství. Tedy, že není příjemce dividendy pouze zprostředkovatel a skutečným vlastníkem někdo jiný. Komentář OECD k modelové smlouvě zmiňuje důvod přidání pojmu „skutečný vlastník" do čl. 10 odst. 2 modelové smlouvy. Ten byl zaveden s cílem vyřešit případné obtíže vyplývající z formulace „vyplácené rezidentovi druhého smluvního státu" a měl by být v tomto kontextu vykládán, nikoli odkazovat na odborný význam, který by mohl mít dle vnitrostátní legislativy dané země. Pojem skutečný vlastník by měl být chápán ve vztahu k rezidentovi druhého státu, kterému je příjem vyplácen, s ohledem na cíle smlouvy, včetně zabránění dvojímu zdanění, předcházení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Komentář uvádí příklad, kdy správci svěřeneckého fondu, kteří v daném období nepřerozdělují příjem z dividend, mohou být pro účely čl. 10 skutečnými vlastníky, přestože podle vlastnického práva skutečnými vlastníky nejsou[106].

2.3.2 DIVIDENDY VYPLÁCENÉ FYZICKÉ OSOBĚ – DAŇOVÉMU REZIDENTOVI STÁTU EU

Vnitrounijní dividendy jsou vypláceny v rámci zemí, které jsou členy Evropské unie (dále jen EU). Se všemi státy EU má ČR uzavřenou SZDZ, při výplatě dividend fyzickým osobám se proto postupuje dle příslušné smlouvy. Zjistí se v ní, jaký stát má právo příjem zdanit a jakou sazbou daně. Pokud daní stát zdroje, tzn. ČR, porovná se omezení sazby daně určené smlouvou se sazbou daně stanovenou ZDP.

[105] Pokyn MF D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, čl. 1.
[106] Tamtéž, čl. 1; OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. 2017, str. 233.

1. Aplikace SZDZ

Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku v čl. 10 upravuje zdanění dividend. Ustanovení odst. 1 umožňuje zdanění dividend vyplácených společností jednoho smluvního státu daňovému rezidentovi druhého smluvního státu, v tomto druhém státě. Stejně tak mohou být tyto dividendy zdaněny dle odst. 2 ve smluvním státě, jehož rezidentem je společnost, která je vyplácí. Stát zdroje má tedy právo příjem zdanit. Pokud je příjemcem rezident jiného smluvního státu, daň takto stanovená nesmí překročit 15% hrubé částky dividendy. Neznamená to, že by si poplatník mohl vybrat, kde budou dividendy zdaněny, příjem bude zdaněn ve státě, ve kterém je předmětem daně[107].

Sazby daně pro zdanění dividend ve státě zdroje stanovené v modelové smlouvě jsou maximální možné. Příjem daňového rezidenta smluvního státu tedy může být zdaněn nejvýše 15% sazbou. Vyšší sazba daně je již hůře odůvodnitelná, vzhledem k tomu, že příjmy společnosti už jednou dani podrobeny byly. V bilaterálních ujednáních si státy mohou sjednat nižší sazbu daně či dokonce zdanění výlučně ve státě rezidence. Toto snížení se vztahuje pouze na zdanění dividend nikoli na zdanění zisku společnosti vyplácející dividendy[108].

SZDZ nestanovuje nic o postupu zdanění dividendy ve státu zdroje. Je tedy na daném státě, jakým způsobem příjem podrobí dani. Stejně tak není v modelové smlouvě OECD uvedeno, zdali výhody ve státu zdroje plynoucí ze smlouvy jsou podmíněny tím, jestli dividendy podléhají dani ve státě rezidence poplatníka. Tato problematika může být upravena v jednotlivých bilaterálních dohodách[109].

Pokud skutečný vlastník dividend, rezident jednoho smluvního státu, vykonává ve smluvním státě, jehož rezidentem je společnost vyplácející dividendy, obchodní, průmyslovou nebo nezávislou činnost prostřednictvím stálé provozovny a jestliže se dividendy vyplácejí na základě účasti vázané k této stálé provozovně, nepoužijí se ustanovení odst. 1 a 2[110].

[107] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. 2017, čl. 10.
[108] Tamtéž, str. 232-238.
[109] Tamtéž.
[110] Tamtéž, čl. 10.

2. Aplikace ZDP

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP zdanění tohoto typu příjmu v ČR připouští, příjem z podílu na zisku je dle tuzemské legislativy předmětem daně.

3. Povinnosti plátce

Ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP stanovuje sazbu daně pro daňové nerezidenty ČR, kteří jsou daňovými rezidenty v jiném členském státě EU. Plátce daně, obchodní společnost, je povinen srazit 15% z příjmu z dividendy.

4. Práva a povinnosti poplatníka

Poplatník, vlastník dividendy, nesmí tyto příjmy uvést v daňovém přiznání, i kdyby ho v ČR podával. Srážka daně z dividend je konečným způsobem zdanění. Jeho povinností tak je pouze prokázání daňového rezidentství ve smluvním státě a prohlášení, že je skutečným vlastníkem příjmu. Na žádost mu může být vydáno „Potvrzení o sražené dani".

2.3.3 DIVIDENDY VYPLÁCENÉ FYZICKÉ OSOBĚ – DAŇOVÉMU REZIDENTOVI TŘETÍ ZEMĚ

Jako třetí země jsou označovány státy, které nejsou členy EU. Pro zdanění dividend vyplácených do těchto zemí je podstatné, zdali má ČR s daným státem uzavřenou SZDZ. K 1. 4. 2018 má ČR uzavřenou smlouvu s 88 státy, tzn. s celkem 60 státy mimo členské země EU[111].

Dividendy vyplácené do země, se kterou má ČR sjednanou SZDZ

Zdanění dividend, které jsou vypláceny do zemí s kterými má ČR uzavřenou platnou a účinnou SZDZ se řídí příslušnou smlouvou v souladu se ZDP. Postup je stejný jako u zdaňování dividend plynoucích do EU, pro úplnost je ve zkrácené podobě uváděn i zde.

1. Aplikace SZDZ

Ustanovení čl. 10 odst. 1 modelové smlouvy OECD umožňuje zdanění dividend ve státu rezidentství skutečného vlastníka dividendy i ve státě, jehož je rezidentem

[111] Ministerstvo financí ČR. *Přehled platných smluv.* [online] 2017 [cit. 2018-04-19].

společnost dividendy vyplácející, tzn. ve státě zdroje příjmu. Pokud je dividenda daněna u zdroje, nesmí daň takto stanovená přesáhnout 15% hrubé částky dividendy. Smluvní státy mají právo si na základě oboustranné dohody upravit příslušná omezení v konkrétní SZDZ[112].

2. Aplikace ZDP

Dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP je tento příjem v ČR považován za předmět daně, sazbu v tomto případě zákon stanovuje ve výši 15%[113].

Dividendy vyplácené do země, se kterou ČR nemá sjednanou SZDZ

Zemí, se kterými nemá ČR uzavřenou SZDZ postupně ubývá, ale stále existují. Zdanění dividend, které jsou vypláceny do států, s kterými neexistuje uzavřená smlouva, se řídí tuzemskou legislativou, tzn. ZDP.

1. Aplikace ZDP

Zdanění tohoto typu příjmu je dle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP v ČR předmětem daně. Příjem z dividendy bude v ČR podroben dani.

2. Povinnosti plátce

Plátce musí dle § 36 ZDP stanovit správnou sazbu daně. Pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty jiného členského státu EU nebo státu, se kterým má ČR uzavřenou mezinárodní smlouvu řešící danou problematiku, činí sazba daně z příjmů z podílu na zisku 35%[114]. Společnost je povinna srazit 35% z brutto hodnoty dividendy.

3. Práva a povinnosti poplatníka

Srážková daň je konečným způsobem zdanění. Poplatník nemůže tyto příjmy zahrnout do svého daňového přiznání v ČR.

2.4 LHŮTY SPOJENÉ S VÝPLATOU DIVIDEND

Celý výše analyzovaný postup zakončený výplatou a zdaněním dividendy, je omezen řadou lhůt. Na časové ose (viz Obr. 6) jsou zobrazeny rozhodující body pro výplatu

[112] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version.* 2017, čl. 10.
[113] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 22, § 36.
[114] Tamtéž. § 36 odst. 1 písm. c).

dividend a následně jsou analyzovány lhůty pro konkrétní úkony stanovené jednotlivými právními předpisy.

Obr. 5: Zobecněný postup výplaty dividend – časová osa[115]

Rozhodnutí o způsobu rozdělení zisku může být vydáno pouze na základě schválené účetní závěrky. Ta dle ZOK musí být projednána nejpozději do šesti měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období. Dividenda je následně splatná do tří měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnuto valnou hromadou o rozdělení zisku. Plátce daně je povinen srazit daň z dividend při jejich výplatě, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém valná hromada schválila účetní závěrku a rozhodla o způsobu rozdělení zisku. To stejné platí také pro sražení daně ze záloh na podíl na zisku. Tuto sraženou daň je plátce povinen odvést místně příslušnému správci daně do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém mu vznikla povinnost daň srazit. Stejná lhůta je stanovena i pro podání oznámení správci daně na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Lhůta pro podání vyúčtování, které ukládá § 38d odst. 9 ZDP, místně příslušnému správci daně skončí poslední den třetího měsíce po uplynutí kalendářního roku[116]. Výše popsané je shrnuto v následující tabulce (viz Tab. 5).

[115] Vlastní zpracování dle: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
[116] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Tab. 5: Lhůty spojené s výplatou dividend[117]

Popis operace	Právní předpis stanovující lhůtu	Lhůta
Projednání řádné účetní závěrky	§ 403 odst. 1 ZOK	Do 6 měsíců od konce účetního období
Výplata dividend akcionářům	§ 34 odst. 2 ZOK	Do 3 měsíců od dne, kdy bylo přijato rozhodnutí o rozdělení zisku
Sražení daně z podílu na zisku	§ 38d odst. 2 ZDP	Do konce 3. měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo rozhodnuto o rozdělení zisku
Sražení daně ze zálohy na podíl na zisku	§ 38d odst. 2 ZDP	Do konce 3. měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo rozhodnuto o rozdělení zisku
Odvedení sražené daně správci daně	§ 38d odst. 3 ZDP	Do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl plátce daně povinen srážku provést
Oznámení správci daně na tiskopise vydaném Ministerstvem financí	§ 38d odst. 3 ZDP	Do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl plátce daně povinen srážku provést
Podání: „Vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně“	§ 137 DŘ	Do tří měsíců po uplynutí kalendářního roku

2.5 RIZIKA SPOJENÁ S VÝPLATOU DIVIDEND

Proces výplaty dividend je podmíněn splněním celé řady výše uvedených povinností. Z nesplnění těchto podmínek vyplývají pro plátce i poplatníka následující rizika.

2.5.1 NEPROKÁZÁNÍ DAŇOVÉHO REZIDENTSTVÍ

Pokud akcionář nedoloží dokument potvrzující jeho daňové rezidentství ve státě patřícího do EU, Evropského hospodářského prostoru (dále jen EHS) nebo třetí země, se kterou má ČR uzavřenou platnou a účinnou mezinárodní smlouvu, je plátce daně povinen srazit daň ve výši 35 % příjmu z dividendy.

2.5.2 NESRAŽENÍ DANĚ V ZÁKONNÉ VÝŠI

Pokud plátce daň vůbec nesrazí, srážku daně provede v nesprávné výši nebo až po uplynutí lhůty k tomu stanovené, bude na něm vymáhána jako dluh[118].

[117] Vlastní zpracování dle: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
[118] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §38d odst. 5.

Pokud povinnost srazit daň nebyla plátcem splněna a to ani dodatečně, bude výše následně sražené daně zjištěna následovně. Základem daně pro výpočet nebude hodnota dividendy, jak je tomu obvykle, ale částka, z které by po sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena[119]. Tzn., jestliže plátce nesrazí a odvede akcionáři dividendu v brutto hodnotě, vystavuje se riziku navýšení základu daně pro výpočet daně.

Následující příklad ukazuje rozdíly mezi sražením daně ve správné výši a situací, ve které by tak učiněno nebylo. Je pracováno s předpokladem, že brutto hodnota dividendy činí 17 000 Kč a sazba daně odpovídá 15%.

Při správném sražení by daň byla počítána z hodnoty 17 000 Kč, činila by tak 2 550 Kč a vlastníkovi dividendy by bylo vyplaceno 14 450 Kč. Pokud ke správnému sražení nedojde a akcionáři bude vyplacena brutto hodnota dividendy 17 000 Kč, dojde k navýšení základu daně, tzn., že vyplacená částka je považována za hodnotu dividendy po zdanění. Základ daně bude navýšen na 20 000 Kč. Pro společnost to znamená větší finanční náročnost. Porovnání obou situací je přehledně zobrazeno v následujících tabulkách (viz Tab. 6, Tab. 7).

Srážka daně v zákonné výši

Tab. 6: Srážka daně v zákonné výši

Částka pro výpočet sražené daně	Daň při 15% sazbě	Dividenda vyplacená akcionáři	Celkové výdaje pro společnost
17 000 Kč	2 550 Kč	14 450 Kč	17 000 Kč

Srážka daně dle § 38s

Tab. 7: Výpočet sražené daně dle § 38s

Částka pro výpočet sražené daně	Daň při 15% sazbě	Dividenda vyplacená akcionáři	Celkové výdaje pro společnost
20 000 Kč	3 000 Kč	17 000 Kč	20 000 Kč

2.5.3 ODPOVĚDNOST ČLENŮ STATUTÁRNÍHO ORGÁNU

Členové statutárního orgánu, kteří souhlasili s vyplacením dividendy i přes to, že pro jejich výplatu nebyly splněny zákonné podmínky, nejednali s péčí řádného hospodáře. V případě soudního jednání nesou důkazní břemeno oni a musejí prokázat,

[119] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. §38s.

že své povinnosti neporušili. Při úpadku obchodní korporace může soud na návrh insolvenčního správce nebo věřitele společnosti rozhodnout o tom, že člen statutárního orgánu ručí za splnění jejích povinností a to z toho důvodu, že věděl nebo mohl vědět o hrozícím úpadku a neučinil potřebné kroky za účelem jeho odvrácení[120].

O hrozící úpadek se podle insolvenčního zákona jedná, pokud lze s ohledem ke všem okolnostem důvodně předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část svých peněžitých závazků[121].

Pokud nebyl zpracován test insolvence, nebo se jeho výsledky adekvátně nepromítly do rozhodnutí o výplatě dividend, nesou odpovědnost členové statutárního orgánu. Při úpadku společnosti jim může být z titulu schválení výplaty dividend přes nesplnění zákonných podmínek uložena povinnost podílet se na splnění jejích povinností.

Trestní odpovědnost člena statutárního orgánu vyplývá z § 224 trestního zákoníku – způsobení úpadku. Dle ustanovení v tomto paragrafu, odst. 1 písm. b) bude potrestán ten, kdo spravuje svůj majetek způsobem, který neodpovídá zákonným povinnostem nebo s nimi je v hrubém nepoměru. Dle písm. e) také ten, kdo učiní nad rámec obvyklého podnikatelského rizika operaci, která je v hrubém nepoměru k jeho majetkovým poměrům [122].

[120] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. § 68 odst. 1.
[121] Zákon č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon. § 3 odst. 5.
[122] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. § 224.

3 NÁVRHOVÁ ČÁST A ZHODNOCENÍ

Následující kapitola je věnována zhodnocením a návrhům, které jsou podloženy informacemi, které byly zjištěny v průběhu zpracování této bakalářské práce. Na modelovém příkladě je znázorněn postup zdaňování dividend a vysvětleny odlišnosti odvíjející se od státu, do kterého je příjem vyplácen. Na druhém příkladě je uveden proces zdanění záloh na podíl na zisku a dále rozebrány potenciálně problematické situace.

3.1 POSTUP PŘI ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ ČR

Pokud se společnost rozhodne ze svého výsledku hospodaření vyplatit dividendy a toto rozhodnutí je řádně schváleno, postup jejich zdanění se odvíjí od toho, kdo je jejich vlastníkem. Proto je prvním a důležitým krokem postupu zdanění určení daňového domicilu osob, kterým bude příjem z dividend poukázán. K tomuto účelu slouží potvrzení o daňovém rezidentství vydané zahraničním daňovým úřadem nebo využití českého obdobného formuláře (číslo tiskopisu 25 5232), v případě že v daném státě takový formulář neexistuje. Společnost, která má ve svých řadách i zahraniční akcionáře, tedy daňové nerezidenty ČR, na základě něho určí, které právní předpisy a smlouvy na danou situaci dopadají.

V případě, že je akcionářem daňový rezident státu, se kterým má ČR uzavřenou SZDZ, musí společnost při zdaňování postupovat v souladu s ní a se ZDP s tím, že ustanovení mezinárodní smlouvy se užijí přednostně. V případě, že plátce není schopen prokázat splnění podmínek (daňové rezidentství daného státu a skutečného vlastníka příjmu z dividendy), nemůže automaticky poskytnout výhody vyplývající ze smluv či použít nižší sazbu stanovenou v ZDP. Jestliže je akcionářem daňový rezident státu, se kterým ČR nemá uzavřenou SZDZ, řídí se společnost vnitrostátní právní úpravou.

V současné době se stále rozšiřuje okruh států, které mezi sebou mají mezinárodní dohody a smlouvy sjednány. Příčinu toho lze hledat v zájmu o výměnu informací v daňových záležitostech, ve snaze zamezení dvojího zdanění, ale také dvojího nezdanění příjmů či podporu ekonomické aktivity daňových rezidentů za hranicemi daného státu. Podmínky sjednané ve smlouvách jsou proto často výhodnější než ty, které stanovuje vnitrostátní legislativa. Naopak pokud je příjem z ČR vyplácen

do nesmluvního státu, lze se setkat s určitými znevýhodněními. Ustanovení §36 odst. 1 písm. c) stanovuje pro státy bez platné a účinné mezinárodní smlouvy poměrně vysokou sazbu srážkové daně a to 35%. Důvod lze hledat v obavách, že příjem ve státě rezidentství nebude vůbec zdaněn. ČR tak příjem zatíží vyšší daní.

Po aplikaci mezinárodní a tuzemských právních předpisů se z brutto částek dividend vypočítají netto částky dividend, tedy čisté příjmy jednotlivých akcionářů. Čisté dividendy jsou vyplaceny akcionářům a sražená daň odvedena věcně a místně příslušnému finančnímu úřadu. Bankovní účet při platbě daně z příjmů fyzických osob, která je vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně, má předčíslí 7720. Společnost musí do konce následujícího měsíce srážení daně oznámit správci daně na tiskopise vydaném ministerstvem financí (tzn. podat „Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“) a v následujícím roce „Vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně“.

Příjem z výplaty dividend spadá do skupiny příjmů, které daňový nerezident ČR nemůže uvést do daňového přiznání, ať už ho v ČR z jiného titulu podává nebo nikoli. Odvodem sražené daně je daň vypořádána. Poplatník má právo pouze na vydání „Potvrzení o sražené dani“, na jehož základě prokáže ve státě své rezidence zaplacenou daň v ČR.

3.2 MODELOVÝ PŘÍKLAD Č. 1 – VÝPLATA DIVIDEND

Modelový příklad je postaven na vyplacení dividend daňovým rezidentům Francie, Švýcarska a Bolívie. Znázorňuje metodický postup pro zdanění dividend vyplácených do státu EU a smluvního i nesmluvního státu třetích zemí.

3.2.1 ZADÁNÍ PŘÍKLADU

Společnost DEF a. s., která má sídlo na území ČR a je daňovým rezidentem ve smyslu § 17 odst. 3 ZDP, na valné hromadě konané dne 29. května 2017 schválila řádnou účetní závěrku a tím i výsledek hospodaření za předcházející účetní období. Zároveň rozhodla o způsobu jeho rozdělení (viz Tab. 8), v rámci kterého na dividendách vyplatí 980 000 Kč. Ve stanovách společnosti je jako způsob výplaty určeno převedení na bankovní účet akcionářů.

Tab. 8: Způsob naložení s VH schválený valnou hromadou

Výsledek hospodaření za rok 2016	**1 582 000 Kč**
Úhrada ztráty z minulých let	271 000 Kč
Příděl do rezervního fondu	232 000 Kč
Výplata dividend akcionářům	980 000 Kč
Nerozdělený zisk běžného účetního období	99 000 Kč

3.2.2 VÝPOČET HRUBÉ ČÁSTKY DIVIDENDY

Rozhodnutí valné hromady musí být schváleno statutárním orgánem, jinak nemohou být dividendy vyplaceny. Statutární orgán schválil rozhodnutí po posouzení zákonných podmínek.

1. Vyplacení dividend nezpůsobí společnosti úpadek dle jiných právních předpisů.

Tzn., že společnost není dle ustanovení insolvenčního zákona v úpadku. Dlužník je dle ustanovení tohoto zákona v úpadku pokud má více věřitelů a zároveň peněžité závazky po dobu delší než 30 dnů po lhůtě splatnosti, které není schopen plnit. Podnikající právnická osoba je v úpadku i tehdy, pokud je předlužena, tzn., pokud má více věřitelů a souhrn jejích závazků převyšuje výši jejího majetku[123].

2. Částka určená k výplatě dividend nepřekračuje výsledek hospodaření snížený o ztrátu z minulých let a příděl do rezervního fondu.

Tzn., že celková částka stanovená pro výplatu dividend nepřevýšila, po snížení o saldo účtu 429 a příděl do rezervního fondu evidovaný na účtu 421, zůstatek účtu 431.

Test rozdělitelnosti zisku: stav účtu 431 > stav účtu 429 + příděl do rezervního fondu
výpočet: 1 582 000 – 271 000 – 232 000 = 1 079 000 Kč

3. Vlastní kapitál se tímto rozdělením zisku nesníží pod výši upsaného základního kapitálu společnosti.

Tzn., že vlastní kapitál se nesnížil pod zůstatek účtu číslo 411.

[123] Zákon č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon. § 3 odst. 1, 4.

Na majetkové účasti ve společnosti se podílí i několik zahraničních akcionářů:

a) pan Schemp, 8% majetková účast na akciích společnosti,
b) pan Bellot, 8% majetková účast na akciích společnosti,
c) pan Linera, 16% majetková účast na akciích společnosti.

ad a)

Na podíl pana Schempa vzhledem k jeho 8% majetkové účasti na akciích, připadá dividenda ve výši 78 400 Kč.

Hrubá dividenda: 980 000 × 0,08 = 78 400 Kč

ad b)

Na podíl pana Bellota vzhledem k jeho 8% majetkové účasti na akciích, připadá dividenda ve výši 78 400 Kč.

Hrubá dividenda: 980 000 × 0,08 = 78 400 Kč

ad c)

Na podíl pana Linery vzhledem k jeho 16% majetkové účasti na akciích, připadá dividenda ve výši 156 800 Kč.

Hrubá dividenda: 980 000 × 0,16 = 156 800 Kč

3.2.3 ZAÚČTOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉHO VÝSLEDKU A JEHO ROZDĚLENÍ

Následující tabulka (viz Tab. 9) zachycuje zaúčtování účetních případů, které souvisí se schválením výplaty dividend.

Tab. 9: Účtování o výsledku hospodaření[124]

Číslo operace	Účetní operace	Částka [Kč]	MD	D
1.	Schválení VH - úhrada ztráty z min. účetního období	232 000	431	429
2.	Schválení VH - příděl do rezervního fondu	200 000	431	421
3.	Schválení VH - přiznání dividend akcionářům	980 000	431	
3a.	Dividenda přiznaná na akcie p. Schemppa	78 400		364.001

[124] Vlastní zpracování dle: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 002, 018.

Číslo operace	Účetní operace	Částka [Kč]	MD	D
3b.	Dividenda přiznaná na akcie p. Bellota	78 400		364.002
3c.	Dividenda přiznaná na akcie p. Linery	156 800		364.003
3d.	Dividendy ostatních akcionářů	666 400		364.00x

3.2.4 STANOVENÍ SAZBY SRÁŽKOVÉ DANĚ A VÝPOČET ČISTÉ DIVIDENDY

Určení daňového domicilu

Pokud akcionáři, daňoví nerezidenti ČR, prokážou, že jsou daňovými rezidenty státu, se kterým existuje SZDZ, bude společnost při danění dividend postupovat v souladu s ní. Pokud neprokážou, bude příjem z dividendy zdaněn srážkovou daní ve výši 35% v souladu s § 36 odst. 1 písm. c).

Potvrzení o daňovém rezidentství dodali společnosti všichni zmínění akcionáři. Pan Schemp a pan Bellot (rezidenti Švýcarska a Francie) připojili prohlášení o tom, že jsou skutečnými vlastníky příjmu a že tento příjem je za jejich příjem považován i podle daňového řádu státu jejich rezidentství.

ad a)

Na základě potvrzení dodané p. Schempem společnost určila jako stát, ve kterém má vlastník dividendy daňový domicil, Švýcarsko.

ad b)

Potvrzení dodané p. Bellotem určuje Francii jako zemi, jejímž je daňovým rezidentem.

ad c)

Na základě potvrzení dodané p. Linerou společnost určila jako stát jeho daňového domicilu Bolívii. Kdyby potvrzení tento akcionář vůbec nedodal, následný postup zdanění by se nijak nelišil.

Aplikace SZDZ a ZDP

ad a)

Při zdanění tohoto podílu na zisku je třeba postupovat dle ustanovení sjednané v SZDZ mezi ČR a Švýcarskem. Dle čl. 10 odst. 1 mohou být dividendy zdaněny v zemi

rezidenta, kterému jsou vypláceny, tj. v tomto případě ve Švýcarsku. Smlouva připouští v čl. 10 odst. 2 zdanění ve smluvním státě, jehož rezidentem je společnost, která dividendy vyplácí, tj. v ČR, a to při splnění dvou podmínek:

- skutečný vlastník dividendy je rezidentem druhého smluvního státu (tzn. Švýcarska),
- daň takto stanovená nepřesáhne 15% hrubé částky dividendy[125].

Smlouva mezi ČR a Švýcarskem dovoluje státu zdroje příjem zdanit.

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP zdanění tohoto typu příjmu v ČR připouští. Společnost tedy odvede v ČR daň, sazba daně bude dle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1, činit 15%. Z částky 78 400 Kč bude sraženo 11 760 Kč.

Výpočet daně: 78 400 × 0,15 = 11 760 Kč

Čistá dividenda: 78 400 – 11 760 = 66 640 Kč

ad b)

Při zdanění dividendy plynoucí daňovému rezidentovi Francie je nutné postupovat podle sjednaných ustanovení ve SZDZ mezi ČR a Francií. Ta umožňuje zdanění příjmů z dividend ve státě daňového rezidentství poplatníka, tj. v tomto případě ve Francii i ve státě zdroje příjmů a podle jeho právních předpisů, tj. v ČR. Daň takto stanovená, ale nesmí přesáhnout 10% hrubé částky dividendy[126].

Dle ZDP je příjem z dividend ze zdrojů na území ČR u daňových nerezidentů v ČR předmětem daně. V ustanovení § 36 stanovuje pro zdanění dividend plynoucích do smluvních států 15% sazbu daně, SZDZ ale připouští maximální sazbu daně ve výši 10%. Vzhledem k aplikační přednosti mezinárodních smluv musí být použita nižší sazba. Z částky 78 400 Kč bude sraženo 7 840 Kč.

Výpočet daně: 78 400 × 0,10 = 7 840 Kč

Čistá dividenda: 78 400 – 7 840 = 70 560 Kč

[125]Smlouvu mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.
[126] Smlouvu mezi vládou České republiky a Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

ad c)

ČR nemá s Bolívií sjednanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, řídí se tedy tuzemskou legislativou, ustanoveními ZDP. Dle ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) budou příjmy tohoto akcionáře zdaněny srážkovou daní ve výši 35% z hrubé částky dividend. Daň bude sražena ve výši 54 880 Kč.

Výpočet daně: 156 800 × 0,35 = 54 880 Kč

Čistá dividenda: 156 800 – 54 880 = 101 920 Kč

3.2.5 ZAÚČTOVÁNÍ SRAŽENÉ DANĚ A VÝPLATA DIVIDENDY

Po výpočtu čisté dividendy společnost účtuje o sražené dani a výplatě čistých příjmů akcionářům (viz Tab. 10).

Tab. 10: Zaúčtování sražené daně[127]

Číslo operace	Účetní operace	Částka [Kč]	MD	D
1.	Sražená daň z dividendy p. Schempa	11 760	364.001	342
2.	Sražená daň z dividendy p. Bellota	7 840	364.002	342
3.	Sražená daň z dividendy p. Linery	54 880	364.003	342
4.	Výplata dividend p. Schempa na bankovní účet	66 640	364.001	221
5.	Výplata dividend p. Bellota	70 560	364.002	221
6.	Výplata dividend p. Linery na bankovní účet	101 920	364.003	221
7.	Úhrada sražené daně správci daně	66 640*	342	221

* Pozn.: Příklad nezahrnuje zdanění ostatních dividend. Jelikož jsou vypláceny daňovým rezidentům, není to pro tuto práci relevantní.

Společnost DEF a. s. musí dle zákona dividendu sníženou o sraženou daň převést na účet akcionářů nejpozději do 30. 8. 2017. Sraženou daň musí odvést místně příslušnému správci daně nejpozději do konce měsíce následujícího, tedy do konce září 2017. Do stejného data podá společnost správci daně také „Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“. Do konce března roku 2018 pak podá správci daně

[127] Vlastní zpracování dle: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 002, 018.

„Vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně“. Následující tabulka (Tab. 11) přehledně shrnuje veškeré lhůty, jejichž dodržení je podstatné v průběhu celého procesu vyplácení a zdaňování dividend.

Tab. 11: Lhůty spojené s výplatou dividend[128]

Popis operace	**Právní předpis stanovující lhůtu**	**Lhůta**
Projednání řádné účetní závěrky	§ 403 odst. 1 ZOK	do 30. 6. 2017
Výplata dividend akcionářům	§ 34 odst. 2 ZOK	do 30. 8. 2017
Sražení daně z podílu na zisku	§ 38d odst. 2 ZDP	31. 8. 2017
Odvedení sražené daně správci daně	§ 38d odst. 3 ZDP	30. 9. 2017
Podání: „Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“	§ 38d odst. 3 ZDP	30. 9. 2017
Podání: „Vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně“	§ 137 DŘ	31. 3. 2018

3.2.6 PRÁVA POPLATNÍKA SPOJENÁ S VÝPLATOU DIVIDEND

Na základě žádosti vydá správce daně plátci „Potvrzení o sražení daně“, které akcionářům, daňovým nerezidentům ČR, poslouží ve Švýcarsku, respektive ve Francii, k započtení daně uhrazené v zahraničí.

Při pochybnostech o správně sražené dani může poplatník požádat plátce daně o vysvětlení do 2 let ode dne sražení daně. Po uplynutí této lhůty pak do 60 dnů ode dne, kdy se dozvěděl o výši sražené daně[129]. Ve smyslu stížnosti dle § 237 DŘ má plátce na vyjádření a případnou opravu chyby třicetidenní lhůtu. Pokud poplatník nesouhlasí s vyjádřením plátce, může se do třiceti dnů obrátit na správce daně a podat stížnost na postup plátce daně. Odůvodněné rozhodnutí pak správce doručí jak poplatníkovi, tak plátci daně[130].

[128] Vlastní zpracování dle: Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
[129] Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. §38d odst. 12.
[130] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. § 237.

3.2.7 KRITÉRIA DAŇOVÉHO REZIDENTSTVÍ DLE JEDNOTLIVÝCH JURISDIKCÍ

OECD zveřejňuje přehled pravidel daňové rezidence platných v zemích, které se zavazují k automatické výměně informací v rámci CRS (Common Reporting Standard). Daňová rezidence je stanovena podle vnitrostátních daňových zákonů každé jurisdikce. Pouhé právo pobývat v dané jurisdikce nebo držení státní občanství dané jurisdikce automaticky neznamená, že je osoba považována v daném státě za daňového rezidenta[131].

Švýcarsko

Fyzická osoba je pro daňové účely považována za rezidenta Švýcarska, pokud zde má daňový domicil nebo pokud lze Švýcarsko z daňového pohledu považovat za její bydliště.

Daňový domicil zde má osoba, která na území Švýcarska žije se záměrem činit tak trvale. Je to tedy místo, kde běžně tráví volný čas, stará se o rodinu, kde se účastní sociálního života. Tzn. místo, ve kterém se soustřeďuje centrum jejích životních zájmů. Místo výkonu práce není automaticky místem daňového domicilu.

Za místo bydliště fyzické osoby je považováno místo, bez ohledu na krátká přerušení, ve kterém se zdržuje minimálně 30 dní za účelem výdělečné činnosti nebo 90 dnů bez takové aktivity.

Za daňového rezidenta Švýcarska není považován ten, kdo pobývá na jeho území pouze za účelem studia nebo zdravotní péče. Vládním představitelům nebo osobám pracující pro veřejnoprávní korporace a instituce, kteří žijí mimo území Švýcarska a podléhají zde částečnému nebo úplnému zkrácení daňové povinnosti, jejich daňová povinnost ve Švýcarsku přetrvává[132].

Pokud rezident Švýcarska pobírá dividendy, které mohou být na základě čl. 10 SZDZ zdaněny v ČR, existuje několik způsobů vyloučení dvojího zdanění. To by nastalo ve státě rezidence, kde musí rezident Švýcarska podrobit ke zdanění celosvětové příjmy.

[131] OECD. Rules governing tax residence. *Automatic Exchange Portal.* [online]. 25. 1. 2018 [cit. 2018-03-26].
[132] OECD. Switzerland - Information on residency for tax purposes. In: OECD. *Automatic Exchange Portal.* Rules governing tax residence [online]. 25. 1. 2018 [cit. 2018-03-26].

Švýcarsko určí a použije vhodnou úlevu v souladu se švýcarskými ustanoveními. Ustanovení čl. 23 umožňuje tyto možnosti úlevy:

- odpočet z daně z příjmů ve výši daně ukládané v ČR, který nepřesáhne část švýcarské daně stanovené před tímto odpočtem,
- paušální snížení švýcarské daně určené standardními formuláři, které se vztahují k obecným principům o úlevách,
- nebo částečné vynětí těchto dividend ze švýcarské daně[133].

Francie

Osoby s bydlištěm ve Francii jsou daňovými rezidenty Francie. Bez ohledu na národnost se má za to, že zde má osoba bydliště, pokud zde má domov, hlavní místo pobytu, pokud zde vykonává pracovní činnost (ledaže by prokázala, že se jedná o vedlejší aktivitu) nebo pokud je Francie centrem jejích ekonomických zájmů.

Pro daňové účely jsou za rezidenty Francie považovány také státní zaměstnanci, kteří vykonávají službu v zahraničí a v těchto zemích nemají povinnost k přiznání celosvětových příjmů[134].

S příjmem z dividend zdaněných v ČR se bude pracovat i při výpočtu francouzské daňové povinnosti. Zároveň je však rezident Francie oprávněn k daňovému zápočtu. Výše zápočtu se bude rovnat dani zaplacené v ČR. Nesmí ale přesáhnout částku francouzské daně, která na takový příjem poměrně připadá.[135] Jedná se o metodu prostého zápočtu.

3.3 MODELOVÝ PŘÍKLAD Č. 2 – VÝPLATA ZÁLOH NA PODÍL NA ZISKU

Následující příklad je založen na výplatě záloh na podíl na zisku, kterou umožňuje ustanovení § 40 ZOK. Příklad se zaměřuje pouze na výplatu zálohy daňovému nerezidentovi, nezabývá se výplatou ostatním akcionářům.

[133] Smlouvu mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. čl. 23.
[134] OECD. France - Information on residency for tax purposes. In: OECD. *Automatic Exchange Portal.* Rules governing tax residence [online]. 25. 1. 2018 [cit. 2018-03-26].
[135] Smlouvu mezi vládou České republiky a Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. čl. 23.

3.3.1 ZADÁNÍ PŘÍKLADU

Společnost OPQ a. s. se rozhodla k vyplacení záloh na podíl na zisku v průběhu kalendářního roku 2017, který je zároveň i jejím hospodářským rokem. Z mezitímní účetní závěrky sestavené k datu 30. 9. 2017 vyplynulo, že si korporace může dovolit vyplacení záloh na podíl na zisku, aniž by si tím přivodila úpadek dle ustanovení § 3 insolvenčního zákona. Statutární orgán společnosti schválil výplatu záloh v celkové výši 370 000 Kč.

3.3.2 VÝPOČET HRUBÉ ČÁSTKY ZÁLOHY

Mezi akcionáře společnosti patří i pan Carabott, daňový rezident Malty, který vlastní 21% podíl. Hrubá částka zálohy na jeho podíl na zisku činí 77 700 Kč.

Výpočet hrubé částky zálohy: 370 000 × 0,21 = 77 700 Kč.

3.3.3 ZAÚČTOVÁNÍ ROZHODNUTÍ O VÝPLATĚ DIVIDENDY

O výplatách záloh na podíl na zisku bylo účtováno na vrub účtu 432 a ve prospěch účtu 364.

Tab. 12: Zaúčtování rozhodnutí o výplatách záloh na podíl na zisku[136]

Číslo operace	Popis operace	Částka [Kč]	MD	D
1	Rozhodnutí o výplatě záloh	370 000	432	
1a	Záloha přiznaná panu Carabottovi	77 700		364.001
1b	Zálohy přiznané ostatním akcionářům	292 300		364.002

3.3.4 STANOVENÍ SAZBY SRÁŽKOVÉ DANĚ A VÝPOČET ČISTÉ ČÁSTKY ZÁLOHY

Na základě potvrzení o daňovém domicilu a prohlášení o skutečném vlastníkovi příjmu, byla pro určení sazby daně aplikována SZDZ s Maltou. V ustanovení čl. 10 odst. 2 písm. a) je sjednáno, že pokud jsou dividendy vypláceny společností, která je rezidentem ČR, rezidentu Malty, který je jejich skutečným vlastníkem, česká daň takto uložená nepřesáhne 5% hrubé částky dividendy[137].

[136] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 002, 018.
[137] Smlouvu mezi vládou České republiky a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. čl. 10.

Zálohy na podíl na zisku jsou z pohledu ZDP považovány za stejný příjem jako podíl na zisku, zdanění tohoto druhu příjmu je tedy v tuzemské legislativě zakotveno v § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3.

Výpočet daně: 77 700 × 0,05 = 3 885 Kč.

Čistý příjem: 77 700 – 3885 = 73 815 Kč.

3.3.5 ZAÚČTOVÁNÍ SRAŽENÉ DANĚ A VÝPLATA ZÁLOHY

Společnost OPQ a. s. příjem se zálohy snížený o sraženou daň převedla na účet akcionářů 15. 11. 2017. Daň byla sražena ke dni výplaty zálohy na podíl na zisku. Sražená daň musí být odvedena místně příslušnému správci daně do 31. 12. 2017. Do stejného data musí společnost splnit oznamovací povinnost vůči správci daně a podá „Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“. Do konce března roku 2018 pak podá správci daně „Vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně“. Na základě žádosti vydá správce daně plátci „Potvrzení o sražení daně“. Následující tabulky (viz Tab. 13 a Tab. 14) zobrazují účtování o sražené dani a výplatě záloh v netto výši a zachycují lhůty, které jsou s tímto procesem spojeny.

Tab. 13: Zaúčtování srážky daně a výplaty zálohy[138]

Číslo operace	Popis operace	Částka [Kč]	MD	D
1	Srážková daň ze zálohy na podíl na zisku	3 885	364.001	342
2	Výplata společníkovi	73 815	364.001	221
3	Odvod srážkové daně	3 885	342	221

Tab. 14: Lhůty spojené s výplatou záloh na podíl na zisku[139]

Popis operace	Právní předpis stanovující lhůtu	Lhůta
Sražení daně ze zálohy na podíl na zisku	§ 38d odst. 2 ZDP	do 31. 12. 2017
Odvedení sražené daně správci daně	§ 38d odst. 3 ZDP	do 31. 12. 2017

[138] Vlastní zpracování dle: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 002, 018.
[139] Vlastní zpracování dle: Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Popis operace	Právní předpis stanovující lhůtu	Lhůta
Podání: „Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“	§ 38d odst. 3 ZDP	do 31. 12. 2017
Podání: „Vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně“	§ 137 DŘ	do 31. 3. 2018

3.3.6 VYPOŘÁDÁNÍ ZÁLOHY

Konečné rozdělení zisku je schvalováno na základě řádné účetní závěrky valnou hromadou. V případě, že je rozdíl mezi částkou stanoveného podílu na zisku a zálohy kladný, dojde k doplacení. Složitější situace může nastat v případě, kdy výplata dividend není z důvodu nesplnění zákonných podmínek schválena anebo je-li rozdíl záporný.

V ustanoveních ZOK není výslovně stanovena povinnost akcionářů zálohy na podíl na zisku vrátit. Nicméně § 35 odst. 3 vylučuje pro zálohy využití ustanovení, která se týkají vrácení samotných podílů na zisku. Ty jsou nevratné, ledaže by osoba, které byl podíl vyplacen, věděla nebo měla vědět, že vyplacením dojde k porušení zákonných podmínek. Na základě tohoto ustanovení lze dovodit, že zálohy na podíl na zisku nejsou nevratné[140].

Nejvyššího soud ČR považuje zálohu za předem poskytnutou část platby, zpravidla před vznikem práva na zaplacení platby konečné. Pojem „nevratná záloha“ tedy vnímá jako vnitřně rozporný[141]. Lze usoudit, že pokud se nenaplní právní důvod, na jehož základě byla záloha vyplacena, rozhodne statutární orgán v souladu s povinností jednat s péčí řádného hospodáře o povinnosti společníka zálohu vrátit. Pokud by společník zálohu vrátit odmítl, použijí se ustanovení občanského zákoníku o bezdůvodném obohacení. Bezdůvodně se obohatil ten, kdo získal majetkový prospěch plněním z právního důvodu, který odpadl[142].

O pohledávce vůči společníkovi vzniklé z titulu vrácení vyplacené zálohy na podíl na zisku se bude účtovat na vrub účtu z účtu 355 – Ostatní pohledávky za společníky při úhradě ztráty obchodní korporace a ve prospěch účtu 432 – Zálohy na podíl na zisku. Možnost vrácení srážkové daně, která byla odvedena

[140] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. § 35 odst. 3.
[141] Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 13. 1. 2009, sp. zn. 32 Cdo 4604/2007.
[142] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. § 2991 odst. 2.

z titulu výplaty záloh, není legislativou konkrétně upravena. Lze předpokládat, že půjde o důvod žádosti o vrácení srážkové daně správcem daně ve smyslu § 235 DŘ[143].

3.3.7 KRITÉRIA DAŇOVÉHO REZIDENTSTVÍ DLE PRAVIDEL MALTY

Obecně lze za daňového rezidenta Malty považovat osobu, která se zde zdržuje více než šest měsíců kalendářního roku. Určení Malty jako státu, kde má poplatník daňový domicil je založeno na prověření několika skutečností. Obvykle se berou v úvahu následující faktory: místo bydliště, přítomnost na území více než 183 dní ročně, pravidelnost a frekvence návštěv, záměr na Maltě trvale pobývat, rodinné vztahy, pracovní vazby nebo místo narození[144].

Dvojímu zdanění příjmu z dividend bude u daňového rezidenta Malty zabráněno zápočtem na srovnatelnou maltskou daň splatnou z těchto příjmů a to za předpokladu, že daň byla v ČR vybrána v souladu s ustanoveními SZDZ[145].

3.4 POTENCIONÁLNÍ PROBLÉMY A JEJICH ŘEŠENÍ

Zdanění dividend fyzických osob, do kterého vstoupil mezinárodní prvek, na sebe váže některé sporné nebo problematické oblasti. U fyzických osob se s nimi setkáváme v menší míře než u osob právnických. To je logické, vzhledem k rozdílnému objemu finančních prostředků vázaných v platbách právnickým osobám oproti osobám fyzickým.

3.4.1 APLIKACE NESPRÁVNÉ SZDZ

Hlavním potenciálním problémem při zdanění dividendy fyzické osoby je, že plátce aplikuje nesprávnou SZDZ. Pro zamezení tohoto rizika si plátce daně vyžádá od poplatníka následující dokumenty:

- čestné prohlášení poplatníka o tom, že je skutečným vlastníkem příjmu,
- prohlášení zahraničního správce daně o daňovém domicilu ve státě rezidence.

[143] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. § 235 odst. 1, 3.
[144] OECD. Malta - Information on residency for tax purposes. In: OECD. *Automatic Exchange Portal.* Rules governing tax residence [online]. 25. 1. 2018 [cit. 2018-04-16].
[145] Smlouvu mezi vládou České republiky a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. čl. 23.

3.4.2 ROZDÍLNÝ VÝKLAD POJMU DIVIDENDA

Vzhledem k rozdílnosti definice pojmu dividenda ve všech vnitrostátních předpisech jednotlivých členů OECD je nemožné výraz dividenda plně a kompletně formulovat. Proto je ponecháno především na tuzemských právních předpisech a jednotlivých bilaterálních dohodách vymezení šíře tohoto pojmu. Dalším potenciálním rizikem proto je, že do režimu dividend spadnou na základě smlouvy i některé jiné druhy příjmů, než ty z rozdělení zisku. Dle české právní úpravy mezi takové druhy příjmů patří např.:

- vypořádací podíly,
- podíly na likvidačním zůstatku společnosti,
- část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi nebo jinému poplatníkovi, než je člen obchodní korporace,
- plnění ze zisku svěřeneckého fondu,
- úroky z půjčky, jejíž splacení závisí na zisku dlužníka[146].

Jak zmiňuje komentář OECD, tyto další druhy příjmů jsou zpravidla dostupné pouze samotným akcionářům. Pokud by některé byly poskytnuty osobě, která akcionářem není, mohou být za dividendy považovány, pouze pokud se jedná o osobu s akcionářem blízce spojenou (např. rodinný příbuzný). Jestliže jsou akcionář a příjemce benefitu rezidenty dvou různých smluvních států, nebo pokud má stát zdroje sjednanou smlouvu pouze s jedním z těchto států, mohou vzniknout rozdílné názory na to, která z úmluv se uplatní. Tato rozporná situace nemá ovšem jedno jasné a správné řešení. Může mít vliv na další typy příjmů a východisko z ní lze nalézt pouze prostřednictvím vzájemné dohody.

3.4.3 PODÍL NA ZISKU NEODPOVÍDAJÍCÍ ÚČASTI NA ZÁKLADNÍM KAPITÁLU

Mezi další potenciální problém lze zařadit situaci, ve které podíl na zisku poměrem neodpovídá účasti společníka na základním kapitálu. Tato problematika byla jedním s příspěvků jednání koordinačního výboru s komorou daňových poradců konaného dne 13. 9. 2017. Ačkoli je uvedeno, že příspěvek řeší situaci daňových rezidentů, z podstaty problému lze předpokládat, že u daňového nerezidenta by byly odsouhlaseny stejné závěry.

[146] Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů. § 22.

Příspěvek se zabývá situací, ve které je na základě společenské smlouvy nebo rozhodnutí valné hromady stanoven podíl na zisku, který poměrem neodpovídá účasti na základním kapitálu. Cílem bylo vyjasnit, jestli se pro takto vyplacený podíl na zisku aplikuje běžný daňový režim.

Pojem „podíl na zisku“, tak jak je užívaný v ZDP, zahrnuje celý podíl vypláceného zisku společníkovi. Komora tak předkládá názor, že při jeho zdaňování nezáleží na tom, jestli je vypočten na základě poměrné účasti na základním kapitálu společnosti nebo nikoli. V obou případech podléhá stejnému daňovému režimu, který je běžně uplatňován pro podíl na zisku.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství tento závěr odsouhlasilo s připomínkou, že příslušná legislativa musí umožnit výplatu podílu na zisku, který je odlišný od podílu na společnosti. Musí být také dodrženy všechny zákonné povinnosti pro výplatu podílu[147].

3.4.4 ZHODNOCENÍ BEPS

Aktivity BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) jsou zprávy a doporučení zpracované OECD, které se snaží státům předložit nástroje k řešení daňových úniků a k zajištění zdanění tam, kde je zisk opravdu generován. Jedná se celkově 15 „akcí“. BEPS cílí na vybrané kategorie a oblasti zpracované v této bakalářské práci se přímo nedotýká. Může na ni ale dolehnout zprostředkovaně, jelikož na úplném konci každé právnické osoby stojí osoba fyzická. Navýšení nebo snížení zisku osoby právnické, vlivem nezdanění respektive zdanění dividend vyplácených daňovým nerezidentům - právnickým osobám v konečném důsledku dopadne i na akcionáře, kterým je osoba fyzická.

Akce 2: Neutralizace efektů hybridních schémat

Mezi zmíněné nástroje patří např. odepření práva poplatníka ve státu zdroje na odpočet od základu daně, pokud položka v druhém státu nebude zahrnuta do základu daně a dani podrobena. Druhým doporučením řešící stejnou situaci je, že pokud si dceřiná společnost sníží položkou základ daně (považuje ji za daňově uznatelný úrok), mateřská

[147] Komora daňových poradců. *Zápis s jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13. 9. 2017* [online]. 13. 9. 2017 [cit. 2018-04-09].

společnost pak nemůže uplatnit osvobození těchto příjmů od daně (považuje ji za dividendu). Důvodem je rozdílný pohled v rámci jednotlivých daňových systémů na definici zmíněných pojmů. Platba je pak v každém státě posouzena jinak, jednou jako úrok, jednou jako dividenda a kvůli tomu dojde k dvojímu nezdanění[148].

Akce 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla)

Dalším nástrojem jsou tzv. CFC pravidla (controlled foreign company). Společnosti často převádějí svoje zisky na dceřiné společnosti, které sídlí v zemích s nižší úrovní zdanění. Cílem těchto pravidel je odradit společnosti od umělého převádění pasivních zisků za účelem nižší daňové zátěže. CFC pravidla stanovují, že zisky ovládané dceřiné společnosti mohou být zdaněny u mateřské společnosti, která sídlí v zemi uplatňující CFC pravidla, jako by se jednalo o zisky této mateřské společnosti. Limitem pro použití těchto pravidel je držení minimálně 50 % kapitálu anebo hlasovacích práv na ovládané zahraniční společnosti[149].

[148] OECD. *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements*. 2017; MF ČR, odbor 15 (sekce 05). Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2018-04-20].

[149] OECD. *Designing Effective Contolled Foreign Company Rules*. 2015; MF ČR, odbor 15 (sekce 05). Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2018-04-20].

ZÁVĚR

Bakalářská práce se zabývala problematikou zdanění příjmů z dividend plynoucí fyzické osobě a to z pohledu daňového nerezidenta ČR. V první části byla uvedena teoretická východiska práce přibližující pojmy spojené s daní z příjmů, mezinárodním zdaněním a vymezením pojmu dividenda.

Analytická část práce se zabývala analýzou současné právní úpravy týkající se zdaňování podílů na zisku daňových nerezidentů. Jak bylo v práci zmíněno, je třeba splnit celou řadu zákonných podmínek, aby výplata dividend mohla být vůbec schválena. Oblast je třeba posuzovat z pohledu korporátního práva, z pohledu účetních předpisů a samotné zdanění příjmu pak z pohledu předpisů mezinárodních a ZDP. Pomocí modelových příkladů byl v další části práce prezentován metodický návod pro výplatu a zdanění dividend. Byly také zmíněny možné problematické situace a jejich řešení. Přílohou bakalářské práce jsou vyplněné daňové tiskopisy související s uvedenými příklady.

Na základě analýzy problematiky je zřejmé, že zdanění dividend v případě existence mezinárodního prvku může poplatníkovi přinášet výhodnější podmínky než by tomu bylo při zdanění na základě tuzemské legislativy státu zdroje příjmu. Dividendy jsou mnohdy zdaněny nižší sazbou daně, než kterou ukládá ZDP. Díky existenci SZDZ mezi ČR a ostatními státy, jejichž počet se neustále zvyšuje, dochází ke zmírnění nebo úplnému zamezení dvojího zdanění.

Jistou nevýhodu lze vidět ve srovnání s možnostmi, které plynou osobám právnickým. Ty mají, na rozdíl od těch fyzických, při splnění určitých podmínek, nárok na úplné osvobození příjmu od daně. Zavedení obdobné možnosti i pro osoby fyzické, by mohlo přilákat více zahraničních akcionářů do českých společností.

ZOK umožňuje také výplatu záloh na podíl na zisku. Situace, kdy na základě mezitímní účetní závěrky k výplatě záloh dojde, ale následně po skončení účetního období výplata dividend není schválena, není právem zcela upravena. Nejasný je zejména postup vrácení daně sražené z vyplacených záloh v případě, že zálohy budou vlastníkem dividend vráceny zpět společnosti.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

(1) ATKINSON, Anthony Bames a Jana KOČIČKOVÁ. *Ekonomika nerovnosti*. Brno: BizBooks, 2016. ISBN 978-80-265-0508-2.

(2) BRYCHTA Karel, Renata JURČÁKOVÁ a Vladimír SOJKA. Mezinárodní zdaňování dividend u právnických osob (1.). *Daňová a hospodářská kartotéka.* 2016, roč. 24, č. 22, s. 20. ISSN 1210-6739.

(3) České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

(4) DĚRGEL, Martin. Příjmy z kapitálového majetku podle §8 ZDP. *Daně a právo v praxi. 2*012, roč. 17, č. 7, s. 17 - 23. ISSN 1211-7293.

(5) DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-538-3.

(6) *Finanční správa ČR* [online]. © 2013 – 2018 [2018-04-09]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/.

(7) GAZDA, Jan a Jiří ČÁBELKA. *Dividendová politika v České republice*. Praha: HZ Editio, 2002. Český kapitálový trh. ISBN 80-860-0939-4.

(8) KOMENDOVÁ, Pavla. Odpovědnost statutárního orgánu při výplatě podílu na zisku. *Právní prostor* [online]. 14. 11. 2016 [cit. 2017-12-28]. ISSN 2336-4114. Dostupné z: https://www.pravniprostor.cz/clanky/obchodni-pravo/odpovednost-statutarniho-organu-pri-vyplate-podilu-na-zisku.

(9) KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13. 9. 2017. In: *Finanční správa* [online]. 13. 9. 2017 [cit. 2017-04-09]. Dostupnost z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2017.

(10) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2003. ISBN 80-86395-84-7.

(11) MAREK, Petr. *Rozdělování hospodářského výsledku a dividendová politika: podstata finančního managementu, úvod do dividendové problematiky, modelování dividendové politiky.* Praha: Ekopress, 2000. ISBN 80-861-1928-9.

(12) MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Pokyn D-286 Ministerstva financí čj. 49/85 663/2005-493, ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR. *Finanční zpravodaj.* 2005, roč. 39, č. 10/1, str. 950-951. ISSN 0322-9653.

(13) MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, odbor 15 (sekce 05). Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 22. 4. 2016 [cit. 2018-04-20]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656.

(14) MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, oddělení 1503 – Mezinárodní zdaňování. Přehled platných smluv: přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 1. 2012 [aktualiz. 2018-03-28] [cit. 2018-04-10]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv.

(15) OECD. *Designing Effective Contolled Foreign Company Rule: Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.* Paris: OECD Publishing, 2015. ISBN: 978-92-64-24115-2. Dostupné z: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en.

(16) OECD. France - Information on residency for tax purposes. In: OECD. *Automatic Exchange Portal: Online support fot the implementation of automatic exchange of informatik in tax matters.* Rules governing tax residence [online]. 25. 1. 2018 [cit. 2018-03-26]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/France-Tax-Residency.pdf.

(17) OECD. Malta - Information on residency for tax purposes. In: OECD. *Automatic Exchange Portal: Online support fot the implementation of automatic exchange of informatik in tax matters*. Rules governing tax residence [online]. 25. 1. 2018 [cit. 2018-04-16]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Malta-Residency.pdf.

(18) OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing, 2017. ISBN: 978-92-64-28795-2. Dostupné z: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

(19) OECD. *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements: Action 2 – Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.* Paris: OECD Publishing, 2017. ISBN: 978-92-64-27879-0. Dostupné z: http://dx.doi.org/10.1787/9789264278790-en.

(20) OECD. Rules governing tax residence. *Automatic Exchange Portal: Online support fot the implementation of automatic exchange of informatik in tax matters* [online]. 25. 01. 2018 [cit. 2018-03-26]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/

(21) OECD. Switzerland - Information on residency for tax purposes. In: OECD. *Automatic Exchange Portal: Online support fot the implementation of automatic exchange of informatik in tax matters*. Rules governing tax residence [online]. 25. 1. 2018 [cit. 2018-03-26]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Switzerland-Residency.pdf.

(22) PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.

(23) POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004. ISBN 80-720-4348-X.

(24) PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. *Daň z příjmů srozumitelně*. Ostrava: Key Publishing, 2015. Ekonomie. ISBN 978-80-7418-243-3.

(25) Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 13. 1. 2009, sp. zn. 32 Cdo 4604/2007. Dostupné z: http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/3CC9C61429A7B44BC1257A4E0065CA80?openDocument&Highlight=0.

(26) RŮČKOVÁ, Petra a Michaela ROUBÍČKOVÁ. *Finanční management*. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4047-8.

(27) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

(28) SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně. ISBN 978-80-7552-688-5.

(29) Smlouvu mezi vládou České republiky a Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. 28. 04. 2003.

(30) Smlouva mezi vládou České republiky a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. 21. 06. 1996.

(31) Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. 4. 12. 1995. Protokol ke smlouvě podepsaný dne 11. 09. 2012.

(32) SYNEK, Miloslav, Helena SEDLÁČKOVÁ a Hana VÁVROVÁ. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 2., přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1212-9.

(33) ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-315-0.

(34) VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

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

(36) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

(37) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

(38) Zákon č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů.

(39) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů.

(40) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

(41) Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

(42) Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

(43) ŽUROVEC, Michal. Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč: V roce 2016 dosáhly celkové příjmy státního rozpočtu 1 281,6 mld. Kč, celkové výdaje 1 219,8 mld. Kč a přebytek hospodaření 61,8 mld. Kč. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 3. 1. 2017 [cit. 2017-11-08]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/stat-v-roce-2016-hospodaril-s-rekordnim-27109.

(44) ŽUROVEC, Michal. Stát loni hospodařil s druhým nejlepším výsledkem od roku 1997, schodek dosáhl 6,2 mld. Kč: V roce 2017 dosáhly celkové příjmy státního rozpočtu 1 273,6 mld. Kč a celkové výdaje 1 279,8 mld. Kč. Saldo hospodaření státního rozpočtu dosáhlo schodku 6,2 mld. Kč a je druhé nejlepší od roku 1997. Oproti schválenému deficitu je nižší o 53,8 mld. Kč. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 3. 1. 2018 [cit. 2018-02-24]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/pokladni-plneni-sr-leden-listopad-2017-30618.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

a. s.	akciová společnost
EHS	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DŘ	Daňový řád
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZDP	Zákon č. 90/1992 Sb., o daních z příjmů
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

OBR. 1: KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ ..... - 16 -
OBR. 2: PROCES VÝPLATY DIVIDEND A JEHO ZÁKONNÁ ÚPRAVA ..... - 32 -
OBR. 3: POVINNOSTI OBCHODNÍ KORPORACE PŘI VÝPLATĚ DIVIDEND ..... - 33 -
OBR. 4: VÝPLATA DIVIDEND DAŇOVÝM NEREZIDENTŮM ZE ZDROJŮ NA ÚZEMÍ ČR ..... - 38 -
OBR. 5: ZOBECNĚNÝ POSTUP VÝPLATY DIVIDEND – ČASOVÁ OSA ..... - 43 -

TAB. 1: JEDNOTLIVÉ KATEGORIE PŘÍJMŮ ..... - 18 -
TAB. 2: REŽIM ZDANĚNÍ JEDNOTLIVÝCH PŘÍJMŮ Z KAPITÁLOVÉHO MAJETKU ..... - 19 -
TAB. 3: ÚČTOVÁNÍ O ROZDĚLENÍ ZISKU ..... - 36 -
TAB. 4: ÚČTOVÁNÍ O VÝPLATĚ ZÁLOHY NA PODÍL NA ZISKU ..... - 37 -
TAB. 5: LHŮTY SPOJENÉ S VÝPLATOU DIVIDEND ..... - 44 -
TAB. 6: SRÁŽKA DANĚ V ZÁKONNÉ VÝŠI ..... - 45 -
TAB. 7: VÝPOČET SRAŽENÉ DANĚ DLE § 38S ..... - 45 -
TAB. 8: ZPŮSOB NALOŽENÍ S VH SCHVÁLENÝ VALNOU HROMADOU ..... - 49 -
TAB. 9: ÚČTOVÁNÍ O VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ ..... - 50 -
TAB. 10: ZAÚČTOVÁNÍ SRAŽENÉ DANĚ ..... - 53 -
TAB. 11: LHŮTY SPOJENÉ S VÝPLATOU DIVIDEND ..... - 54 -
TAB. 12: ZAÚČTOVÁNÍ ROZHODNUTÍ O VÝPLATÁCH ZÁLOH NA PODÍL NA ZISKU ..... - 57 -
TAB. 13: ZAÚČTOVÁNÍ SRÁŽKY DANĚ A VÝPLATY ZÁLOHY ..... - 58 -
TAB. 14: LHŮTY SPOJENÉ S VÝPLATOU ZÁLOH NA PODÍL NA ZISKU ..... - 58 -

SEZNAM PŘÍLOH

1. Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou (modelový př. č. 1).
2. Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob (modelový př. č. 1).

Příloha č. 1

Vytištěno aplikací **EPO**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Kraj Vysočina

Územní pracoviště v, ve, pro

Jihlavě

Daňové identifikační číslo

c z 0 0 0 0 1 1 1 1

otisk podacího razítka finančního úřadu

HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ

o dani z příjmů vybírané srážkou

Hlášení o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů uvedené v § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), které je povinen plátce daně podat současně s úhradou daně podle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů

řádné	X	následné		důvody pro podání následného hlášení zjištěny dne	

PLÁTCE DANĚ					
01a	Příjmení				
01b	Jméno				
02	Název právnické osoby	DEF a. s.			
03	Daňové identifikační číslo přidělené v ČR **(DIČ)**	00001111			
Adresa/sídlo plátce daně v ČR					
04	Obec	JIHLAVA	05	PSČ	58601
06	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Divadelní 1604/8			

PŘÍJEMCE – POPLATNÍK SE SÍDLEM NEBO BYDLIŠTĚM V ZAHRANIČÍ					
07a	Příjmení	Schemp			
07b	Jméno	Benedikt			
08	Název právnické osoby				
09	Typ poplatníka	01 - fyzická osoba	10	Datum narození	19.04.1984
11	Pohlaví	X muž / žena *(zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)*	12	Místo narození	Bern
13	Stát narození	ŠVÝCARSKO	14	Stát daňové rezidence	CH
15a	Číslo daňové identifikace ve státě daňové rezidence	1111100000	15b	Typ daňové identifikace: R	15c Kód státu vydávající daňovou identifikaci: CH
Adresa poplatníka ve státě daňové rezidence			16	Typ adresy	01
17	Obec	Bern	18	PSČ (ZIP)	3012
19	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Studerstraße 102			

DAŇ Z PŘÍJMŮ VYBÍRANÁ SRÁŽKOU					
20	Druh příjmu	dividendy [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3]	21	Kód rozlišení příjmu	10
			22	Sazba daně	15,0 %

Úhrada poplatníkovi [X] **– Zaúčtování závazků** [ ] *(zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)*

23	24	25	26
Datum	Částka	Měna	Kurz
25.08.2017	2909,03	CHF	22,908

DAŇOVÁ POVINNOST (částky v Kč)								
27	Základ daně	78400,00	27a	Zdanitelný příjem		27b	Povinné pojistné	
28	Daň	11760,00	29	Datum povinnosti daň srazit	31.08.2017	29a	Datum splatnosti	30.09.2017
30	Poznámka							

31	Zdanitelný příjem v zahraniční měně		31a	Měna	

INFORMACE O ÚHRADĚ SRAŽENÉ DANĚ					
32	Datum	33	Částka	34	Účet správce daně
15.09.2017		11760,00		7720-67626681/0710	

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE TOHOTO HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPISEM

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), **s uvedením vztahu k právnické osobě** (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Karel Novotný / jednatel

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum: 15.09.2017

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Kontaktní osoba: Karel Novotný

Telefon/e-mail: 666 777 888

Za finanční úřad údaje ověřil a zaevidoval dne: 20

podpis odpovědného pracovníka:

Vytištěno aplikací **EPO**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Kraj Vysočina

Územní pracoviště v, ve, pro

Jihlavě

Daňové identifikační číslo

c z 0 0 0 0 1 1 1 1

otisk podacího razítka finančního úřadu

HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ

o dani z příjmů vybírané srážkou

Hlášení o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů uvedené v § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), které je povinen plátce daně podat současně s úhradou daně podle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů

řádné	X	následné		důvody pro podání následného hlášení zjištěny dne	

PLÁTCE DANĚ					
01a	Příjmení				
01b	Jméno				
02	Název právnické osoby	DEF a. s.			
03	Daňové identifikační číslo přidělené v ČR **(DIČ)**	00001111			
Adresa/sídlo plátce daně v ČR					
04	Obec	JIHLAVA	05	PSČ	58601
06	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Divadelní 1604/8			

PŘÍJEMCE – POPLATNÍK SE SÍDLEM NEBO BYDLIŠTĚM V ZAHRANIČÍ					
07a	Příjmení	Bellot			
07b	Jméno	Martin			
08	Název právnické osoby				
09	Typ poplatníka	01 - fyzická osoba	10	Datum narození	05.03.1975
11	Pohlaví	X muž, žena *(zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)*	12	Místo narození	Paříž
13	Stát narození	FRANCIE	14	Stát daňové rezidence	FR

15a	Číslo daňové identifikace ve státě daňové rezidence	5555500000	15b	Typ daňové identifikace	R	15c	Kód státu vydávající daňovou identifikaci	FR

Adresa poplatníka ve státě daňové rezidence					
			16	Typ adresy	01
17	Obec	Paříž	18	PSČ (ZIP)	75019
19	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Rue de Crimée 103			

DAŇ Z PŘÍJMŮ VYBÍRANÁ SRÁŽKOU					
20	Druh příjmu	dividendy [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3]	21	Kód rozlišení příjmu	10
			22	Sazba daně	10,0 %

Úhrada poplatníkovi [X] **– Zaúčtování závazků** [ ] *(zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)*

23	24	25	26
Datum	Částka	Měna	Kurz
25.08.2017	2705,00	EUR	26,085

DAŇOVÁ POVINNOST (částky v Kč)								
27	Základ daně	78400,00	27a	Zdanitelný příjem		27b	Povinné pojistné	
28	Daň	7840,00	29	Datum povinnosti daň srazit	31.08.2017	29a	Datum splatnosti	30.09.2017
30	Poznámka							

31	Zdanitelný příjem v zahraniční měně		31a	Měna	

INFORMACE O ÚHRADĚ SRAŽENÉ DANĚ					
32	Datum	33	Částka	34	Účet správce daně
15.09.2017		7840,00		7720-67626681/0710	

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE TOHOTO HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPISEM

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), **s uvedením vztahu k právnické osobě** (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Karel Novotný / jednatel

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum: 15.09.2017

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Novotný Karel

Kontaktní osoba: Karel Novotný

Telefon/e-mail: 666 777 888

Za finanční úřad údaje ověřil a zaevidoval dne: 20

podpis odpovědného pracovníka:

Vytištěno aplikací **EPO**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Kraj Vysočina

Územní pracoviště v, ve, pro

Jihlavě

Daňové identifikační číslo

c z 0 0 0 0 1 1 1 1

otisk podacího razítka finančního úřadu

HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ

o dani z příjmů vybírané srážkou

Hlášení o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů uvedené v § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které je povinen plátce daně podat současně s úhradou daně podle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů

řádné	X	následné		důvody pro podání následného hlášení zjištěny dne	

PLÁTCE DANĚ					
01a	Příjmení				
01b	Jméno				
02	Název právnické osoby	DEF a. s.			
03	Daňové identifikační číslo přidělené v ČR **(DIČ)**	00001111			
Adresa/sídlo plátce daně v ČR					
04	Obec	JIHLAVA	05	PSČ	58601
06	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Divadelní 1604/8			

PŘÍJEMCE – POPLATNÍK SE SÍDLEM NEBO BYDLIŠTĚM V ZAHRANIČÍ					
07a	Příjmení	Linera			
07b	Jméno	Julio			
08	Název právnické osoby				
09	Typ poplatníka	01 - fyzická osoba	10	Datum narození	13.11.1991
11	Pohlaví	X muž, žena *(zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)*	12	Místo narození	Praha
13	Stát narození	ČESKÁ REPUBLIKA	14	Stát daňové rezidence	BO
15a	Číslo daňové identifikace ve státě daňové rezidence	3333300000	15b	Typ daňové identifikace: R	15c Kód státu vydávající daňovou identifikaci: BO
Adresa poplatníka ve státě daňové rezidence			16	Typ adresy	01
17	Obec	La Paz	18	PSČ (ZIP)	00022
19	Ulice, část obce a č. p. / č. o.	Callacahua 104			

DAŇ Z PŘÍJMŮ VYBÍRANÁ SRÁŽKOU					
20	Druh příjmu	dividendy [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3]	21	Kód rozlišení příjmu	10
			22	Sazba daně	35,0 %

Úhrada poplatníkovi [X] **– Zaúčtování závazků** [ ] *(zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)*

23	24	25	26
Datum	Částka	Měna	Kurz
25.08.2017	3907,27	EUR	26,085

DAŇOVÁ POVINNOST (částky v Kč)								
27	Základ daně	156800,00	27a	Zdanitelný příjem		27b	Povinné pojistné	
28	Daň	54880,00	29	Datum povinnosti daň srazit	31.08.2017	29a	Datum splatnosti	30.09.2017
30	Poznámka							

31	Zdanitelný příjem v zahraniční měně		31a	Měna	

INFORMACE O ÚHRADĚ SRAŽENÉ DANĚ					
32	Datum	33	Částka	34	Účet správce daně
15.09.2017		54800,00		7720-67626681/0710	

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE TOHOTO HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPISEM

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), **s uvedením vztahu k právnické osobě** (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Karel Novotný / jednatel

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum: 15.09.2017

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Kontaktní osoba: Karel Novotný

Telefon/e-mail: 666 777 888

Za finanční úřad údaje ověřil a zaevidoval dne: 20

podpis odpovědného pracovníka:

Příloha č. 2

Při vyplnění tiskopisu postupujte, prosím, podle pokynů.

Vytištěno aplikací EPO

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Kraj Vysočina

Územní pracoviště v, ve, pro

Jihlavě

01 Daňové identifikační číslo plátce daně / plátcovy pokladny

CZ00011111

otisk podacího razítka finančního úřadu

01a Vyúčtování

řádné X

opravné

dodatečné

VYÚČTOVÁNÍ DANĚ

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

od 01012017 **do** 31122017

01b Důvody pro podání dodatečného Vyúčtování zjištěny dne

01c Kód rozlišení Vyúčtování

01d Datum

02 **Fyzická osoba:**

příjmení | jméno(-a) | titul

03 **Právnická osoba:**

název právnické osoby

DEF a. s.

04 **Fyzická i právnická osoba:**

adresa místa pobytu nebo sídlo

Divadelní 1604/8, 58601 JIHLAVA

05 **Lhůta pro podání daňového přiznání v průběhu zdaňovacího období**

ČÁST I.

Č. ř.	Měsíc	Na dani v průběhu měsíce		Částka ze sloupce 1, která má být odvedena ve lhůtě podle § 38d odst. 3 věty druhé zákona	Neobsazeno	Neobsazeno	Částka odvedené daně, k níž se váže dodatečně podepsané prohlášení podle § 38k zákona	Rozhodnutí		Neobsazeno	Vyúčtovaná částka (sl. 1 – sl. 7)	Dodatečné Vyúčtování	Na dani bylo odvedeno celkem
		mělo být sraženo podle § 38d odstavců 1, 2 a 8 zákona[1])	bylo sraženo										
		sloupec 1	sloupec 2	sloupec 3	sloupec 4	sloupec 5	sloupec 6	sloupec 7		sloupec 8	sloupec 8a	sloupec 9	sloupec 10
		částka v Kč	částka v Kč	částka v Kč			částka v Kč	č. j.	částka v Kč**)		částka v Kč	částka v Kč	částka v Kč
1.	leden												
2.	únor												
3.	březen												
4.	duben												
5.	květen												
6.	červen												
7.	červenec												
8.	srpen	74480,00	74480,00								74480,00		
9.	září			74480,00									74480,00
10.	říjen												
11.	listopad												
12.	prosinec												
13.	ÚHRN	74480,00	74480,00	74480,00							74480,00		74480,00

[1]) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
**) nepovinný údaj

Část II.

		Vyplní plátce daně v Kč	Vyplní finanční úřad v Kč
1.	Na dani mělo být sraženo (sl. 1 ř. 13 v části I.)	74480,00	
2.	Neobsazeno		
3.	Neobsazeno		
4.	Na dani bylo odvedeno (sl. 10 ř. 13 v části I.)	74480,00	
5.	ř. 4 – ř. 1 (+ zaplaceno více, – zbývá doplatit)	0,00	

Počet příloh 0

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

Kontaktní osoba

Karel Novotný

telefon

666778888

e-mail

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

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), **s uvedením vztahu k právnické osobě** (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

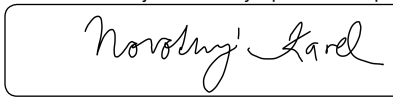
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Karel Novotný / jednatel

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum

15032018

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu