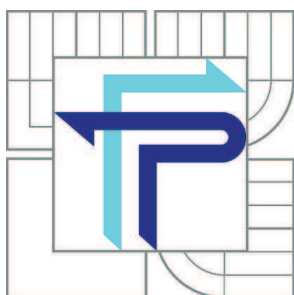


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ

TAXATION OF NON-RESIDENTS INCOMES

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

EDUARD HOFMANN

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Hofmann Eduard

Daňové poradenství (6202R006)

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

Zdaňování příjmů daňových nerezidentů

v anglickém jazyce:

Taxation of Non-residents Incomes

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury

Seznam odborné literatury:

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2008. 2. vyd. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 2009. 3. vyd. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 2010. 4. vyd. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Cizinci a daně. 2005. 2. vyd. 152 s. ISBN 80-7357-118-8.

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

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2010/2011.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 07.04.2011

Abstrakt

Předkládaná bakalářská práce se zabývá problematikou zdaňování příjmů daňových nerezidentů v České republice. Práce je zaměřena především na příjmy fyzických osob, které podléhají zdanění srážkovou daní. Hlavním cílem jsou kroky vedoucí k optimalizaci při postupu zdanění vybraných příjmů daňových nerezidentů a přiblížení problematiky mezinárodního dvojího zdanění.

Abstract

The bachelor thesis deals with the income taxation of non-residents in the Czech Republic. Its concern are physical persons who are taxed by a withholding tax. The main aim of this bachelor theses is to approach the problems of international double taxation and to demonstrate fiscal steps leading to tax optimization of non-residents for selected type of income.

Klíčová slova

Mezinárodní dvojí zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, daňová diskriminace, daňový rezident a nerezident, aktivní a pasivní příjmy, stálá provozovna, srážková daň, skutečný vlastník příjmů, příjmy daňových nerezidentů.

Key words

International double taxation, convection for avoidance of double taxation, tax discrimination, residents, non-resident, active and passive income, permanent establishment, withholding tax, beneficial owner, non-residents's income.

Bibliografická citace

HOFMANN, E. *Zdaňování příjmů daňových nerezidentů*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2011. 63 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 20. května 2011

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval svému vedoucímu bakalářské práce Ing. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odbornou pomoc a cenné připomínky, které mi s ochotou poskytl během zpracování bakalářské práce.

Obsah

Úvod	8
1 Teoretická východiska práce	11
1.1 Mezinárodní dvojí zdanění	11
1.1.1 Typy dvojího zdanění	12
1.1.2 Zamezení dvojího zdanění	13
1.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	15
1.2.1 Dělení smluv o zamezení dvojího zdanění	16
1.2.2 Vzorové modely smluv ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění.....	17
1.2.3 Poskytování informací mezi smluvními státy.....	18
1.3 Zákaz diskriminace	19
1.4 Zamezení dvojího zdanění v rámci vstupu ČR do EU.....	22
1.5 Vymezení základních pojmů	23
1.5.1 Postup při určení daňového rezidentství.....	23
1.5.2 Příjmy daňových nerezidentů	29
1.5.3 Zdaňování příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR.....	32
1.5.4 Stálá provozovna.....	35
2 Systém zdaňování vybraných typů příjmů.....	37
2.1 Příjmy z nezávislé činnosti	37
2.2 Příjmy z úroků	41
3 Aplikace metodiky zdaňování vybraných typů příjmů.....	44
3.1 Modelové příklady a jejich řešení.....	46
3.2 Shrnutí a doporučení	55
Závěr	57
Seznam literatury	59
Seznam tabulek	61
Seznam obrázků	61
Seznam grafů.....	61

Seznam použitých zkratek	62
Seznam příloh.....	63

Úvod

Téma bakalářské práce je zdaňování příjmů daňových nerezidentů. Jak již ze samotného názvu vyplývá, předmětem bakalářské práce je zdanění na mezinárodní úrovni, které je pro Českou republiku (dále jen ČR) aktuálním tématem pro stále se otvírající pracovní trh mezi jednotlivými státy. Před naším vstupem do Evropské unie (dále jen EU), mezinárodní zdanění upravovaly „pouze“ mezinárodní smlouvy, zejména pak smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ) a zákon o dani z příjmů. Po vstupu do EU se ČR připojila k velkému jednotnému vnitřnímu trhu a tím přijala i další legislativu upravující zdanění mezi státy formou směrnic a nařízení. Z tohoto důvodu se stal proces zdanění nerezidentů ČR složitější a zaslouží si pozornost daňových nerezidentů, podléhajících v tuzemsku částečnému zdanění a cizinců s úplnou daňovou povinností v ČR. Na druhé straně musí řešit mezinárodní zdanění i tuzemské daňové subjekty a občané, kteří mají částečné příjmy ze zahraničí nebo české podniky plánující expanzi do členských zemí EU či zemí třetího světa.

Bakalářská práce je rozdělena do tří hlavních částí. V první části nazvané *Teoretická východiska práce* jsou vymezeny hlavní pojmy, se kterými je nutné se seznámit pro pochopení problémů při mezinárodním zdanění, např. řešení rezidentství, stálých provozoven apod. Tato část se dále zabývá vznikem mezinárodního dvojího zdanění a jeho problematikou. Samostatnou podkapitolu tvoří i *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*, jež se dají členit podle různých kritérií a *Zákaz diskriminace*, který je původním principem uzavírání mezinárodních smluv, zaměřený především na článek 24 vzorové smlouvy OECD. V části nazvané *Systém zdaňování vybraných typů příjmů* jsou porovnávány příjmy daňových nerezidentů ČR v závislosti, jestli jsou daňovými rezidenty ze smluvního státu, z nesmluvního státu nebo pokud jsou daňovými rezidenty členských zemí EU či Evropského hospodářského prostoru (dále jen EHP). Třetí část je praktická, kde jsou řešeny dva vzorové příklady zdanění fyzických osob, daňových nerezidentů ČR, pobírajících příjmy ze zdrojů na území ČR. Určení rozhodných situací, pro zdanění daňových nerezidentů v ČR, se řídí dle navrženého schématu v této části předkládané práce. Jejich výsledná daňová povinnost je porovnávána z hlediska státu, ve kterém zdaňují své celosvětové příjmy.

Cíle práce

Hlavním cílem práce je:

- Přiblížit kroky vedoucí k daňové optimalizaci při postupu zdanění daňových nerezidentů k vybranému typu daňového subjektu na pozadí problematiky mezinárodního dvojího zdanění.

Mezi dílčí cíle práce patří:

- Specifikace systému zdaňování vybraných typů příjmů daňových nerezidentů.
- Zhodnocení vlivu vstupu ČR do EU v předmětné legislativní úpravě.

Metody¹

Základní metody, které jsem použil při zpracování bakalářské, jsou zejména metody abstrakce, analýzy, klasifikace a srovnání:

- Abstrakce

Metoda abstrakce se vyznačuje vymežováním určitých charakteristik a vlastností, jejichž výsledkem jsou pojmy, teorie a modely, které vyzdvihují podstatné stránky zkoumaného předmětu, procesu či jevu. Jde zejména o vyloučení nepodstatných částí, které nás vzhledem k předmětu nezajímají.

Tato metoda byla využita především k výběru důležitých částí předkládané práce. Vzhledem k šíři problému zdanění příjmů daňových nerezidentů, se práce nezabývá celou problematikou, ale pouze její částí. Například zdanění daňových nerezidentů v ČR pomocí srážkové daně.

- Analýza

Je to metoda zabývající se rozčleňováním zkoumaného celku na jednotlivé části, přičemž nám pomůže nahlédnout na strukturu celku z pohledu jeho jednotlivých charakteristik a vlastností.

¹ POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena*. 2004. 207 s. ISBN 80-7204-348-X. s. 48.

Zdaňování daňových nerezidentů je složitý proces a mnohdy nesrozumitelný. Metoda analýzy rozděluje tento proces na menší části a detailněji ho popisuje.

- Klasifikace

Jedná se o seřazení pojmů do skupiny, která je vybrána dle určitých hledisek.

Metoda byla použita zejména v teoretické části, jednotlivé kapitoly byly uspořádány tak, aby dávaly logický smysl, vzhledem k obsahu a návaznosti na další části bakalářské práce.

- Srovnání

Dané objekty se srovnávací metodou zkoumají a porovnávají za cílem odlišit jejich vlastnosti, ať už odlišných či shodných.

Praktická část práce se věnuje modelovému příkladu zdanění určitého typu příjmu daňových nerezidentů vzhledem ke státu jejich celosvětové daňové povinnosti a jsou hledány rozdíly v jejich zdanění.

1 Teoretická východiska práce

Tato kapitola se zabývá teorií dvojího zdanění a pojmů, které bezprostředně s touto problematikou souvisí. Vzhledem k šířce problematiky se věnuje pouze určitým částem, které lze považovat za důležité vzhledem k charakteru a rozsahu předkládané práce.

1.1 Mezinárodní dvojí zdanění²

Daňový systém je založen na principu spravedlnosti, ze kterého plyne, že daň je povinná pro všechny poplatníky, kteří splňují podmínky pro její vyměření a na které se právem vztahuje. Všechny příjmy vznikající na území určitého státu jsou zatíženy daní. Stát tak určí zdanění příjmů, ať plynou fyzickým a právnickým osobám tohoto státu nebo fyzickým a právnickým osobám druhého státu, které pobírají příjmy podléhající dle právních předpisů v tomto státě zdanění na území jejich vzniku. Daně slouží k financování veřejného sektoru.

Daňový systém je výsledkem dlouholetého historického vývoje v každém ze států. Ty mají právo na svém území ukládat daňové povinnosti a to vzhledem ke své hospodářské politice a k potřebám zajištění financí pro státní rozpočet. Díky otevřenosti ekonomik a globalizaci vznikají hospodářské, politické, kulturní, sociální aj. rozdíly, které mohou vést ke sporům určení daňového rezidentství dle vnitřních legislativ států. Státy se snaží, aby měli co nejvyšší počet zdaňovaných subjektů a tím více peněz do veřejných rozpočtů. Při vzniklém problému, kdy více států určí jeden daňový subjekt za svého rezidenta, tak vznikne mezinárodní dvojí zdanění, a proto je nutné takovéto problémy řešit.

Dvojí zdanění vzniká, jestliže daňovému subjektu je vyměřena povinnost odvést daň z jednoho předmětu daně vícekrát stejnou daní nebo daní podobného charakteru. Pokud stejný příjem nebo majetek je zatížen více různými daněmi, pak se o dvojí zdanění nejedná. Například dojde-li k prodeji nemovitosti, která byla zařazena v obchodním

² RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 2009. 3. vyd. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5, s. 11-23.

majetku jednoho daňového subjektu, dochází ke zdanění na základě daně z převodu nemovitosti a také podléhá dani z příjmů tohoto daňového subjektu.³

1.1.1 Typy dvojího zdanění

Dvojí zdanění můžeme členit na vnitrostátní a dvojí zdanění mezistátní neboli mezinárodní.

Vnitrostátní dvojí zdanění nastává z hlediska právní úpravy v jednotlivých zemích. Například v ČR k němu dochází při zdanění podílů na zisku. Zisk, který se rozhodne daňový subjekt vyplatit jako dividendy, je zdaněn nejprve daní z příjmů právnických osob a později u příjemce daní z příjmů fyzických osob. Jestliže se jedná o společnost je zdaněn daní z příjmů právnických osob. Tento problém zatím není v české právní úpravě řešen. Někdy se tento způsob vnitrostátního dvojího zdanění též označuje jako ekonomické dvojí zdanění, protože na tentýž daňový předmět je uvalena dvojí daňová povinnost více subjektům.⁴

Mezinárodní dvojí zdanění nastává v případě podnikání subjektu ve dvou či více zemích. Tentýž příjem je zdaněn dvakrát, jestliže jeden stát pohlíží na tento subjekt jako na svého rezidenta a daný příjem vznikl a je předmětem daně v druhém státě. Často také dochází k problému určení daňové rezidence, kdy dva či více států pohlíží na jeden subjekt jako na svého rezidenta.

S rozvojem mezinárodního obchodu je ekonomicky neefektivní přehlížet takovéto případy, kdy většina podnikatelů nebude chtít investovat v cizích zemích, protože zisky společností budou podléhat zdanění v zemi, kde daňový subjekt vznikl, tak i v zemi v níž je uskutečňována ekonomická činnost. V jiném případě mohou nastat situace, kdy příjmy nepodlehnu výběru daně v žádné zemi nebo budou „zdaňovány“ v tzv. daňových rájích.

³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 30.

⁴ tamtéž, s. 31.

Mezinárodní dvojí zdanění se dále dělí na:

- 1) *Právní dvojí zdanění* – vychází ze zdanění jednoho subjektu ze stejného nebo srovnatelného předmětu daně za stejný časový úsek ve více právních systémech. Vzniká v případě, jestliže první stát zdaní u stejného subjektu předmět daně na základě vzniku příjmu na jeho území a druhý stát zdaní jeho celosvětové příjmy podle určení daňové rezidence dle vlastních zákonů. Tento typ dvojího zdanění je řešen ve SZDZ.
- 2) *Ekonomické dvojí zdanění* – je charakterizováno výběrem daně ve více zemích ze stejného předmětu daně u různých daňových subjektů. Příkladem může být výběr daně z licenčních poplatků mezi nadnárodními společnostmi, kdy právní řád první země pohlíží na licenční platbu u příjemce, jako na zdanitelný licenční poplatek a v druhém státě u subjektu, který jej zaplatil, jako kapitálovou platbu, bez možnosti uplatnění jako daňového nákladu.

1.1.2 Zamezení dvojího zdanění⁵

Dvojí zdanění je negativním jevem, proto se státy snaží o zamezení dvojího zdanění a přijímají opatření, jak ve svých legislativách, tak na mezinárodní úrovni pomocí dvoustranných SZDZ či mezinárodními smlouvami platnými pro více států.

Proti dvojímu zdanění lze vykonávat:

Jednostranná opatření – snaží se zmírnit následky dvojího zdanění každý ze států ve svých daňových zákonech pro své daňové rezidenty. V současné době se jednostranné opatření vztahuje pouze na situace, kdy daňový rezident zahrne daně zaplacené v zahraničí do nákladů dle ustanovení § 24 odst. 2 písmena ch) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), zde se uvádí že:

„daň z převodu nemovitostí, a to i v případě zaplacení ručitelem za původního vlastníka, a daň z nemovitostí, jen pokud byly zaplacený, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25. Daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se

⁵ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 32-33.

zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 20b, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.“

Dvoustranná opatření – rozumí se jimi především SZDZ, které jsou uzavírány mezi dvěma smluvními státy. Smlouvy určují pravidla zdanění, kdy vyhradí právo na zdanění pouze jednomu ze smluvních států, anebo určí právo částečně zdanit daňové nerezidenty ve státě zdroje příjmu. Poplatníci si ovšem nemohou vybrat, ve kterém ze smluvních států podlehne zdanění jejich příjmů. Smluvní státy mají veškerá dispoziční práva ukládat zda zdanit či nezdanit určitý příjem a výši daně dle své legislativy.

V minulosti se též uzavíraly smlouvy, které platily pro více smluvních států (například smlouvy RVHP). V dnešní době se však téměř nepoužívají. V tomto případě by se jednalo o mnohostranná, popřípadě vícestranná opatření.

Metody a opatření k vyloučení dvojího zdanění jsou celkem čtyři, přičemž se v praxi používají tři a jsou popsány v § 38f ZDP. Jde o metody zápočtu daně, vynětí příjmů ze zdanění a opatření k zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově účinných nákladů. Z praktického hlediska si poplatník nemůže vybrat mezi těmito metodami. SZDZ nebo zákon vždy určí, která metoda se využije v daném případě.

Metoda vynětí je rozdělena na metodu úplného vynětí či vynětí s výhradou progresse, která je v ČR nejčastěji používána. Při úplném vynětí není přihlíženo k příjmu a dani, kterou je povinen daňový rezident platit ve státě zdanění svých celosvětových příjmů a daň není vyňatým příjmem ovlivněna. Metoda vynětí s výhradou progresse vypočítává daňovou sazbu s ohledem na vyňatý příjem dosažený v zahraničí.⁶

⁶ VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*. 2005. 2. vyd. 152 s. ISBN 80-7357-118-8, s. 98-99.

Metoda zápočtu daně umožňuje poplatníkovi snížit daň z celosvětových příjmů o daň zaplacenou v zahraničí v souladu s příslušnou SZDZ a legislativou daného státu v němž je daňovým rezidentem.

1.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

SZDZ jsou vztaženy k přímým daním a to především k daním důchodovým, jejichž hlavním úkolem je zcela zamezit nebo alespoň regulovat uložení daňové povinnosti daňovému poplatníku za stejnou daňovou skutečnost ve stejném časovém období jejího vzniku ve dvou či více zemích.⁷

Dle článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona, avšak českým zákonům jsou nadřazeny ratifikované mezinárodní smlouvy a komunitární právo dle čl. 10 až 10b Ústavy ČR.⁸

Proto je pro daňové subjekty podnikající v zahraničí důležité sledovat změny v zákoně o dani z příjmů, ostatní změny, vyhlášky a pokyny vydávané k příslušné SZDZ (k mezinárodní smlouvě) pro příslušný stát. Ke správnému stanovení daně je nutné primárně vycházet z příslušné SZDZ, která stanoví, zda lze předmětný příjem v daném státě zdanit.

Z historického hlediska ČR došlo k největšímu nárůstu počtu SZDZ v 90. letech minulého století, kdy nastal rozvoj tržní ekonomiky. V důsledku nedostatečného počtu uzavřených smluv bylo nutné intenzivně jednat o nových smlouvách s významnými zeměmi obchodního styku pro další rozvoj mezinárodního obchodu a vzájemných investic.⁹

⁷ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2010. 4. vyd. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7, s. 58.

⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 12.

⁹ tamtéž, s. 218-219.

K 15.7.2010 má ČR uzavřených 78 SZDZ, přičemž časový interval pro podpis a ratifikaci smluv je obvykle 3-5 let. Nejnovější uzavřená smlouva ČR je s Bosnou a Hercegovinou, která byla podepsána 20.11.2007, v platnost vstoupila 12.5.2010 a k datu 1.1.2011 se začala provádět. Související smlouva uzavřená v roce 1981 mezi Československou socialistickou republikou a socialistickou federativní republikou Jugoslávie se přestala provádět k datu 1.1.2011.¹⁰

Nové smlouvy jsou uzavírány v anglickém jazyce a právně závazný je pouze tento anglický text. Ve Sbírce mezinárodních smluv se uvádí jen český překlad. Dříve se smlouvy uzavíraly v každém z jazyků smluvních států a v případě sporu se využívala anglická verze. Nyní probíhá uzavírání dalších SZDZ a místo starých, již nevyhovujících smluv, se sjednávají nové.¹¹

1.2.1 Dělení smluv o zamezení dvojího zdanění¹²

Mezinárodní SZDZ nezavádějí nové typy daní, pouze modifikují a mění ustanovení v národních daňových systémech jednotlivých zemí. Jednotlivé smlouvy můžeme dělit podle různých kritérií uvedených níže.

Z hlediska oblastí kterých se týkají:

- *Omezené* – zahrnují pouze specifické druhy příjmů

Například smlouvy upravující mezinárodní přepravu, ve většině případů jde o přepravu leteckou, avšak může jít i o mezinárodní silniční přepravu. ČR má samostatnou SZDZ uzavřenou při provozování letecké přepravy např. s Irákem a Alžírskem; při provozování mezinárodní silniční přepravy s Finskem.¹³

¹⁰ *Aktuality*. [online]. [cit. 2010-11-12]. Dostupné: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/195.html?year>.

¹¹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 219

¹² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008. 2. vyd. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7, s. 132-134.

¹³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 220.

- *Komplexní* – zahrnují všechny druhy příjmů

Dělení podle smluvních stran:

- *bilaterální* – jsou nejčastějším typem SZDZ, uzavírají se mezi dvěma státy (viz níže),
- *multilaterální* – v praxi nejsou obvyklé, smluvními stranami jsou více než dva státy; příkladem může být multilaterální smlouva z roku 1996 (Nordic Treaty), která je uzavřena mezi pěti státy – Norskem, Švédskem, Finskem, Dánskem, Islandem a Faerskými ostrovy.

1.2.2 Vzorové modely smluv ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění

Pro uzavírání bilaterálních komplexních SZDZ jsou využívány modely OSN a OECD. Některé země např. USA, Chorvatsko, Mexiko aj. mají své modelové smlouvy, které slouží pro stejné účely.

Vzorová smlouva OECD z oblasti daní z příjmů a majetku (*OECD Model Tax Convention on Income and Capital*), která se primárně zaměřuje na zdanění příjmů v místě bydliště daňového poplatníka. Uzavírá se především mezi zeměmi s rovnocennou hospodářskou úrovní.¹⁴

Vzorová smlouva OSN (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*), jež se používá k uzavírání smluv mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi, zaměřující se na zdanění příjmů v zemi jejich zdroje.¹⁵

Modelová smlouva USA je rozdílná k předešlým z hlediska jiné právní úpravy určení daňového rezidentství. Daňové rezidentství USA se přímo váže ke státnímu občanství.

¹⁴ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 218

¹⁵ tamtéž, s. 218.

1.2.3 Poskytování informací mezi smluvními státy¹⁶

Pro smluvní státy je důležitá výměna informací, aby bylo jisté, že bude příjem některým státem zdaněn. Ve stále měnících se daňových zákonech smluvních států je obtížné se sladit s uzavřenou SZDZ. Obě smluvní strany (tj. oba státy) mají zájem na zdanění příjmů v jednom či druhém státě, aby nedocházelo k daňovým únikům a naopak aby nedocházelo k dvojímu zdanění. Výměny informací probíhají na dožádání, automaticky a spontánně. Smluvní státy nemohou odmítnout tuto výměnu, protože je k tomu vede ustanovení ve smlouvě a v případě ČR vnitřní zákony - zákon č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů. Výměna informací je též upravena mezi členskými státy v rámci EU. Například Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých spotřebních daní a daní z pojistného (77/799/EHS).

I když tato směrnice vymezuje spolupráci při poskytování informací mezi členskými státy, její domáhání je problematické. Příkladem může být Judikát Soudního dvora: č.j.C-451/05, který uvedl Jan Široký ve své knize Daně v Evropské unii:¹⁷

Věc: „Européene et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) v. Directeur général des impôts“ (PO)

„Případ: ELISA byla holdingová společnost založená podle lucemburského práva, která byla podle tohoto práva osvobozena od daně z příjmů a dalších daní. Z tohoto osvobození vyplýval i menší rozsah kontroly této firmy (a tím i povinnosti této firmy prokazovat relevantní údaje). ELISA však vlastnila několik nemovitostí na francouzském území, které podléhaly francouzské dani z tržní hodnoty nemovitostí. Kromě samotné velikosti daně v kauze řešena i povinnost Lucemburska poskytnout příslušným francouzským orgánům informace týkající se společnosti ELISA, resp. právo francouzských orgánů tyto informace po společnosti požadovat. SD rozhodl, že směrnice 77/799/EHS nebrání tomu, aby dva členské státy, jež jsou vázány úmluvou o vzájemné správní pomoci v oblasti daní z příjmů a majetku, která ze své působnosti pro

¹⁶ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 2009. 3. vyd. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5, s. 26-28.

¹⁷ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2010. 4. vyd. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7, s. 70.

jeden členský stát vylučuje jednu kategorii daňových poplatníků podléhajících dani, na kterou se vztahuje směrnice, v rozsahu, v němž legislativa členského státu neopravňuje příslušný orgán, který má poskytnout údaje, k získávání a použití takových údajů pro vlastní členy uvedeného státu.“

Den vyhlášení rozsudku: 11.10.2007; ERC: 2007, I-08251.

1.3 Zákaz diskriminace

Ochranu základních práv a svobod cizincům, v legislativě ČR, zaručuje čl. 42 Listiny základních práv a svobod a čl. 3, kde se v odst. 1 uvádí následující:

„Základní práva a svobody se zaručují všem bez rozdílu pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry a náboženství, politického či jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení.“

Avšak v čl. 26 Listiny základních práv a svobod je řečeno v odst. 4, že zákon může stanovit odlišnou úpravu pro cizince. A tak zákaz diskriminace upravují i jednotlivé SZDZ.

K zamezení diskriminace v mezinárodním zdanění je důležitý text každé z jednotlivých SZDZ. Ve smlouvách je k antidiskriminačním prostředkům vyhrazen článek 24 v modelové smlouvě OECD – *Zákaz diskriminace* nebo též *Zásada rovného nakládání* či *Zásada rovného zacházení*. Tento článek platí pouze pro rezidenty obou smluvních států, a proto se na něj nemůže odvolat třetí stát.

V jednotlivých odstavcích článku 24 smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle vzorové smlouvy OECD jde zejména o tyto případy:

Státní příslušníci, osoby bez státní příslušnosti, které jsou rezidentem jednoho ze smluvních států, a stále provozovny podniků jednoho smluvního státu, nesmějí být při zdanění příjmu a majetku vystaveni žádnému zdanění, povinností s ním spojeným nebo tíživějšímu zdanění ve druhém smluvním státě na základě odlišného občanství,

sídla či zahraničního bydliště. Obdobně je vymezeno vlastnictví nebo kontrola podniků, z části nebo úplná, rezidenty druhého smluvního státu, kteří při zdanění nesmějí být podrobena jiné dani či výše daně, jako podobné podniky vlastněny, kontrolovány rezidenty prvního smluvního státu. Dále odst. 3 uvádí, že odčitatelné pro účely stanovení zdanitelných zisků budou úroky, licenční poplatky a jiné výlohy, které nemohou být zdaněny méně výhodně jen proto, že jsou vyplácené rezidentům druhého smluvního státu. Přičemž tyto zásady se vztahují na daně jakéhokoliv druhu nebo pojmenování – jenž je uvedeno v odst. 6.¹⁸

Zákaz diskriminace je také upraven v unijním právu a judikatuře Evropského soudního dvora. Od 1. prosince 2009 vstoupila v platnost *Lisabonská smlouva*, jež nevedla k podstatným změnám v právní úpravě principu zákazu diskriminace. Dosavadní *Smlouva o založení Evropského společenství*, byla novelizována a nyní nese název *Smlouva o fungování Evropské unie*, která upravuje zákaz diskriminace v části druhé s názvem *Zákaz diskriminace a občanství unie* (čl. 18 – 25).¹⁹

Před vstupem v platnost *Lisabonské smlouvy* byl upraven zákaz diskriminace pro daňové rezidenty některého ze států EU ve čl. 12 *Smlouvy o založení Evropského společenství* - zásada rovného nakládání a systém předpisů komunitárního práva, proti diskriminaci v členských zemích za narušení svobody pohybu služeb, osob a kapitálu. I když se diskriminace ve většině případů vztahuje k provádění ekonomické činnosti nebo přípravou na ni, může se dle těchto zákonů dovolávat každý občan z členského států zejména v souvislosti se svobodou pohybu. Dalšími články upravující zákaz diskriminace jsou čl. 39 *Smlouvy o založení Evropského společenství* pro diskriminační opatření podle státní příslušnosti, čl. 43 – právo usazování, čl. 54 - volný pohyb služeb.²⁰

¹⁸ *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - an overview of available products*. [online]. [cit. 2010-12-29]. Dostupné z: <<http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/browseit/2310081E.PDF>>.

¹⁹ *Analýza dopadů Lisabonské smlouvy*. [online]. [cit. 2010-5-12]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/assets/evropske-zalezitosti/dokumenty/Analyza-dopadu-Lisabonske-smlouvy.pdf>

²⁰ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 27-29; 222-225.

Příkladem zrovnoprávnění daňových nerezidentů s daňovými rezidenty států uvedu rozsudek soudního dvora ze dne 12. června 2003.

Ve věci C-234/01, probíhající mezi Arnoud Gerritse (FO) a Finanzamt Neukölln-Nord (Finanční úřad v Neukölln-Nord v Německu), týkající se výkladu článku 52 Smlouvy o Evropském Společenství (nyní po změně článek 43 ES).

Případ²¹

Arnoud Gerritse, nizozemský občan s trvalým bydlištěm v Nizozemí vystupoval v Berlíně jako bubeník v rozhlasové stanici v roce 1996. Za činnost obdržel odměnu ve výši 6 007,55 DEM, přičemž vznikly náklady k této činnosti ve výši 968 DEM. Ve stejném roce obdržel příjmy ve výši 55 000 DEM ve státě svého bydliště a v Belgii.

Na základě smlouvy, uzavřené dne 16. června 1959 mezi Nizozemským královstvím a Spolkovou republikou Německo, byl příjem pana Gerritse zdaněn srážkovou daní u zdroje ve výši 25% (tj. 1 501,89 DEM), bez možnosti odečtení nákladů (tj. z hrubých příjmů). Naproti tomu by daňový rezident v Německu nezaplatil ze stejné částky jednotnou konečnou 25% srážkovou daň, ale daň podle progresivních daňových tabulek a z příjmů by si mohl odečíst daňově uznatelné náklady (tudíž by se zdanil jeho čistý příjem).

V Německu existuje stejný postup zdanění pro daňové rezidenty i nerezidenty pokud by příjem, který není předmětem daně z příjmů v Německu, činil nejvýše 12 000 DEM za kalendářní rok.

Pan Gerritse předložil potvrzení o příjmech ve výši nepřekračující 12000 DEM v Německu a podal žádost o stejné zacházení s ním, jako s daňovým rezidentem v Německu, na které má právo. Finanční úřad mu však nevyhověl, protože jeho celosvětové příjmy, které nebyly předmětem daně v Německu, byly předmětem daně v jiných členských státech. Přičemž u daňového rezidenta se nebere v úvahu výše celosvětových příjmů, získaných z titulu daňového nerezidentství v jiných státech.

²¹ *ID celex, 62001C0234*. [online]. [cit. 2010-11-29]. Dostupné: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62001C0234:EN:HTML>.

Z následujících skutečností soudní dvůr řešil otázku, zda 25% srážková daň z hrubého příjmu pana Gerritse, je vyšší, než progresivní sazba daně při zdanění čistého příjmu daňového rezidenta.

Výsledek

Dle článku 59 Smlouvy o Evropském Společenství (nyní po změně článek 49 Evropském Společenství) brání vnitrostátnímu ustanovení, které zpravidla bere v úvahu hrubý příjem při zdanění daňových nerezidentů, bez odečtení obchodních nákladů, zatímco je zdaněn čistý příjem daňových rezidentů po odečtení těchto nákladů.

Avšak tyto články Smlouvy o Evropském Společenství nevylučují, že konečné zdanění příjmů jednotnou sazbou 25% srážkové daně u zdroje pro daňové nerezidenty, zatímco příjmy daňových rezidentů jsou zdaněny podle progresivní tabulky včetně příspěvku daně za předpokladu, že sazba 25% není vyšší, než dle progresivních tabulek čistý zisk zvýšený o částku odpovídající příspěvku.

1.4 Zamezení dvojího zdanění v rámci vstupu ČR do EU

ČR a dalších devět států přistoupilo k EU k 1.5.2004, čímž se mimo jiné zavázaly v přístupových smlouvách k upravení svých daňových legislativ, aby se přiblížily daňovým soustavám stávajících členů. Úpravy se týkaly především harmonizace daní, která je od 1.1.1993, kdy došlo k zavedení jednotného vnitřního trhu EU, neustále zdokonalována mezi členskými zeměmi. Jednotný vnitřní trh je založen na tzv. čtyřech základních svobodách – volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu a je vymezen prostorem bez vnitřních hranic. Kvůli vyžadovanému souhlasu všech států v EU u většiny procedurálních záležitostí týkajících se daní, je velmi složité harmonizovat daňové systémy všech 27 členských zemí.²²

V oblasti přímých daní nedošlo po vstupu ČR do EU k tak významným změnám jako u nepřímých daní, avšak zejména při poskytování daňových informací, zamezení dvojího

²² ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2010. 4. vyd. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7, s. 32-64.

zdanění a k boji proti daňovým rájům bylo dosaženo velkého pokroku ve sladění mezi státy EU. Samotný proces harmonizace u přímých daní je zasažen neochotou členských zemí k další harmonizaci, které ji považují za zasahování do suverenity států a odlišným systémem účetnictví členských zemí, a proto tento proces nyní stagnuje. Naopak u nepřímých daní je tento proces velmi aktuální a nezbytný pro fungování společného trhu.²³

V letech 2003 a 2004 byly provedeny harmonizační změny zákona o daních z příjmů v ČR, aby se postupovalo s občany států EU v souladu s ustanoveními uvedenými výše. Změny se týkaly například zajištění daně, které bylo zrušeno pro rezidenty členských států EU, v případě osob majících příjmy, nejméně 90% z celkového počtu, pocházející ze zdrojů na území ČR bylo umožněno odečtení odečitatelných položek osobní povahy.²⁴

1.5 Vymezení základních pojmů

V problematice dvojího zdanění se objevuje řada důležitých pojmů, které je třeba pro pochopení vymežit a popsat. Jde zejména o určení daňového rezidentství a nerezidentství, kdo je to skutečný vlastník příjmů, co je to stálá provozovna aj.

1.5.1 Postup při určení daňového rezidentství

Subjektu vzniká daňový vztah se státem, jeho příjmem, dobou pobytu nebo zda-li má majetek na území tohoto státu. Každý stát ve své daňové legislativě vysvětluje pojem daňový rezident a daňový nerezident s většími či menšími odchylkami od ostatních zemí. Samostatně jsou tyto pojmy vymezeny i v jednotlivých SZDZ. Daňové rezidentství se určuje nejdříve dle vnitrostátních legislativ, avšak mnohdy se může stát, že daňový subjekt je považován za daňového rezidenta ve dvou státech. V takovém

²³ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2010. 4. vyd. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7, s. 64-115.

²⁴ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 27-29; 222-225.

případě, jestliže je uzavřena SZDZ, se postupuje k určení daňové rezidence dle této smlouvy.²⁵

Z obecného vymezení lze říci, že daňový rezident příslušného státu je poplatníkem s neomezenou daňovou povinností k tomuto státu, daňová povinnost se na takový subjekt vztahuje na jeho celosvětové příjmy (ze zdrojů na území tohoto státu společně se zahraničními příjmy). Naopak daňovým nerezidentem je subjekt na území příslušného státu s omezenou daňovou povinností, tedy daňová povinnost se vztahuje jen na určité příjmy pocházející ze zdroje v tomto státě.²⁶

V situaci, kdy stát nemá uzavřené SZDZ, se může stát, že jeden subjekt je daňovým rezidentem ve více státech najednou a tudíž zde pravděpodobně dojde k dvojímu zdanění jeho celosvětových příjmů. SZDZ vylučují daňového rezidenta ve více zemích najednou.²⁷

Daňový rezident fyzická osoba (FO) a právnická osoba (PO)

Daňový rezident FO - § 2 ZDP definuje daňového rezidenta jako osobu s bydlištěm na území ČR nebo se zde obvykle zdržující - pobývajíc na území ČR alespoň 183 dnů v kalendářním roce a to i v případě přerušovaného pobytu, v § 2 odst. 4 ZDP se uvádí:

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

Ministerstvo financí vydalo pokyn D-300, který má zajistit jednotné používání ZDP. V pokynu D-300 se upravuje používání, také § 2, a to kvůli určení pojmu stálý byt, kterým se rozumí byt, jež je poplatníkovy k dispozici, ať už je koupený, pronajatý nebo

²⁵ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 13-14.

²⁶ tamtéž, s. 13.

²⁷ tamtéž, s. 14.

pronajímaný. Úmysl trvale se zdržovat ve stálém bytě, je u poplatníka dána vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, jestli zde má rodinu nebo je využíván v návaznosti na ekonomické aktivity či zaměstnání. Zpřesnění se týká i k změně v rozsahu povinnosti vůči České republice, kde se v pokynu D-300 uvádí:

„Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo 3 zákona) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.“

Daňový rezident PO – dle § 17 ZDP jsou poplatníci, kteří nejsou FO a mají sídlo nebo místo vedení (adresa místa ze kterého je poplatník řízen) na území ČR.

SZDZ mají za úkol přiřknout daňové rezidentství subjektu pouze k jednomu ze smluvních států. Ve druhém je pak logicky daňovým nerezidentem. Určení daňového rezidentství dle vzorové smlouvy OECD je upraveno ve článku 4 a SZDZ z něj vycházejí.

Určení daňového rezidenta FO si uvedeme na příkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Švýcarskem²⁸. Nejdříve se dle čl. 4 odst. 1 určí, jestli se subjekt v příslušném státě, podle právních předpisů tohoto státu, podléhá zdanění na základě svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení, místa registrace nebo jakéhokoliv podobného kritéria. Dále se postupuje podle kroků určených v odst. 2, jestliže podle obou právních řádů bude subjekt požadován za rezidenta:

- Pokud má osoba stálý byt v jednom smluvním státě, tak se stává jeho rezidentem, pakliže má stálý byt v obou smluvních státech je rezidentem toho státu, kde se nachází středisko životních zájmů (rodina, zaměstnání, ekonomická činnost).

²⁸ Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 281/1996 Sb.

- Jestliže není určeno podle kroku předcházejícího postupuje se k dalšímu. Rezydentem smluvního státu se osoba stává tam, kde se obvykle zdržuje.
- Osoba obvykle zdržující se v obou smluvních státech nebo v žádném z nich je rezydentem podle státní příslušnosti.
- Osoba, která je státním příslušníkem obou smluvních států nebo žádného z nich rozhodnou o rezydentství úřady smluvních států vzájemnou dohodou.

Určování rezydentství PO je řešeno v odst. 3 tohoto článku a rozumí se jím osoba jiná než fyzická, která je rezydentem obou smluvních států dle odst. 1, je rezydentem toho státu, kde se nachází místo jejího skutečného vedení.

Daňový nerezident FO a PO

Daňový nerezident FO je vymezen negací v § 2 odst. 3 ZDP - jedná se o osoby neuvedené v § 2 odst. 2 ZDP a o nichž to stanoví mezinárodní smlouva, ti mají daňovou povinnost omezenou, plynoucí pouze z příjmů (uvedených v § 22 ZDP) ze zdrojů na území ČR. Dále § 2 odst. 3 ZDP ve druhé větě upravuje určení u osob, které se na území ČR obvykle zdržují, ale jsou brány za daňové nerezidenty:

„Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.“

Daňový nerezident PO – v § 17 odst. 4 ZDP se rozumí subjekt, který na území ČR nemá své sídlo.

Řešení určení daňových nerezidentů v mezinárodních smlouvách OECD je pro PO a FO jednoznačné, pakliže jsou určeny jako daňovými rezidenty jednoho smluvního státu, pak jsou automaticky daňovými nerezidenty ostatních států.

Příklady určení daňové rezidence

K upřesnění problematiky určení daňové rezidence je uvedeno několik příkladů, které se posuzují dle ZDP a dle mezinárodních SZDZ.

Příklad 1

Od 1. května do 13. července (74 dnů) se pan Green, jež je daňovým rezidentem Chile, zdržoval v ČR. Poté se přestěhoval 1. září 2009 se svojí rodinou (bydliště registrováno v Chile do 30. června) do Brna, kde koupil byt a děti přihlásil do místní školy. Manželka je nepracující.

Řešení

Pan Green je v takovémto případě daňovým rezidentem Chile do konce června 2009, přičemž v ČR zdaní příjmy z titulu daňového nerezidenta od 1. května do 13. července. Od září téhož roku se stává daňovým rezidentem ČR s povinností zdanit zde své celosvětové příjmy. (viz § 2 odst. 2 a 3 ZDP a Pokyn D-300)

Příklad 2

Od 1. ledna do 13. července (194 dnů) se pan Gonzáles z své rodné Chile, kde je daňovým rezidentem, zdržoval v ČR a od 15. července do 16. srpna (33 dní) v Rakousku. Poté se přestěhoval se svojí rodinou (bydliště registrováno v Chile do 30. června) v září 2009 do Prahy, kde si pronajal byt a děti přihlásil do místní školy. Manželka je nepracující v domácnosti.

Řešení

Pan Gonzáles se v takovémto případě stane daňovým rezidentem v ČR už od 1. ledna 2009 s povinností zde zdanit příjmy ze všech celosvětových příjmů. (Podle § 2 odst. 4 ZDP)

Příklad 3

Pan Brown (22let) je občanem Chile (zde je daňovým rezidentem) a přijel do ČR studovat. Při studiu si vydělává příležitostnými pracemi (brigády). Několikrát za rok ho

navštěvují rodiče a přítelkyně z Rakouska. Pobyt v ČR byl vypočítán na 280 dní za kalendářní rok.

Řešení

Pan Brown překročil stanovenou lhůtu 183 dní, ale setrvává v ČR pouze za účelem studia, a tak je v ČR daňovým nerezidentem. (Podle § 2 odst. 3 ZDP)

Příklad 4

Pan Samson žije v rodinném domě v Belgii s manželkou a synem (má zde trvalé bydliště). Má velkou vášeň pro modely letadel a je členem modelářského týmu se svými přáteli v Belgii. Pan Samson jezdí do Brna za prací a protože zde tráví hodně času (210 dní v roce) má zde koupený byt, který příležitostně pronajímá. V Brně má též koupený sezónní lístek do posilovny. Manželka se synem jej často doprovázejí při cestách do ČR.

Při aplikaci ZDP je daňovým rezidentem v ČR z titulu překročení 183 dnů pobytu za kalendářní rok, a proto že zde má koupený byt. Avšak je také daňovým rezidentem v Belgii, kde má trvalé bydliště.

Řešení

ČR a belgické království mají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a proto se bude v takovémto případě určovat daňové rezidentství dle čl. 4 příslušné smlouvy.

Pan Samson bude určen na základě skutečností za daňového rezidenta ČR, protože má stálý byt v obou smluvních státech, středisko životních zájmů nelze jednoznačně určit, avšak zde, myšleno v ČR, se obvykle zdržuje.²⁹

Pozn.: Pakliže by nešlo s jistotou určit, kde se pan Samson obvykle zdržuje, stal by se daňovým rezidentem z titulu svého občanství v Belgickém království dle čl. 4 odst. 2 písm. c) SZDZ, ve které se uvádí:

²⁹ Smlouva mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 31/2007 Sb.m.s.

„Jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, jehož je státním příslušníkem;“

1.5.2 Příjmy daňových nerezidentů

Státy mají ve svých legislativách upraveny příjmy, které podléhají zdanění na základě vzniku ze zdrojů na jejich území. Tyto příjmy jsou nicméně zdaňovány u daňových nerezidentů příslušného státu, pokud je to v souladu s příslušnou SZDZ. V ČR pro vymezení příjmů ze zdrojů na jeho území slouží § 22 ZDP.

Příjmy uvedené v § 22 ZDP se dělí na dvě skupiny příjmů, které:

- Podléhají zdanění v ČR na území zdroje vždy, ať plynou od poplatníků daňových rezidentů nebo daňových nerezidentů ČR.
- Jsou zdaňovány na území zdroje v ČR, jestliže plynou pouze od poplatníků daňových rezidentů ČR, nebo stálých provozoven daňových nerezidentů.

Za příjmy dle § 22 odst. 1 ZDP se rozumí:

- Příjmy z činností plynoucí ze stálé provozovny.
- Příjmy ze závislé činnosti, jež je vykonávána na území ČR, palubách lodí a letadel provozovanými daňovými rezidenty.
- Příjmy ze služeb (vyjma stavebně montážních projektů), z obchodního, technického či jiného poradenství, z řídicí zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území ČR.
- Příjmy z prodeje nemovitostí a práv k nim přidružených, které se nacházejí na území ČR.
- Příjmy z užívání nemovitostí a bytů nacházejících se na území ČR.
- Příjmy z nezávislé činnosti (např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí) vykonávané na území ČR, z osobně vykonávané činnosti na území ČR nebo v ČR zhodnocené (veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob) bez ohledu komu tyto příjmy plynou.

- Náhrady za poskytnutí užití práva, předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů a výrobních, technických a jiných využitelných poznatků (know-how).
- Náhrada z poskytnutí práva na užití autorských nebo jim příbuzných práv.
- Příjmy z podílů na zisku, vypořádací podíly, podíly plynoucí z likvidace obchodní společnosti a družstva či jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi.
- Úroky a jiné výnosy z poskytnutých půjček a úvěrů a podobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů dle zvláštního právního předpisu.
- Příjmy z užívání movité věci či její části nacházející se na území ČR.
- Odměny členů orgánů právnických osob.
- Příjmy z prodeje movitých věcí, jež jsou zahrnuty v obchodním majetku stálé provozovny, investičních nástrojů dle zvláštního právního předpisu.
- Výhry v loteriích, sázkách a podobných hrách, z reklamních soutěží, slosování, ceny z veřejných a sportovních soutěží.
- Výživné a důchody.
- Příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti na základě snížení základního kapitálu.
- Příjmy ze zaplacení pohledávky získané postoupením.
- Sankce ze závazkových vztahů.
- Příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech či družstvech se sídlem na území ČR.

Tyto příjmy Sojka ve své knize dělí na příjmy aktivní a pasivní. Toto členění příjmů je přejato i v této bakalářské práci.

Aktivní příjmy

Aktivní příjmy se definují jako příjmy z aktivní činnosti zaměstnance či podnikatelského subjektu poplatníka, který jich dosahuje vlastním výkonem práce, nebo

nakládáním se svým movitým a nemovitým majetkem. Tímto příjmem je i například penze – tedy příjem z činnosti, která již není aktuálně vykonávána.³⁰

Pasivní příjmy

Jde o příjmy, které bezprostředně nesouvisí s aktivní činností vlastníka na jejich vzniku a přítomnosti ve státě zdroje. Jsou to většinou příjmy z užívání majetku, poskytnutí práv, kapitálové a úrokové výnosy.³¹

U pasivních příjmů je důležité rozlišovat, kdo je *skutečný vlastník příjmů* a nejen jeho zprostředkovatel či pověřenec – tedy okamžitý příjemce. Rozhodné daňové situace se vztahují pouze ke *skutečnému vlastníku příjmů*, podle něj se určí, která mezinárodní smlouva se použije či jestli se použije pouze ZDP k určení daňové rezidence, podmínek zdanění příjmů atd.

V ZDP se setkáváme s pojmem *skutečný vlastník příjmů* pouze u osvobození od daně a u rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrů a půjček. Nejvýstižněji je *skutečný vlastník příjmů* definován v § 19 odst. 6 ZDP, kde se uvádí následující: „*Příjemce... je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.*“

V mezinárodní smlouvě OECD se pojem *skutečný vlastník příjmů* objevuje v článku 10 *Dividendy* odst. 2 a 4, čl. 11 *Úroky* v odst. 2 a 7 a čl. 12 *Licenční poplatky* v odst. 4 a 6, avšak není nijak definován či vymezen, ani v komentářích ke smlouvě.

Ministerstvo financí vydalo sdělení č. 251/122 867/2000³² k problematice pojmů místo vedení a skutečný vlastník, ve kterém vysvětluje pojem *skutečný vlastník příjmů* a jeho

³⁰ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 26-27.

³¹ tamtéž, s. 27

³² Sdělení č.j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník". FINANČNÍ ZPRAVODAJ, 2001, č. 1, ze dne 29.1.2001.

význam pro uplatnění ve člancích smluv o zamezení dvojího zdanění: „*Pojem "skutečný vlastník" je důležitý zejména pro praktickou aplikaci Článků 10, 11 a 12 smluv o zamezení dvojího zdanění...*“

„..., skutečný vlastník je osoba, které lze tento příjem objektivně přisoudit a která ho také zdaňuje.“

Dále je řešeno v tomto sdělení, že dvojitý zdanění příjmů nemůže vzniknout rezidentovi smluvnímu státu, který je jeho okamžitým příjemcem. Z titulu, že není pro daňové účely vlastníkem takového příjmu, a tak ho ani nezdaňuje. Okamžitému příjemci se nemohou přiřknout ani daňové úlevy či osvobození, jak je uvedeno ve sdělení č. 251/122 867/2000: *„Stručně řečeno, pokud příjem pouze "protéká" přes rezidenta (např. zprostředkovatele) jednoho smluvního státu a teprve poté plyne osobě, která doopravdy získává užitek z tohoto příjmu a která je též vlastníkem aktiv (právního titulu), z nichž takovýto příjem plyne, nelze uplatňovat, a tudíž ani poskytovat daňové úlevy nebo osvobození rezidentu, přes nějž platba takto protéká. Na ně má nárok pouze skutečný vlastník příjmu, který navíc může být rezidentem třetího státu.“*

Tímto sdělením byly opatřeny i SZDZ dřívějšího modelu OECD, které se o skutečném vlastníku příjmů nezmiňují. Ve sdělení č. 251/122 867/2000 je uvedeno: *„Ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které vycházely z dřívějšího Vzorového modelu OECD se sice nepoužívá pojem "skutečný vlastník", hovoří se zde pouze o příjemci, který je rezidentem v určitém státě, avšak skutečnost, že tento příjemce je rovněž skutečný vlastník ve výše uvedeném významu a smyslu, se automaticky předpokládala a smlouvy tak byly vždy i interpretovány. Zavedení pojmu "skutečný vlastník" tedy neznamená faktickou směnu, ale pouze přesnější formulaci podstaty věci.“*

1.5.3 Zdaňování příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR

V ČR jsou různé typy výběru daně s ohledem na podstatu a vznik příjmů. Forma zdanění příjmů ze zdrojů na území ČR je tedy různá a příslušný paragraf ZDP určí, jakou formou příjem podlehe výběru.

Máme tři formy výběru daně z příjmů, výběr pomocí:

- srážkové daně,
- podáním daňového priznání s eventuelním předchozím zajištěním daně a
- záloh ze závislé činnosti

Plátcí, kteří mají povinnost odvést daň s těchto forem výběru, jsou čeští plátcí a zahraniční plátcí daně. Zahraničním plátcem se dle § 38c ZDP rozumí: „Plátcem daně podle § 38d, 38e a 38h se rozumí též poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, který má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2) nebo zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a s výjimkou zahraničních zastupitelských úřadů v tuzemsku. V případě uvedeném v § 6 odst. 2 ve větě druhé a třetí není plátcem daně poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a v § 17 odst. 4.“

Pokyn D-300 ministerstva financí vydalo upřesnění k § 38c ZDP, kdy plátcem daně: „... není stálá provozovna, která vznikla na základě poskytování služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona. Plátcem daně je poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona mající zařízení zřízené za účelem stavby, staveniště nebo stavebně montážního projektu, pokud fyzické osoby v něm pracující podléhají v ČR zdanění, a to i když toto zařízení není považováno za stálou provozovnu; obdobně je plátcem daně poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona mající zařízení, které není považováno za stálou provozovnu podle platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (např. obchodní reprezentace), pokud fyzické osoby v něm pracující podléhají v ČR zdanění.“

Srážková daň

Podle § 38d ZDP se daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně, vybírá z příjmů včetně záloh, pokud není poskytování v rozporu se zvláštním právním předpisem, na které se vztahuje zvláštní sazba daně dle § 36 ZDP. Tuto srážku je povinen plátcé učinit: „..., s výjimkou uvedenou v odstavci 2, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5, 6 a 12 a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých půjček a z poskytnutých

úvěrů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.“

Zvláštní sazba daně z příjmů ze zdroje na území ČR dle § 36 ZDP činí:

- 15% pro daňové nerezidenty s výjimkou stálé provozovny (§ 22 odst. 2, 3) z příjmů odst. 1 písm. a), b); s výjimkou písm. c) 5% sazby u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci,
- 15% pro daňové rezidenty i daňové nerezidenty pokud není stanoveno v předchozím bodě jinak dle odst. 2

Výběr pomocí srážkové daně se neprovede v případě osvobození některých příjmů uvedených v § 4 a § 19 ZDP.

Podání daňového přiznání s eventuelním zajištěním daně

Zajištění daně z příjmů je jednostranným opatřením, není upravena v mezinárodních smlouvách. V ČR legislativě je zajištění daně upraveno v § 38e, 38m a 38g ZDP. Je-li daňovým nerezidentům vyplácen příjem ze zdrojů na území ČR, má plátce povinnost zajištění daně ze zákona, pokud nedošlo ke stažení daně srážkou. Se zajištěním daně vzniká povinnost osobě podat daňové přiznání k dani z příjmů v ČR. Tímto opatřením se stát zajišťuje na plátcí, že bude zahraniční osobě tento příjem zdaněn.

K zajištění daně nejsou povinni plátcí daně, když je záloha srážena dle § 38h a daňový nerezidenti, kteří nejsou daňovými rezidenty členských států EU a států tvořící Evropský hospodářský prostor.

Naopak se provádí z příjmů FO a PO uvedených níže.

Zajištění daně je z příjmů FO prováděno dle § 38e odst. 1 písm. a), b) ZDP a odst. 3 písm. a) ZDP ve výši:

- *„1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu⁷¹⁾ a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením,“*

- „10 % z příjmů ze zdrojů na území České republiky (§ 22), s výjimkami uvedenými v písmenu a) a odstavcích 3 a 4.“
- „sazby daně podle § 16 ze základu daně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadajícího na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti, který je poplatníkem podle § 2 odst. 3“

Zajištění daně je z příjmů PO prováděno dle § 38e odst. 2 písm. a), b) ZDP a odst. 3 písm. b) ZDP ve výši:

- „1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu⁷¹⁾ a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením,“
- „10 % z příjmů ze zdrojů na území České republiky (§ 22), s výjimkami uvedenými v písmenu a) a v odstavcích 3 a 4. Tato povinnost se nevztahuje na banky, jde-li o peněžité plnění, poukázání nebo připsání úroků u bank.“
- „sazby daně podle § 21 ze základu daně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadajícího na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti, který je poplatníkem podle § 17 odst. 4.“

Kvůli rozsahu a předmětu předkládané práce, zde není řešena třetí metoda zdanění daňových nerezidentů v ČR, a to formou záloh ze závislé činnosti.

1.5.4 Stálá provozovna

Stálá provozovna vzniká na základě splnění zákonem určených kritérií činností daňového nerezidenta. Jsou-li podmínky pro vznik stálé provozovny splněny, vzniká povinnost registrace stálé provozovny daňového nerezidenta, která vyplývá z § 125 zákona č. 280/2009 Sb, daňový řád (dále jen DŘ). Tento zákon má účinnost od 1.1.2011 a nahrazuje tak zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen SDP). Vzniklá daňová povinnost na základě stálé provozovny je důležitým faktorem pro zdanění aktivních příjmů daňových nerezidentů. Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění může být taková daňová povinnost podmíněna vznikem stálé provozovny. Smluvní

státy tak nemusí, v tomto případě, zdanit příjmy z aktivní činnosti na území ČR před vznikem stálé provozovny.³³

Modelová smlouva OECD vymezuje stálou provozovnu ve článku 5 v odst. 1 jako: *„trvalé místo pro podnikání, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti provozována činnost podniku.“*

Z hlediska vnitrostátní legislativy ČR je stálá provozovna upravena v § 22 odst. 2 ZDP a rozumí se jím místo určené k ekonomické činnosti daňových nerezidentů na území ČR. Jde zejména o dílnu, kancelář, lokalitu k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje, staveniště. Pro staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a poskytování činností a služeb v § 22 odst.1 písm. c) a f) bod 1 ZDP, se ukládá časový test pro určení stálé provozovny, a to přesáhne-li doba trvání 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. O stálou provozovnu se jedná i tehdy, jestliže osoba jedná v zastoupení poplatníka daňového nerezidenta na území ČR a má-li tato osoba v zastoupení oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka. Stálá provozovna poplatníka je v tomto případě brána ve vztahu ke všem vykonávaným činnostem na území ČR.

³³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546, s. 56-57.

2 Systém zdaňování vybraných typů příjmů

Analytická část práce se zabývá zdaněním příjmů daňových nerezidentů na území ČR, na modelu daňových nerezidentů ze smluvního státu a z nesmluvního státu ČR. Pro příklad daňových nerezidentů ze smluvního státu, bude použita SZDZ mezi Českou republikou a Irskem.³⁴

Příjmy daňových nerezidentů podléhajících zdanění na území ČR jsou podrobněji vymezeny v kapitole 1.5.2 *Příjmy daňových nerezidentů*.

Z důvodu rozsahu předkládané práce se následující text práce věnuje pouze vybraným příjmům z nezávislé činnosti a příjmům z úroků, protože se jedná o běžné příjmy se kterými se mnoho daňových poplatníků může setkat.

2.1 Příjmy z nezávislé činnosti

Příjmy z nezávislé činnosti, kterým daňoví nerezidenti podléhají zdanění na území ČR, pokud tak není v rozporu se SZDZ, jsou uvedeny v § 22 odst. 1 písm. f) ZDP a rozumí se jimi zejména příjmy:

- architekta,
- lékaře,
- učitele,
- umělce,
- daňového či účetního poradce,
- veřejně vystupujícího umělce a
- veřejně vystupujícího sportovce.

Příjmy z nezávislé činnosti umělce a veřejně vystupujícího umělce

Činností umělce se rozumí příjmy z nezávislé činnosti umělce a veřejně vystupujícího umělce, který je zejména v příslušných SZDZ upraven odlišně. Daňový rezident ze

³⁴ Smlouva mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 163/1996 Sb.

smluvního státu se primárně se řídí příslušnou SZDZ a daňový rezident z nesmluvního státu, který není členem EU ani EHP se řídí pouze v úpravě obsažené v ZDP.

Model ze smluvního státu

Pokud je daňový rezident ze smluvního státu, použije se pro určení rozhodných situací následující postup:

1. Úprava příslušné SZDZ

Smlouva s Irskem uvádí ve čl. 14 *Nezávislá povolání*, jimiž rozumí svobodné povolání a jinou nezávislou činnost. Pojmem svobodné povolání zahrnuje zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vzdělávací nebo učitelské, jakož i samostatné činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních.

Příjmy této činnosti daňového subjektu podléhají zdanění ve státě své daňové rezidence (v tomto případě Irsko), vyjma následujících případů, kdy mohou být zdaněny také ve druhém smluvním státě (v tomto případě ČR), uvedených ve čl. 14 SZDZ s Irskem:

„a) jestliže má pravidelně k dispozici stálou základnu ve druhém smluvním státě pro účely provozování svých činností; v takovém případě jen taková část příjmů, kterou lze přičíst této stálé základně, může být zdaněna v tomto druhém státě; nebo

b) jestliže jeho pobyt ve druhém státě po jedno nebo více období přesahuje v úhrnu 183 dnů v jakémkoli dvanáctiměsíčním období v příslušném daňovém roce tohoto druhého státu; v takovém případě jen taková část příjmů, které plynou z jeho činností vykonávaných v tomto druhém státě, může být zdaněna v tomto druhém státě.“

Veřejně vystupující umělec může být zdaněn ve druhém smluvním státě bez ohledu na ustanovení čl. 14 SZDZ s Irskem, jak uvádí čl. 17 SZDZ s Irskem v těchto případech:

- Z těchto osobně vykonávaných činností - na veřejnosti vystupující umělec, jako divadelník, filmový, rozhlasový nebo televizní umělec nebo hudebník nebo jako sportovec.
- Z příjmů z osobně vykonávaných činností umělcem nebo sportovcem, kteří vykonávají činnost v tomto druhém státě a příjmy neplynou jim samým, ale jiné osobě.

2. Příjem dle § 22 ZDP

Pokud podle příslušné SZDZ mohou být příjmy zdaněny ve státě zdroje (v ČR), určuje se, jestli jde o příjem dle § 22 ZDP. V případě neveřejně vystupujícího umělce - je v § 22 odst. 1 písm. f) bod 1. uveden.

3. Určení daně

Příjem umělce podléhá srážkové dani dle § 36, čímž odpadá v tomto případě povinnost zajištění daně. Daňový rezident ze smluvního státu je povinen odvést srážkovou daň při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady nebo nejpozději v den, kdy se o závazku účtuje dle § 38d ZDP. Výše je stanovena zvláštní sazbou daně (pro příjmy z § 22 odst. 1 písm. f) ZDP) v § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP, a to 15%.

4. Daňový rezident členského státu EU nebo EHP

Jestliže se jedná o daňového rezidenta, z členského státu EU nebo z EHP (Island, Norsko, Lichtenštejnsko), je mu umožněn jiný postup. Poplatník nahradí zdanění některých druhů příjmů podléhajících srážkové dani podáním daňového přiznání, kdy je mu umožněn odpočet souvisejících nákladů od základu daně podle § 36 odst. 7 ZDP, ve kterém se uvádí následující:

„Zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání. Pokud nelze sraženou daň nebo

její část započítat na tuto jejich celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek 35e). Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem 28b), použije se obdobně § 38e odst. 7.“

Náklady je možné uplatnit ve skutečné výši nebo paušálně dle § 7 odst. 7 ZDP, u těch příjmů, u kterých to zákon povoluje. Takto mohly učinit fyzické osoby poprvé od roku 2009.³⁵

V daňovém přiznání může daňový subjekt snížit daňovou povinnost o zákonem stanovené slevy na dani. Tudíž mu může reálně vzniknout přeplatek, který daňovému subjektu bude vrácen po podání žádosti.

Model z nesmluvního státu

Jedná-li se o daňové rezidenty, kteří pocházejí ze zemí se kterými ČR nemá uzavřenou příslušnou SZDZ, použije se téměř obdobný postup jako v případě daňových rezidentů ze smluvního státu, avšak vynechá se bod 1. Náhled do příslušné SZDZ viz výše.

Určuje se:

1. Jestli příjem ze zdroje na území ČR podléhá zdanění, jež je uvedeno v § 22 ZDP (v případě umělce a veřejně vystupujícího umělce ano).
2. Jaké dani příjem podléhá (srážkové dle § 36 – umělec a veřejně vystupující umělec).

Daňový nerezidenti ČR, jsou povinni zaplatit srážkovou daň ve výši 15% z těchto příjmů dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. ZDP, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady nebo nejpozději v den, kdy se o závazku účtuje dle § 38d odst. 1 ZDP.

³⁵ Daň z příjmů [online]. [cit. 2010-12-18]. Dostupné: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-prijmu/novinky-ve-zdaneni-nerezidentu-cr/1001654/56468/>.

3. Nakonec se určí, jestli je poplatník daňový rezident členského státu EU nebo EHP, je-li mu umožněno podat daňové přiznání a uplatnit si náklady na činnost dle § 36 odst. 7 a tudíž si uplatnit v daňovém přiznání i slevy na dani.

2.2 Příjmy z úroků

Příjmy z úroků, které jsou zdaňovány z hlediska vzniku ze zdrojů na území ČR, jsou uvedeny ve vnitrostátní legislativě v § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP, jimiž se rozumí: *„úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,“*

Model ze smluvního státu

Pokud budeme chtít určit zdanění příjmů u daňového rezidenta ze smluvního státu je nutné se především řídit příslušnou SZDZ.

Výrazem „úroky“ se podle SZDZ čl. 11 odst. 2 označuje: *„... příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti nebo doložkou o účasti na zisku dlužníka a obzvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjem z obligací a dluhopisů včetně premií a výher spojených s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy a rovněž z půjčených peněz podle práva toho státu, v němž je jejich zdroj, avšak nezahrnuje jakýkoliv příjem, který je považován za dividendu podle článku 10.“*

Zdaňování úroků je uvedeno v SZDZ ve čl. 11 odst. 1 a uvádí že: *„Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené osobě, která je rezidentem v druhém smluvním státě, budou zdaněny pouze v tomto druhém státě, pokud je tento rezident skutečným vlastníkem úroků.“*

Příčemž se toto ustanovení odst. 1, viz výše, dle příslušně smlouvy nepoužije v případě, že skutečný vlastník příjmů v druhém státě vykonává podnikatelskou činnost

prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. V případě, že vykonává v tomto druhém státě nezávislé povolání prostřednictvím stálé základny, v takovém případě se použijí ustanovení čl. 7 nebo čl. 14 podle případu, příslušné SZDZ.

Pokud bude mít daňový rezident smluvního státu příjem na území ČR ve formě úroků, výše uvedených, a nebude provádět v ČR nezávislou či podnikatelskou činnost prostřednictvím stálé základny nebo provozovny, zdaní tento příjem mimo ČR.

Příslušné SZDZ formulují článek 11 odlišně, kdy některé přiznávají, že zdanění úroku se může provést ve státě zdroje, přičemž je zde uvedena horní hranice sazby (obvykle 5% nebo 10%). SZDZ uzavřená mezi Českou republikou a Austrálií³⁶ uvádí ve čl. 11 odst. 2, že: „Tyto úroky mohou být zdaněny ve smluvním státě, ve kterém mají zdroj, a podle právních předpisů tohoto státu, ale daň takto uložená nepřesáhne 10 procent hrubé částky úroků.“

Někdy jsou též osvobozeny úroky z vládních úvěrů a v případě SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a Gruzii³⁷ jsou osvobozeny i úroky vyplácené v souvislosti s prodejem zařízení na úvěr, kde se uvádí v čl. 11 odst. 3, že úroky budou osvobozeny:

„a) pobírané a skutečně vlastněné:

- (i) vládou druhého smluvního státu, včetně jakéhokoliv nižšího útvaru nebo místního úřadu tohoto státu, centrální bankou nebo jakoukoli finanční institucí, která je zcela vlastněna touto vládou; nebo*
- (ii) rezidentem druhého smluvního státu v souvislosti s půjčkou zaručenou nebo úvěrem zaručeným vládou tohoto druhého státu;*

b) vyplácené v souvislosti s prodejem jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení na úvěr.“

³⁶ Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, zveřejněná pod č. 5/1996 Sb.

³⁷ Smlouva mezi Českou republikou a Gruzii o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, zveřejněná pod č. 40/2007 Sb.m.s.

Při zdanění těchto příjmů, pokud daňovému nerezidentu vzniknou rozhodné podmínky pro zdanění úroků ze zdrojů na území ČR, je zvláštní sazba daně stanovena podle § 36 odst. 1 písm. b) ZDP, ve výši 15%, pokud tak není v rozporu se SZDZ.

Na některé typy úrokových příjmů se vztahuje podle ZDP také osvobození, § 4 odst. 1 písm. v) ZDP uvádí, že: „úrokové příjmy poplatníků uvedených v § 2 odst. 3, které jim plynou z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v České republice nebo Českou republikou.“

Daňový rezidenti z členských zemí EU a EHP³⁸

Většina států EU nedaní daňovým nerezidentům příjmy z úroků. Dle evropské směrnice 2003/48/EC se určí pravidla zdanění. Státy jsou rozděleny na dva typy:

- Státy, které automaticky hlásí platby úroků do zemí, kde má daňový nerezident svou celosvětovou daňovou povinnost. V takovém případě je příjemce úroků zdaněn pouze ve státě daňové rezidence. ČR se řadí mezi tyto státy.
- Státy, které příjmy z úroků podrobují srážkové dani. Mezi tyto státy patří především Rakousko, Belgie a Lucembursko. Ty zdaní příjmy od roku 2010 35% srážkovou daní a 75% výnosů je převedeno do členského státu, kde má příjemce bydliště.

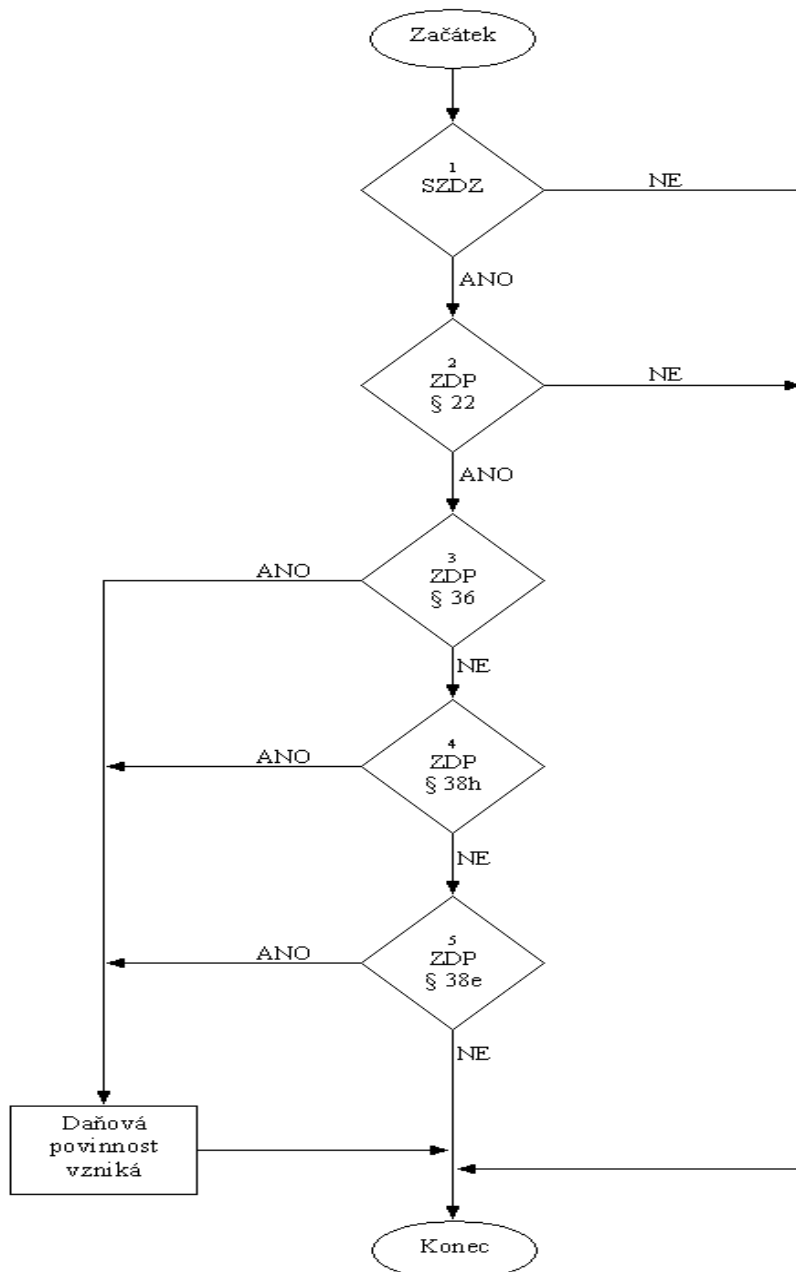
Model z nesmluvního státu

Pokud plynou úrokové příjmy ze zdrojů na území ČR daňovému rezidentovi z nesmluvního státu, postupuje se podle ZDP. Takový příjem bude sražen o 15% zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 1 písm. b) ZDP.

³⁸ Zdanění příjmů fyzických osob a zdanění společností. [online]. [cit. 2010-4-24]. Dostupné z: http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7325_cs.htm

3 Aplikace metodiky zdaňování vybraných typů příjmů

V návrhové části se bakalářská práce zaměřuje na příklady zdanění příjmů českých daňových nerezidentů a porovnává jejich daňovou zátěž mezi daňovými rezidenty ze smluvního státu, nesmluvního státu a smluvního státu mimo EU a EHP. Příklady jsou řešeny dle schématu viz obrázek 1.



Obrázek 1: Schéma zdanění daňových nerezidentů ČR – povinnosti plátce (Zdroj: vlastní zpracování)

Jednotlivé body schématu se praktikují následovně:

1. V prvním kroku schématu se určí, zda příslušná SZDZ umožňuje zdanit vybraný příjem, popřípadě se zjistí omezení zdanění příjmu. Jestliže SZDZ umožňuje zdanit příjem, přechází se ke kroku č. 2 a pakliže ne, nevzniknou povinnosti plátce k tomuto příjmu.
2. V druhém kroku se zjišťuje, zda-li je příjem obsažen v § 22 ZDP, tudíž jestli je považován za příjem ze zdrojů na území ČR. Pokud ano – postupuje se ke kroku č. 3, pokud ne – nejedná se o příjem ze zdrojů na území ČR a plátcí nevzniknou povinnosti k tomuto příjmu.
3. V třetím kroku se určí, podléhá-li příjem srážkové dani dle § 36 ZDP. Pokud ano – plátcí vznikne daňová povinnost, kterou se v tomto kroku rozumí srazit a odvést daň příslušnému správci daně, pokud ne – přechází se ke kroku č. 4.
4. Ve čtvrtém kroku se zjišťuje, jestli je příjem předmětem zajištění daně dle § 38e ZDP. Pokud ano – vznikne plátcí daňová povinnost, tedy zajistit a odvést daň příslušnému správci daně, pokud ne – přechází se ke kroku č. 5.
5. V pátém kroku se určí, jestli se z příjmu odvádí zálohy na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle § 38h ZDP. Jedná-li se o takový příjem plátcí vzniká povinnost strhnout a odvést zálohu příslušnému správci daně.

Při zdanění daňových nerezidentů v ČR se poplatník řídí také ustanovením § 38g ZDP, ve kterém se určí zda má povinnost podat daňové přiznání. Daňové přiznání musí podat dle § 38g odst. 1 a 2 ZDP jestliže:

- Příjem je předmětem daně v ČR a přesáhl částku 15 000 Kč,
- nejedná se o příjem osvobozený,
- příjem nepodleh srážkové dani dle § 36 ZDP,
- poplatník vykazuje daňovou ztrátu,
- uplatňuje slevu dle § 35ba odst. 1 písm. b) až e),
- uplatňuje daňové zvýhodnění nebo nezdanitelnou část základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 a
- uplatňuje si snížení základu daně o hodnotu darů poskytnutých do zahraničí za podmínek uvedených v § 15 odst. 1.

3.1 Modelové příklady a jejich řešení

Příklady jsou vytvořeny pro fiktivní osoby, které jsou daňovými nerezidenty ČR. Pobírají zde příjmy ze zdrojů na území ČR, podléhající srážkové dani. Pro modelové situace byly vybrány fyzické osoby z Velké Británie a ze Slovinska.

V rámci ZDP můžeme rozlišovat tři režimy zdaňování příjmů daňových nerezidentů, v závislosti na státu, ve kterém jsou daňovými rezidenty, a to:

- smluvního státu,
- nesmluvního státu a
- členského státu EU či EHP.

Příklad 1

Pan Archie Barrett pochází z Velké Británie, kde žije se svou rodinou, manželkou a jedním dítětem, které zde navštěvuje základní školu. Pan Archie Barrett je umělec, který předvádí různé iluzionistické vystoupení. Díky tomu, že je známá osobnost iluzionistického světa, je zván do různých zemí. Většinou cestuje bez své rodiny a nikdy neměl v úmyslu změnit trvalé bydliště, jež má registrováno v Londýně, kde má koupený byt. V roce 2010 pan Archie Barrett odcestoval na dvouměsíční turné do Německa (měsíc červen a srpen). Za své angažmá dostal odměnu 80 000 EUR. Dále na měsíc říjen přijal nabídku z ČR od zprostředkovatelské firmy Magic, a.s. na 6 vystoupení za předem dohodnutou cenu 1 200 000 Kč. Výdaje na tuto činnost, kvůli převozu kulís a speciálních pomůcek pro vystoupení, byly 250 000 Kč. Ve Velké Británii měl v roce 2010 příjem ve výši 50 000 liber. Při svých cestách za prací v cizině pobýval výhradně v hotelech.

Řešení

1. Nahlédneme do příslušné SZDZ s Velkou Británií³⁹, kde určíme daňový domicil dle čl. 4 SZDZ a dále, zda uvedené příjmy mohou být zdaněny v ČR:

Pan Archie Barrett, i když za prací často cestuje do ciziny, je v roce 2010 daňovým rezidentem Velké Británie, jelikož zde má bydliště. V ČR nemá stálý byt a ani se zde nezdržel více jak 183 dní v roce, a proto je považován za daňového nerezidenta v ČR. Pan Barrett zde obdržel odměnu z nezávislé činnosti veřejně vystupujícího umělce. V čl. 17 SZDZ s Velkou Británií se uvádí, že příjmy z činnosti veřejně vystupujícího umělce mohou být zdaněny v ČR, pokud jsou zde vykonávány.

2. Určíme zda příjmy mají zdroj příjmů na území ČR dle § 22 ZDP:

V ZDP je činnost veřejně vystupujícího umělce uvedena v § 22 odst. 1 písm. f) bodu 2 ZDP, což znamená, že příjem bude v ČR podléhat zdanění. Odměna bude zdaněna zvláštní sazbou daně ve výši 15% dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP.

3. Zjistíme náležitosti provedení sražení daně dle § 38d ZDP:

Sražení daně se provede dle § 38d ZDP při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak nejpozději v den, kdy se o závazku účtuje, plátcem daně (v tomto případě firmou Magic, a.s.).

V § 38d odst. 3 ZDP je uvedeno, že povinností plátce daně, je daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen daň srazit. Pokud je plátce povinen podle zákona či zvláštního právního předpisu podat daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období, je povinen odvést daň do termínu podání tohoto daňového přiznání. Sražení daně oznamuje plátce správci daně na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Poplatník poté požádá o „Potvrzení o sražení daně“ přímo správce daně či prostřednictvím plátce. Firma Magic,

³⁹ Smlouva mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, zveřejněná pod č. 89/1992 Sb.

a.s. po uplynutí zdaňovacího období nebo ukončení činnosti, jež je předmětem daně, podá vyúčtování daně místně příslušnému správci daně.

4. Podíváme se na zvláštní ustanovení pro daňové rezidenty EU a EHP v ZDP:

Pan Barrett je daňovým rezidentem členského státu EU, proto je mu umožněno dle § 36 odst. 7 ZDP podat daňové přiznání, v rámci něhož může uplatnit skutečné výdaje vynaložené na tuto činnost nebo náklady paušální dle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP, pokud to zákon nevyklučuje. Sražená daň se započte na celkovou daňovou povinnost k příjmům ze zdrojů na území ČR. V tomto případě se sražená daň stává „zálohou“, pokud poplatník podá daňové přiznání dle lhůty stanovené DŘ. Pan Barrett má nárok na uplatnění slevy dle § 35ba odst. 1 písm. a) na poplatníka, na kterou má nárok každý, kdo podává dle zákona daňové přiznání. Na ostatní slevy na dani se vztahuje podmínka pro jejich využití. Poplatník musí dosáhnout 90 % příjmů pobírajících ze zdrojů na území ČR, ze svých celkových příjmů, které v roce 2010 obdržel. Pan Barrett tuto podmínku nespĺňuje viz tabulka 1, str. 42. Nepodá-li daňové přiznání včas, nebo nepodá-li ho vůbec, sražená daň ve výši 15% z této činnosti bude jeho konečnou daňovou povinností vůči ČR.

Tabulka 1: Celosvětové příjmy k příkladu 1 (Zdroj: vlastní zpracování)

Celosvětové příjmy	Kč	%
Příjmy z ČR	1 200 000	26
Příjmy z Německa	2 021 600*	43
Příjmy z Velké Británie	1 477 000**	31

Celosvětovou daňovou povinnost má pan Barrett ve Velké Británii, kde předloží „Potvrzení o sražení daně“ vydaném v ČR, čímž prokáže, že daň z příjmu z činnosti veřejně vystupujícího umělce, obdržené na území ČR, byla zde také uhrazena. Pan Barrett tímto úkonem zabrání dvojímu zdanění téhož příjmu.

* Přepočet měny s ročním kurzem vypisovaným Českou národní bankou jednotným kurzem pro rok 2010 (25,27Kč = 1 EUR)

** Přepočet měny s ročním kurzem vypisovaným Českou národní bankou jednotným kurzem pro rok 2010 (29,54Kč = 1 GBP)

Výpočet daňové povinnosti vůči ČR

Tabulka 2: Vypočtená daňová povinnost k příkladu 1 (Zdroj: vlastní zpracování)

Daňová povinnost vůči ČR	Kč
Příjmy	1 200 000
Výdaje (paušál 40%)	480 000
Základ daně	720 000
Daň (15%)	108 000
Slevy na dani § 35ba (na poplatníka)	24 840
Zaplacená srážková daň (15%)	180 000
Přeplatek	96 840

Daňová povinnost daňového rezidenta z nesmluvního státu ČR

V této části budeme uvažovat stejné rozhodné skutečnosti jako v příkladu 1, avšak pan Barrett bude daňový rezident některého nesmluvního státu ČR.

Tabulka 3: Porovnání s nesmluvním státem ČR u příkladu 1 (Zdroj: vlastní zpracování)

Srážková daň odvedená plátcí ČR	Kč
Příjmy*	1 200 000
Odvedená srážková daň (15%)	180 000

Pokud by pan Archie Barrett pocházel z některého ze států, s nimiž ČR nemá uzavřenou SZDZ, nebylo by mu umožněno odečtení skutečných či paušálních výdajů na činnost a příjmy by pravděpodobně musel znovu zdanit z téhož titulu v zemi své daňové rezidence. Daňová povinnost vyplývající z příjmů ze zdrojů na území ČR by pro poplatníka z nesmluvního státu byla v takovém případě daleko vyšší, než u poplatníků z nesmluvních států.

Daňová povinnost daňového rezidenta ze smluvního státu ČR mimo EU a EHP

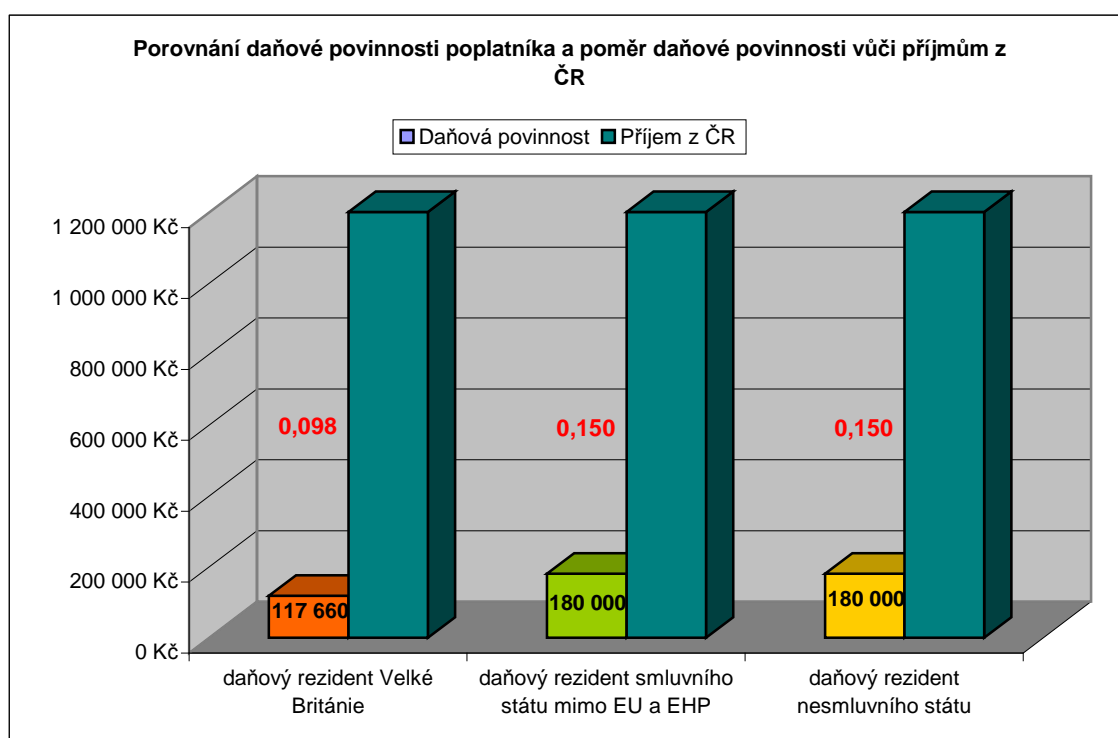
* Pravděpodobnost dalšího zdanění tohoto příjmu ve státě daňové rezidence

Pan Barrett v tomto případě bude daňovým rezidentem ze smluvního státu, se kterým má ČR uzavřenou SZDZ, ale nepatří mezi členské státy EU ani EHP. Ostatní rozhodné skutečnosti zůstávají neměnné.

Tabulka 4: Porovnání se smluvním státem mimo EU a EHP u příkladu 1 (Zdroj: vlastní zpracování)

Srážková daň odvedená plátcí ČR	Kč
Příjmy	1 200 000
Odvedená srážková daň (15%)**	180 000

Právo na odečtení skutečných výdajů vynaložených prokazatelně na dosažení, zajištění a udržení tohoto příjmu, mají pouze daňoví rezidenti EU a EHP dle § 36 odst. 7 ZDP (viz výše).



Graf 1: Porovnání daňové povinnosti poplatníka (Zdroj: vlastní zpracování)

** Pokud příslušná SZDZ umožní příjem zdanit

Z uvedeného grafu vyplývá, že nejnižší daňovou povinnost ve výši 117 660 Kč bude mít daňový rezident z Velké Británie z příkladu 1 v porovnání s daňovým rezidentem z nesmluvního státu a daňovým rezidentem smluvního státu mimo EU a EHP. Ostatní dva případy mají daňovou povinnost shodnou ve výši 180 000 Kč. U daňového rezidenta z nesmluvního státu se neuvažují možné dopady dvojího zdanění a u daňového rezidenta smluvního státu mimo EU a EHP uvažujeme, že příslušná SZDZ umožňuje tento příjem zdanit v ČR.

Příklad 2

Pan Edvard Blejski je občanem Slovinské republiky. Má zde rodinný dům, ve kterém žije s manželkou a dvěma dětmi navštěvující základní školu ve městě Celje. Pan Blejski vystudoval vysokou technickou školu ve Slovinsku, kde pracuje jako projektový manažer. Některé české firmy se rozhodly, že zavedou v podniku novou technologii během roku 2010, kterou pan Blejski navrhl. Kvůli zavádění technologie a počítačícímu řízení byl projektový manažer často zván do ČR. V roce 2010 zde pobýval celkem 188 dní a ve Slovinsku celkem 195 dní. Pan Blejski trávil v ČR i svou letní dovolenou s dětmi a manželkou, přičemž tato dovolená trvala 30 dní. Projektový manažer poskytoval své služby na území ČR přerušovaně ve 158 dnech (188-30). Při svých pracovních cestách do ČR byl pan Blejski ubytován výhradně v hotelech. Odměnu za poradenskou činnost v roce 2010 obdržel v ČR v hodnotě 955 000 Kč. Pro svoji činnost zde nemá zřízenou pracovnu. Na území ČR mu nevznikla stálá provozovna. Dále pan Blejski v tom samém roce obdržel příjem z úroků, českých státních dluhopisů, ve výši 120 000 Kč, které byly emitovány v ČR. Dluhopisy nakoupil od české finanční instituce. Ve Slovinsku dostal odměnu za svoji práci pouze 4 300 EUR, protože zde musel na většinu roku svoji výdělečnou činnost pozastavit.

Řešení

1. Nahlédneme do příslušné SZDZ se Slovinskem⁴⁰, kde určíme ve kterém státě bude projektový manažer daňovým rezidentem a jestli uvedené příjmy mohou být zdaněny v ČR:

⁴⁰ Smlouva mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 214/1998 Sb.

Pan Blejski splnil podmínku daňového rezidentství v ČR tím, že zde pobýval více, jak 183 dní v roce, avšak také splňuje podmínku daňového rezidentství za rok 2010 ve Slovinsku. Tamní legislativa určí za daňového rezidenta osobu, která zde má registrovanou stálou adresu, obvyklé místo nebo centrum životních a ekonomických zájmů. Dále osoby, jež jsou přítomny ve Slovinsku více než 183 dní po zdaňovací období (rok)⁴¹.

SZDZ mezi ČR a Slovinskou republikou určí dle čl. 4 odst. 2 písm. a), že pan Blejski je daňovým rezidentem Slovinska z titulu vlastnění stálého bytu na jeho území. V ČR tak předloží potvrzení, že je daňovým rezidentem Slovinska, a pokud české úřady neshledají žádný rozpor, uznají panu Blejski daňové rezidentství dle potvrzení.

V ČR vykonával pan Blejski činnost projektového manažera, tedy nezávislé povolání, které je umožněno zdanit ČR dle SZDZ se Slovinskem. Toto právo je dáno čl. 14 odst. 1 písm. b) SZDZ, protože se v místě zdroje příjmu daňový nerezident zdržoval v úhrnu za dvanáctiměsíční období více, jak 183 dní.

Příjem ve formě úroků, které v roce 2010 pan Blejski obdržel na území ČR, je umožněno zdanit ČR taktéž. Ve čl. 11 odst. 2 SZDZ je stanovena maximální výše sazby zdanění, a to 5% z hrubé částky. Pan Blejski splňuje také podmínku, že v ČR nevykonává svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny ani stálé základny dle čl. 11 odst. 5 příslušné SZDZ.

Stálou základnou se dle české legislativy rozumí místo, v němž vykonává svoji činnost daňový nerezident na území ČR.⁴²

2. Určíme zda jsou příjmy dle § 22 ZDP ze zdrojů na území ČR:

V české legislativě najdeme nezávislou činnost daňového či účetního poradce v § 22 odst. 1 písm. f) bod 1. ZDP a příjmy z úroků v § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP. To

⁴¹ Kesti, J. (ed.), *European Tax Handbook 2009*, 2009. IBSN 978-90-8722-052-5. s. 739.

⁴² Daňové pojmy [online]. [cit. 2010-4-7]. Dostupné: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_469.htm>.

znamená, že tyto příjmy jsou zdrojem na území ČR. Na oba dva příjmy se vztahuje zvláštní sazba daně dle § 36 odst. 1 písm. a) a b) ve výši 15%.

3. Zjistíme náležitosti zdanění úroků dle komunitárního práva a provedení sražení daně dle § 38d ZDP:

ČR se dle směrnice rady 2003/48/ES čl. 9 zavazuje k automatické výměně informací – tzv. hlášením o vyplácení úroků daňovým nerezidentům ČR do států, ve kterém jsou daňovými rezidenty. Takto vyplácené úroky hlásí do zemí EU a dalším zapojeným státům včetně Slovinské republiky. Pan Blejski tedy dostane vyplacenou částku úroků, která nebude podrobena srážkové dani v ČR, ale zahrne ji ve svém přiznání celosvětových příjmů ve Slovinsku.

Hlášení podle státní legislativy podává platební zprostředkovatel dle § 38fa odst. 5 ZDP správci daně, který dle § 38fa odst. 7 ZDP postoupí informace příslušnému orgánu jiného členského státu EU. Platební zprostředkovatel je dle § 38fa odst. 1 písm. a) a b) ZDP definován jako FO nebo PO, která vyplácí, poukazuje či připisuje úhradu příjmu úrokového charakteru třetím osobám. V našem případě je platební zprostředkovatel finanční instituce, kde pan Blejski zakoupil české státní dluhopisy.

Daň z nezávislé činnosti bude sražena plátcem tzn. firmami v ČR dle § 38d ZDP při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak nejpozději v den, kdy se o závazku účtuje. Plátcí daně dle § 38d odst. 3 ZDP mají povinnost odvést sraženou daň svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce po kalendářním měsíci, ve kterém byli povinni daň srazit. Náležitosti o sražení daně oznamují plátcí na tiskopise vydaném Ministerstvem financí a po uplynutí zdaňovacího období nebo ukončení činnosti, která je předmětem daně podají vyúčtování. Pan Blejski požádá správce daně, nebo plátce o „Potvrzení o sražení daně“, které slouží jako doklad o zaplacení daně z těchto příjmů v ČR pro Slovinskou republiku, aby příjem nebyl zdaněn dvakrát.

4. Podíváme se na zvláštní ustanovení pro daňové rezidenty EU a EHP v ZDP:

Podat daňové přiznání může pan Blejski z titulu daňového rezidentství v jiném členském státě EU dle § 36 odst. 7 ZDP, kde může uvést paušální náklady dle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP nebo skutečné výdaje vynaložené na dosažení, udržení těchto příjmů. Slevu na dani si může pan Blejski uplatnit pouze na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP. Slevy uvedené v § 35ba odst. 1 písm. b) – e) ZDP a v § 35c se ho netýkají, i když dosáhl v roce 2010 příjmy ze zdrojů na území ČR v úhrnu 90%, protože měl pouze příjmy podléhající srážkové dani vybírané dle zvláštní sazby daně.

Tabulka 5: Celosvětové příjmy k příkladu 2 (Zdroj: vlastní zpracování)

Celosvětové příjmy	Kč	%
Příjmy z ČR (955 000 + 120 000)	1 075 000	91
Příjmy ze Slovinska (4300 * 25,27)	108 661	9

Výpočet daňové povinnosti vůči ČR

Tabulka 6: Vypočtená daňová povinnost k příkladu 2 (Zdroj: vlastní zpracování)

Daňová povinnost vůči ČR	Kč
Příjmy	955 000
Výdaje	382 000
Základ daně	573 000
Daň (15%)	85 950
Slevy na dani § 35ba	24 840
Zaplacená srážková daň (15% z 955 000)	143 250
Přeplatek	82 140

Daňová povinnost daňového rezidenta z nesmluvního státu ČR

V příkladu 2, kdyby pan Blejski byl daňový rezident z nesmluvního státu ČR, byl by dle § 2 odst. 2 ZDP také daňovým rezidentem ČR pro rok 2010. Musel by tedy zdanit celosvětové příjmy v ČR, tak i znovu zdanit celosvětové příjmy v nesmluvním státě. Docházelo by ke dvojímu zdanění téže příjmů, které by pro poplatníka mohlo být prodělečné. Také by byla vyšší sazba srážkové daně z úroků dle § 36 odst. 1 písm. b)

15%, kterou je povinen plátce poplatníkovi srazit, oproti 5% srážkové dani díky SZDZ se Slovinskem v prvním případě.

Daňová povinnost daňového rezidenta smluvního státu ČR mimo EU a EHP

V případě, že by pan Blejski byl rezidentem smluvního státu s ČR, který by nebyl členem EU a EHP a jiné okolnosti by zůstaly stejné z příkladu 2. Ve většině SZDZ uzavřených ČR, by poplatník byl daňovým nerezidentem v ČR a dle příslušné SZDZ by zde zdanil příjmy ze zdrojů na území ČR nebo v zemi své daňové rezidence. Avšak by mu nebylo umožněno podat daňové přiznání v ČR a tím snížit svou daňovou povinnost o výdaje vynaložené na dosažení a udržení příjmů a o slevy na dani.

3.2 Shrnutí a doporučení

Zdaňování daňových nerezidentů se v dnešní době stává složitým problémem. Díky snaze o eliminaci mezinárodního dvojího zdanění státy upravují své zákony, vznikají mezinárodní smlouvy a EU se snaží o eliminaci v unijním právu. Například daňový rezident členského státu EU, který má omezenou daňovou povinnost v ČR a je-li uzavřená SZDZ s tímto státem, se tak musí řídit trojí legislativou při zdanění svých příjmů. Také musí dbát na to, aby dodržoval aplikační přednost SZDZ před svými zákony o příjmech a předností komunitárního práva. Vzniká spousta dokumentů, ve kterých by se měli daňový nerezidenti, jestliže pobírají příjmy na území ČR, orientovat. V takových případech je nezbytná konzultace s daňovými poradci, jednak v zemi své daňové rezidence, ale také v ČR.

Praktická část práce se dívá na daňové nerezidenty ČR z pohledu státu, ve kterém mají celosvětovou daňovou povinnost. Z tohoto hlediska může rozlišovat tři režimy – daňový rezident ze smluvního státu, z nesmluvního státu a ze státu EU a EHP. U daňových rezidentů z nesmluvního státu je největší pravděpodobnost vzniku mezinárodního dvojího zdanění, protože každý stát upravuje svůj daňový systém, aby byl pro něj co nevyhodnější. Může tak dojít ke kolizi obou práv, kdy daňový nerezident je nucen zdanit svůj příjem v každém ze států stejnou či obdobnou daní. Oproti tomu daňový rezidenti smluvních států jsou chráněny nejen proti dvojímu zdanění smlouvami o

zamezení dvojího zdanění, ale také např. proti daňové diskriminaci. Zvláštní režim zdanění mají daňový rezidenti členských států EU a EHP. Vzhledem k jednotnému vnitřnímu trhu EU jsou daňové systémy harmonizovány pro fungování čtyř svobod a státy se tak společně zavazují ke změnám ve svých legislativách. Mezi výhody zdanění patří možnost podání daňového přiznání při zdanění příjmu pomocí srážkové daně. Dále výhoda neprovádění zajištění daně u daňových rezidentů členských států EU a EHP.

Doporučení pro daňové nerezidenty ČR je především znalost podmínek určení daňového rezidentství ve státech, ve kterých pobírají příjmy a jestliže pocházejí ze smluvního státu, tak i znalost podmínek určení daňového rezidentství v příslušné SZDZ. Dále se doporučení vztahuje na konzultaci ohledně dosažených příjmů s daňovými poradci v ČR. Například při možnosti podání daňového přiznání daňového nerezidenta v ČR, které je k dispozici pouze v českém jazyce.

Závěr

Hlavním cílem bakalářské práce bylo přiblížit kroky vedoucí k daňové optimalizaci při postupu zdanění daňových nerezidentů ČR k vybranému typu daňového subjektu na pozadí problematiky mezinárodního dvojího zdanění. Začátek bakalářské práce je věnován mezinárodnímu dvojímu zdanění, proti němuž jednotlivé státy bojují jednostrannými opatřeními ve svých legislativách a dvoustrannými opatřeními formou SZDZ. Samostatnou kapitolu tvoří „Zákaz diskriminace“, který je upraven samostatně českou legislativou, komunitárním právem a SZDZ. Ten zaručuje dovolávání se práv daňových nerezidentů podnikajících v ČR, jenž by mohli být znevýhodněni oproti tuzemským podnikatelům. Důležitým bodem pro řešení zdanění daňových nerezidentů je určení jejich celosvětové daňové povinnosti a částečné daňové povinnosti, které je věnována část teoretické části s praktickými příklady. Samotný systém zdanění je charakterizován v analytické části bakalářské práce formou bodových odrážek. V návrhové části je zpracované schéma, které je sestrojeno na principu vylučovací metody. Navrhovaný systém zdanění byl rovněž jedním z dílčích cílů předkládané práce.

Daňoví nerezidenti ČR mohou částečně optimalizovat svoji daňovou zátěž, avšak systém zdanění jim vždy určí metodu pro výpočet daňové povinnosti. Daňový nerezidenti ČR tak mohou splnit rozhodné podmínky, ze kterých by vyplynula jejich daňová rezidence v tom státě, který je pro ně daňově výhodnější. Dalším prostředkem optimalizace daňové povinnosti může být splnění podmínek pro vznik stálé provozovny ve vybrané zemi.

Zvýhodněný systém zdanění příjmů ze zdrojů na území ČR mohou uplatňovat od roku 2009 daňoví rezidenti členských států EU a EHP. Dle § 36 odst. 7 ZDP je jim umožněno podávat daňové přiznání, kterým sníží svou daňovou povinnost vůči ČR oproti jiným smluvním nebo nesmluvním státům. Mohou uplatnit výdaje vynaložené na dosažení příjmů ze zdrojů na území ČR a minimálně uplatnit slevu na poplatníka. Tato skutečnost je demonstrována na příkladech v návrhové části. Mohou si rovněž započíst

další slevy, jestliže příjem ze zdrojů na území ČR je 90 % a více z jejich celosvětových příjmů.

Mezi další dílčí cíl patřilo zhodnocení vlivu vstupu ČR do EU v předmětné legislativní úpravě. Tomuto tématu se věnuje kapitola v teoretické části práce s názvem „Zamezení dvojího zdanění v rámci vstupu ČR do EU“. Okrajově nastiňuje harmonizaci daňových systémů členských států EU.

Na závěr bakalářské práce jsou řešeny praktické příklady na zdanění českých daňových rezidentů, kteří pobírají příjem z nezávislé činnosti nebo z úroků. Příjmy byly zvoleny s ohledem na skutečnost, že se jedná o relativně frekventované typy příjmů. Příklady by měly sloužit k praktickému pochopení zdanění českých daňových rezidentů a mohou být brány jako metodický návod pro zdanění vybraných typů příjmů daňových rezidentů dosahovaných na území ČR.

Seznam literatury

- 1) *Aktuality*. [online]. [cit. 2010-11-12]. Dostupné z:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/195.html?year>.
- 2) *Analýza dopadů Lisabonské smlouvy*. [online]. [cit. 2010-5-12]. Dostupné z:
<http://www.vlada.cz/assets/evropske-zalezitosti/dokumenty/Analyza-dopadu-Lisabonske-smlouvy.pdf>
- 3) Daň z příjmů [online]. [cit. 2010-12-18]. Dostupné z:
<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-prijmu/novinky-ve-zdaneni-nerezidentu-cr/1001654/56468/>.
- 4) *ID celex, 62001C0234*. [online]. [cit. 2010-11-29]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62001C0234:EN:HTML>.
- 5) Kesti, J. (ed.), *European Tax Handbook 2009*, 2009. IBSN 978-90-8722-052-5.
- 6) *Listina základních práv a svobod*. [online]. [cit. 2010-12-25]. Dostupné z:
<http://www.psp.cz/docs/laws/listina.html>.
- 7) NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008. 2. vyd. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- 8) *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - an overview of available products*. [online]. [cit. 2010-12-29]. Dostupné z:
<http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/browseit/2310081E.PDF>.
- 9) POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena*. 2004. 207 s. ISBN 80-7204-348-X.
- 10) Pokyn č. D-300. *Finanční zpravodaj*, č. 11-12. Praha: SEVT, 2006. ISSN 0322-9653.
- 11) *Přehled platných smluv České republiky*. [online]. [cit. 2011-02-20]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html.
- 12) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 2009. 3. vyd. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- 13) Sdělení č.j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník". *FINANČNÍ ZPRAVODAJ*, 2001, č. 1, ze dne 29.1.2001. ISSN 0322-9653.
- 14) SMĚRNICE RADY 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb

- 15) Smlouva mezi Českou republikou a Gruzii o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, zveřejněná pod č. 40/2007 Sb.m.s.
- 16) Smlouva mezi Českou republikou a Austrálií o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, zveřejněná pod č. 5/1996 Sb.
- 17) Smlouva mezi Českou republikou a Irskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 163/1996 Sb.
- 18) Smlouva mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 31/2007 Sb.m.s.
- 19) Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 281/1996 Sb.
- 20) Smlouva mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, zveřejněná pod č. 89/1992 Sb.
- 21) Smlouva mezi Českou republikou a Slovinskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 214/1998 Sb.
- 22) SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmu*. 2008. 2. vyd. 326 s. ISBN 978-80-7357-3546.
- 23) ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2010. 4. vyd. 351 s.
 - a. ISBN 978-80-7201-799-7.
- 24) *Ústava České republiky*. [online]. [cit. 2010-12-29]. Dostupné z:
 - a. <http://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html>.
- 25) VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*. 2005. 2. vyd. 152 s. ISBN 80-7357-118-8.
- 26) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- 27) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
- 28) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- 29) *Zdanění příjmů fyzických osob a zdanění společností*. [online]. [cit. 2010-4-24]. Dostupné z:
http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7325_cs.htm

Seznam tabulek

TABULKA 1: CELOSVĚTOVÉ PŘÍJMY K PŘÍKLADU 1 (<i>ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ</i>).....	48
TABULKA 2: VYPOČTENÁ DAŇOVÁ POVINNOST K PŘÍKLADU 1 (<i>ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ</i>)	49
TABULKA 3: POROVNÁNÍ S NESMLUVNÍM STÁTEM ČR U PŘÍKLADU 1 (<i>ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ</i>)	49
TABULKA 4: POROVNÁNÍ SE SMLUVNÍM STÁTEM MIMO EU A EHP U PŘÍKLADU 1 (<i>ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ</i>)	50
TABULKA 5: CELOSVĚTOVÉ PŘÍJMY K PŘÍKLADU 2 (<i>ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ</i>).....	54
TABULKA 6: VYPOČTENÁ DAŇOVÁ POVINNOST K PŘÍKLADU 2 (<i>ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ</i>)	54

Seznam obrázků

OBRÁZEK 1: SCHÉMA ZDANĚNÍ DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ ČR – POVINNOSTI PLÁTCE (<i>ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ</i>)	44
--	----

Seznam grafů

GRAF 1: POROVNÁNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI POPLATNÍKA (<i>ZDROJ: VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ</i>) .	50
---	----

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
PO	Právnícká osoba
SZDZ	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
SDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů

Seznam příloh

Příloha I: Vyplněný formulář: *Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně*

Příloha II: Vyplněný formulář: *Potvrzení o sražení daně*

Příloha III: Vyplněný formulář: *Přiznání k dani z příjmů fyzických osob*

Příloha I:

Vyplněný formulář:

*Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní
sazby daně*

Při vyplnění tiskopisu postupujte, prosím, podle pokynů.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Brno I.

01 Daňové identifikační číslo plátce daně

C Z 1 2 5 4 7 8 8 5

otisk podacího razítka finančního úřadu

VYÚČTOVÁNÍ DANĚ

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

01a Vyúčtování

řádné

opravné

dodatečné

01b Důvody pro podání
dodatečného
Vyúčtování zjištěny dne

od 0 1 0 1 2 0 1 0 do 3 1 1 2 2 0 1 0

01c Kód rozlišení Vyúčtování

01d Datum

1 0 1 0 2 0 1 0

02 ~~Fyzická osoba:~~

příjmení

jméno(-a)

titul

03 Právnická osoba:

název právnické osoby

M a g i c , a . s .

04 Fyzická i právnická osoba:

adresa místa pobytu nebo sídlo

C e l n í 5 4 8 / 1 9 8 8 , 6 0 2 0 0 B r n o

05 Lhůta pro podání daňového přiznání v průběhu zdaňovacího období

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

předčíslo bankovního účtu	číslo bankovního účtu	kód banky
721	97629621	0710

ČÁST I.

Č. ř. Měsíc	Na dani v průběhu měsíce		Částka ze sloupce 1, která má být odvedena ve lhůtě podle § 38d odst. 3 věty druhé zákona	Dodatečně sražená daň za předchozí období podle § 38d odst. 8 zákona	Částka vráceného přeplatku za předcházející období podle § 38d odst. 8 zákona	Částka odvedené daně, k níž se váže dodatečně podepsané prohlášení podle § 38k zákona	Rozhodnutí		Částky upravující sraženou daň (sl. 5 – sl. 4)	Vyúčtovaná částka (sl. 1 – sl. 7)	Dodatečné vyúčtování	Na dani bylo odvedeno celkem
	mělo být sraženo podle § 38d odst. 1, 2 a 8 zákona ¹⁾	bylo sraženo					č. j.	částka v Kč				
1.	leden											
2.	únor											
3.	březen											
4.	duben											
5.	květen											
6.	červen											
7.	červenec											
8.	srpen											
9.	září											
10.	říjen	1 80 000	1 80 000							1 80 000		
11.	listopad											1 80 000
12.	prosinec											
13.	ÚHRN									1 80 000		1 80 000

¹⁾ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
^{*)} nepovinný údaj

		Vyplní plátce daně v Kč	Vyplní finanční úřad v Kč
1.	Na dani mělo být sraženo (sl. 1 ř. 13 v části I.)	180 000	
2.	Úhrn částek upravujících sraženou daň (sl. 8 ř. 13 v části I.)		
3.	Rekapitulace (ř. 1 – ř. 2)	180 000	
4.	Na dani bylo odvedeno (sl. 10 ř. 13 v části I.)	180 000	
5.	ř. 4 – ř. 3 (+ zapláceno více, – zbývá doplatit)	0	

Počet příloh

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

Vyúčtování sestavil

I n g . P e t r , N o v á k

telefon

1 2 4 5 6 5 2 8 1

e-mail

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

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

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

VYPLNÍ FINANČNÍ ÚŘAD

Za finanční úřad na základě Vyúčtování vyměřil podle § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů	Za finanční úřad na základě dodatečného Vyúčtování doměřil podle § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů	Podpis oprávněného pracovníka
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
dne <input type="text"/>	ke dni <input type="text"/>	

Příloha II:

Vyplněný formulář:

Potvrzení o sražení daně

POTVRZENÍ O SRAŽENÍ DANĚ

Certification of Withholding Tax

Bestätigung über den Steuerabzug

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

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

POPLATNÍK DANĚ / TAX-PAYER / STEUERPFLICHTIGER			
01 Jméno – název Name – Firm / Name – Firma	Archie Barrett		
02 Adresa Address / Adresse	Euston Road 244/12, Londýn NW10AA		
03 Zdanitelný příjem v zahraniční měně Taxable income in foreign currency Steuerbares Einkommen in Auslandswährung	03a Měna Currency Währung	03b Kurz Rate Kurs	
03c Zdanitelný příjem Taxable income Steuerbares Einkommen	03d Druh příjmu Type of income Einkunftsart	03e Kód rozlišení příjmu Codes of types of income Einkunftsauflösung-Kode	
1 200 000 Kč CZK CZK	§22 (1) písm. f) bod. 2.	17	
04 Základ daně Tax base Besteuerungsgrundlage	1 200 000 Kč CZK CZK	04a Povinné pojistné Compulsory insurance Pflichtversicherung	180 000 Kč CZK CZK

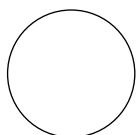
PLÁTCE DANĚ / WITHHOLDING AGENT / STEUERZAHLER VERPFLICHTETE	
05 Jméno – název Name – Firm / Name – Firma	Magic, a.s.
06 Adresa Address / Adresse	Celní 548/1988, Brno 602 00
07 Na daň sraženo Amount of tax withheld Summe der abgezogenen Steuer	180 000 Kč CZK CZK
08 Datum zaplacení daně na účet finančního úřadu Date of tax payment to the Tax authority Zahlungstag von Steuern auf das Konto des Finanzamtes	20.11.2010

V
In

Brně

dne
on / am

1.1.2011



Otisk úředního razítka
Seal / Stempel



Podpis
Signature / Unterschrift

Vysvětlivky/Explanations:

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

Příloha III:

Vyplněný formulář:

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob

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

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Praha I.

01 Daňové identifikační číslo

C Z

02 Rodné číslo

7 7 0 8 0 4 /

Otisk podacího razítka finančního úřadu

03 DAP¹⁾

řádné

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného DAP zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

Datum

2 0 0 3 2 0 1 1

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování, která byla podána správcí daně před uplynutím neprodloužené lhůty¹⁾

ano

ne

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano

ne

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

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

za zdaňovací období (kalendářní rok) 2010 nebo jeho část²⁾ od do

dále jen „DAP“

1. ODDÍL – Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Barrett	07 Rodné příjmení	08 Jméno(-a) Archie
09 Titul	10 Státní příslušnost britská	11 Číslo pasu

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec Londýn	13 Ulice / část obce Eusten Road	14 Číslo popisné / orientační 244 / 12
15 PSČ NW 10 AA	16 Telefon / mobilní telefon	17 Fax / e-mail
18 Stát Velká Británie		

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

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

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

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

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

23 Obec Praha	24 Ulice / část obce Tržiště	25 Číslo popisné / orientační 19
26 PSČ 118 00	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail

29 Kód státu – vyplní jen daňový nerezident

UK

29a Výše celosvětových příjmů

Kč

30 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano

ne

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

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

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

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)		
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vyloučení (ř. 36 – úhrn vyloučených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)		
37 Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	720 000	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona		
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)		
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)		
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).	720 000	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vyloučení (ř. 41 – úhrn vyloučených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	720 000	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	720 000	
43 (neobsazeno)		
44 Uplatňovaná výše ztráty – vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	720 000	

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

Částka podle § 15	Počet měsíců	Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota daru/darů)		
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)		
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění)		
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		
53 Další částky		
54 Úhrn nezdánitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 53)		
55 Základ daně snížený o nezdánitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)	720 000	
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	720 000	
57 Daň podle § 16 zákona	108 000	

4. ODDÍL – Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	108 000	
59 (neobsazeno)		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58)	108 000	
61 Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus	0	

5. ODDÍL – Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

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

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželky (manžela)	Rodné číslo
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců
64 písm. a) zákona (na poplatníka)	24 840
65a) písm. b) zákona (na manželku/manžela)	
65b) písm. b) zákona (na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)	
66 písm. c) zákona (na poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)	
67 písm. d) zákona (na poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)	
68 písm. e) zákona (na držitele průkazu ZTP/P)	
69 písm. f) zákona (studium)	
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69)	24 840
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 – ř. 70)	83 160

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH V DOMÁCNOSTI

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

72 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	
73 Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	83 160

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

6. ODDÍL – Dodatečné DAP

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

7. ODDÍL – Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (po slevách na dani)	
85 Na zbyvajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem	
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona	
87 Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy)	
87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona	180 000
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona	
89 Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona	
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 4 zákona	
91 Zbývá doplatit (ř. 74 – ř. 77 – ř. 84 – ř. 85 – ř. 86 – ř. 87 – ř. 87a – ř. 88 – ř. 89 – ř. 90): (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více	-96 840

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

RČ: 770804

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

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

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

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

1) Označte křížkem odpovídající variantu

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

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

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

přeplatku na dani z příjmů fyzických osob 96 840 Kč.

Přeplatek zašlete na adresu: Euston Road 244/12 Londýn NW 10 AA

nebo vraťte na účet vedený u HSBC č. 4578652

kód banky 8150 specifický symbol

Vlastník účtu Archie Barrett měna, ve které je účet veden GBP

V Praze dne 20.3.2011 Podpis poplatníka (zástupce)

PŘÍLOHA č. 1

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2010 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 17 (dále jen „DAP“)

Rodné číslo: 7 7 0 8 0 4 /

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

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

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

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

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

	poplatník	finanční úřad
101 Příjmy podle § 7 zákona	1 200 000	
102 Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	480 000	
103 (neobsazeno)		
104 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 – ř. 102) nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	720 000	
105 Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující – uveďte úhm částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)		
106 Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující – uveďte úhm částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)		
107 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona		
108 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozděluje na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona		
109 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona		
110 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona		
111 (neobsazeno)		
112 Váš podíl jako společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem minus (-)		
113 Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 – ř. 106 – ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 – ř. 110 – ř. 111 + ř. 112)		

2. Doplnující údaje (§ 7 zákona)

A. Údaje o obratu a odpisech

Roční úhm čistého obratu

Uplatněné odpisy celkem

Z toho odpisy nemovitostí

B. Druh činnosti²⁾

Název hlavní (převažující) činnosti

Sazba výdajů
% z příjmů

Příjmy

Výdaje

CZ - NACE

Veřejně vystupující umělec	40	1 200 000	480 000	
----------------------------	----	-----------	---------	--

Název dalších činností

Název dalších činností	Sazba výdajů % z příjmů	Příjmy	Výdaje	CZ - NACE
Celkem		1 200 000	480 000	

C. Údaje o podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

RČ: 770804

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

1.10.2010		31.10.2010		1
-----------	--	------------	--	---

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

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

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

9. Mzdy

*) označené údaje jsou nepovinné

E. Úpravy podle § 5, § 23 zákona ²⁾

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

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

F. Údaje o účastnících sdružení ²⁾

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

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

G. Údaje o spolupracující osobě ²⁾

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

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

H. Údaje o osobě, která rozděljuje příjmy a výdaje

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

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

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

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

DIČ	%
-----	---

¹⁾ Z předtištěných možností v rámečku vyberte odpovídající variantu a označte křížkem²⁾ Údaje, pro které nedostačuje vyhrazené místo, uveďte na volný list a přiložte k tiskopisu