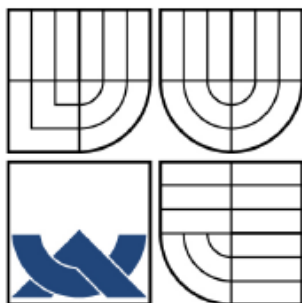
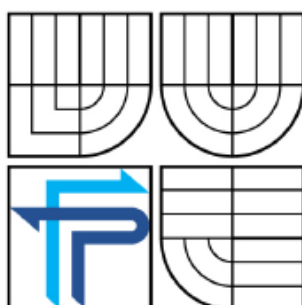




VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ

ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

PROBLEMATIKA MEZINÁRODNÍHO DVOJÍHO ZDANĚNÍ

INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

PAVLÍNA BENEŠOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Benešová Pavlína

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:

Problematika mezinárodního dvojího zdanění

v anglickém jazyce:

International Double Taxation

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Teoretická východiska a popis současného stavu

Analýza problému a současné situace

Vlastní zhodnocení a návrhy

Závěr

Seznam odborné literatury:

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUC: ANAG, 2006. 261 s. ISBN 80-7263-354-6.

SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6.

TŮMA, Jan a BÁČA, Jan. Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění. Praha: MANAGEMENT PRESS, 1994. 191 s. ISBN 80-85603-58-6.

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

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2008/2009.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 12.05.2009

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá problematikou mezinárodních daňových vztahů. Pojednává o obecném pozadí této oblasti, tj. o vnitrostátních daňových předpisech, v návaznosti na smlouvy o zamezení dvojího zdanění, spolupráci mezinárodních daňových správ, obsahuje dále analýzu nynější situace a praktický výstup, zabývající se postupem zdaňování.

ANNOTATION

This bachelor's thesis deals with issue of international tax relations. It is about the general background of this area, i.e. about intranational tax law in connection with conventions on avoidance of double taxation, cooperation of international tax administration, includes also analysis of nowadays situation and the practical outcome that deals with taxation process.

KLÍČOVÁ SLOVA

dvojí zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, daňové ráje, „off-shore“ podnikání, daňové úniky, mezinárodní daňové plánování, spolupráce mezinárodních daňových správ, zdaňování příjmů

KEYWORDS

double taxation, conventions on avoidance of double taxation, tax havens, „off-shore“ activities, tax avasion, international tax planning, cooperation of international tax administrations, income taxation

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

BENEŠOVÁ, P. *Problematika mezinárodního dvojího zdanění*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 108 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Karel Brychta, Ph.D.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně s využitím literatury, kterou uvádím v seznamu použité literatury, a na základě odborných konzultací s vedoucím bakalářské práce a s odborníky z praxe. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 20. května 2009

Pavčina Benešová

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych velice ráda poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady při tvorbě této práce. Za podnětné rady a cenné informace děkuji Ing. Ivoně Fajkusové a Ing. Miluši Procházkové z Finančního ředitelství v Brně.

OBSAH

ÚVOD.....	- 9 -
1 VÝCHODISKA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	- 12 -
1.1 VÝVOJ A TRENDY V OBLASTI MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ	- 12 -
1.1.1 <i>Spolupráce mezinárodních daňových správ.....</i>	<i>- 13 -</i>
1.1.2 <i>Daňové ráje a mezinárodní daňové plánování.....</i>	<i>- 15 -</i>
1.2 PRAMENY PRÁVA V OBLASTI MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ.....	- 16 -
1.2.1 <i>Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a jejich postavení v tuzemském právním řádu.....</i>	<i>- 16 -</i>
1.2.2 <i>Zákon o daních z příjmů.....</i>	<i>- 17 -</i>
1.2.3 <i>Judikatura a její význam.....</i>	<i>- 18 -</i>
1.3 VYBRANÉ ZÁKLADNÍ POJMY	- 18 -
1.3.1 <i>Daňový rezident.....</i>	<i>- 18 -</i>
1.3.2 <i>Daňový nerezident.....</i>	<i>- 19 -</i>
1.3.3 <i>Poplatník a plátce daně z příjmů.....</i>	<i>- 20 -</i>
1.3.4 <i>Místo vedení</i>	<i>- 20 -</i>
1.3.5 <i>Skutečný vlastník příjmů.....</i>	<i>- 20 -</i>
1.3.6 <i>Stálá provozovna</i>	<i>- 21 -</i>
2 ZDAŇOVÁNÍ VYBRANÝCH TYPŮ PŘÍJMŮ.....	- 22 -
2.1 PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI	- 22 -
2.1.1 <i>Příjmy nerezidentů ze závislé činnosti vykonávané na území ČR</i>	<i>- 22 -</i>
2.1.2 <i>Mezinárodní pronájem pracovní síly</i>	<i>- 23 -</i>
2.2 PŘÍJMY Z NEMOVITÉHO MAJETKU	- 24 -
2.2.1 <i>Příjmy z užívání nemovitostí.....</i>	<i>- 24 -</i>
2.2.2 <i>Příjmy z prodeje nemovitostí.....</i>	<i>- 25 -</i>
2.3 PŘÍJMY UMĚLCŮ A SPORTOVCŮ – NEREZIDENTŮ – ZE ZDROJŮ NA ÚZEMÍ ČR.....	- 26 -
2.4 TANTIÉMY	- 27 -
2.5 ZDAŇOVÁNÍ PENZÍ	- 28 -
2.6 ÚROKY	- 28 -
2.7 LICENČNÍ POPLATKY	- 29 -
3 NÁVRHY ŘEŠENÍ PŘI STANOVENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI REZIDENTA S PŘÍJMY ZE ZDROJŮ V ZAHRANIČÍ.....	- 31 -
3.1 METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ U DAŇOVÝCH REZIDENTŮ	- 31 -
3.1.1 <i>Metoda vynětí (Exemption)</i>	<i>- 31 -</i>
3.1.2 <i>Metoda zápočtu daně (Credit system).....</i>	<i>- 32 -</i>
3.2 OBECNÝ POSTUP STANOVENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI REZIDENTA ČR – FYZICKÉ OSOBY ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROKU 2008	- 33 -
4 ZÁVĚR	- 34 -
5 INFORMAČNÍ ZDROJE	- 39 -
6 POUŽITÉ ZKRATKY	- 42 -
7 SEZNAMY.....	- 43 -

Úvod

Suverénním právem každého státu je stanovit podmínky vybírání daní od daňových subjektů, tj. fyzických a právnických osob na svém území bez jakéhokoliv omezení, to je i bez ohledu na daňové systémy jiných států. Daňové povinnosti jsou v každém státě zásadně stanovovány zákony. Aplikační přednost však mají smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ).¹

S problematikou mezinárodního zdaňování se lze setkávat stále ve větší míře. Ještě přednedávnem se k této tématice přistupovalo jako k výjimečné záležitosti, jako k něčemu, co postihuje úzkou skupinu lidí. V dnešní době, zvláště po vstupu do EU, kdy hranice téměř vymizely, lze s větším či menším omezením, za určitých podmínek, vykonávat práci v podstatě kdekoli na světě nebo pobírat příjmy z kteréhokoliv státu světa. Pak se ocitáme před problémem, jakým zákonným způsobem své příjmy zdanit.

Na území ČR rovněž působí velké množství společností se zahraniční majetkovou účastí. Mnohé z nich jsou součástí velkých holdingových struktur, u kterých je znalost mezinárodní daňové problematiky nezbytným předpokladem ekonomických manažerů, stejně jako daňových poradců, jimž svěřují svá účetnictví. Ani investice českých podnikatelů v zahraničí již nejsou považovány za výjimku. Řešení mezinárodního zdanění se tedy stává každodenní záležitostí daňových odborníků, auditorů, stejně jako pracovníků finančních orgánů.²

Ve věci mezinárodního zdaňování však stále panuje určitá nejistota i mezi těmito daňovými odborníky a není vždy zcela zřejmé a jednoznačné, jak zdanit příjmy zahraničních osob z území ČR a jaké jsou povinnosti těch, kteří příjmy zahraničním osobám vyplácejí. Nejen podnikání se zahraničními obchodními partnery s sebou přináší zahraniční daňové aspekty, ale také zaměstnávání zahraničních pracovníků v ČR je spojeno s celou řadou rizik, která lze eliminovat pouze komplexní znalostí daňové problematiky.³

¹ TŮMA, Jan a BÁČA, Jan. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. PRAHA: MANAGEMENT PRESS, 1994. ISBN 80-85603-58-6. s. 9

² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s. 9

³ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. OLOMOUC: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-354-6. s. 7

Problematika mezinárodních daňových vztahů je velmi složitá, není jednoduše uchopitelná, související ustanovení jsou rozptýlena a stále neexistuje dostatek odborné literatury. Je stěží pochopitelné, že i dnes jsou platná slova génia a vědce Alberta Einsteina, který již kdysi dávno poznamenal: *"Nejtěžší věcí na pochopení na světě je daň z příjmu."*⁴ A to ještě autor tohoto citátu tehdy ani netušil, kolika změnami zákon o daních z příjmů od svého počátku projde.

Tyto skutečnosti pro mne představují určitou výzvu. Přivedly mne na myšlenku nastudovat řešení mezinárodních daňových otázek teoreticky a prokonzultovat jejich praktické řešení s daňovými odborníky. V tomto smyslu mně velmi ochotně přislíbily možnost konzultace Ing. Fajkusová, metodička referátu mezinárodní spolupráce a Ing. Miluše Procházková, vedoucí referátu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, z Finančního ředitelství v Brně (dále jen „Konzultace s FŘ“). Na základě získaných poznatků bych chtěla svou práci přispět k snazšímu pochopení aplikace daňových předpisů.

CÍL PRÁCE

Cílem mé bakalářské práce je vypracování návodu, jak postupovat při hledání jednotlivých souvislostí v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů a jak nejrychleji najít řešení daného problému. Pro lepší názornost teoretickou část doplním příklady z praxe, které se pokusím získat prostřednictvím konzultací s daňovými odborníky, a do mého výkladu zahrnu přehledná schémata pro lepší znázornění komplikovaných vztahů.

METODY POUŽITÉ PŘI ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Zpracování textu této práce předcházelo obeznámení se s problémem, tedy vypracování rešerše a studium pramenů z oblasti problematiky mezinárodního zdaňování příjmů, které představují související zákony, směrnice Evropské rady, odborné knihy a konzultace s daňovými odborníky z praxe.

Při psaní bakalářské práce byly aplikovány níže uvedené vědecké metody:

- Metoda abstrakce

= odhlížení od nepodstatných vlastností a vztahů

⁴ Euroekonom.cz: Svět ekonomie, obchodu a politiky v citátech [online]. 2008 [cit. 2008-10-02]. Dostupný z WWW: <<http://www.euroekonom.cz/citaty.php>>.

Vzhledem k rozsáhlosti tématu této bakalářské práce jsem nemohla zahrnout veškerou problematiku s tímto spojenou jako například vyčerpávající výklad, jak se zdaňují všechny druhy příjmů. Z toho důvodu jsem vybrala pouze nejdůležitější informace.

- Metoda idealizace

= vytváření abstraktních objektů, které v realitě neexistují, ale představují mezní případy pro demonstraci určitých situací

Idealizace se v mé práci vyskytuje v podobě příkladů zdaňování určitých subjektů pro demonstraci postupu zdanění.

- Metoda modelování

= utváření souboru objektů splňujících určité vztahy, vlastnosti a zákonitosti konstruovaný za účelem lepšího pochopení problematiky

Modelování jsem použila ve smyslu vytváření diagramů pro názornost a lepší pochopení problému.

- Metoda dedukce

= odvození výroků z jiných platných výroků

Dedukci jsem použila pro výklad zákona, který by měl být uživatelsky příjemnější než primární zdroj.

- Metoda analýzy

= rozčlenění objektu na menší části za účelem poznání těchto menších prvků jako součástí jednoho celku

Tuto metodu jsem zejména použila pro rozbor smluv o zamezení dvojího zdanění, zákona o mezinárodní pomoci při správě daní a zákona o daních z příjmů, v aktuálním znění, se zaměřením na mezinárodní zdaňování příjmů. Konkrétně jde o rozdělení zejména těchto tří celků do dílčích částí, zdůraznění podstatných jevů a jejich vysvětlení.

- Metoda syntézy

= proces sjednocování částí v jeden celek

Syntézu jsem použila pro sjednocení dílčích částí, které spolu souvisejí, v jeden logický soubor. Konkrétně jde o systematické uspořádání paragrafů zákonů a článků smluv tak, aby v nich bylo snadné se orientovat a daná problematika byla lépe uchopitelná.

1 VÝCHODISKA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

V následující kapitole se budu věnovat vývojovým trendům v oblasti mezinárodního zdaňování, právním rámcem celé této oblasti a následně se pokusím definovat vybrané základní pojmy, které se daňovou oblastí prolínají.

1.1 VÝVOJ A TRENDY V OBLASTI MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ

Dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daň ukládat pouze na základě zákona. Vnitrostátním zákonům jsou však dle čl. 10 až 10b Ústavy ČR nadřazeny ratifikované smlouvy i komunitární právo. Odkaz na aplikační přednost mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ) stanoví rovněž ust. § 37 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ZDP) a ust. § 96 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ZSDP). U směrnic EHS se předpokládá jejich implementace do vnitrostátních právních předpisů.⁵

Pokud se týká vývoje a trendů v oblasti vnitrostátního práva, lze uvést, že zákon o daních z příjmů prošel od roku 1992 více než 9 desítkami novel. Dnes je již předpisem velmi složitým, nepřehledným, obsahujícím velké množství výjimek. České daňové zákony se mění příliš rychle, čímž vyvolávají dojem improvizace a nedostatku koordinace. Jejich nestálost se stává hlavní příčinou jejich složitosti. Z toho důvodu se jeví jako nezbytné stávající úpravu daně z příjmů zjednodušit a z hlediska všech jeho uživatelů výrazně vylepšit její přehlednost, a to zejména s ohledem na velmi široké spektrum osob, které se zákonem o daních z příjmů budou pracovat. Návrh věcného řešení nového daňového zákona, na kterém, dle dostupných zpráv, zákonodárci pracují, by měl všechny tyto předpoklady splňovat. Výsledkem jejich snažení by měla být, dle jejich současné prezentace, norma přátelská pro poplatníka, která by měla správně stanovit, kolik činí jeho daňová povinnost a nekompromisní pro toho, kdo se nejrůznějšími praktikami snaží dani z příjmů vyhnout. Významné omezení daňových výjimek při nastavení relativně nízké daňové sazby by mělo vést, jak zákonodárci slibují, i k dalšímu odstraňování daňových překážek, resp. daňové diskriminace v souvislosti s uplatňováním principů volného pohybu osob v rámci EU. Popsaný záměr by měl být doprovázen snahou co nejvíce eliminovat vyhýbání se daňové povinnosti

⁵ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. 11- 12 s. ISBN 978-80-7357-354-6.

a zneužití zákona. Vyhýbání se daňové povinnosti by mělo být zákonem výslovně zakázáno. Zákon nemá poskytovat právní ochranu chování, jehož cílem je vyhnout se dani. Tím by mělo být dosaženo vyšší míry daňové neutrality. Cílem nového daňového zákona by mělo být spravedlivě stanovit povinnost k dani z příjmů dosažených poplatníky z jejich činnosti, nikoliv motivovat poplatníky, aby vstupovali do právních vztahů pouze proto, aby dosáhli daňově příznivějšího řešení.

ČR se podle nejnovějšího vydání analýzy, kterou každoročně připravuje Světová banka, IFC a PricewaterhouseCoopers, umístila v žebříčku celkové výhodnosti daňového systému až na 118. místě ze 181 zemí světa. Přitom jednodušší daňové systémy jsou výhodnější pro státní správu. Proto řada zemí po celém světě zásadně mění daňový systém. Snižuje daňové sazby, zjednodušuje administrativu a modernizuje způsoby plateb. Celkem 4 země EU se umístily mezi 20 států s nejvýhodnějším daňovým systémem: Irsko (6), Dánsko (13), Lucembursko (14), Velká Británie (16). Naopak nejsložitější daňové systémy v EU mají: Itálie (128), Polsko (142), Rumunsko (146).⁶

1.1.1 SPOLUPRÁCE MEZINÁRODNÍCH DAŇOVÝCH SPRÁV

Velmi mnoho českých poplatníků se už přesvědčilo, že je čím dál těžší zatajit své příjmy ze zahraničí a nepřiznat je ke zdanění. Zahraniční daňové správy si navzájem poskytují informace o příjmech poplatníků, proto dnes už není problémem zjistit, zda například příjmy českého podnikatele, vyplacené jeho německým obchodním partnerem za nejrůznější služby provedené v SRN, výplaty dividend z Francie nebo úrokové příjmy z Austrálie byly součástí jeho daňového přiznání.⁷

Volný pohyb osob a kapitálu s sebou přináší velkou spoustu různých podob trestné činnosti v daňové oblasti. A protože snahy vyhýbání se daňovým povinnostem překračují hranice státu, jedná se o mezinárodní problém. Z důvodů zabránění těmto nekalým praktikám narůstá význam vzájemné spolupráce mezi jednotlivými státy. Vzhledem k tomu, že by státy nebyly schopny samy tuto problematiku úspěšně řešit tak, aby národní rozpočty nebyly negativně těmito nežádoucími transakcemi ovlivňovány, je

⁶ *Česko je ve výhodnosti daňového systému až 118. zemí.* [online]. [citace dne: 13-11-2008]. Dostupný z WWW: <http://knihoyna.mfcr.cz/Monit/monitor_ek0.php>

⁷ Konzultace s FŘ

snahou Rady evropských společenství rozvíjet mechanismus spolupráce mezi jednotlivými státy formou mezinárodní výměny informací, která představuje efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům.

PRÁVNÍM RÁMCEM VÝMĚNY INFORMACÍ V OBLASTI PŘÍMÝCH DANÍ JSOU:

- Směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní ze dne 19.12.1977, ve znění pozdějších dodatků.
- Zákon 253/2002 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZMPSP)
- Příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění (článek 25 – 27)

EXISTUJÍ 3 FORMY VÝMĚNY INFORMACÍ, VYPLÝVAJÍCÍ Z CITOVANÉHO ZÁKONA:

- **Na dožádání** (ust. § 4 ZMPSP)

Jedná se o specifický dotaz správce daně na příslušný úřad smluvní země, který se vždy vztahuje ke konkrétnímu případu, u něhož probíhá daňové řízení.

- **Spontánní výměna** - z vlastního podnětu (ust. § 6 ZMPSP)

Tento typ výměny informací je založen na bázi reciprocit. Jestliže správce daně jednoho smluvního státu zjistí při daňovém řízení určité skutečnosti, o nichž se domnívá, že by mohly být daňově využitelné zahraniční stranou, tyto informace poskytne, aniž by o ně druhý stát žádal.

- **Automatická výměna** (ust. § 5 ZMPSP)

Tuto formu lze obecně definovat jako systematický přenos informací, týkajících se různých kategorií příjmů na základě předem dohodnutých podmínek. Jedná se o informace o vyplacených dividendách, licenčních poplatcích, penzích atd., týkají se všech daňových subjektů, které takovéto příjmy obdržely. Přijímající stát pak zjišťuje u svých rezidentů, zda tyto příjmy řádně zdanili.⁸

⁸ Zákon 253/2002 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

1.1.2 DAŇOVÉ RÁJE A MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ

Rozmanitost daňových režimů různých států je dlouhodobým lákadlem pro daňovou optimalizaci příjmů neboli „mezinárodní daňové plánování“. V protikladu s naprostým nedostatkem literatury na českém trhu, týkající se obecné problematiky mezinárodního zdaňování, existuje pestrá nabídka publikací, nabízejících možnosti využití daňových rájů pro minimalizaci daňových základů podnikatelských subjektů. Společným znakem těchto publikací však je to, že do značné míry propagují své poradenské a právní firmy za účelem zvyšování svých příjmů a dále se může jednat o přímou propagaci států, které lákáním zahraničních podnikatelů na zvýhodněný daňový režim získávají snadný zdroj příjmů nebo investic. Čtenáři takovýchto publikací snadno nabývají dojmu, že placení daně z příjmů je dobrovolnou charitativní činností podnikatelů, které se lze snadno zbavit založením virtuální firmy s anonymními vlastníky v daňově výhodnějších jurisdikcích a jejich řízením z české pracovny. Případní uživatelé by však měli být ostražiti. Nenajdou v těchto publikacích dostatečný rozsah upozornění na související rizika.⁹

Co je to daňový ráj? Právně dokonalá a jednoznačná definice daňového ráje neexistuje. Obecně se jedná o stát (území), kde se po zaplacení pevného poplatku neplatí žádné daně, není potřeba předkládat účetnictví ani vykazovat příjmy. Daňové oázy jsou také využívány pro účely praní špinavých peněz. Čelí proto tlaku USA a OECD. Kolik je v daňových rájích podnikatelů, není známo. Základní pojetí daňových rájů je však velmi staré a konzervativní. Tento pojem dnes již zastínil výraz „off-shore“ oblasti.

Slovo „off-shore“ má mnoho subjektivních významů. Pro svět financí však jednoduše znamená cizí zemi, která umožňuje někomu, kdo se nachází mimo tuto zemi, získat pro sebe určité zvláštní finanční výhody. Pokud někdo mluví o „off-shore zemích“, většinou tím myslí přibližně 40 malých zemiček, často ostrovů, které se rozhodly přilákat „off-shore podnikatele“ poskytováním zvláštních daňových úlev. Jedná se tedy o místo, kde se „off-shore podnikání“ koncentruje. Spíše než o „off-shore zemích“ bychom však měli mluvit o „off-shore podnikání“, které může být prováděno v kterékoliv zemi na světě. Mezi evropské lokality se zvýhodněným daňovým režimem patří např. Madeira či Kypr, ale také Švýcarsko, Lichtenštejnsko aj. V rámci EU lze uvést Irsko, Velkou

⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6.s.215

Británii, ale také Maďarsko či pobaltské státy. Zvláště výhodnými destinacemi k založení společností, ovlivňujících daňový základ českých subjektů, jsou některé státy USA, např. Delaware, Nevada, Oregon, Florida aj.¹⁰

1.2 PRAMENY PRÁVA V OBLASTI MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ

Tato subkapitola bude věnována právním základům popisované problematiky, tj. smlouvám o zamezení dvojího zdanění, zákonu o daních z příjmů a judikatuře související s mezinárodním zdaňováním příjmů.

1.2.1 MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ A JEJICH POSTAVENÍ V TUZEMSKÉM PRÁVNÍM ŘÁDU

VÝZNAM¹¹

Osoba, která je rezidentem jednoho státu (stát příjemce) a pobírá příjem ze zdrojů na území druhého státu (stát zdroje), podléhá zdanění v obou těchto státech. Dochází tedy k překrývání (kolizi) daňových zákonů nejméně dvou států, jehož důsledkem je mezinárodní dvojí zdanění. Eliminace lze dosáhnout buď jednostranným opatřením některého státu nebo opatřením dvoustranným v podobě smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jednostranné opatření znamená, že stát za zmíněným účelem upraví své vlastní daňové zákony. Nyní je koncepce zamezení dvojího zdanění v ZDP zejména orientována na ujednání SZDZ a jednostranná opatření jsou eliminována na minimum.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění jsou zakotveny rovněž principy spolupráce daňových orgánů smluvních států s cílem výměny informací a zabránění daňovým únikům a rovněž zásady rovného nediskriminačního zacházení s daňovými poplatníky jednoho smluvního státu ve státě druhém. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění zvyšují právní jistotu investorů obou států ve věci existence a výše jejich daňové povinnosti a kalkulace jejich podnikatelských záměrů.

Smlouvy vycházejí z daňových zákonů jednotlivých smluvních států a modifikují je ve vztahu k poplatníkům druhé smluvní strany. Přestože má SZDZ aplikační přednost před vnitrostátním zákonem, zásadně nestanovuje poplatníkům žádné nové povinnosti, které

¹⁰ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s.216

¹¹ TŮMA, Jan a BAČA, Jan. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. PRAHA: MANAGEMENT PRESS, 1994. ISBN 80-85603-58-6. s.12

by již nebyly v daňových předpisech obsaženy. Pokud tedy domácí daňové právo nezdaňuje určitý druh příjmů nebo nezná určitou formu daně atd., pak jej nelze aplikovat, ani když je takový institut ve smlouvě výslovně zmíněn.¹²

Dvoustranné SZDZ jsou uzavírány dle dvou mezinárodně uznávaných modelů. První je modelová smlouva OECD („Model Tax Convention on Income and Capital“), která byla určena pro smlouvy mezi státy srovnatelné hospodářské úrovně. Tento model se vyznačuje akceptací zdanění příjmů poplatníka v místě svého sídla nebo bydliště. K prvním smlouvám, výrazně ovlivněným modelem OECD, patřily smlouvy s Francií, Nizozemím a Finskem, které byly uzavřeny po roce 1970.

Druhý model, nazvaný „United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries“, je vzorová smlouva Organizace spojených národů (OSN), používaná především pro smluvní vztahy s rozvojovými zeměmi, u nichž z ekonomických důvodů je ponecháno právo zdanění státu, v němž se nachází zdroj příjmů poplatníka.¹³

1.2.2 ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

Daňové povinnosti jsou v každém státě zásadně stanovovány zákony, tj. právními akty vyšší právní síly. V ČR byl přijat zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále ZDP), který upravuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Aby bylo možné vyřešit otázku, zda určitý příjem podléhá či nepodléhá zdanění, je zapotřebí odpovědět na čtyři základní skutečnosti, které musí obsahovat každý daňový zákon.

Jedná se o:

- 1) definici poplatníka, (subjekt daně), tj. osoby, které se fakticky daňová povinnost týká,
- 2) definici předmětu daně, (objekt daně), tj. příjem nebo majetek,
- 3) stanovení základu daně, tj. finanční vyjádření hodnoty předmětu daně,

¹² RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. OLOMOUČ: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-354-6. s.19

¹³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s. 218-219

- 4) stanovení daňové sazby, tj. procenta, kterým se daň z daňového základu vypočítá.¹⁴

Tyto základní prvky, které v tuzemských relacích jsou brány v úvahu zcela automaticky, je třeba v mezinárodních daňových vztazích velmi pečlivě zkoumat. Ze všeho nejdříve je nutné zjistit, zda má příslušný příjem zdroj na území ČR.

1.2.3 JUDIKATURA A JEJÍ VÝZNAM

Od 1. 5. 2004, kdy naše země přistoupila do Evropské unie, není výklad a aplikace práva České republiky regulován pouze usneseními Nejvyššího správního soudu ČR, ale také výroky Evropského soudního dvora. Tímto datem přestalo být tuzemské právo jediným principiálně existujícím a závazným právním řádem na území našeho státu.

V oblasti přímého zdaňování má judikatura Evropského soudního dvora (dále jen ESD) velký význam spočívající v zajištění jednotného výkladu a aplikace práva Evropského společenství ve všech státech, které jsou jeho členy. Činnost ESD je považována za negativní harmonizaci, což znamená, že jednotlivé členské státy se při přijímání opatření ve svých daňových systémech musí řídit judikaturou, nikoliv směrnici či nařízeními. Tato judikatura nutí státy odstraňovat ustanovení, která nejsou v souladu s principy, zakotvenými ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957.

1.3 VYBRANÉ ZÁKLADNÍ POJMY

1.3.1 DAŇOVÝ REZIDENT¹⁵

Výraz daňový rezident a nerezident v ZDP nenajdeme. Jedná se o pojem ze smluv o zamezení dvojího zdanění, u starších smluv se můžeme setkat též se slovním spojením daňový domicil.

Daňový rezident určitého státu je z daňového hlediska poplatník, který má vůči tomuto státu neomezenou daňovou povinnost, tj. povinnost zdaňovat zde své veškeré příjmy, ať plynou z kterékoliv části světa. Vůči ostatním státům je pak v postavení daňového nerezidenta s povinností zdanění příjmů, plynoucích pouze ze zdrojů této, z daňového

¹⁴ TŮMA, Jan a BĀČA, Jan. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. PRAHA: MANAGEMENT PRESS, 1994. ISBN 80-85603-58-6. S.9

¹⁵ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s.13

hlediska, pro něj zahraniční země. Stanovit rezidentství u právnické osoby není ve většině případů problém, protože právnická osoba je daňovým rezidentem ČR dle § 17 odst. 3 ZDP tehdy, pokud má v ČR své sídlo nebo místo vedení.

Vyřešit otázku daňového rezidentství u fyzické osoby bývá obvykle složitější. Při určování daňového rezidentství fyzické osoby se prioritně vychází ze zákona o daních z příjmů. Dle znění § 2 odst. 2 je rezidentem ČR poplatník, který má na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Na tuto definici navazuje § 2 odst. 4 ZDP, který stanoví, že: *„Poplatníky obvykle se zdržujícími jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích.“*. Toto vymezení však platí pouze pro poplatníky ze státu, s nímž nemá ČR uzavřenou SZDZ. Pokud jde o osobu ze smluvního státu, pak § 37 ZDP sděluje, že: *„Ustanovení ZDP se použije, jen pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak.“*. A mezinárodní smlouva stanoví jinak, a to v článku 4, který obsahuje jednotlivá kritéria, z nichž je nutné při určování daňového rezidentství konkrétní osoby vycházet.

1.3.2 DAŇOVÝ NEREZIDENT¹⁶

Právníky osobami – nerezidenty ČR, jsou dle ust. § 17 odst. 4 ZDP ti, kteří nemají na území ČR své sídlo a nejsou fyzickými osobami. Jejich daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy, plynoucí ze zdrojů na území ČR.

Fyzickou osobu – daňového nerezidenta – vymezuje § 2 odst. 3 ZDP negativně tak, že za daňového nerezidenta považuje poplatníka, který má vůči státu, v němž není daňovým rezidentem, daňovou povinnost, vztahující se pouze na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu, které jsou vymezeny v § 22 ZDP. Specifickou skupinu nerezidentů, zahrnutou do téhož odstavce, rovněž s daňovou povinností pouze ze zdrojů na území ČR i v případě, že se zde „obvykle zdržují“, představují poplatníci, kteří pobývají na území ČR pouze za účelem studia nebo léčení. Jedná se o výjimku logickou, protože tyto osoby zde prioritně pobývají z důvodů studijních nebo zdravotních, nikoliv výdělečných. Pokud zde přesto dosáhnou příjmů, pak se jejich daňová povinnost omezuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.

¹⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s.16-17

1.3.3 POPLATNÍK A PLÁTCE DANĚ Z PŘÍJMŮ

Poplatníka i plátce daně z příjmů považuje ust. § 6 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) za daňové subjekty.

Poplatníkem se „rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani“, jak stanoví § 6 odst. 2 ZSDP. Dle § 2 a § 17 ZDP poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby a poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu.

Plátcem daně „se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům“, jak definuje § 6 odst. 3 ZSDP. Jedná se tedy z hlediska daně z příjmů zpravidla o osobu, která zdanitelný příjem vyplácí a je současně zodpovědná za správné určení výše srážkové daně, dle vnitrostátních předpisů, ale i správnou aplikaci SZDZ.

1.3.4 MÍSTO VEDENÍ

Místo vedení (*Place of management*) je, dle Sdělení MF č.j. 251/122 867/2000, pojmem, který je součástí daňového práva mnoha států. Lze jej definovat jako místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Ještě obecněji jej lze definovat jako místo, odkud je nařizována praktická politika podniku jako celku. Je také místem, kde se běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro příslušné aktivity subjektu.

1.3.5 SKUTEČNÝ VLASTNÍK PŘÍJMŮ

Při řešení daňové problematiky, týkající se určitých druhů příjmů, je třeba rozlišovat okamžitého příjemce, kterým může být kdokoliv, komu byla platba poukázána a „skutečného vlastníka příjmů“, tj. osobu, která je jeho konečným příjemcem a která je povinna příjem zdanit.

Definice skutečného vlastníka, obsažená v § 19 odst. 6 ZDP zní: „Příjemce dividend a jiných podílů na zisku, úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich

skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu“.

1.3.6 STÁLÁ PROVOZOVNA¹⁷

Daňové souvislosti, týkající se stálé provozovny, jsou velmi složité a široké. Pokud bych měla tuto problematiku kvalifikovaně zpracovat, překračovalo by toto téma rozsah bakalářské práce. Vzhledem k tomu, že ale na druhé straně pojem stálá provozovna se prolíná celou SZDZ, považuji za nutné uvést charakteristiku stálé provozovny alespoň rámcově.

Stálá provozovna je vždy součástí zřizovatele, je jeho pobočkou neboli odštěpným závodem, nemá nikdy právní subjektivitu. Subjektem práva je zahraniční osoba.

Obecně se za stálou provozovnu považuje trvalé místo (zařízení) pro podnikání zřízené na území jednoho státu, v němž podnik druhého státu (zahraniční osoba), vykonává zčásti nebo zcela svou činnost. Ve smyslu ust. § 22 odst. 2 ZDP a v návaznosti na čl. 5 MS OECD existují základní charakteristické znaky definující stálou provozovnu, kterými jsou:

- **Pevné místo (*fixed place*)** – jakékoliv reálné místo pro podnikání, které je spojeno s konkrétní lokalitou, ať už jde o nemovitost nebo jen geografický bod, příp. určitý prostor, v němž se uskutečňuje podnikání daňového nerezidenta. Jedná se např. o dílnu, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje, staveniště atd. Není rozhodující, zda je toto místo využíváno pouze stálou provozovnou nebo jej využívá více subjektů.
- **Trvalost, stálost** – vyjadřuje záměr využívat příslušné místo pro podnikání k účelu dlouhodobému, nikoliv přechodnému. **Výkon činnosti** – nejde jen o podnikatelskou činnost provozovanou ve smyslu obchodního zákoníku. Může jít o jakoukoliv činnost, která napomáhá rozvoji obratu zahraničního zřizovatele, např. vyhledávání potenciálních klientů, s nimiž může být v budoucnu navázán obchodní vztah.

¹⁷ Konzultace s FŘ;

TŮMA, Jan a BÁČA, Jan. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. PRAHA: MANAGEMENT PRESS, 1994. ISBN 80-85603-58-6.s.24

2 ZDAŇOVÁNÍ VYBRANÝCH TYPŮ PŘÍJMŮ

V následující kapitole se budu věnovat zdaňování příjmů. Vzhledem k rozsáhlosti tématu jsem se zaměřila pouze na některé druhy z nich.

2.1 PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI

Do této části mé bakalářské práce spadá podkapitola příjmy nerezidentů ze závislé činnosti vykonávané na našem území a následně mezinárodní pronájem pracovní síly.

2.1.1 PŘÍJMY NEREZIDENTŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI VYKONÁVANÉ NA ÚZEMÍ ČR¹⁸

Příjmy ze závislé činnosti, vykonávané na území ČR nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány poplatníky uvedenými v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 (tj. rezidenty ČR), jsou zdanitelným příjmem na území ČR dle § 22 odst. 1 písm. b) ZDP. Výjimkou z tohoto ustanovení jsou příjmy z osobně vykonávané činnosti na území ČR nebo zde zhodnocované veřejně vystupujících umělců, sportovců, artistů a spoluúčinkujících osob.

Pokud je činnost na území ČR vykonávána nerezidenty ČR (poplatníky dle § 2 odst. 3 ZDP) po dobu kratší než 183 dní v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích a odměny jim vyplácí jejich zahraniční zaměstnavatel, pak jsou tyto příjmy osvobozeny od zdanění v ČR, ovšem za předpokladu, že tato činnost není vykonávána ve stálé provozovně, zřízené zahraničním zaměstnavatelem na území ČR, jak stanoví § 6 odst. 9 písm. f) ZDP.

Je-li závislá činnost na území ČR vykonávána osobou ze smluvního státu, postupujeme dále ve zdanění dle článku 15, resp. 14 (Zaměstnání, Závislá činnost). Daňové smlouvy řeší zdanění shodně jako tuzemské právo. Obecně platí, že odměny za práci, vykonávanou daňovým nerezidentem, podléhají zdanění ve státě, kde je zaměstnání vykonáváno.

¹⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. 119 -121 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUČ: ANAG, 2006. 91-93, 201-203 s.
ISBN 80-7263-354-6.

2.1.2 MEZINÁRODNÍ PRONÁJEM PRACOVNÍ SÍLY¹⁹

Mezinárodní pronájem pracovní síly je situace, kdy zahraniční subjekt poskytuje pracovníky na práci do ČR, ale sám práci neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky. Velký počet pracovníků ze zemí východní Evropy, kteří jsou jako pronájem pracovní síly poskytováni nerezidenty ČR českým zaměstnavatelům, si vyžádal speciální řešení z hlediska daňového i z hlediska zaměstnanosti:

- Z pohledu daňového se institut „pronájem pracovní síly“ dostal do ZDP rozšířením ust. § 6 odst. 2 na základě zák. č. 316/1996 Sb., a to od 1.1.1997, který stanoví, že: *„Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. V případě, že v úhradách zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.“*

Na toto ustanovení navazuje § 38c ZDP, který negativně vymezuje, že v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly není plátcem daně ze závislé činnosti poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a v § 17 odst. 4 (nerezident). Plátcem daně ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly je vždy tedy český „ekonomický zaměstnavatel“.

- Aby subjekt mohl legálně zprostředkovávat pracovní příležitosti, ale také poskytovat vlastní zaměstnance k výkonu práce jiným zájemcům a stal se tak agenturou práce, je povinen si zajistit povolení Ministerstva práce a sociálních věcí (MPSV), čímž mu na území ČR vznikne Agentura práce a jeho klient „ekonomickým zaměstnavatelem“.

¹⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. 126 – 134 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
Konzultace s FŘ v Brně

2.2 PŘÍJMY Z NEMOVITÉHO MAJETKU

U příjmů z nemovitého majetku se rozlišuje, zda jde o příjem z užívání nemovitého majetku nebo příjem z jeho prodeje (zcizení). V obou případech však tyto příjmy mohou být zdaněny ve státě, v němž se nemovitý majetek nachází, jak je analyzováno dále.

2.2.1 PŘÍJMY Z UŽÍVÁNÍ NEMOVITOSTÍ²⁰

Příjmy z užívání nemovitostí včetně bytů (jejich částí) umístěných na území ČR jsou vymezeny v ust. § 22 odst. 1 písm. e) ZDP. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění řeší tento druh příjmů v článku 6 – Příjmy z nemovitého majetku, v němž je uvedena zásada, že právo na zdanění náleží tomu státu, kde se nemovitost nachází. Způsob zdanění se tedy shoduje s vnitrostátním předpisem a postup je stejný, ať příjem plyne rezidentovi smluvního nebo nesmluvního státu. Rozdíly mohou nastat pouze v definici pojmu nemovitý majetek. MS OECD, z níž ostatní SZDZ vycházejí, uvádí, že výraz „nemovitý majetek“ má takový význam, který mu náleží podle právních předpisů smluvního státu, v němž je daný majetek umístěn. Výraz zahrnuje i příslušenství nemovitého majetku, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví. Příjmem z užívání nemovitostí se rozumí jak příjem z nájmu, podnájmu, tak jakýkoliv jiný způsob užívání, třeba i úplatné zřízení věcného břemene, stejně jako práva na těžení nerostných ložisek, pramenů atd. Situace je srovnatelná, i pokud by příjmy z pronájmu byly pobírány prostřednictvím stálé provozovny, i když se tento pojem v souvislosti se zdaňováním samotných příjmů z pronájmu nemovitostí již nepoužívá. V případě, že jde tedy o zdanění v ČR, vychází se při definování nemovitého majetku z ustanovení občanského zákoníku (§ 119 odst. 2). Dle tohoto ustanovení se nemovitostmi rozumějí pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Dále MS OECD ve zmíněném článku 6 výslovně určuje, že za nemovitý majetek se nepovažují lodě, čluny a letadla.

²⁰ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUC: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-354-6. s. 118-122
SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s.112

2.2.2 PŘÍJMY Z PRODEJE NEMOVITOSTÍ²¹

Příjmy z prodeje nemovitostí, umístěných na území ČR a z práv s nimi spojených, plynoucí zahraniční osobě, jsou jako zdroj příjmů definovány v ust. § 22 odst. 1 písm. d) ZDP. Pokud nemovitý majetek prodává osoba ze smluvního státu, postupuje se dále dle článku Zisky ze zcizení majetku (většinou článek 13) příslušné SZDZ, který v odst. 1 rovněž uvádí, že zisky ze zcizení nemovitého majetku, definovaného v čl. 6 SZDZ, mohou být zdaněny ve státě, v němž se nemovitý majetek nachází.

V případě, že vlastníkem prodávané nemovitosti je zahraniční fyzická osoba, která nemovitost neměla zahrnutu v obchodním majetku, může se jednat o osvobozený příjem podle ust. § 4 ZDP. Nerezidentům ČR s příjmy ze zdrojů na území ČR je nutno přiznat v tomto ohledu stejná práva jako rezidentům ČR, kteří by byli ve stejné situaci.

Osvobození se vztahuje na tyto případy:

- **§ 4 odst. 1 písm. a)** – „příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště,
 - nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem,
 - dobu kratší než 2 roky, ale použil získané prostředky na uspokojení bytové potřeby, a to nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž prostředky přijal, resp. v době jednoho roku před jejich přijetím (§ 4 odst. 1 písm. u). Tento příjem však musí poplatník oznámit správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém k jeho přijetí došlo. Co všechno lze pro účely ZDP pod termín "bytové potřeby" podřadit, je specifikováno v ust. § 15 odst. 3 ZDP.
 - po uplynutí 2 let od vyřazení z obchodního majetku, pokud pro výkon podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné činnosti byl do obchodního majetku zařazen.“
- **§ 4 odst. 1 písm. b)** – „příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a),

²¹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s. 112-113
RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUČ: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-354-6. s.116

- *přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu 5 let,*
- *po uplynutí 5 let od vyřazení z obchodního majetku, pokud pro výkon podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné činnosti do něj byl zařazen.*“

U prodeje nemovitostí nabytých děděním od příbuzného v řadě přímé nebo od druhého z manželů se uvedená doba zkracuje o dobu, po kterou nemovitost prokazatelně vlastnil zůstavitel.

Pokud příjem, plynoucí zahraniční fyzické osobě z prodeje nemovitosti, umístěné na území ČR, nesplňuje podmínky pro osvobození od daně z příjmů, podléhá pak zdanění dle § 10 ZDP, případně § 7 téhož zákona, pokud byla prodávaná nemovitost součástí majetku stálé provozovny.

Byla-li prodávaná nemovitost zahrnuta do obchodního majetku a odpisována jako hmotný investiční majetek (§ 26 - § 32 ZDP), pak je výdajem zůstatková cena (§ 29 odst. 2 ZDP).

2.3 PŘÍJMY UMĚLCŮ A SPORTOVců – NEREZIDENTŮ – ZE ZDROJŮ NA ÚZEMÍ ČR²²

Pojem „umělec“ nebo „sportovec“ není nikde definován, ani v tuzemských předpisech, ani v mezinárodních smlouvách. Dle komentáře OECD lze výraz umělec vztáhnout na jeviště. Mezi veřejně vystupující umělce kromě např. zpěváků nebo herců také patří např. modelky, hudebníci, kteří sedí v prostoru pod jevištěm a veřejnost je přímo nevidí, stejně jako umělci, podílející se na vystoupení v rozhlasu, ale také např. pornoherci s vyloučením veřejnosti, u nichž je nutné rovněž promítnout článek Umělci, sportovci SZDZ.

Příjmy veřejně vystupujících umělců, sportovců a artistů, nerezidentů ČR, z osobně vykonávané činnosti na území ČR, jsou dle ust. § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP zdanitelné na území ČR. Dle článku Sportovci, umělci (většinou článek 17, příp. 16), který je nadřazen článkům Nezávislé povolání a Zaměstnání (většinou čl. 14 a 15) je neomezené právo zdanění téměř výhradně ponecháno státu zdroje. Vzhledem k tomu, že příslušný článek neuvádí výši sazby, při zdanění se postupuje dle tuzemských

²² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s.136-140
RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUČ: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-354-6. s.203-205

předpisů. Dle ust. § 36 odst. 1 písm. a) ZDP je tedy příjem ruské baletky, kanadského šachisty nebo např. slovenského hokejisty ze zdrojů na území ČR zdaňován srážkovou daní od 1.1.2008 ve výši 15 % (do konce roku 2007 se jednalo o sazbu ve výši 25 %), a to i tehdy, pokud např. ruská baletka bude vůči Národnímu divadlu v pracovně právním vztahu nebo slovenský sportovec bude zaměstnancem českého sportovního klubu.

2.4 TANTIÉMY²³

Odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, vymezené v ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP, které plynou fyzickým osobám, nerezidentům ČR, mají zdroj na území ČR tehdy, jsou-li vypláceny rezidenty ČR (FO nebo PO), případně stálou provozovnou zahraniční osoby, umístěnou na území ČR. Tyto odměny tedy nejsou vázány na místo výkonu činnosti, na rozdíl od odměn ze závislé činnosti (kapitola 2.1.1).

Veškeré příjmy členů správních rad a podobných orgánů společnosti upravuje článek 16 - Tantiémy MS OECD, který zní:

„Tantiémy a jiné podobné platy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako člen správní nebo dozorčí rady společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“ V tomto smyslu je zdanění upraveno i ve dvoustranných SZDZ.

Právo na zdanění takovýchto příjmů tedy náleží státu zdroje, tj. státu, v němž má vyplácející společnost sídlo. Sazba daně není ve SZDZ omezena, proto se postupuje v souladu s vnitrostátními předpisy. Odměny členů statutárních orgánů se zdaňují zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP ve výši 15 %.

²³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s. 135-136

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUČ: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-354-6. s. 157-159, s. 203.

2.5 ZDAŇOVÁNÍ PENZÍ²⁴

Modelová smlouva OECD ve svém nejkratším článku 18, týkajícím se zdaňování penzí, uvádí, že:

"Penze a jiné podobné platy, vyplácené rezidentu jednoho smluvního státu z důvodu dřívějšího zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení odstavce 2 článku 19 - Veřejné funkce zdanění jen v tomto státě." Tímto způsobem je zdanění penzí řešeno ve většině mezinárodních daňových smluv. Obecně lze tedy říci, že právo na zdanění penzí a jim podobných plateb, plynoucích z dřívějšího zaměstnání (byť bylo vykonáváno ve druhém státě) náleží státu, v němž je jejich příjemce rezidentem. Článek 18 se netýká pouze zdanění starobních penzí, ale vztahuje se také na různé vdovské nebo sirotčí penze. Výjimku z uvedeného pravidla představují penze, pobírané z důvodu předchozího zaměstnání ve státní správě druhého státu.

Některé SZDZ se však v článku, týkajícím se zdanění penzí, poněkud odchylují od MS OECD. Stanoví odlišné podmínky a pravidla pro zdaňování penzí, proto je nezbytné postupovat vždy striktně dle konkrétního článku příslušné SZDZ.

2.6 ÚROKY²⁵

Pojmem úroky v mezinárodním kontextu se rozumí odměna za půjčené peníze. Za příjmy ze zdrojů na území ČR se považují úrokové příjmy zahraničních osob, plynoucí od rezidentů ČR, popř. stálých provozoven zahraničních subjektů, umístěných na území ČR. Dle ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP se jedná o tyto příjmy:

- *úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček,*
- *obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů,*
- *úroky a jiné výnosy z vkladů,*
- *úroky a jiné výnosy z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu (zák. č. 256/04 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu).*

²⁴ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6.s.141
RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUC: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-354-6. s.166-167, s.205
Článek 18 a 19 MS OECD

²⁵ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. 160-162 s.
ISBN 978-80-7357-354-6.
RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUC: ANAG, 2006. 147-151, 195-197 s.
ISBN 80-7263-354-6.

Dle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP jsou takovéto úrokové příjmy zahraničních osob zdaňovány daní z příjmů vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 15 %, plátcem daně dle § 38d ZDP, ale jen pokud se jedná o rezidenty bezesmluvních států. Způsob vybrání je uveden v kapitole 1.2.2.

V případě úroků nezáleží na tom, kdo je formálně uveden jako příjemce úroků, je rozhodující, kdo je **skutečným vlastníkem** úrokových příjmů (Sdělení MF k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“ vydáno pod č.j. 251/122 867/2000, Finanční zpravodaj č. 1/2001).

2.7 LICENČNÍ POPLATKY²⁶

Pod pojmem licenční poplatky se obecně rozumí úhrady za užívání práv, do nichž se zahrnují:

- **Kulturní licenční poplatky** – různé formy literárního, uměleckého a jiného duševního vlastnictví.
- **Průmyslové licenční poplatky** – patenty, ochranné známky, návrhy nebo modely, plány, tajné vzorce nebo výrobní postupy (software) nebo jakékoliv průmyslové, obchodní nebo vědecká zařízení (leasing) nebo informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké (know-how).

Přitom není rozhodující, zda jsou tato práva evidována v příslušných registrech (např. jako ochranná známka či patent atd.). Podrobná definice licenčních poplatků, která téměř přesně odpovídá čl. 12 odst. 2 MS OECD, je uvedena i v ust. § 19 odst. 7 ZDP, obsahuje navíc pouze příjmy z pronájmu movitých věcí.

²⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s.169-186
RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUČ: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-354-6. s.197-199

Za příjmy nerezidentů ze zdrojů na území ČR ve vztahu k licenčním poplatkům, jsou považovány platby od poplatníků, rezidentů ČR a od stálých provozoven nerezidentů, umístěných na území ČR, kterými jsou dle ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod:

1. *„náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví počítačových programů (software), výrobních, technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),*
2. *náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,*
3. *příjmy z užívání movité věci nebo její části, umístěné na území České republiky.“*

Za licenční poplatky se naopak nepovažují takové úhrady, za něž poskytovatel pozbývá oprávnění nadále s převáděnými právy nakládat.

Příjmy z licenčních poplatků (s výjimkou příjmů stálé provozovny) podléhají zdanění daní z příjmů vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, tj. srážkovou daní dle ust. § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP, od roku 2008 ve výši 15 % (do roku 2007 se jednalo o sazbu 25%). Pokud je příjemcem licenčních poplatků osoba ze smluvního státu, setkáváme se u zdaňování licenčních a jim podobných poplatků obvykle s dvojím přístupem.

3 NÁVRHY ŘEŠENÍ PŘI STANOVENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI REZIDENTA S PŘÍJMY ZE ZDROJŮ V ZAHRANIČÍ

V návrhové části mé bakalářské práce se budu nejdříve zabývat metodami vyloučení dvojího zdanění u daňových rezidentů dosahujících příjmů ze zahraničí. Obecný postup bude následně detailněji rozveden a aplikován na rezidenta ČR. Dalším krokem bude návrh stanovení daňové povinnosti tohoto českého rezidenta, který dosahuje příjmů ze zahraničí. Tento postup budu demonstrovat na příkladech, pro které jsem si z hlediska zajímavosti, rozšířenosti a praktičnosti vybrala příjem ze závislé činnosti, z pronájmu nemovitosti, z úroků, z licenčních poplatků a příjmy umělců a sportovců.

3.1 METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ U DAŇOVÝCH REZIDENTŮ

Každá smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku obsahuje mimořádně důležitý článek, který určuje, jak se postupuje v daňovém řízení ve státě, v němž je skutečný vlastník konkrétního příjmu nebo majetku rezidentem, aby nebyl podruhé zdaněn jeho příjem nebo majetek, který byl podle příslušných ustanovení dané SZDZ již jednou zdaněn ve státě zdroje.

V některých SZDZ má Česká republika pro řešení případů svých rezidentů zakotvenu metodu vynětí s výhradou progresse (*Exemption with progression*) a zároveň pro jiný typ příjmu tzv. metodu prostého zápočtu (*Ordinary credit*), např. u SZDZ se Spolkovou republikou Německo č. 18/1984 Sb. V novějších SZDZ se vyskytuje již pouze metoda prostého zápočtu, a to pro všechny druhy příjmů, např. SZDZ se Slovenskem. Postup při vyloučení dvojího zdanění je uveden v § 38f ZDP.

3.1.1 METODA VYNĚTÍ (EXEMPTION)²⁷

Poplatník má povinnost zahrnout veškeré své celosvětové příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, do daňového základu ve státě svého rezidentství a z takto stanoveného základu daně vypočítat daň.

²⁷ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s.37-41

VYNĚTÍ ÚPLNÉ (FULL EXEMPTION)

Pokud se pro účely stanovení daňové povinnosti v zemi rezidence příjem dosažený v zahraničí vyjme, resp. nezahrne do daňového základu a takovýto příjem se již dále vůbec nebere v úvahu, jde o tzv. vynětí úplné.

VYNĚTÍ S VÝHRADOU PROGRESE (EXEMPTION WITH PROGRESSION)

Objevuje se zde prvek solidárního zdanění vyšších příjmů, který se odvíjí od toho, v jaké majetkové situaci se příslušný poplatník nachází. Výhrada progrese zjednodušeně znamená, že se zahraniční příjem, který je vyjímán, do základu daně nezahrne, ale při stanovení míry zdanění se k tomuto příjmu přihlédne. Tato metoda má význam pouze tehdy, jestliže je daňová stupnice progresivní, jak tomu bylo v ČR do 31. 12. 2007.

3.1.2 METODA ZÁPOČTU DANĚ (CREDIT SYSTEM)²⁸

Metoda zápočtu daně, která je rozšířenější než výše zmíněná metoda vynětí, poplatníkovi umožňuje snížit daň vypočtenou z celosvětových příjmů o daň, kterou již zaplatil v zahraničí v souladu s daňovými předpisy státu zdroje a s příslušnou SZDZ. I metoda zápočtu má své varianty, které se liší podle způsobu zápočtu daně zaplacené v zahraničí. V praxi se používají následující dvě metody zápočtu daně.

ZÁPOČET PLNÝ (FULL CREDIT)

Tato metoda je jednodušší a pro poplatníka méně administrativně náročná. Jedná se o akceptaci celé daně zaplacené z určitého příjmu ve státě zdroje státem rezidentství, a to bez ohledu na to, jaká byla v zahraničí uplatněna sazba daně na dané příjmy.

ZÁPOČET PROSTÝ (ORDINARY CREDIT)

Při této variantě se vychází z předpokladu, že daň zaplacená v zahraničí v souladu se zahraničními daňovými předpisy a případně modifikovaná mezinárodní daňovou smlouvou se započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše daně, která by připadala poměrně na zahraniční příjem v tuzemsku.

Zápočet prostý i plný může být proveden pouze do výše vzniklé daňové povinnosti v ČR. Pokud nemůže být dle výpočtu prostého zápočtu uplatněna celá částka daně ve

²⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-354-6. s.33-36

vztahu se smluvním státem, pak má poplatník právo uplatnit tento vzniklý rozdíl následující období dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Daň zaplacená v zahraničí se prokazuje, dle § 38 f) ZDP, potvrzením zahraničního správce daně, v odůvodněných případech i potvrzením plátce daně nebo depozitáře o sražení daně.

3.2 OBECNÝ POSTUP STANOVENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI REZIDENTA ČR – FYZICKÉ OSOBY ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROKU 2008

Fyzická osoba, rezident ČR, tj. poplatník dle ust. § 2 odst. 2 ZDP, uvádí do daňového přiznání daně z příjmů fyzických osob jak příjmy z ČR, tak příjmy ze zdrojů v zahraničí, přepočtené na koruny dle § 38 ZDP.

Předmětem daně z příjmu fyzických osob dle ust. § 3 ZDP jsou:

- § 6 *příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků,*
- § 7 *příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti,*
- § 8 *příjmy z kapitálového majetku,*
- § 9 *příjmy z pronájmu,*
- § 10 *ostatní příjmy.*

Základem daně (§ 5 ZDP) je částka, o kterou příjmy poplatníka v daném zdaňovacím období přesahují prokazatelné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. U fyzické osoby je zdaňovacím obdobím vždy kalendářní rok. U příjmů dle § 7 a § 9 lze výdaje rovněž uplatnit tzv. paušálem (kromě výjimek, týkajících se příjmů spoluvlastníků upravených v § 11 ZDP nebo účastníků sdružení, které není právnickou osobou v § 12 ZDP). Paušální výdaje (§ 7 odst. 7 písm. a-d) představují dle jednotlivých podnikatelských aktivit 40-80% příjmů, u pronájmu (§ 9 ZDP) tvoří pak paušální výdaje 30 % z celkových příjmů.

VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

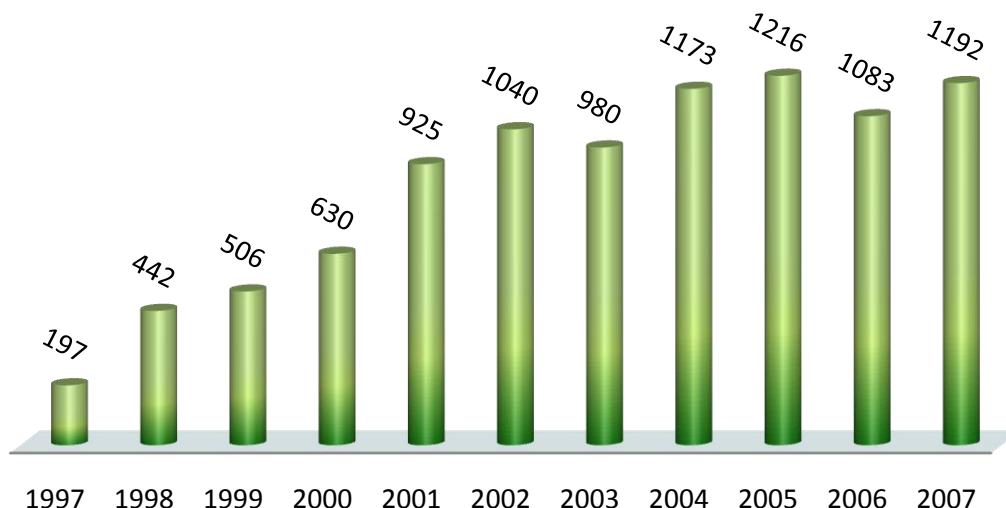
Zahraniční příjmy, podléhající metodě vynětí, jsou vyjímány z úhrnu celosvětových příjmů (po zohlednění příslušných nákladů) ještě před stanovením daňového základu dle § 38f odst. 5 a odst. 6, jak je uvedeno výše, proto se budeme dále zabývat pouze metodou zápočtu prostého.

4 ZÁVĚR

Problematika mezinárodního dvojího zdanění, která je velmi rozsáhlou oblastí, se v minulosti netěšila velké pozornosti široké veřejnosti, ať již laické či odborné. Byla v mnoha směrech vnímána jako okrajová záležitost, protože mezinárodní daňové aspekty nevstupovaly do daňového řízení velmi často. To může být jedním z důvodů, proč neexistuje dostatek lehce dostupných ucelených informačních zdrojů. Čas však pokročil, situace se v poslední době výrazně změnila, mezinárodních transakcí neúměrně přibýlo. Česká legislativa nereagovala dostatečně pružně na aktuální otázky daňového systému, bez potřebné předvídatosti jeho dalšího vývoje a nevydala se ani cestou inspirace v daňových systémech zemí s podobnou státní strukturou ve snaze dosáhnout maximálně jednoduchého, schůdného řešení, které nepoškodí plátce, poplatníky, ale ani náš stát. Stávající daňový systém, poměrně komplikovaný a málo přehledný, je právě charakteristický tím, že přenáší maximální odpovědnost na plátce daně a nutí je nést možná rizika, vyplývající z nedostatku informací, nezbytných pro správné vyhodnocení dané daňové situace a z jejich případného špatného rozhodnutí. Zřejmě proto se dnes celá řada českých daňových subjektů potýká s problémem, jak správně a pokud možno bez následných sankcí stanovit nejen svůj daňový základ, ale rovněž zvládnout povinnosti plátce daně při výplatě příjmů zahraničním osobám. Někteří poplatníci dokonce žijí v přesvědčení, že příjem, zdaněný v zahraničí, nemusí v ČR, zemi své rezidence, již do daňového přiznání zahrnovat. O to více je pak překvapí výzva správce daně k přiznání a zdanění svých zahraničních příjmů. Vzhledem ke vzrůstající pozornosti pracovníků finančních úřadů, zaměřenou na tuto oblast, je důležité, aby si příslušné osoby problematiku mezinárodního dvojího zdanění dobře osvojily a nepodceňovaly korektní aplikaci ZDP a souvisejících SZDZ, jelikož nepřiznané příjmy nebo neoprávněně snížená daň může být následně doměřena včetně všech zákonných postihů. Mnohdy se nejedná o malé částky, které poplatník musí vinou své neznalosti dodatečně odvést, což je situace značně nemilá.

Poplatníci mají v současné době ještě mnohem složitější pozici, protože díky snadnému elektronickému přenosu dat jsou v rámci rozšiřující se mezinárodní spolupráce zahraničních daňových správ státům poskytovány informace o zahraničních příjmech svých rezidentů. Jak uvádí portál Ministerstva financí, ČR obdržela v roce 2007 ze

zahraničí 199 a do zahraničí odeslala celkem 156 žádostí o poskytnutí informací. Četnost korespondence, spojené s výměnou informací, nejlépe dokumentuje následující graf. Je pravděpodobné, že z důvodů obrany jednotlivých států proti daňovým únikům, se četnost podnětů bude neustále zvyšovat, jak uvádí Ministerstvo financí.



Graf 1 Četnost korespondence spojené s výměnou informací za období let 1997-2007 ²⁹

Toto všechno byly důvody, které přispěly k mému rozhodnutí nastudovat, zmapovat a provést analýzu problematiky mezinárodního zdaňování příjmů a možná řešení posunout do přijatelné roviny. Při promýšlení budoucího záměru jsem přitom měla na paměti slova Charlese Dickense, který řekl: „*Všechno, co stojí za to, aby bylo vykonáno, stojí za to, aby bylo vykonáno dobře.*“³⁰ Udělala jsem vše pro to, aby cíl, stanovený na začátku mé práce, se mi podařilo splnit.

S ohledem na rozsáhlost dané problematiky jsem svou práci zaměřila pouze na témata, která se jeví z mého pohledu jako nejdůležitější.

V teoretické části práce jsem seznámila čtenáře s informacemi, které jsou z hlediska zdaňování příjmů ze zdrojů na území ČR významné a mají s touto problematikou přímou souvislost. Vypracovala jsem srozumitelný návod, doplněný přehlednými

²⁹ Výroční zpráva české daňové správy 2007. Odbor „Řízení a ekonomika územních finančních orgánů“. Praha : Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2008. 100 s. Dostupný z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-EA0C3D8C/cds/VZ2007.pdf>>. ISBN 978-80-85045-30-7.

³⁰ Citaty.estranky.cz : Moudrá moudra [online]. 2005-2008 [cit. 2009-04-12]. Dostupný z WWW: <http://www.citaty.estranky.cz/stranka/moudra-moudra---v_cast>.

schémata v podobě vývojového diagramu, která mohou posloužit programátorům k dalšímu zpracování. Pro uživatele by pak nebylo složité, po zavedení vstupních podmínek, získat krátkou výstupní informaci, týkající se příslušné daňové povinnosti. Z důvodů snazšího pochopení problému jsem uvedla rovněž názorné příklady, jejichž prostřednictvím lze lépe pochopit zdanění vybraných druhů příjmů tak, aby byla správně stanovena daňová povinnost jak rezidenta, tak nerezidenta ČR.

Praktická část mé práce se podrobněji věnuje postupu při zdanění celosvětových příjmů českého rezidenta, vč. uvedení konkrétních příkladů, z nichž je zřejmé, že poplatník přiznává veškeré své celosvětové příjmy v zemi své rezidence, a to s uplatněním příslušné metody zamezení dvojího zdanění u příjmů, dosažených v zahraničí, zatímco daňový nerezident zdaňuje zde pouze příjmy, dosažené ve státě zdroje, tedy v ČR.

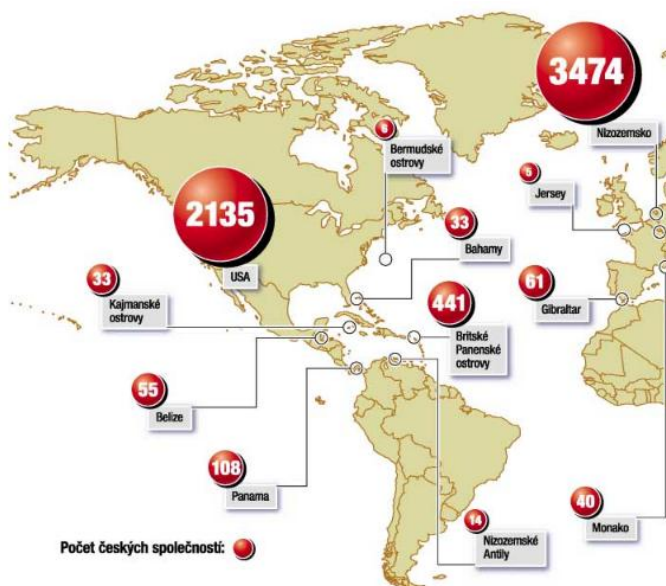
Uvedení klíčových informací pro správné posouzení zdanění příslušných příjmů je obsaženo v předcházejících kapitolách této práce. Jedná se např. o stanovení korektního druhu příjmů, místa zdroje příjmů, zda je poplatník rezidentem či nerezidentem státu zdroje příjmů a zda stát zdroje je smluvním či bezsmluvním státem vůči státu rezidence příslušného poplatníka.

Svůj význam má rovněž článek MS OECD číslo 23 o zákazu diskriminace, který nechybí ani v žádné dvoustranné SZDZ, sdělující, že: *„státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni ve druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo jakýmkoliv povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou, zejména s ohledem na rezidenci, ve stejné situaci.“* Toto ustanovení je interpretovatelné tak, že státní příslušník, nerezident, má zhruba stejnou pozici v daňové oblasti jako nerezident, který státním příslušníkem daného státu není. To znamená, že např. budou mít oba stejnou výši zdanění z totožných příjmů, ani jeden nebude vůči druhému znevýhodňován.

Na závěr pro úplnost snad zbývá ještě dodat, že protipólem správné aplikace daňových zákonů je únik před daňovými povinnostmi nepoctivců, téma, nad nímž jsem se rovněž ve své práci zamýšlela a které v současné době, více než kdykoliv předtím, hýbe celým světem.

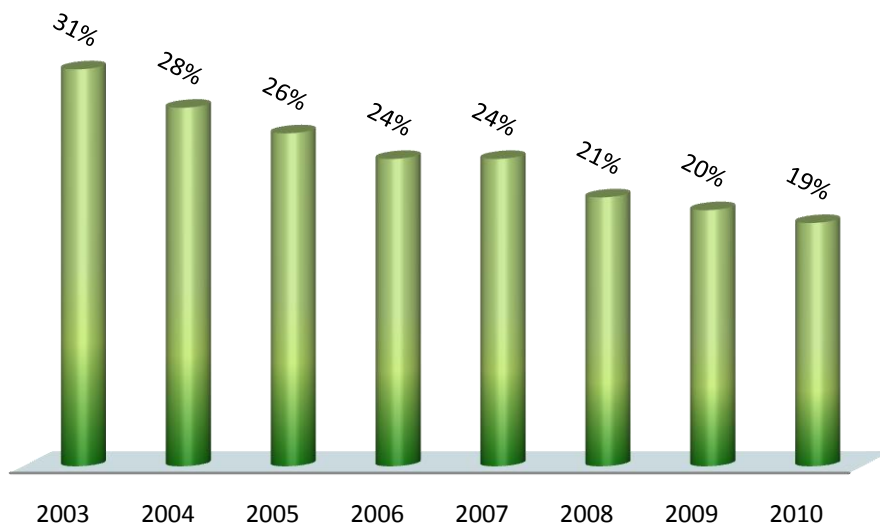
Ekvivalentem daňových úniků jsou „daňové ráje“. Trend stěhování sídel společností právě do takovýchto oblastí nadále roste, např. největší britské banky mají zejména v Jersey a na Kajmanských ostrovech více než tisíc svých dcer. Ani ČR, dle údajů České kapitálové informační agentury Čekie, nezůstává pozadu.

K datu 31. 12. 2008 mělo 8990 českých společností majitele v daňových rájích, tzn. asi 3% z celkového počtu společností, a to navzdory klesajícímu trendu výše sazby daně právnických osob.³¹



Obrázek 1 České společnosti v daňových rájích;

Zdroj:Ekonom:Vyhnání do ráje



Graf 2 Sazba daně z příjmů právnických osob v letech 2003 - 2010; Zdroj: MF ČR

³¹ JUNEK, Adam. *Ekonom : Vyhnání do ráje* [online]. c1996-2009 , 12.3.2009 [cit. 2009-03-25]. Dostupný z WWW: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-35655550-vyhnani-do-raje>>.

Podle kritiků takovéto bezpečné přístavy pro peníze nejbohatších jedinců a koncernů oslabují legitimitu celého hospodářského systému. Dosud však proti nim žádný stát účinně nezasáhl. Především američtí a britští byznysmeni je považovali za legitimní součást systému volného trhu, zahrnující zdravou konkurenci v daňové oblasti. Naopak Francouzům a Němcům připomínají spíše parazity, kteří vysávají bohatství z jejich reálných ekonomik. V čase hospodářské krize, kdy nejbohatší státy financují své banky a firmy stovkami miliard dolarů pro jejich záchranu, získal navrch kritický postoj Francouzů a Němců. Ucpání finančních tunelů, vedoucích na Karibské či Kajmanské ostrovy, do malých evropských států či do Švýcarska, zemi, na jejichž bankovních kontech se každoročně při daňových únicích ztrácejí miliardy eur, se stalo poprvé politickou prioritou většiny států světa. Tyto daňové úniky poškozují ve velké míře také rozvojové státy, které dle britské nevládní organizace Oxfam ročně díky daňovým únikům přichází skoro o 21 miliard dolarů, což je více než dostávají v rámci zahraniční pomoci. Do boje proti těmto praktikám, v době postižené světovou finanční krizí, se tak společně vydala jak USA, tak Evropa. Tyto postupy v březnu 2009 přinesly první náznaky úspěchu. Pět nejvýznamnějších offshorových jurisdikcí – Lichtenštejnsko, Singapur, Hong – kong, Andorra a Kajmanské ostrovy, oznámilo, že v průběhu roku 2009 je připraveno zavést do své legislativy možnost výměny daňových informací, přidává se i Lucembursko a Rakousko. Dokonce Švýcarsko, země s nedotknutelným bankovním tajemstvím, pod tlakem zemí G20 udělalo první ústupky, naznačující, že bude muset respektovat, že jiné státy považují daňové úniky za zločin. V praxi to znamená, že je jen otázka času, kdy by i Švýcarsko mělo umožnit přístup daňové policii na podezřelá bankovní konta zahraničních osob.³²

Svět daňových rájů připomíná neuchopitelné, stále se proměňující monstrum, proti kterému se těžko vymyslí bojová strategie i největším politikům a ekonomům světa. I přesto platí, že nikdy nebyla větší šance na prolomení bankovního tajemství a omezení daňových rájů než dnes.

³² CHRENKO, Peter. *MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY: Krize ohrožuje daňové ráje* [online]. 19.3.2009 [cit. 2009-04-06]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mf_zamestnanci_mf_mediiich_46388.html>. *Hospodářské noviny: Rozvojové země prý v daňových rájích ztratí více, než čítá zahraniční pomoc* [online]. c1996-2009 [cit. 2009-03-30]. Dostupný z WWW: <<http://ekonomika.ihned.cz/c1-35691740-rozvojove-zeme-pry-v-danovych-rajich-ztrati-vice-nez-cita-zahranicni-pomoc>>.

5 INFORMAČNÍ ZDROJE

ODBORNÉ PUBLIKACE

- (1) NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- (2) SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*. 2. aktualiz. vyd. PRAHA: ASPI, 2008. 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
- (3) TŮMA, Jan a BÁČA, Jan. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. PRAHA: MANAGEMENT PRESS, 1994. 191 s. ISBN 80-85603-58-6.
- (4) RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. aktualiz. vyd. OLOMOUC: ANAG, 2006. 261 s. ISBN 80-7263-354-6.
- (5) ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie*. PRAHA: CH BECK, 2.vydání, 2008. 230 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ZÁKONY, VLÁDNÍ VYHLÁŠKY A JINÉ PRÁVNÍ NORMY

- (6) Modelová smlouva OECD
- (7) Pokyn MF D – 300
- (8) Pokyn MF D – 286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR
- (9) Sbírka zákonů č.253/2000, o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů
- (10) Sdělení MF č.j. 251/122867/2000
- (11) SMĚRNICE RADY (77/799/EHS) ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného
- (12) SMĚRNICE RADY 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004
- (13) SMĚRNICE RADY 2003/48/ES ze dne 3. 6. 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb
- (14) SMLOUVA mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku č. 100/2003 Sb. m. s. a jiné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění
- (15) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- (16) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

- (17) Zákon 253/2002 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

ČASOPISY

- (18) SCHÖDLBAUEROVÁ, H. Kauza německého bubeníka. EKONOM. 2006, č. 48, 82 s.
- (19) Finanční zpravodaje

INTERNETOVÉ ZDROJE

- (20) AKONT: *Offshore služby* [online]. 2003-2008 [cit. 2008-11-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.akont.cz/cz/offshore>>.
- (21) Citaty.estranky.cz: *Moudrá moudra* [online]. 2005-2008 [cit. 2009-04-12]. Dostupný z WWW: <http://www.citaty.estranky.cz/stranka/moudra-moudra---v_cast>.
- (22) Česká daňová správa : *Mezinárodní spolupráce při správě přímých daní* [online]. c2006 [cit. 2009-01-05]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_6276.html?year=PRESENT>.
- (23) Česko je ve výhodnosti daňového systému až 118. zemí. [online]. [cit. 2008-11-13]. Dostupné z WWW: <http://knihovna.mfcr.cz/Monit/monitor_ek0.php>
- (24) Euroekonom.cz: *Svět ekonomie, obchodu a politiky v citátech* [online]. 2008 [cit. 2008-10-02]. Dostupný z WWW: <<http://www.euroekonom.cz/citaty.php>>.
- (25) European Court of Justice – International Artist Taxation : *DECISION IN THE ARNOUD GERRITSE CASE* [online]. 12.6.2003 [cit. 2008-11-15]. Dostupný z WWW: <European Court of Justice – International Artist Taxation>.
- (26) Finance.cz: *Brusel chce odstranit příležitosti pro daňové úniky*. [online]. [cit. 2008-11-14]. Dostupné z: <http://knihovna.mfcr.cz/Monit/monitor_ek0.php>.
- (27) Finanční noviny - ekonomický server ČTK: Čekia: *V daňovém ráji sídlí už 8990 českých firem* [online]. c2009 , 11.3.2009 [cit. 2009-03-25]. Dostupný z WWW: <http://www.financninoviny.cz/os-finance/dane-a-mzda/zpravy/cekia-v-danovem-raji-sidli-uz-8990-ceskych-firem-/364929&id_seznam=>>.
- (28) HLAVIČKA, Josef, SKALSKÝ , Petr. *EPRAVO.CZ : Ukončení omezení pro nabývání nemovitostí cizozemci* [online]. 1999-2009 [cit. 2009-05-11]. Dostupný z

- WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/ukonцени-omezeni-pro-nabyvani-nemovitosti-cizozemci-55629.html>>.
- (29) *Hospodářské noviny: Rozvojové země pryč v daňových rájích ztratí více, než čítá zahraniční pomoc* [online]. c1996-2009 [cit. 2009-03-30]. Dostupný z WWW: <<http://ekonomika.ihned.cz/c1-35691740-rozvojove-zeme-pry-v-danovych-rajich-ztrati-vice-nez-cita-zahranicni-pomoc>>.
- (30) CHRENKO, Peter. *MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY: Krize ohrožuje daňové ráje* [online]. 19.3.2009 [cit. 2009-04-06]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mf_zamestnanci_mf_mediich_46388.html>.
- (31) JUNEK, Adam. *Ekonom : Vyhnání do ráje* [online]. c1996-2009 , 12.3.2009 [cit. 2009-03-25]. Dostupný z WWW: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-35655550-vyhnan-do-raje>>.
- (32) NOVÁK, Daniel. *Možnosti cizozemců nabyvat nemovitosti v ČR* [online]. 1999-2009 [cit. 2009-02-03]. Dostupný z WWW: <<http://lesprace.silvarium.cz/content/view/519/61/>>.
- (33) SAGIT: *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění* [online]. Nakladatelství SAGIT, 1996-2000 [cit. 2008-09-18]. Dostupný z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?sn=y&hledany=smlouvy+o+zamezen%ED+dvoj%EDho+zdan%ECn%ED&cd=157&typ=r&levelid=da_438.htm>.
- (34) *Sportsandtaxation: The International Guide to the Taxation of Sportsmen and Sportswomen* [online]. 2005 , 12.1.2005 [cit. 2008-11-12]. Dostupný z WWW: <<http://www.sportsandtaxation.com/index.php?page=news&id=44>>.
- (35) *Výroční zpráva české daňové správy 2007*. Odbor „Řízení a ekonomika územních finančních orgánů“. PRAHA : Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2008. 100 s. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-EA0C3D8C/cds/CDS_VZ2007.pdf>. ISBN 978-80-85045-30-7.

DALŠÍ INFORMAČNÍ ZDROJE

Osobní konzultace s Ing. Fajkusovou, metodická referátu mezinárodní spolupráce a Ing. Miluší Procházkovou, vedoucí referátu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, z Finančního ředitelství v Brně

6 POUŽITÉ ZKRATKY

Zkratka	Celé označení
ČR	Česká republika
DaP	Daňové přiznání
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DTE	Daňově transparentní entita
DZ	Devizový zákon
EHP	Evropský hospodářský prostor
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
Kč	Koruna česká
MF	Ministerstvo financí
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OR	Obchodní rejstřík
OSN	Organizace spojených národů
SP	Stálá provozovna
SRN	Spolková republika Německo
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZMPD	Zákon č. 253/2002 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ZP	Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
ZZ	Zákon č. 435/2001 Sb., o zaměstnanosti

7 SEZNAMY

SEZNAM OBRÁZKŮ

OBRÁZEK 1 ČESKÉ SPOLEČNOSTI V DAŇOVÝCH RÁJÍCH..... - 37 -

SEZNAM GRAFŮ

GRAF 1 ČETNOST KORESPONDENCE SPOJENÉ S VÝMĚNOU INFORMACÍ ZA OBDOBÍ LET 1997-2007 - 35 -

GRAF 2 SAZBA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V LETECH 2003 - 2010 - 37 -